

**Міністерство освіти і науки України**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет обліку і оподаткування**  
**Кафедра обліку і оподаткування підприємницької діяльності**

**КИСІЛЬЧУК Іванна Василівна**

**ОБЛІК І АУДИТ НАДХОДЖЕННЯ І ВИКОРИСТАННЯ НЕОБОРОТНИХ  
АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА/**

**Accounting and audit of receipt and use of non-current assets of the enterprise**

Виконала студентка  
групи ОПД-41  
Кисільчук Іванна Василівна

---

Науковий керівник  
к.е.н., доцент  
Богущька Л.Т.

---

Випускню кваліфікаційну роботу  
допущено до захисту  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.  
Завідувач кафедри Починок Н.В.

---

Тернопіль -2019

## ЗМІСТ

|  |  |
|--|--|
| ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....   | 3                                      |
| ВСТУП.....   | 4                                      |
| РОЗДІЛ 1.....  | 7                                      |
| ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НАДХОДЖЕННЯ І ВИКОРИСТАННЯ<br>НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА .....                | 7                                      |
| 1.1. Нормативно-правове регулювання обліку руху необоротних активів ..                                       | 7                                      |
| 1.2. Економічна суть, класифікація і оцінка необоротних активів .....  | 11                                     |
| 1.2. Завдання обліку і аудиту необоротних активів підприємства.....  | 22                                     |
| Висновки до розділу 1.....   | 26                                     |
| РОЗДІЛ 2.....  | 27                                     |
| МЕТОДИКА ОБЛІКУ І АУДИТУ РУХУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ<br>ПІДПРИЄМСТВА .....                                      | 27                                     |
| 2.1. Організація і методика обліку надходження необоротних активів в<br>системі бухгалтерського обліку ..... | 27                                     |
| 2.2. Методика обліку утримання необоротних активів підприємства .....  | 37                                     |
| 2.3. Методика аудиту руху необоротних активів .....  | 50                                     |
| Висновки до розділу 2.....   | 61                                     |
| ВИСНОВКИ .....   | 63                                     |
| ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....  | 66                                     |
| ДОДАТКИ .....  | <b>Помилка! Закладку не визначено.</b> |

## **ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ**

БА - біологічні активи

ІНМА - інші необоротні матеріальні активи

МНМА - малоцінні необоротні матеріальні активи

МСФЗ - Міжнародні стандарти фінансової звітності

МШП - малоцінні і швидкозношувані предмети

НА - необоротні активи

НП(С)БО - Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку

ОЗ - основні засоби

П(С)БО - Положення (стандарт) бухгалтерського обліку

ПДВ - податок на додану вартість

ПК - податковий кредит

С/Г - сільськогосподарський

## ВСТУП

*Актуальність теми* зумовлена тим, що методика обліку необоротних активів зазнала значних змін у зв'язку з реформуванням системи обліку. Проблема удосконалення методики обліку руху необоротних активів знаходиться в центрі уваги, тому, що значною мірою визначає можливості ефективного використання необоротних активів та оптимізації пов'язаних з цим витрат. Відповідно до положень Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» інформація про необоротні активи формується у системі бухгалтерського обліку та сформованій на основі її даних фінансовій звітності. Із введенням в дію П(С)БО вітчизняні підприємства одержали нові можливості у формуванні облікової політики стосовно необоротних активів. Однак, деякі норми стандартів носять загальний характер, що ускладнює їх практичне застосування. Так, повною мірою не розкрито ні у законодавчих актах, ні у наукових працях тлумачення сутності необоротних активів. Також недосконалість способів оцінки результатів поліпшення необоротних активів значно ускладнює облік витрат на їх відновлення та поліпшення. Ці та інші проблеми обліку та аудиту необоротних активів зумовлюють необхідність удосконалення існуючих підходів до організації і методики обліку та аудиту руху необоротних активів.

Необоротні активи мають значну питому вагу в загальній сумі активів підприємства, є одним із найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку, що вимагає контролю за їх рухом, організацією синтетичного та аналітичного обліку, визначенням зносу (амортизації), проведенням ремонту, модернізації, оновлення застарілих і технічно недосконалих об'єктів.

Проблеми обліку та аналізу необоротних активів займають значне місце в дослідженнях провідних вітчизняних та зарубіжних науковців. Вагомий вклад в розвиток теорії та методики обліку і аналізу необоротних активів внесли провідні дослідники: А. П. Грінько, Н. О. Гура, М. І. Бондар, Н. Г. Виговська, С. Ф. Голов, М. І. Дибя, Н. М. Хорунжак, Л. Т. Богуцька, Ф. Ф. Бутинець, З. В.

Задорожний, Я. Д. Крупка, М. В. Кужельний, Л. Г. Ловінська, Є.В. Мних, Н. В. Починок, М. В. Півторак, В. В. Сопко, В. Г. Швець, Л.Г. Семенген та інші. Досліджуючи наукові напрацювання вчених відзначимо, що окремі питання в обліку руху необоротних активів потребують подальшого наукового дослідження. Потреба у подальшому науковому дослідженні зазначених питань та також їх практична значущість обумовили вибір теми дипломної роботи.

*Метою* дипломної роботи є розробка обґрунтованих пропозицій та рекомендацій щодо удосконалення методики та організації обліку і аудиту надходження і використання необоротних активів на підприємстві ТОВ «Октава Пласт».

Досягнення вказаної мети передбачає вирішення таких *завдань*:

- дослідження нормативної бази та інших інформаційних джерел щодо обліку руху необоротних активів;
- вивчення економічної сутності необоротних активів в Україні та за кордоном;
- дослідження підходів до класифікації необоротних активів;
- дослідження методів оцінки необоротних активів;
- вивчення методики відображення в обліку інформації про надходження необоротних активів на підприємство;
- дослідження порядку обліку витрат на амортизацію, ремонт та інші поліпшення;
- вивчення методики аудиту руху необоротних активів.

*Об'єктом* дослідження є облік і аудит надходження і використання необоротних активів на Товаристві з обмеженою відповідальністю «Октава Пласт».

*Предметом* дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів щодо ведення обліку та аудиту руху необоротних активів. Методологічною основою дослідження є системний підхід до розкриття економічної сутності необоротних активів та процесу їх обліку та аудиту.

*Інформаційною базою* дослідження є наукові праці вітчизняних та зарубіжних економістів з обліку та аудиту надходження і використання необоротних активів, законодавчі та нормативні акти України, інструктивні матеріали та фінансова звітність ТОВ «Октава Пласт». Вирішення поставлених завдань досягнуто на основі застосування загальнонаукових *методів*: наукової абстракції, індукції та дедукції, аналізу та синтезу, порівняння, вибіркового обстеження й групування, а також економіко-статистичних прийомів дослідження.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці основних напрямків і практичних рекомендацій з удосконалення методики обліку руху необоротних активів, їх оцінки та нарахування амортизації, методики проведення аудиту необоротних активів та використання їх у обліковій практиці ТОВ «Октава Пласт».

Дипломна робота складається з вступу, двох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний текст викладено на 62 сторінках, робота містить 17 рисунків, 5 таблиць і 4 додатки.

За результатами дослідження було опубліковано тези на тему «Економічний зміст необоротних активів як об'єкта обліку» у збірнику наукових праць студентів «Глобалізація обліку і звітності» (Тернопіль, 2019).

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НАДХОДЖЕННЯ І ВИКОРИСТАННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

#### 1.1. Нормативно-правове регулювання обліку руху необоротних активів

Нормативно-правове забезпечення відіграє важливу роль у процесі створення належних умов для послідовного та раціонального здійснення системою бухгалтерського обліку притаманних їй функцій і збереження стабільності розвитку системи бухгалтерського обліку в конкретному економіко-правовому середовищі.

Так, Л.Г. Семеген у своїх працях зазначає, що головною метою нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні є встановлення єдиних правил його ведення, які гарантують і захищають інтереси користувачів фінансової звітності для всіх підприємств та визначає перспективи та основні напрямки удосконалення бухгалтерського обліку з урахуванням загальноприйнятих у міжнародній практиці принципів і стандартів [45].

Реформування нормативно-правової бази здійснюється за такими напрямками:

- розробка першочергових та вдосконалення діючих положень (стандартів) бухгалтерського обліку та аудиту, що гармоніювали б з основними принципами і вимогами міжнародних стандартів;
- перегляду первинних облікових документів, реєстрів бухгалтерського обліку та інших носіїв обліково-економічної інформації, що належать до

уніфікованої системи бухгалтерської облікової та звітної документації [11].

На сьогоднішній день, облік руху необоротних активів регулюють нормативно-законодавчі документи, серед яких можна виділити декілька рівнів:

1. законодавчі та нормативні документи, що регулюють підприємницьку діяльність підприємств в цілому;
2. законодавчі та нормативні документи, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку на підприємствах;
3. законодавчі та нормативні документи, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку операцій з необоротними активами, ефективності та інтенсивності їх використання на підприємствах ( Додаток А).

Окрім, вище згаданих нормативних і законодавчих активів, теоретичні аспекти та проблемні питання обліку руху необоротних активів досліджувалися у працях українських та іноземних науковців, а саме:

- Алексєєва А.В. і Бакун Ю.В. висвітлюють основні етапи бухгалтерського обліку необоротних активів на підприємствах [2];
- Горицька Н.Г. видала систематизований тематичний збірник «Основні засоби і інвестиції», де висвітлюються основні теоретичні та практичні аспекти бухгалтерського обліку основних засобів та інвестицій на підприємствах [8];
- у підручнику «Бухгалтерський облік» за редакцією Я. Д. Крупки, З.-М. В. Задорожного, Н. В. Гудзь викладені базові знання і практичні навички бухгалтерського обліку структур з різними формами власності на основі використання останніх нормативних документів, чинних в Україні. Окремо розглядається питання обліку необоротних активів з представленням типових кореспонденцій рахунків [5];
- З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семененко, Л. Т. Богуцька в праці «Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів» досліджують проблемні питання обліку капітальних інвестицій,



матеріальних необоротних активів, інвестиційної нерухомості та інших необоротних активів [1];

- науковці Мэтьюс М. Р та Перера М. Х. Б. в посібнику «Теория бухгалтерского учета» розглядають основні теоретичні аспекти бухгалтерського обліку, також значну увагу приділяють оцінці необоротних активів [21].

Також важливе теоретико-методологічне та науково-практичне значення мають дослідження з обліку необоротних активів й інших вітчизняних і зарубіжних учених, зокрема Х. Андерсона, А. П. Грінько, Н. О. Гури, М. І. Бондара, Н. Г. Виговської, С. Ф. Голова, М. І. Диби, Р. Ентоні, Є. В. Калюги, Л. М. Кіндрацької, Д. Колдуелла, С. А. Кузнецової, Ю. А. Кузьмінського, С. Ф. Легенчука, Л. Г. Ловінської, Н. М. Малюги, Б. Нідлза, В. К. Орлової, В. М. Пархоменка, Н. І. Пилипів, Н. Л. Правдюк, Дж. Ріса, Я. В. Соколова, В. В. Сопко, С. В. Хоми, Е. С. Хендріксена, М. Ф. Ван Бреди, Ч. Т. Хорнгрена, Н. М. Хорунжак та інших. Результати їх дослідження покладені в основу подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку, в тому числі удосконалення обліку необоротних активів.

Отже, дослідивши інформаційні джерела, що стосуються обліку руху необоротних активів, можна зробити висновок про недосконалість нормативно-правового забезпечення, що стосується неоднозначності визначень та великої кількості нормативно-правових документів, які в деяких випадках суперечать один одному. Також питання необоротних активів досить суттєво висвітлено у періодичних виданнях, але дане питання розглядається у більшості випадків з точки зору бухгалтерського та податкового обліку придбання, використання та ліквідації необоротних активів підприємства. А щодо питання аналізу і аудиту руху необоротних підприємства, то кожне підприємство самостійно обирає модель їх реалізації згідно його облікової політики. Досліджуване підприємство ТОВ «Октава Пласт» для здійснення обліку руху необоротних активів керується вище переліченими нормативно-законодавчими

джерелами, а також наказом про облікову політику підприємства і робочим планом рахунків.

## 1.2. Економічна суть, класифікація і оцінка необоротних активів

Стрімкий розвиток міжнародних інтеграційних зв'язків і процесів, які мають вагомий вплив на характер соціально-економічних, політичних та інших видів відносин сприяє створенню єдиних підходів у питаннях розуміння сутності необоротних активів та їх оцінки. Тому, в першу чергу, нами досліджено визначення поняття «необоротні активи», адже відомо, що різні науки (бухгалтерський облік, економічна теорія, фінанси) дають достатньо різні за змістом визначення. Більше того, для ідентифікації таких активів часто вживають поняття довгострокові активи, основний капітал, фіксовані активи, необоротні засоби тощо. Ці об'єкти об'єднує важлива характеристика – довготривале використання в процесі господарської діяльності. Зауважимо, що у нормативно-законодавчій базі України відсутнє визначення поняття «необоротні активи». Так зокрема, у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» наводиться наступне трактування: «Необоротні активи – це всі активи, що не є оборотними» [20].

Поділ активів на оборотні і основні (необоротні) прийшов в економіку з судової сфери наприкінці ХІХ-го або на початку ХХ-го ст. Відмітимо те, що однією із головних вигод, яка підштовхнула економістів і бухгалтерів того часу на поділ активів на основні і оборотні полягала у можливості оцінки, на підставі цих даних, ліквідності господарюючого суб'єкта. Тому для того, щоб зрозуміти сутність поняття «необоротні активи» необхідно дослідити існуючі підходи до тлумачення та визначення змісту таких об'єктів.

Щодо трактування цього поняття українські практики і вчені мають різні погляди. Зокрема, І.О. Бланк під активами підприємства розуміє контрольовані ним економічні ресурси, сформовані за рахунок інвестованого в них капіталу, які характеризуються детермінованою вартістю, продуктивністю і здатністю

генерувати дохід, постійний оборот яких в процесі використання зв'язаний з факторами часу, ризику і ліквідності [3, с.153-157].

Зважаючи на вище сказане, поняття необоротних активів є досить неоднозначним. Зокрема, в іноземній літературі такий термін відсутній. У часи радянського періоду розвитку економіки були відсутні нематеріальні активи, тому і необоротні активи мали назву основних засобів чи основних фондів, головною ознакою яких була матеріально-речова форма. Багато авторів вважають, що необоротні активи є основним капіталом, який включає матеріальні цінності, фінансові вкладення та нематеріальні активи. При тлумаченні змісту поняття «необоротні активи» російські дослідники зазначають, що вживання такого терміну є помилковим, оскільки в російській мові використовується поняття «позаоборотні активи», тобто такі що не беруть участі в господарському обороті. Тому В.Є. Ванкевич, Л.Л. Горецька, Л.Г. Ловінська, М.В. Півторак висували пропозиції перейменувати термін «необоротні активи» на «довгострокові активи» або «основні активи».

Дослідженням змісту необоротних активів займаються багато вітчизняних дослідників: О.П. Гаценко, Л.Л. Горецька, Н.М. Урбан та інші, які присвятили свої наукові праці з обліку, аналізу і контролю цих активів. Проте, незважаючи на теми досліджень пов'язаних з необоротними активами, вони не приділяли належної уваги поняттю «необоротні активи», а їхні дослідження скеровані на окремі складові необоротних активів, такі як основні засоби чи нематеріальні активи або «активи» взагалі. У зарубіжній практиці також немає єдиного підходу до визначення поняття «необоротні активи», його трактування зображено на рис.1.1.

Необоротні активи в Україні, якщо розглядати їх склад з позицій балансу включають: незавершені капітальні інвестиції, нематеріальні активи, основні засоби, довгострокові біологічні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокову дебіторську заборгованість, інвестиційну нерухомість, відстрочені податкові активи та інші необоротні активи.

| <b>Необоротні активи</b>  |   |
|---|---|
| <b>Швейцарія</b>  | • основні засоби  |
| <b>Білорусія</b>  | • позаоборотні активи   |
| <b>Німеччина</b>  | • у звітності в розрізі статей “Основний капітал” і “Фінансові активи”                                  |
| <b>Естонія</b>  | • основне майно   |
| <b>Єгипет</b>   | • основний (основні засоби), моральний (нематеріальні активи) та ресурсний (природні багатства) капітал |
| <b>Чехія, Молдова, Болгарія, США, Великобританія, Австралія</b> | • довгострокові активи  |
| <b>Угорщина</b>   | • вкладені засоби   |

Рис.1.1.Трактування терміну «необоротні активи» у зарубіжній обліковій практиці

Примітка. Створено автором на підставі [3]

Тобто, аналізуючи вище сказане, можна виділити такі основні ознаки, що притаманні необоротним активам:

- довготривале використання в процесі діяльності;
- можуть мати матеріальну і нематеріальну форму;
- існує можливість достовірного визначення вартості;
- вартість погашається амортизаційними відрахуваннями;
- приносять корисний ефект від використання;
- багаторазово використовуються у виробничому процесі;
- використовуються для досягнення цілей підприємства.

Відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності довгострокові або необоротні активи – це активи, від використання яких очікується економічна вигода на протязі декількох років. До них відносяться довгострокові інвестиції, основні засоби, нематеріальні активи. Аналіз змісту МСФЗ указує на факт відсутності чіткого означення такого роду активів [18].

Відмітимо, що проблема відсутності єдиного терміну пояснюється щонайменше тим, що дослідження цього активу може здійснюватися як з

економічної, так і з облікової точки зору, їх сутності та специфіки, а також, через схожість мовних термінів. Таким чином, відсутність єдиного визначення дещо ускладнює не лише розуміння, а й облікове відображення необоротних активів. Найповнішою є інтерпретація необоротних активів наведена у наказі Фонду державного майна України «Про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства», де окрім класифікації та строку експлуатації активів враховується право на володіння та користування необоротними активами.

На підставі здійсненого дослідження сутності необоротних активів зазначимо, що дана категорія бухгалтерського обліку є однією з найважливіших у господарській діяльності суб'єктів господарювання, хоч і стверджувати про однозначність і простоту визначення цього поняття на сьогодні не можливо.

Точне визнання, правильна класифікація і достовірна оцінка – основа повного, правильного та достовірного їх обліку. Першим етапом відображення в обліку необоротних активів є визнання, зупинимось більш детально на ньому. Даний етап є важливим, оскільки він передбачає визначення критеріїв, які використовуються при вирішенні питання про включення статті, що підпадає під визначення активу, у склад фінансової звітності. Оскільки, не завжди, стаття, яка відповідає визначенню активу може відповідати критеріям визнання, наприклад, людські ресурси. В Україні критерії визнання для кожного виду об'єктів обліку встановлено національними стандартами обліку, зокрема, у методологічних засадах формування в фінансовому обліку інформації про основні засоби та розкриття її у фінансовій звітності визначені у П(С)БО 7 «Основні засоби», про нематеріальні активи - у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» тощо.

Згідно П(С)БО 7 та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» виділяють такі критерії визнання основних засобів:

- 1) контрольованість (наявність права власності);
- 2) матеріальність;

- 3) строк корисного використання (експлуатації) понад рік або операційного циклу, якщо він довший за рік;
- 4) отримання в майбутньому економічних вигід від використання такого активу;
- 5) можливість їх достовірної оцінки;
- 6) призначення - використання в процесі виробництва чи постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій.

Додатково слід виділити й критерій малоцінності. Так, у п. 5.2 П(С)БО 7 зазначено, що підприємства можуть самостійно встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів [33].

Таким чином, підприємства самостійно установлюють критерій малоцінності. І всі активи, вартість яких нижче цього критерію та які використовуються довше одного року, у системі бухгалтерського обліку потрапляють до лав МНМА. У свою чергу, ті активи, які використовуються більш ніж рік і вартість яких вище визначеного критерію визнання малоцінності, у бухгалтерському обліку визнаються як ОЗ. Щодо критеріїв визнання нематеріальних активів, то у П(С)БО 8 виділяють такі:

- 1) немонетарний актив, який не має матеріальної форми;
- 2) існує імовірність одержання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з їх використанням;
- 3) вартість таких активів може бути достовірно визначена [34].

Для формування деталізованої інформації про склад необоротних активів на підприємстві та порядок їх використання, в обліковій системі необхідно, насамперед, правильно їх класифікувати, тому наступним етапом нашого дослідження є здійснення класифікації необоротних активів підприємства.

Класифікація необоротних активів - це розподіл об'єктів на класи, групи тощо за спільними ознаками чи властивостями. Велика кількість авторів, особливо бухгалтерів-практиків, класифікують необоротні активи за однією

ознакою - за матеріальністю, тим самим виділяючи лише ті складові, які відображаються у балансах суб'єктів господарювання. З огляду на це, найширшу, на нашу думку, класифікацію необоротних активів наводить І.О. Бланк у підручнику з фінансового менеджменту, яку наведено на рис.1.2. [3, с.230] .

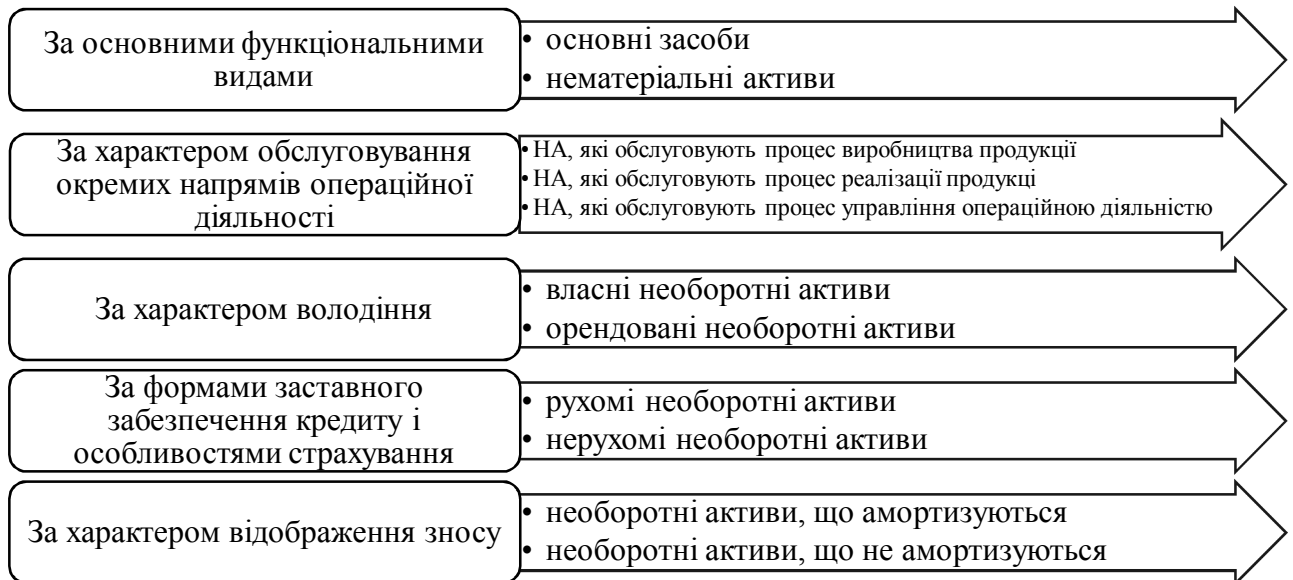


Рис.1.2. Класифікація необоротних активів

Примітка. Створено автором на підставі [3]

Якщо розглядати класифікацію необоротних активів саме з позицій бухгалтерський облік, то найдоречнішою буде класифікація за основними функціональними видами та за характером відображення зносу. Досліджуючи проблемні та актуальні питання амортизаційної політики, Я.В. Ошмарін пропонує у фінансовій звітності розкривати інформацію про необоротні активи у розрізах майна, що амортизується, і майна, що не амортизується [26].

Ванкевич В.Є. у своєму дослідженні пропонує ще одну класифікаційну ознаку, а саме за критерієм участі необоротних активів у створенні економічної вигоди, відповідно до якої виділяє довгострокові матеріальні і нематеріальні активи комерційної діяльності та довгострокові матеріальні активи некомерційної діяльності (соціально-культурної і житлової сфери) [6].

Дослідивши запропоновані системи класифікацій необоротних активів, узагальнену і доповнену класифікацію наведемо у табл.1.1.:



Таблиця 1.1.

## Класифікація необоротних активів

| № п/п | Ознаки   | Види необоротних активів  |
|-------|--|---|
| 1     | За функціональними видами  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• основні засоби;</li> <li>• нематеріальні активи;</li> <li>• незавершені капітальні вкладення;</li> <li>• обладнання, призначене для монтажу;</li> <li>• довгострокові фінансові вкладення;</li> <li>• інші види необоротних активів</li> </ul>   |
| 2     | За характером обслуговування окремих видів діяльності підприємства               | <ul style="list-style-type: none"> <li>• обслуговують операційну діяльність : <ul style="list-style-type: none"> <li>○ обслуговують процес виробництва продукції</li> <li>○ обслуговують процес реалізації продукції</li> <li>○ обслуговують процес управління</li> </ul> </li> <li>• обслуговують фінансову діяльність;</li> <li>• обслуговують інвестиційну діяльність;</li> <li>• обслуговують невиробничу діяльність (задовольняють соціальні потреби персоналу)</li> </ul> |
| 3     | За характером володіння  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• власні необоротні активи, що відображаються у складі балансу підприємства;</li> <li>• орендовані необоротні активи, що обліковуються у балансі орендодавця</li> </ul>  |
| 4     | Залежно від застосування у виробничому процесі                                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• активні необоротні активи (механізми та устаткування, машини, передавальні пристрої, що залучені у виробничому процесі);</li> <li>• пасивні необоротні активи (будівлі та споруди, машини, нематеріальні активи, механізми та устаткування використовуючись із метою управління операційною діяльністю)</li> </ul>   |
| 5     | За характером внеску до кінцевого фінансового результату діяльності підприємства | <ul style="list-style-type: none"> <li>• «живі» це ті активи, що реально продукують прибуток;</li> <li>• «мертві» генерують «збитки», оскільки витрати на їх обслуговування не окуповують себе через реалізацію продуктів, що вироблені із залученням таких об'єктів</li> </ul>   |
| 6     | За формами заставного забезпечення кредиту та особливостями страхування          | <ul style="list-style-type: none"> <li>• рухомі необоротні активи, які можна вилучити з володіння підприємства для оплати по кредиту в разі застави;</li> <li>• нерухомі необоротні активи, які неможливо вилучити з володіння підприємства, в разі застави по кредиту</li> </ul>   |
| 7     | За характером відображення зносу   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• необоротні активи, що амортизуються</li> <li>• необоротні активи, що не амортизуються</li> </ul>   |
| 8     | За характером участі у створенні економічної вигоди                              | <ul style="list-style-type: none"> <li>• матеріальні і нематеріальні активи комерційної діяльності;</li> <li>• матеріальні і нематеріальні активи некомерційної діяльності</li> </ul>   |

|   |                     |   |
|---|---------------------|---|
| 9 | За статтями балансу | <ul style="list-style-type: none"> <li>• матеріальні активи (основні засоби);</li> <li>• нематеріальні активи;</li> <li>• фінансові активи (вкладення, інвестиції)</li> </ul> |
|---|---------------------|---|

Примітка. Створено автором на підставі [6, 26]

Останнім етапом відображення в обліку необоротних активів є їх оцінка. Завдання бухгалтера полягає в тому, щоб знати який з різновидів вартості застосовувати у визначеному місці і часі, а також розуміти як кожен з них впливає на показники фінансової звітності підприємства [27].

Процес оцінювання необоротних активів відбувається на всіх стадіях їх функціонування, тобто в процесі надходження, використання, вибуття та складання фінансової звітності.

Виділяють такі основні види оцінки необоротних активів:

1) Оцінювання необоротних активів при надходженні;

При надходженні оцінка здійснюється за первісною вартістю. Первісна вартість – це історична собівартість, тобто сума сплачених грошових коштів або їх еквівалентів; або це справедлива вартість компенсації визначена на момент придбання [13]. Склад первісної вартості залежить від шляхів надходження необоротних активів на підприємство, які наведено у табл.1.2.:

Таблиця 1.2.

Формування первісної вартості необоротних активів у бухгалтерському обліку

| <b>Шляхи надходження необоротних активів</b> | <b>Склад первісної вартості</b>   |
|--|---|
| Придбання за грошові кошти                   | Ціна придбання + Непрямі податки, які відшкодовуються – Непрямі податки, які не відшкодовуються + Інші витрати безпосередньо пов'язані з придбанням активи + Витрати пов'язані з приведенням активу до стану готовності |
| Створення власними силами                    | Прямі витрати на оплату праці + Прямі матеріальні витрати + Інші прямі витрати  |
| Внесення до статутного капіталу              | Справедлива вартість погоджена із засновниками + Інші витрати пов'язані з доведенням активу до стану готовності   |
| Отримані безкоштовно                         | Справедлива вартість + Витрати пов'язані з доведенням активу до стану готовності  |

|                         |  |
|-------------------------|--|
| Обмін на подібні активи | Залишкова вартість переданого активу або справедлива вартість + Інші витрати пов'язані з доведенням активу до стану готовності |
|-------------------------|--|

Продовження таблиці 1.2.

|                           |  |
|---------------------------|--|
| Обмін на неподібні активи | Справедлива вартість переданого активу +/- отримання/передання суми грошових коштів + Інші витрати пов'язані з доведенням активу до стану готовності |
|---------------------------|--|

Примітка. Створено автором на підставі [6, 26]

Справедлива вартість – це ринкова вартість, сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату. Визначають її експертним шляхом, за неможливості отримати ринкову вартість через специфічну характеристику, активи оцінюють за відновлювальною вартістю з врахуванням зносу. Переоцінена (відновлювальна) вартість – це сума грошових коштів, яку необхідно було б витратити для придбання або створення такого активу на дату складання звітності. Переоцінці підлягають об'єкти, залишкова (балансова) вартість яких суттєво відрізняється від їх справедливої вартості. Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизацію їх вартості проводять шляхом нарахування у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% його вартості, яка амортизується, та решти 50% – у місяці їх вибуття (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом, або якщо амортизацію нараховують у першому місяці використання у розмірі 100% вартості об'єкта [42].

## 2) Оцінювання необоротних активів при вибутті;

Вибуття необоротних активів може відбуватися в результаті їх продажу, внеску в статутний капітал іншого підприємства, ліквідації внаслідок зносу і при безкоштовній передачі іншим юридичним особам.

Метою реалізації необоротних активів є отримання доходу. Дохід від реалізації необоротних активів, зменшений на суму витрат, пов'язаних з його реалізацією, формує чисту вартість реалізації.

Ліквідаційна вартість – це сума коштів, яку підприємство очікує отримати за актив після закінчення строку його корисного використання за вирахуванням витрат, що пов'язані з його вибуттям. Відповідно до П(С)БО 7 підприємство встановлює ліквідаційну вартість у момент зарахування необоротних активів на баланс експертним шляхом, в деяких випадках така вартість може дорівнювати нулю [33].

Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків, якщо:

- існує невідомне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку та очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта [34].

### 3) Оцінювання необоротних активів при їх використанні;

У процесі використання необоротні активи поступово втрачають свої споживчі властивості і вартість, як в результаті фізичного впливу на засоби праці, так і в результаті науково-технічного прогресу, тобто зношуються. Знос буває фізичний та моральний. Фізичний знос - це результат використання активів, а також дії природних факторів (сонця, вітру), тоді як моральний знос полягає в тому, що суспільство шляхом застосування нових засобів праці аналогічного призначення може отримати більше споживчих вартостей при витратах, що знижуються, в порівнянні з використанням вже діючих засобів. Найбільш морально застаріває комплексна техніка [36].

Відповідно до П(С)БО 7 знос – це сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку його корисного використання, водночас амортизація – це систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизується, протягом терміну їх корисного використання (експлуатації). Вартість, що амортизується – це первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Під час розрахунку вартості, яка

амортизується, ліквідаційну вартість нематеріальних активів, як правило, порівнюють до нуля [42].

Залишкова (балансова) вартість – це різниця між первісною (переоціненою) вартістю і сумою нарахованого зносу. За залишковою вартістю необоротні матеріальні та нематеріальні активи списують також з балансу підприємства – виводять їх із складу активів та списують на витрати підприємства. Також у процесі експлуатації (використання) необоротних активів підприємство може нести витрати, пов'язані з їх поліпшенням (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо). Виділяють два види витрат на поліпшення:

- витрати, які збільшують первісну вартість необоротних активів (капіталізуються);
- витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані.

Окремої уваги заслуговує момент оцінки довгострокових фінансових інвестицій. Слід розрізняти методи оцінки, що застосовуються на момент придбання інвестицій і формують їх первісну вартість, а також оцінку на дату складання балансу. Згідно П(С)БО 12 у момент придбання, інвестиції оцінюються за їх фактичною собівартістю, що складається з ціни придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших зборів, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансових інвестицій [31].

Якщо придбання фінансових інвестицій здійснюється не за гроші, а в обмін на інші активи, то первісна вартість їх придбання встановлюється на рівні справедливої вартості переданих взамін активів [48].

Методи оцінки довгострокових фінансових інвестицій на дату складання балансу залежать від того, чи призначені вони для продажу, чи будуть утримуватися з метою одержання прибутку. У першому випадку оцінка здійснюється за справедливою вартістю або за вартістю з урахуванням зменшення корисності для фінансових інвестицій справедливою вартістю яких визначити неможливо. Якщо ж інвестиції призначені не для продажу, а

утримуються з метою одержання прибутку, то крім названих можуть використовуватись оцінка за амортизованою собівартістю або оцінка за методом участі в капіталі.

На наш погляд, такі методи оцінки необоротних активів є допустимі, але деякі з них є частковими лише у певних ситуаціях, і хоча такі способи оцінки зустрічаються в нормативно-правових актах, все ж у бухгалтерському обліку необоротні активи оцінюються, здебільшого, за первісною та справедливою вартістю.

## **1.2. Завдання обліку і аудиту необоротних активів підприємства**

Необоротні активи являють собою сукупність матеріально-речових і нематеріальних цінностей та об'єктів, які належать підприємству, забезпечуючи його функціонування, і мають очікуваний термін корисної дії чи експлуатації понад один рік. До складу необоротних активів належать :

1) Основні засоби - матеріальні активи, що утримуються на підприємстві для їх використання у процесі виробництва чи постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або виконання адміністративних та соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [33]. До них належать інвестиційна нерухомість, земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будівлі, споруди; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар; тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби. Облік таких активів ведеться на рахунку 10;

2) Інші необоротні матеріальні активи - матеріальні активи, які призначені для використання більше року (або операційного циклу, якщо він перевищує рік) [33]. До їх складу ввійшли: бібліотечні фонди; малоцінні

необоротні матеріальні активи; тимчасові (нетитульні) споруди; природні ресурси; інвентарна тара; предмети прокату; інші необоротні матеріальні активи. Обліковуються такі об'єкти на рахунку 11;

3) Нематеріальні активи - немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифікованими, їх облік ведеться на рахунку 12. До нематеріальних активів належать: права користування природними ресурсами, права користування майном, права на комерційні позначення, права на об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права, інші нематеріальні активи;

4) Довгострокові фінансові інвестиції, обліковуються на рахунку 14;

5) Капітальні інвестиції, облік ведеться на рахунку 15.

6) Довгострокові біологічні активи рослинництва і тваринництва, для їх обліку використовують рахунок 16;

7) Відстрочені податкові активи – рахунок 17;

8) Гудвіл обліковується на рахунку 19;

9) Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи, облік яких ведеться на рахунку 18.

Найбільшу питому вагу у складі необоротних активів займають основні засоби, також за свої складом вони є найбільш різноманітними.

Склад необоротних активів досліджуваного підприємства ТОВ «Октава Пласт» має такий вигляд ( Додаток Б). Предметом обліку необоротних активів є не самі необоротні активи, а факти діяльності підприємства, які характеризують стан та використання необоротних активів, їх рух на підприємстві. Об'єктом обліку необоротних активів є основні засоби, нематеріальні активи, ІНМА, капітальні інвестиції, довгострокові фінансові інвестиції та інші необоротні активи. Вважаємо, що при обліку руху необоротних активів можемо виділити наступні завдання, які зображено на рис.1.3:

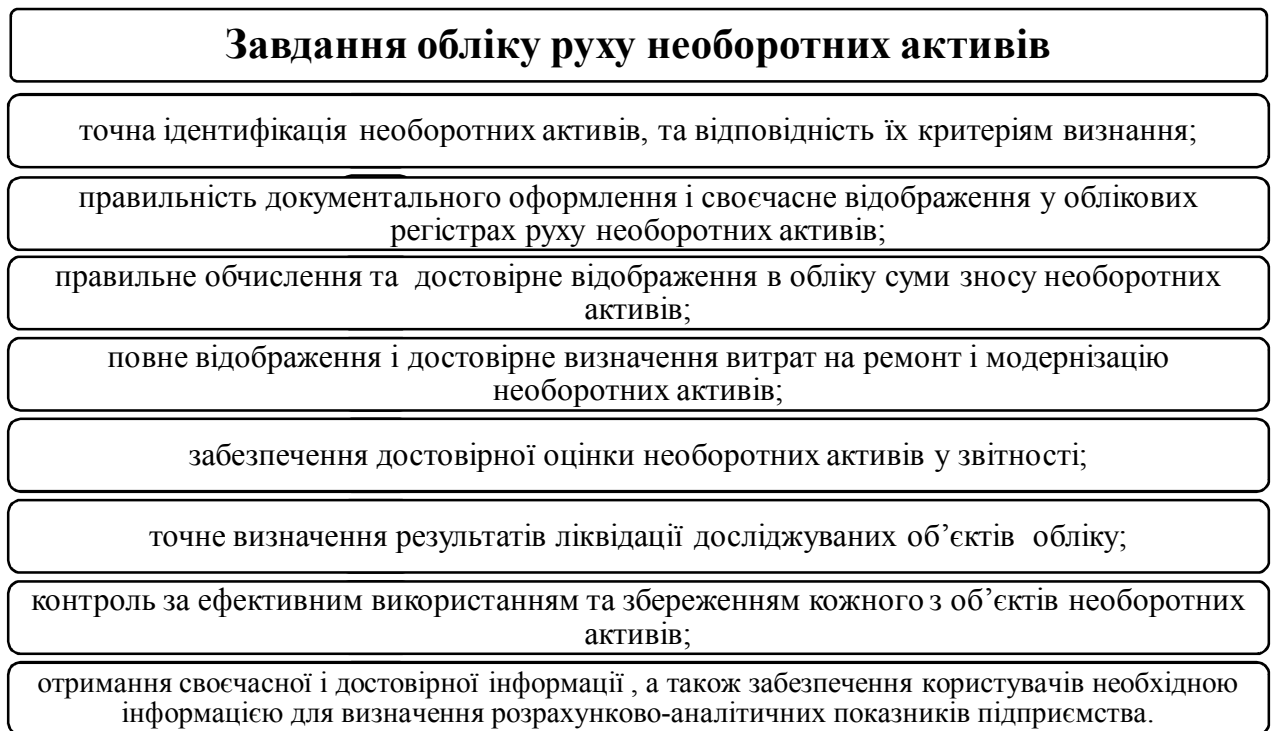


Рис.1.3. Завдання обліку руху необоротних активів

Примітка. Створено автором на підставі [33]

Досвід українських підприємств та іноземних компаній показує, що важливою складовою ефективною системи управління є аудит. Отже, розробка дієвої методики аудиту необоротних активів підприємства, що поєднує у собі достатній обсяг інформаційних джерел і об'єктів, а також послідовність етапів проведення перевірки, наявність належних шаблонів робочих документів аудитора, виступає запорукою підтвердження показників фінансової, податкової та інших видів звітності.

Метою аудиту необоротних активів є формування незалежної думки фахівців, аудиторський рівень яких визнаний Аудиторською палатою України, щодо достовірності, законності, якості, прозорості, повноти, своєчасності обліку господарських операцій з основними засобами, нематеріальними активами, довгостроковими фінансовими інвестиціями, дебіторською заборгованістю та іншими видами необоротних активів, їх відображення у звітності, що обумовлено чинним законодавством і добровільними договірними відносинами з замовником [45].



Вважаємо, що до основних завдань аудиту необоротних активів належать процедури, зображені на рисунку 1.4.:

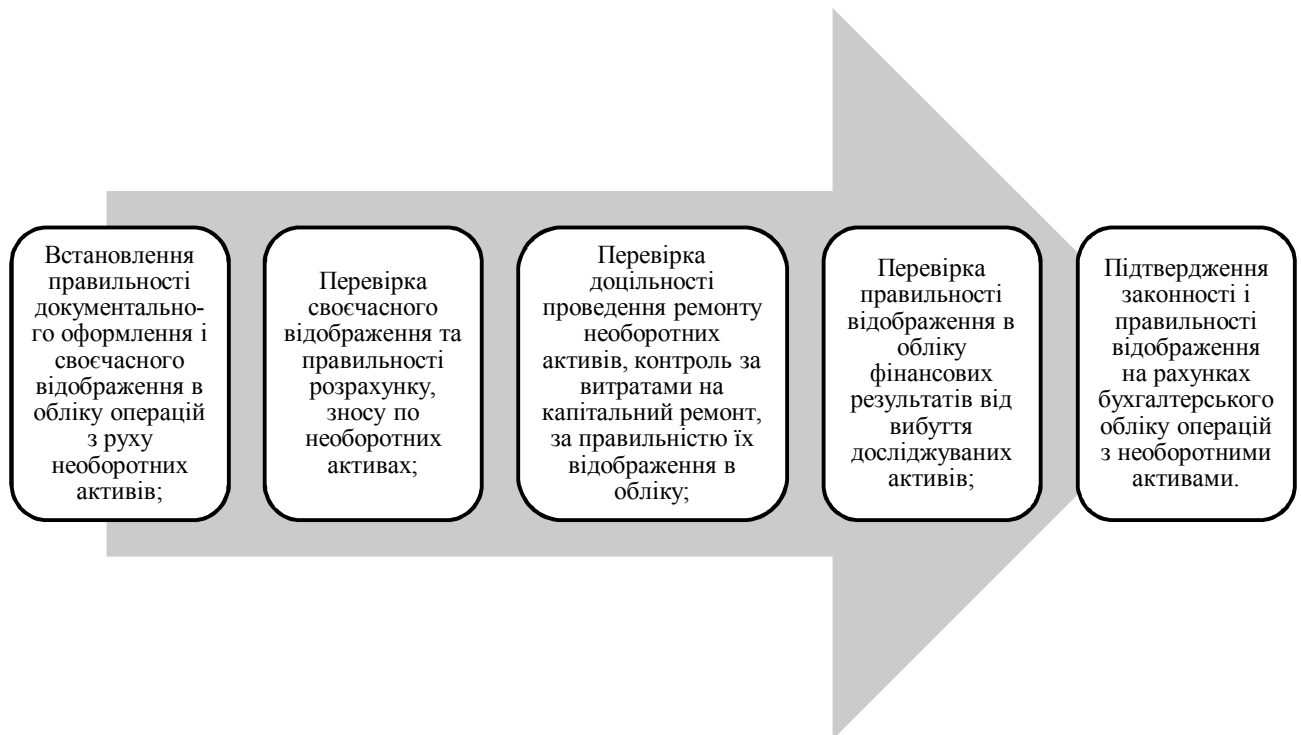


Рис.1.4. Завдання аудиту руху необоротних активів  
Примітка. Створено автором на підставі [45]

Предметом аудиту надходження і використання необоротних активів є господарські процеси та операції, пов'язані з придбанням та використанням необоротних активів, а також відносини, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами. До об'єктів аудиту необоротних активів відносять: необоротні активи, в розрізі їх складових; їх первинну і залишкову вартість; правильність документального оформлення операцій, пов'язаних з придбанням, виготовленням і використанням необоротних активів; стан оперативного, інвентарного, аналітичного і синтетичного обліку; амортизацію та переоцінку необоротних активів; операції з капітального та поточного ремонту, технічного переобладнання, модернізації та реконструкції, консервації необоротних активів; інформацію про порушення ведення обліку, нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів, постановках правоохоронних органів [49].

З вище сказаного можемо зробити висновок, що завдання аудиту необоротних активів це перевірка та контроль за дотриманням та виконанням

завдань бухгалтерського обліку надходження і використання необоротних активів на досліджуваному підприємстві.

## **Висновки до розділу 1**

Отже, дослідивши теоретичні основи обліку надходження і використання необоротних активів підприємства та їх елементів можна зробити наступні висновки:

1. Вважаємо, що однозначного визначення економічної сутності необоротних активів не існує, оскільки багато дослідників трактують поняття «необоротні активи» по-різному, також поняття «необоротні активи» відсутнє у нормативно-законодавчій базі України, тобто можна зазначити, що дана категорія бухгалтерського обліку є однією з найважливіших у господарській діяльності суб'єктів господарювання, хоч і стверджувати про однозначність і простоту цього поняття на сьогодні не можливо;

2. Вивчивши чимало окремих класифікацій, запропонованих різними науковцями, котрі використовуються при відображенні необоротних активів у системі бухгалтерських рахунків та обліку та узагальнивши існуючі підходи, вважаємо, що в цілях обліку їх доцільно класифікувати за функціональними видами, за характером обслуговування окремих видів діяльності підприємства, за характером володіння, залежно від застосування у виробничому процесі, за характером внеску до кінцевого фінансового результату діяльності підприємства, за формами заставного забезпечення кредиту та особливостями страхування, за характером відображення зносу, за характером участі у створенні економічної вигоди, за статтями балансу.

## **РОЗДІЛ 2.**

### **МЕТОДИКА ОБЛІКУ І АУДИТУ РУХУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА**

#### **2.1. Організація і методика обліку надходження необоротних активів в системі бухгалтерського обліку**

Організація системи бухгалтерського обліку необоротних активів має певну мету в гармонізації та адаптації нормативної бази до внутрішнього облікового середовища з метою надання достовірної та правдивої інформації для фінансових органів і створення умов для забезпечення введення управлінського обліку та формування інформації для управлінських потреб. Щоб досягнути поставленої мети у процесі вивчення методики обліку руху необоротних активів на досліджуваному підприємстві ТОВ «Октава Пласт», вважаємо, що потрібно вирішити наступний ряд завдань, про які ми зазначали в першому розділі даної роботи. На нашу думку, вирішення визначених вище завдань в обліку допоможе сформувати правдиву і достовірну інформацію про стан та наявність необоротних активів для прийняття ефективних управлінських рішень. Розглянемо детальніше методику обліку надходження основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів на підприємстві ТОВ «Октава Пласт». Залежно від характеру та порядку оплати, розрізняють декілька шляхів надходження на підприємство необоротних активів, які схематично зображено на рис.2.1.

Зазначимо, що порядок обліку надходження основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів регламентується П(С)БО 7, П(С)БО 8 та Інструкцією № 291.

Для ведення синтетичного обліку власних основних засобів у Плані рахунків передбачений рахунок 10 «Основні засоби» з відповідними

субрахунками. Даний рахунок є активним, за дебетом якого відображається надходження основних засобів, їх дооцінка, а за кредитом – вибуття та уцінка. Сальдо рахунку показує вартість основних засобів, що знаходяться в експлуатації, запасі, консервації та об'єкти, які передані в поточну оренду. Синтетичний облік ведуть у Журналі-ордері №13 при журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку, Журналі №4 при журнальній формі, або у відповідних електронних регістрах при автоматизованій формі.

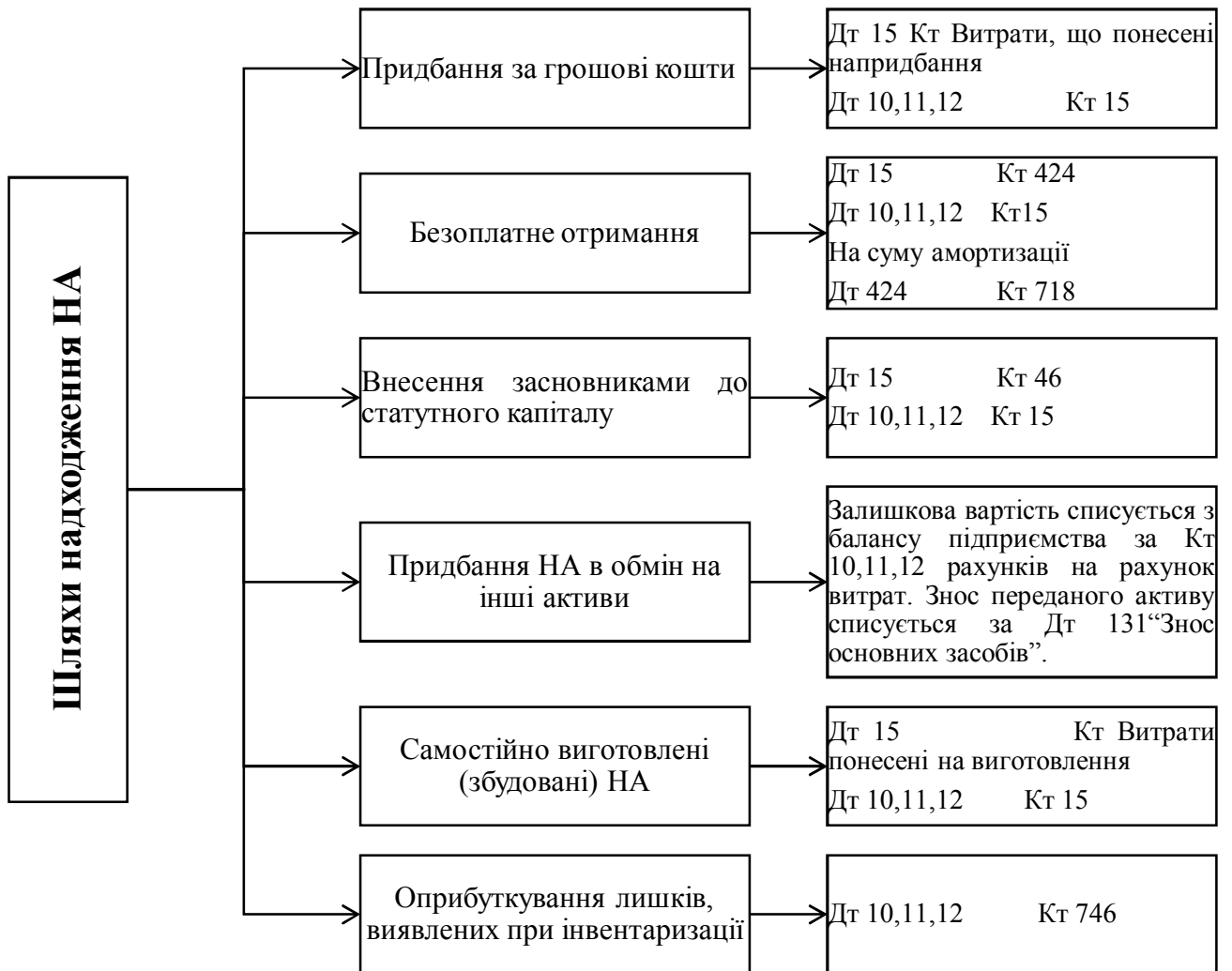


Рис.2.1. Особливості обліку необоротних активів в залежності від шляхів надходження на підприємство

Примітка. Створено автором на підставі [44]

Надходження основних засобів, шляхом придбання чи їх будівництва, відображається в обліку як капітальні інвестиції. Для їх обліку використовується рахунок 15 «Капітальні інвестиції» з відповідними

субрахунками. Рахунок активний, по дебету якого відображаються всі витрати, що пов'язані з будівництвом чи придбанням основних засобів, по кредиту – введення об'єктів основних засобів в дію. Для здійснення аналітичного та синтетичного обліку капітальних інвестицій використовують:

-при журнально ордерній формі бухгалтерський облік – Журнал-ордер №16, Відомості 18 та 18/1;

- при журнальній формі бухгалтерський облік – Журнал №4 та Відомість №4.1;

- при автоматизованій формі –відповідні електронні реєстри [44].

Оскільки, придбання основних засобів у постачальників за грошові кошти є найпоширенішим шляхом надходження їх на підприємство ТОВ «Октава Пласт», то розглянемо його більш детально на рис.2.2.:

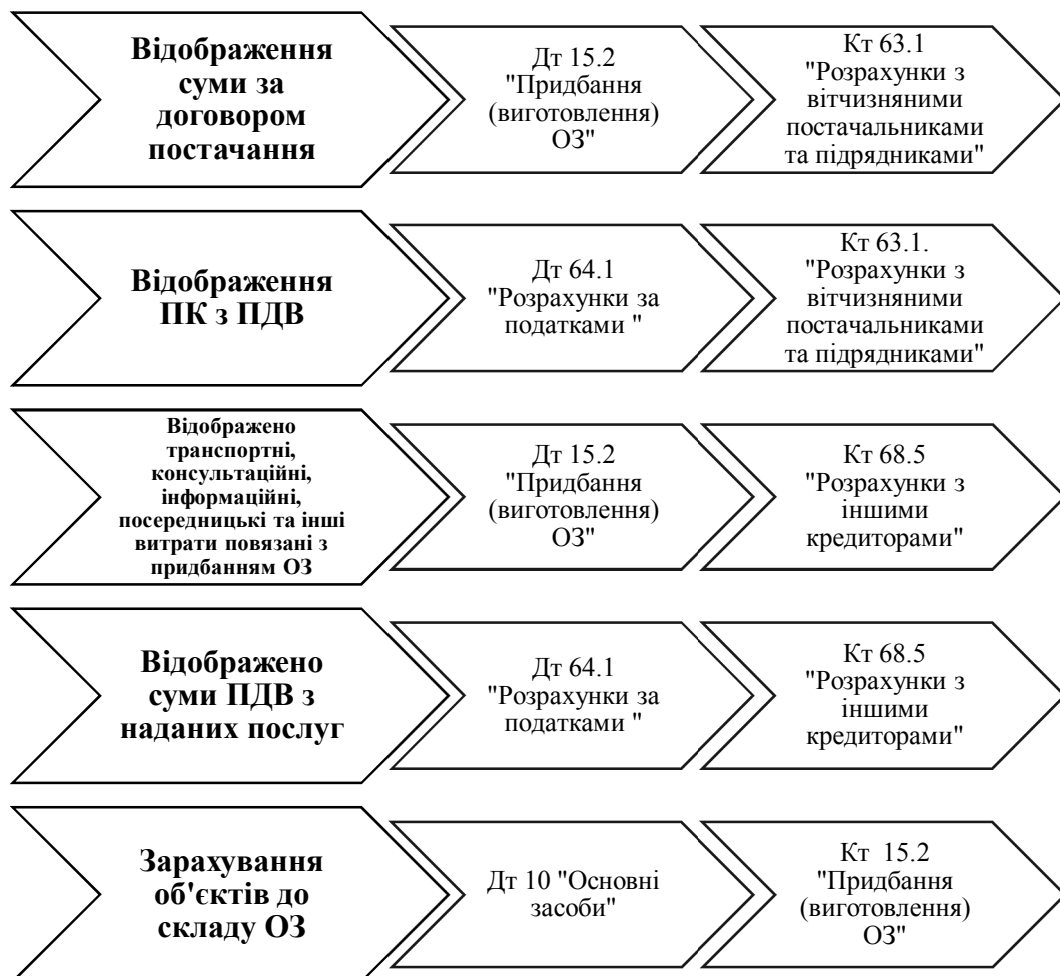


Рис.2.2. Придбання основних засобів у постачальника

Примітка. Створено автором на підставі [44]

Одним із головних завдань обліку надходження основних засобів є своєчасне відображення їх в облікових реєстрах і правильне документальне оформлення операцій з руху основних засобів. Такі операції оформлюють за допомогою типових форм первинної облікової документації, затверджених наказами Мінстату України і Мінфіну України [39]. Зокрема, на досліджуваному підприємстві ТОВ «Октава Пласт» використовуються такі форми первинних документів:

1) ф. № ОЗ-1 «Акт приймання передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» - складається в одному примірнику на кожен окремий об'єкт для всіх випадків надходження основних засобів на підприємство;

2) ф. № ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» - в якій здійснюється аналітичний облік, відкривається на кожен об'єкт основних засобів на основі даних акту за ф. №ОЗ-1;

3) ф. № ОЗ-7 «Опис інвентарних карток з обліку основних засобів» - ведуть за видами основних засобів і містять номер картки, яка реєструється, інвентарний номер і найменування об'єкта.

4) ф. № ОЗ-9 «Інвентарні списки основних засобів» - ведуться як доповнення до інвентарних карток.

Такий перелік первинних документів, які застосовують при документальному оформленні операцій з надходження основних засобів, доволі місткий, але окремі операції не знайшли документального підтвердження, наприклад, документального підтвердження вимагає така операція, як формування первинної вартості основних засобів. Оскільки, основні засоби надходять на підприємство різними шляхами, то в залежності від цього буде іншим склад витрат, за якими формуватиметься в обліку первісна вартість об'єктів основних засобів. Усі витрати, пов'язані з надходженням об'єктів, підтверджуються відповідними окремими первинними документами, які свідчать про їх здійснення. Однак кінцева сума первинної вартості активу, що відображена в акті приймання-передачі об'єкта основних засобів та інвентарній картці й складається із цих витрат, фактично не підтверджена первинним

документом з її розрахунком. Для усунення зазначеного недоліку пропонується ввести форму «Розрахунок первинної вартості основних засобів» як додаток до Акту приймання-передачі основних засобів [16].

Аналітичний облік наявних на підприємстві основних засобів організовується за їх видами та інвентарними об'єктами, на кожний з яких відкривається картка обліку. На підприємстві ТОВ «Октава Пласт» є розроблений робочий план рахунків із відповідними субрахунками та аналітичними рахунками, виходячи зі специфіки ведення своєї діяльності, конкретних потреб та завдань управління і контролю.

Щодо інших необоротних матеріальних активів, до яких в ТОВ «Октава Пласт», згідно з обліковою політикою, відносять матеріальні активи терміном використання більше року і вартістю менше 6000,00 грн., то їх облік регламентується тими ж нормативними та інструктивними документами, що й облік основних засобів. Облік ІНМА ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні малоцінні активи» з відповідними субрахунками. Рахунок активний, за дебетом відображається надходження ІНМА і їх дооцінка, а за кредитом – вибуття та уцінка. Синтетичний облік ведеться в тих самих регістрах, що і облік основних засобів.

При оприбуткуванні ІНМА, у системі бухгалтерського обліку, використовується субрахунок 15.3 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів».

Тобто, коли інші необоротні матеріальні активи надходять на підприємство, витрати, які пов'язані з придбанням або виготовленням цих активів відображаються на субрахунку 15.3. Проте, якщо такі активи підприємство отримало безкоштовно, то подібних витрат не виникає, а отже постає питання щодо їх обліку. Зокрема, І. Губіна [9, с. 88] та І. Павлюк [28, с. 35] зазначають, якщо ІНМА надійшли безкоштовно, то їх вартість необхідно відразу відобразити за дебетом рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи», а на субрахунку 15.3 відобразити витрати, які пов'язані з доставкою та монтажем і лише в момент введення в дію віднести їх на рахунок 11.

Подібну думку висловлює І. Лобза [26, с. 44], зокрема, що вартість безкоштовно отриманого активу та суму витрат, пов'язаних з приведенням його до стану готовності потрібно відразу обліковувати на рахунку 11.

На сьогоднішній день, документальне оформлення операцій з надходження ІНМА здійснюється за допомогою таких самих форм первинних документів, що і облік основних засобів, аналогічним також є аналітичний облік таких активів.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів регулюється П(С)БО 8 та Інструкцією №291, а також іншими інструктивними і нормативними документами. Облік таких активів ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи». Даний рахунок є активним, по дебету відображається надходження нематеріальних активів, по кредиту - вибуття. Оскільки, нематеріальні активи відносяться до необоротних активів, то операції з їх придбання відображаються із використанням рахунку 15 «Капітальні інвестиції». До нього відкривається субрахунок 15.4 «Придбання (створення) нематеріальних активів», на якому обліковуються витрати на придбання нематеріальних активів до моменту появи у організації виняткового права на придбаний об'єкт. При цьому на субрахунку 15.4 формується первісна вартість об'єкта, яка в момент визнання його як нематеріального активу обліковується за дебетом рахунку 11 «Нематеріальні активи» та кредитом субрахунку 15.4 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Для синтетичного обліку нематеріальних активів призначений Журнал-ордер №13 при журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку, Журнал №4 при журнальній формі, або відповідні електронні реєстри при автоматизованій формі.

Зазначимо, що на досліджуваному підприємстві ТОВ «Октава Пласт» облік таких нематеріальних активів як веб-сайт і програмне забезпечення ведеться на субрахунку 12.7 «Інші нематеріальні активи», що є не доцільним.

В Цивільному кодексі України серед переліку об'єктів права інтелектуальної власності не знаходиться такого об'єкта як вебсайт, але



оскільки, вичерпного та достеменного переліку об'єктів інтелектуальної власності не існує, то веб-сайт можна віднести до об'єктів авторського права та суміжних з ним прав, зокрема як об'єкт - інші твори. Державний департамент інтелектуальної власності також поділяє таке судження, і рекомендує відносити вебсайт до складу об'єктів авторського права [15].

Створення вебсайту відбувається різними способами, які зображено на рис. 2.3. Вони впливають на відображення даного нематеріального активу на рахунках бухгалтерського обліку.

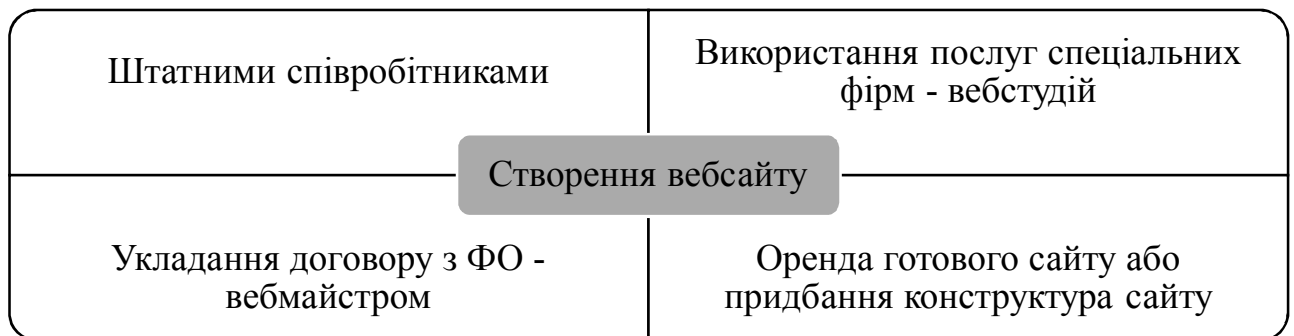


Рисунок 2.3. Способи створення нематеріального активу – вебсайту

Примітка. Створено автором на підставі [15]

Процес розміщення мережі вебсайту в передбачає два етапи:

- реєстрацію доменного імені;
- безпосередньо розміщення веб-сайту (хостинг).

Перший етап, реєстрацію доменного імені, проводять спеціалізовані компанії-реєстратори. В бухгалтерський облік такі витрати обліковуються на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», з наступним списанням на витрати поточних періодів, а суми ПДВ, що входять до платежів за реєстрацію доменного імені, включають до ПК з ПДВ. Що стосується другого етапу, то фактично відбувається оренда дискового простору у контрагента (провайдера). У бухгалтерському обліку витрати на хостинг відображаються на рахунках 92 «Адміністративні витрати» або 93 «Витрати на збут», а сплачений ПДВ в сумі таких витрат включається до податкового кредиту [50].

Отже, всі витрати підприємства ТОВ «Октава Пласт», що пов'язані з розробкою вебсайту, його придбанням та доведенням до стану придатного для

використання за призначенням відносяться до первісної вартості вебсайту, який пропонуємо обліковувати на субрахунку 12.5 «Авторські та суміжні з ними права». Що стосується програмного забезпечення досліджуваного підприємства, а саме 1-С:Бухгалтерії, то Інструкцією № 291 визначено, що облік таких нематеріальних активів також необхідно вести на субрахунку 12.5.

Важливим аспектом для достовірного відображення операцій з руху нематеріальних активів у бухгалтерський облік є те, до якого виду діяльності відносяться такі операції. Як правило, операції з нематеріальними активами відносяться до складу інвестиційної діяльності. Інформація про операції з нематеріальними активами наводиться у Звіті про фінансові результати та у Звіті про рух грошових коштів, проте у Звіті про фінансові результати такі операції відображаються у складі статей - «інша діяльність», а у Звіті про рух грошових коштів – це «інвестиційна діяльність». Бачимо, що одна й та сама операція з нематеріальними активами в даних звітах відноситься до різних видів діяльності. На нашу думку, операції з нематеріальними активами варто відображати у складі інвестиційної діяльності, що є більш доцільним.

Документальне оформлення операцій з надходження об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів здійснюється з використанням типових форм, затверджених наказом Міністерства фінансів [40]. Проте до первинних документів, на нашу думку, з цього переліку треба відносити лише форму НА-1 «Акт введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», оскільки такі форми документів як НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» та НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» складаються на основі інших первинних документів, тому і не належать до їх складу.

В наш час, ще не розроблено первинних документів для відображення руху інших об'єктів у складі нематеріальних активів, окрім інтелектуальної власності, тому для документального оформлення надходження інших

нематеріальних активів підприємство змушено використовувати типові форми документації для основних засобів [39] або розробляти власні, враховуючи вимоги чинного законодавства.

Отже, первинний облік нематеріальних активів потребує вдосконалення, зокрема це стосується посилення змістового навантаження під час розроблення конкретної форми первинних документів, з метою забезпечення відображення особливостей активів у складі нематеріальних. Також покращенню обліку нематеріальних активів сприятиме введення і застосування такої форми первинного документу, як «Картка обліку нематеріальних активів», що сприятиме контролю за рухом нематеріальних активів на підприємстві.

Як вже зазначалося, до складу необоротних активів належать довгострокові фінансові інвестиції. Для їх відображення в обліку передбачено рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» з відповідними субрахунками. Рахунок 14 призначений для узагальнення інформації про наявність і рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних і місцевих позик, внесків до зареєстрованого статутного капіталу інших підприємств, створених на території України та за кордоном. Даний рахунок активний, за дебетом відображається придбання довгострокових фінансових інвестицій, а за кредитом - вибуття окремих інвестиційних проектів [23].

Придбання довгострокових фінансових інвестицій відображається у дебеті рахунку 14 (за відповідними субрахунками) та кредиті рахунків 30, 31, 68.5.

Аналітичний і синтетичний облік таких активів ведеться на рахунку 14 за кожним придбаним пакетом акцій, інших цінних паперів, окремих фінансових інструментів у відомості №4.2., журналі №4 (розділ 2) або журналі-ордері №16 і відомості №18, електронних реєстрах. Порядок реєстрації інформації у первинних документах з обліку надходження довгострокових фінансових інвестицій зображено на рис. 2.4.

На досліджуваному підприємстві ТОВ «Октава Пласт» довгострокові фінансові інвестиції відсутні, тому інформація у рядках 1030 та 1035 Баланс у (Звіту про фінансовий стан) відсутня (Додаток 3). Також на даному підприємстві відсутні такі необоротні активи як довгострокова дебіторська заборгованість та гудвіл.

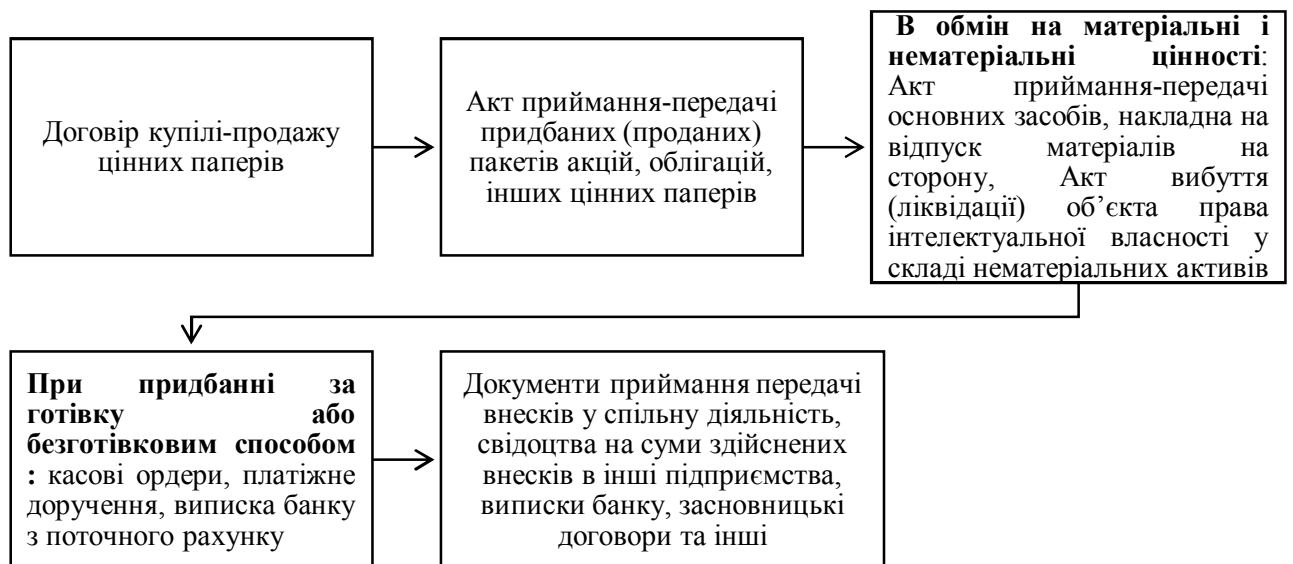


Рис.2.4. Документальне оформлення надходження довгострокових капітальних інвестицій

Примітка. Створено автором на підставі [23]

Для обліку довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів призначений однойменний рахунок 18. Аналітичний облік ведеться за кожним дебітором, за видами, термінами погашення заборгованості, за видами інших необоротних активів. За дебетом рахунку 18 відображається виникнення (збільшення) довгострокової дебіторської заборгованості та одержання інших необоротних активів, а за кредитом - погашення (списання) довгострокової дебіторської заборгованості та вибуття інших необоротних активів.

На сьогодні залишається недослідженою ділянка в обліку щодо визначення складу та методичних засад інших необоротних активів, які обліковуються в складі субрахунку 18.4. У Інструкції № 291 зазначено, що в їх

складі можуть обліковуватись довгострокові активи, що не відображені на інших рахунках необоротних активів, наприклад довгострокові депозити тощо.

Згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання бізнесу», гудвіл – це перевищення вартості придбання над часткою покупця в справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання [32]. Облік такого активу ведеться на рахунку 19 «Гудвіл» з відповідними субрахунками. Виникає гудвіл у процесі приватизації (корпоратизації) підприємства.

Дослідивши методику і організацію обліку надходження необоротних активів, зазначимо, що дана ділянка обліку є досить трудомісткою, вимагає чіткої організації, оскільки за останні роки відбулись значні зміни в методичних підходах щодо відображення інформації про надходження необоротні активи на рахунках бухгалтерського обліку, а також в організації первинного обліку.

## **2.2. Методика обліку утримання необоротних активів підприємства**

Залучаючись до господарського процесу підприємства, необоротні активи проходять у цьому процесі всі етапи руху (див. рис. 2.2.1.):

- надходження необоротних активів;
- наявність і використання необоротних активів;
- вибуття необоротних активів.

Правильна організація та методика обліку використання і наявності необоротних активів потрібна для надання своєчасної та правдивої інформації про їх стан та ефективність використання. До того ж вагоме значення має своєчасне та безпомилкове документальне оформлення операцій з використання необоротних активів [5].



Рис.2.5. Облік руху необоротних активів

Примітка. Створено автором на підставі [5]

У процесі утримання необоротні активи зношуються, тому з метою їх відновлення проводиться нарахування амортизації за цими об'єктами. Під амортизацією розуміють поступове перенесення вартості необоротних активів на новостворений продукт відповідно до встановлених норм і методів. З амортизацією тісно пов'язаний такий термін як знос. Під ним розуміють суму амортизації об'єкта з початку його корисного використання.

Відповідно до чинних нормативних документів з нарахування та відображення в бухгалтерському обліку підприємства амортизації необоротних активів, її нарахування здійснюється систематично - щомісяця протягом усього передбаченого терміну корисного використання. Такі правила не поширюються на об'єкти, які не підлягають амортизації (вартість прав на постійне використання земельних ділянок, земельні ділянки, природні ресурси та ін.) і на ІНМА на які амортизацію нараховують у місяці їх передачі для використання у розмірі 50% (решту 50% нараховують у місяці вилучення з активів) або 100% амортизаційної вартості (бібліотечні фонди та малоцінні необоротні матеріальні активи) [24].

На сьогоднішній день, існує можливість самостійно обирати для використання підприємствами тих чи інших методів амортизації, а доцільність обраного методу залежить від особливостей та характеристик необоротних активів [21]. Проте такий вибір обмежений законодавчо встановленими рамками, що відображено на рис.2.6.

Кожен з цих методів, крім виробничого, передбачає визначення річної суми амортизації по кожному з об'єктів або групі об'єктів необоротних активів, для кожного року їх використання, з подальшим рівномірним розподілом амортизаційних коштів за місяцями упродовж кожного звітного року.

На досліджуваному підприємстві ТОВ «Октава Пласт» використовується прямолінійним метод амортизації необоротних активів. На наш погляд, такий метод найбільш придатний для нарахування амортизації за об'єктами, які беруть участь у виробничому процесі лише опосередковано, тобто коли важко точно визначити обсяг економічних вигод від їх використання. Також перевагою даного методу є проста методика розрахунку. Вважаємо, що з огляду на склад необоротних активів даного підприємства застосування такого методу є доцільним.

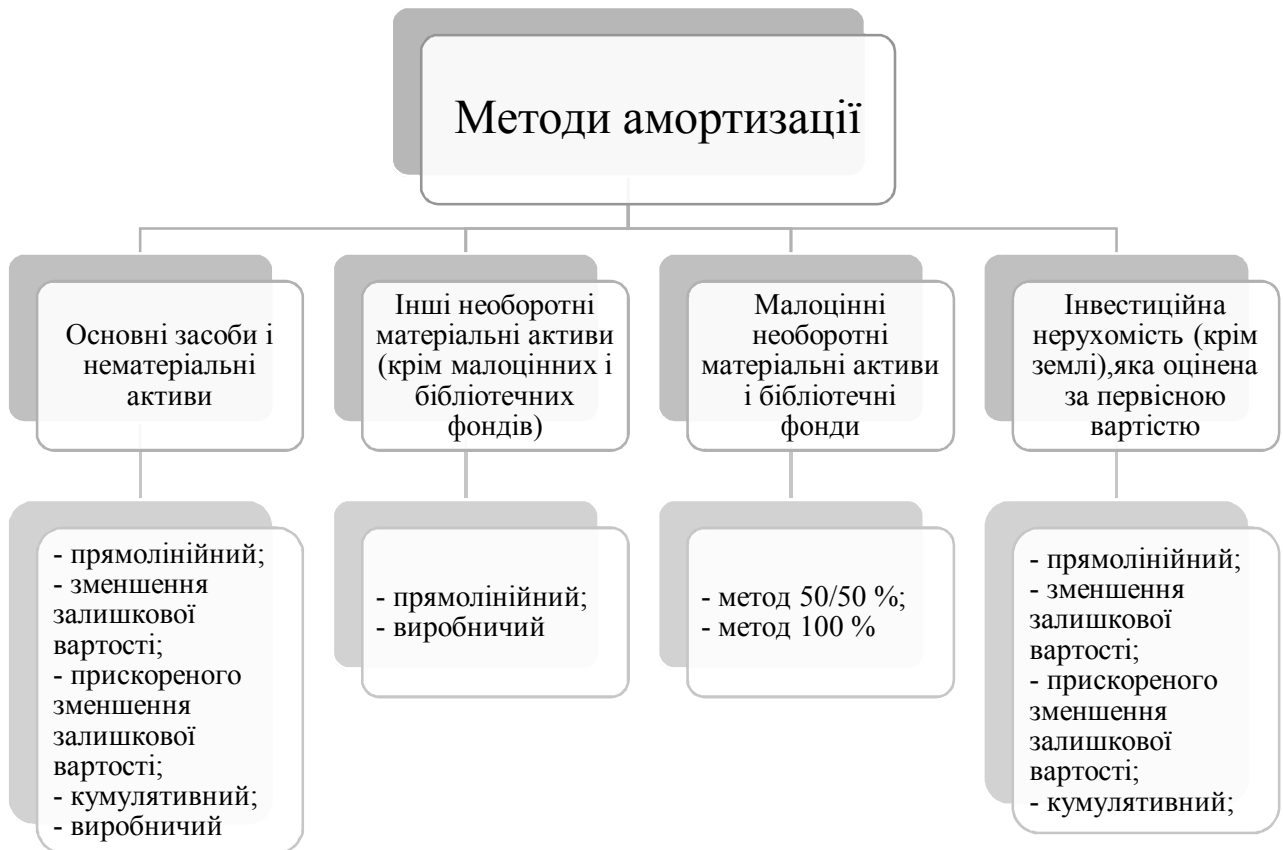


Рис.2.6. Законодавчо затверджені методи амортизації необоротних активів

Примітка. Створено автором на підставі [21]

У Податковому кодексі України передбачено мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів відповідно до їх класифікації та визначено, що вони встановлюються згідно з наказом по підприємству одночасно при визнанні таких об'єктів [30].

Також варто зазначити, що нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт необоротних активів було введено в експлуатацію, а припиняється з місяця, що настає за місяцем вибуття необоротних активів або переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

Синтетичний облік амортизації і зносу ведеться на рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» з використанням субрахунків, які зображені на рис.2.7.:



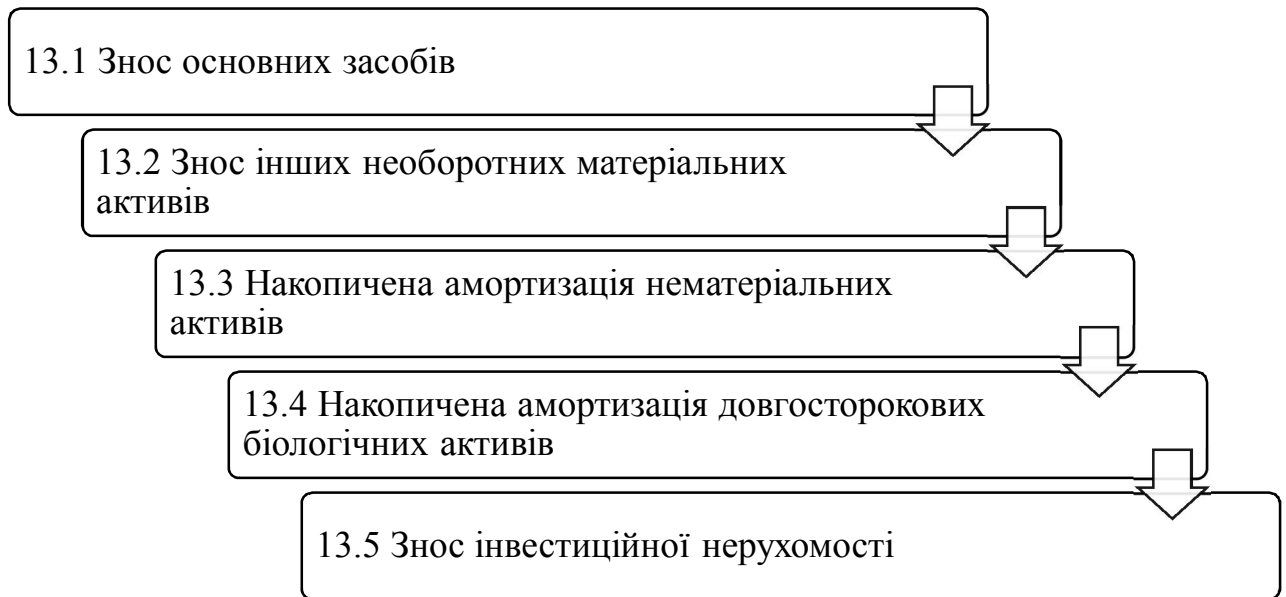


Рис.2.7. Субрахунки до рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

Примітка. Створено автором на підставі [ 33]

Рахунок 13 є контрактивним, за кредитом відображається нарахування амортизаційних відрахувань необоротних активів, за дебетом – зменшення суми цих відрахувань. Аналітичний облік ведеться за видами основних засобів, ІНМА, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів тощо.

Нарахування амортизації (зносу) в бухгалтерський облік відображається за дебетом рахунків витрат: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 97 «Інші витрати» (в залежності від цілей використання необоротних активів) та кредитом рахунку 13 в розрізі відповідних субрахунків. Списання амортизації (зносу) відображається за дебетом рахунку 13 з використанням відповідних субрахунків та за кредитом рахунків необоротних активів: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 16 «Довгострокові біологічні активи». Проте, здійснення таких господарських операцій повинно бути належним чином документально оформлено.

Первинними документами з обліку амортизації (зносу) необоротних активів є наступні (табл.2.1.):

Таблиця 2.1.

## Первинний облік амортизації (знос) необоротних активів

| № п/п | Необоротні активи                  | Форми первинних документів  |
|-------|------------------------------------|---|
| 1     | Основні засоби                     | № ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для промислових підприємств)<br>№ ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для будівельних організацій)<br>№ОЗ-16 «Розрахунок амортизації по автотранспорту» |
| 2     | Інші необоротні матеріальні активи | Спеціальних затверджених форм не передбачено, рекомендується використовувати форми первинних документів для обліку амортизації основних засобів   |
| 3     | Нематеріальні активи               | № ВНА-1 «Відомість обліку нематеріальних активів і нарахування амортизації»   |
| 4     | Інвестиційна нерухомість           | № ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для промислових підприємств)   |

Примітка. Створено автором на підставі [21]

Ми вважаємо, оскільки інші необоротні матеріальні активи виділені в Плані рахунків окремим синтетичним рахунком, то їх документальне оформлення повинно відрізняти від оформлення основних засобів, це, також стосується і обчислення суми амортизації. Ми погоджуємось із пропозицією Сажинця С.Й. щодо застосування відомостей амортизації ІНМА, в яких міститься інформація про назви об'єктів та їх інвентарні (облікові) номери, амортизаційну вартість на початок і кінець місяця, зміну амортизаційної вартості, ставку амортизації та її суму. Також автором запропоновані форми відомостей для нарахування амортизації в залежності від використовуваних методів, які враховують специфічні особливості кожного з методів нарахування амортизації [43].

Варто відмітити те, що не всі складові групи необоротних активів підлягають амортизації. Так, наприклад, гудвіл не підлягає амортизації та не використовується у визначенні податкових витрат звітного періоду. Також не нараховується амортизація на земельні ділянки, оскільки вони не є об'єктом амортизації.

Підприємства можуть здійснювати переоцінку необоротних активів, якщо їх залишкова вартість на дату балансу суттєво відрізняється від справедливої. Якщо проводиться переоцінка окремого об'єкта необоротних активів, то на ту ж саму дату необхідно здійснити переоцінку всіх об'єктів групи необоротних активів до яких він належить.

Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні активи і бібліотечні фонди амортизація, яких нараховується за такими методами :

1. 50/50% - амортизація нараховується в першому місяці використання активів у розмірі 50% їх амортизованої вартості, та решта 50% вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення, списання з балансу внаслідок невідповідності критеріям визнання активом

2. 100% списання вартості в першому місяці використання

Відповідно до Методичних рекомендацій №561 порогом суттєвості для проведення переоцінки є величина, що дорівнює 1% чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, яка дорівнює 10% відношення залишкової вартості від їх справедливої.

При проведенні переоцінки основних засобів, ІНМА (крім вище зазначених) та нематеріальних активів використовується коефіцієнт переоцінки, який розраховується діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. За умови, коли залишкова вартість дорівнює нулю, то переоцінена залишкова вартість об'єкта визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для об'єктів, що продовжують використовуватись необхідно визначити ліквідаційну вартість [11]. Порядок відображення в обліку результатів переоцінки схематично зображено на рисунку 2.8.

Проте, автори В. Шевчук та М. Корягін пропонують суми дооцінок та уцінок основних засобів, які безпосередньо пов'язані з конкретними об'єктами основних засобів та їх майбутньою економічною вигодою відносити до доходів і витрат підприємства пропорційно до використання окремих об'єктів основних

засобів протягом періоду їх експлуатації та відповідно нарахованої амортизації [49, с. 12]. Такий підхід дозволить сформувати об'єктивні фінансові результати діяльності підприємства за звітний період та забезпечить дотримання принципу відповідності доходів і витрат.

Що стосується інвестиційної нерухомості, оціненої за справедливою вартістю, то переоцінка таких об'єктів прямо впливає на фінансові результати підприємства і відображається у складі інших операційних доходів або інших операційних витрат [38], а переоцінка нерухомості, яка оцінювалася за залишковою вартістю, впливатиме на фінансові результати в межах попередньо понесених витрат чи доходів від зменшення чи відновлення корисності. Те ж саме стосується і обліку фінансових інвестицій [47].

Зменшення корисності необоротних активів є втратою економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування. Таке зменшення є витратами підприємства, і в бухгалтерському обліку відображається за дебетом субрахунку 97.2 «Втрати від зменшення корисності активів» та за кредитом рахунку 13 з використанням відповідних субрахунків. Відновлення корисності необоротних активів призводить до збільшення інших доходів і зменшує знос таких активів, тобто в бухгалтерському обліку дебетується рахунок 13 і кредитується субрахунок 74.2 «Дохід від відновлення корисності активів».

Дані про переоцінку (зміну вартості та зносу) відображаються в регістрах аналітичного обліку необоротних активів (інвентарна картка, книга обліку ОЗ, Відомість обліку необоротних активів і зносу тощо).

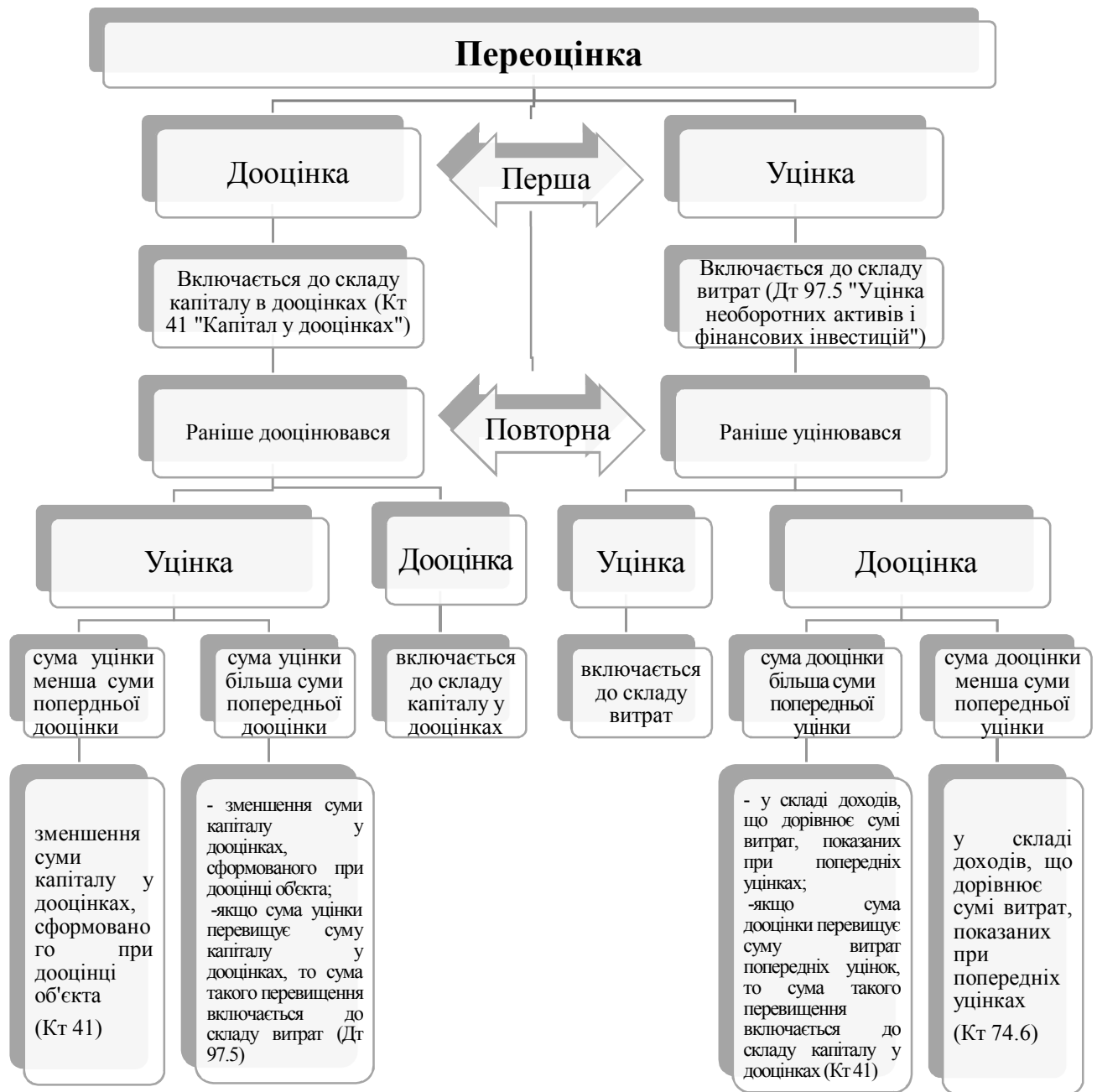


Рис.2.8. Порядок відображення в обліку результатів переоцінки

Примітка. Створено автором на підставі [11]

Підприємство повинно нести певні витрати для нормального функціонування об'єктів необоротних активів та підтримання їх у працездатному стані. В П(С)БО 7 зазначається, що відображення витрат пов'язаних з експлуатацією або поліпшенням стану основних засобів (як складової необоротних активів), у бухгалтерський облік залежить від їх впливу

на майбутні економічні вигоди, очікувані від використання об'єктів. Класифікація видів поліпшень відображено на рисунку 2.9:

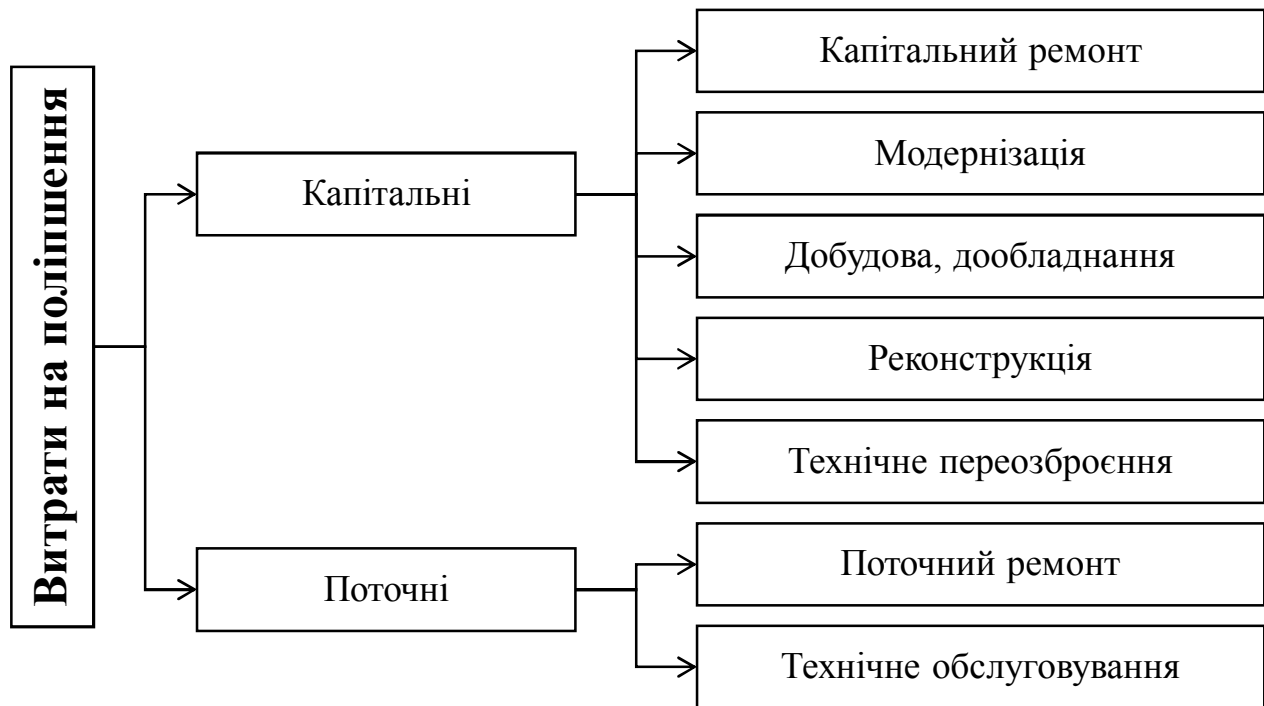


Рис.2.9. Класифікація витрат на поліпшення

Примітка. Створено автором на підставі [29]

Ремонт може бути виконаний господарським, підрядним або змішаним способами. Проте у всіх випадках проведення ремонтів, які не призводять до збільшення економічних вигод, витрати на їх здійснення є операційними витратами підприємства.

Якщо ремонт виконується підрядним способом, то його можуть здійснювати спеціалізовані підприємства. Підставою для виконання таких робіт є договір. Розрахунки за виконані роботи з поточного ремонту здійснюються на підставі Акту приймання виконаних підрядних робіт (ф. №КБ2-в), при капітальному ремонті підставою обчислення собівартості є Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрат (ф. №КБ-3). При цьому в бухгалтерському обліку складаються бухгалтерські проведення за дебетом рахунків 23, 91, 92, 93, 94 (залежно від цілі використання основних засобів) і кредитом рахунків 63, 68.5 у випадку поточного їх ремонту, і за дебетом 10 і кредитом 15 у випадку капітального ремонту [29].

Якщо поточний ремонт проводиться господарським способом, то можливі такі варіанти їх здійснення:

- проведення ремонту спеціальним підрозділом – ремонтною бригадою :
  - накопичення витрат протягом місяця - Дт 23 Кт 20, 66, 65, 13;
  - списання витрат в кінці місяця – Дт 23 (91,92,93,94) Кт 23;
- ремонт здійснюється працівниками, що забезпечують експлуатацію об'єктів основних засобів:
  - Дт 23 (91, 92) Кт 20, 66, 65.

Що стосується поліпшень, то такі роботи обліковуються на рахунку 15, оскільки в майбутньому від таких активів очікується отримання економічних вигод. За дебетом рахунку 15 акумулюються витрати, що пов'язані з поліпшеннями в кореспонденції з рахунками 66, 65. За кредитом відображають списання цих витрат на збільшення первісної вартості основних засобів. Такі операції підтверджуються Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (ф. №ОЗ-2). Таким актом також оформляється приймання об'єктів основних засобів після завершення капітального ремонту. На основі даного акту робляться відповідні записи в інвентарній картці про збільшення вартості об'єкта внаслідок поліпшення.

Аналітичний та синтетичний облік витрат, які не призводять до збільшення економічних вигод ведеться на рахунках 23, 92, 92, 93, 94 в Журналах-ордерах №10, 10-Б, Журналах №5, 5-А або у відповідному електронному реєстрі в залежності від форми обліку. Аналітичний облік витрат, що приводять до збільшення економічних вигод ведеться на рахунку 15 у Відомості 18, Відомості 4.1 або відповідному електронному реєстрі. Синтетичний облік здійснюється в залежності від форми обліку в Журналі-ордері №16, Журналі №4 або електронному реєстрі.

Облік витрат на ремонти і поліпшення інших необоротних матеріальних активів здійснюється аналогічно, як і облік основних засобів з використанням тих самих первинних документів. Вдалою є пропозиція Л.Г. Семеген щодо

застосування спеціальних первинних документів для обліку ІНМА, оскільки в документах з обліку основних засобів не враховано особливості ІНМА. Пропонується формування таких первинних документів з обліку інших необоротних матеріальних активів:

- акт приймання та поліпшення інших необоротних матеріальних активів;
- інвентарна картка обліку інших необоротних матеріальних активів;
- відомість аналітичного обліку інших необоротних матеріальних активів [44].

Використання цих документів на практиці сприятиме поліпшенню організації та методики обліку ІНМА.

Нематеріальні активи також зазнають поліпшення, зокрема це модернізація і підтримка об'єктів у стані придатному для використання. Що стосується перших, то такі витрати спрямовані на збільшення економічних вигод нематеріальних активів і обліковуються на рахунку 15 з подальшим збільшенням первісної вартості цих об'єктів. Прикладом таких витрат на підприємстві ТОВ «Октава Пласт» може бути оновлення програмного забезпечення. Витрати на підтримку об'єктів у стані придатному для використання є витратами звітного періоду. Рахунки обліку для відображення витрат використовуються залежно від напрямку використання об'єкта НМА (91, 92, 93) [22].

В наш час, через непостійність у господарській діяльності підприємств та організацій, кризових фактів вітчизняної економіки інколи виникають простої об'єктів необоротних активів підприємства, тому виникає необхідність у здійсненні такої операції як консервація необоротних активів. Здебільшого консервація стосується такої складової необоротних активів підприємства як основні засоби [14].

Визначення поняття консервації основних засобів, як комплексу заходів, спрямованих на довгострокове (але не більше ніж три роки) зберігання основних засобів підприємств з можливістю подальшого відновлення їх



функціонування, наведене в Положенні про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств [35]. Також є ще Положення про порядок консервації та розконсервації об'єктів будівництва в якому описано порядок проведення консервації, ремонтів та поліпшень об'єктів будівництва.

Для тимчасового виводу основних засобів із виробничого процесу на підприємстві створюється комісія, яку очолює керівник підприємства. Виведення з експлуатації основних засобів у зв'язку з консервацією здійснюється на підставі Наказу про консервацію основних засобів. В технологічній документації щодо проведення консервації вказуються технологічні процеси її здійснення, обслуговування основних засобів в законсервованому стані та розконсервація. Після завершення робіт, пов'язаних із консервацією, при участі вищеназваної комісії складається Акт про прийняття основних засобів на консервацію. Відповідальність за збереження законсервованих основних засобів несе керівник підприємства. В період консервації, амортизація на об'єкти основних засобів не нараховується. Також є обмеженим термін консервації, який не повинен перевищувати три роки.

Якщо виникає потреба довгострокової консервації об'єктів або їх передачі іншому суб'єкту господарської діяльності, то це робиться на підставі документів, перерахованих у п.9 Положення №1183 від 28.10.1997 зі змінами та доповненнями. Автор Ю. Крот вважає, якщо підприємство прийняло рішення продати (або передати безоплатно, або до статутного капіталу тощо) законсервовані об'єкти основних засобів, проводити їх розконсервацію не обов'язково. Таке твердження є цілком припустимим, адже у Положенні №1183 про це не згадується [35].

Витрати пов'язані з консервацією обліковують по-різному, в залежності від виду діяльності, об'єктів, періодичності і причин консервації.

Наприклад, якщо підприємство займається сезонним виробництвом чи наданням послуг процес консервації основних засобів буде частиною його основної діяльності, а витрати пов'язані з нею відобразатимуть на рахунку 23 «Виробництво» і включатимуться до собівартості продукції або робіт, послуг.

Якщо підприємство вважає, що такі витрати до собівартості включати недоцільно, то може відображати їх на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Якщо підприємство займається звичайною діяльністю, що не залежить від сезону, то витрати пов'язані з нею обліковуються на рахунку 97.7 «Інші витрати звичайної діяльності» [12].

Отже, здійснивши детальне дослідження методики обліку використання необоротних активів, можна стверджувати, що необоротні активи в процесі використання як втрачають свої економічні вигоди, такі і відновлюють їх, завдяки здійсненню ремонтів та поліпшень. Дана ділянка обліку є досить дослідженою з боку науковців, проте в процесі досліджень виникли дискусійні думки та пропозиції щодо удосконалення методики обліку використання необоротних активів, зокрема що стосуються документування.

### **2.3. Методика аудиту руху необоротних активів**

Дослідження необоротних активів є важливим етапом проведення аудиту діяльності підприємства в цілому, що зумовлено складністю та важливістю обліку складових таких активів, їх значним впливом на фінансові показники підприємства [25].

Організації проведення аудиту необоротних активів на підприємстві ТОВ «Октава Пласт» складається з наступних етапів:

1. Підготовчий етап: попереднє знайомство з підприємством, оцінка систем контролю і бухгалтерського обліку, визначення аудиторського ризику, планування аудиту необоротних активів. На даному етапі застосовуються такі аудиторські процедури: опитування і анкетування керівництва організації й персоналу, вивчення матеріалів попередньої аудиторської перевірки, документальна перевірка, спостереження. При цьому аудиторськими доказами є такі інформаційні джерела досліджуваного підприємства, як Статут

підприємства, накази, звіт про попередню аудиторську перевірку, інвентарні картки, дані синтетичного й аналітичного обліку необоротних активів.

2. Основний етап: встановлення належності оцінки необоротних активів, її контроль, перевірка достовірності облікових записів за необоротними активами і залишків за ними у балансі, перевірка правильності нарахування зносу необоротних активів і визначення витрат на їх ремонт та поліпшення. Аудиторські процедури: зіставлення даних інвентаризації, синтетичного й аналітичного обліку, запит до постачальників (підрядників), документальна вибіркова перевірка, перевірка арифметичних підрахунків, аналіз. Аудиторськими доказами на даному етапі можуть бути акти інвентаризації, первинна документація необоротних активів, облікові реєстри синтетичного й аналітичного обліку, звітність.

3. Завершальний етап:

- встановлюються порушення законодавства з питань обліку господарських операцій з необоротними активами;
- складається аудиторський звіт у якому розкриваються сильні і слабкі сторони досліджуваного підприємства;
- формують аудиторський звіт щодо мети аудиту необоротних активів підприємства ТОВ «Октава Пласт».

Розглянемо кожен зі згаданих етапів більш детально. Зокрема, на етапі підготовки до аудиту необоротних активів досліджуваного підприємства укладається договір на проведення аудиту необоротних активів в якому досконало вивчається нормативна база щодо відображення даних об'єктів у обліку та звітності. Такий договір є основним документом і засвідчує домовленість між замовником та виконавцем перевірки. Після того як договір укладено здійснюється планування перевірки, яке допоможе аудиторіві належним чином організувати роботу. Отримання аудитором уявлення про фінансовий стан справ на підприємстві є важливою складовою планування. Достовірна і правильно складена фінансова звітність зменшує аудиторський

ризик, який полягає в тому, що аудитор може висловити некоректну думку у тих випадках, коли у звітності містяться значні перекручення [37].

Також на цьому етапі складається план аудиту, який розробляється настільки детально, щоб аудитор, на основі нього, зміг підготувати програму аудиту, в якій оцінюється особистий ризик невиявлення аудитором і ризик внутрішнього контролю на підприємстві ТОВ «Октава Пласт»; визначаються терміни проведення аудиторських тестів і незалежних процедур. Для того, щоб оцінити ризик контролю на підприємстві необхідно визначити надійність служби внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві. Оцінка внутрішнього контролю необоротних активів може здійснюватися за такими напрямками, які схематично зображено на рис.2.10.



Рис.2.10. Оцінка внутрішнього контролю необоротних активів

Примітка. Створено автором на підставі [37]

Після здійсненої оцінки системи внутрішнього контролю необоротних активів аудитор отримує розуміння того якою є можливість використання даних служби внутрішнього контролю в аудиторській перевірці. Також на даному етапі перевірки, при загальному ознайомленні з підприємством, аудитор з'ясовує склад і види необоротних активів, рівень забезпеченості ними

підприємства ТОВ «Октава Пласт», ступінь їх зносу, місцезнаходження, матеріальну відповідальність за них, їхні технічні характеристики. Поряд з тим, аудитор проводить тести на відповідність, тобто здійснює опитування посадових осіб для визначення тих моментів з обліку необоротних активів, на які він повинен звернути максимальну увагу, а за якими завданнями доречно провести перевірку шляхом застосування вибірки. Найрозповсюдженіші помилки схематично зображено на рис.2.11.

Перед початком звірки обліку необоротних активів, аудитор повинен:

- ознайомитися з обліковою політикою підприємства ТОВ «Октава Пласт», що стосується організації обліку необоротних активів у періоді, що перевіряється та проаналізувати її зміни, порівняно з попереднім періодом;
- впевнитися у наявності технічної документації та такої, що підтверджує право власності на об'єкти;
- виявити дату проведення останньої інвентаризації необоротних активів та її результати;
- перевірити наявність наказів (розпоряджень) про створення на підприємстві постійно діючої інвентаризаційної комісії в складі осіб, відповідальних за збереження необоротних активів у місцях експлуатації, а також договорів про повну матеріальну відповідальність цих осіб;
- ознайомитися із договорами оренди необоротних активів;
- впевнитися, що бухгалтерія веде картотеку основних засобів (картки форми ОЗ-6 і ОЗ-8) та інвентарні списки форми ОЗ-9 за конкретними матеріально відповідальними особами в комп'ютерному чи ручному варіанті;
- упевнитися у правильності організації аналітичного обліку та звернути увагу на наявність інвентарних номерів.



Рис.2.11. Помилки і порушення в обліку необоротних активів

Примітка. Створено автором на підставі [25]

Отримана достовірна інформація на початку перевірки дасть змогу аудиторю отримати загальне уявлення про організацію та методика обліку надходження і використання необоротних активів на підприємстві ТОВ «Октава Пласт» та допоможе визначити питання яким необхідно приділяти особливу увагу.

Наступний етап аудиту полягає в контролі оцінки необоротних активів, встановленні їх належності, перевірці достовірності облікових записів за необоротними активами і залишків за ними у балансі, перевірці правильності нарахування зносу необоротних активів і визначенні витрат на їх ремонт та поліпшення. Порядок процедур, які здійснює аудитор на основному етапі зображено на рис.2.12:

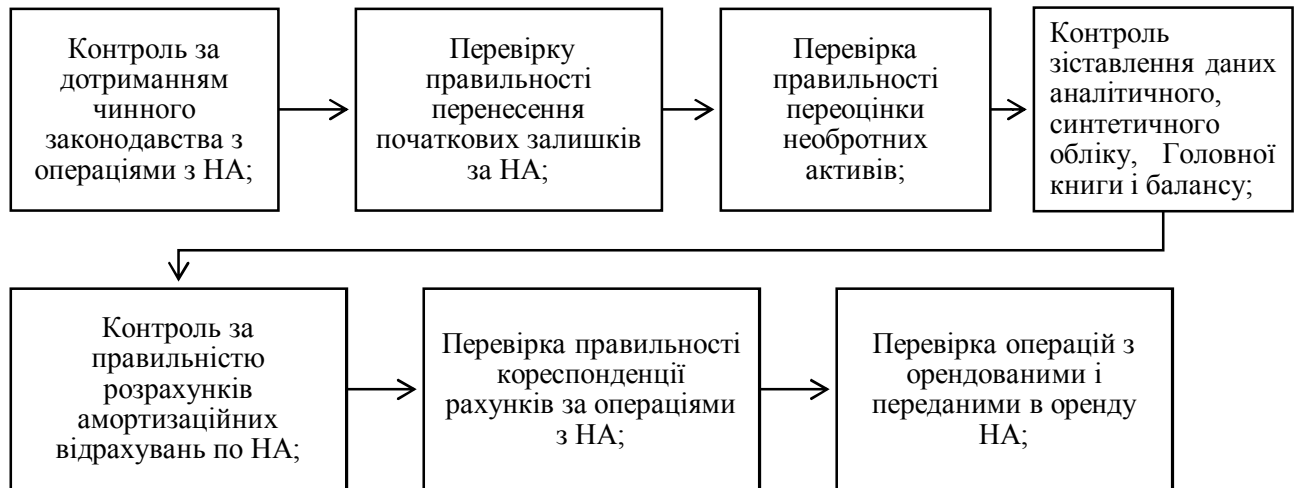


Рис.2.11. Основний етап аудиту необоротних активів

Примітка. Створено автором на підставі [41]

Аудитор перевіряє правильність встановлення критеріїв за якими активи відносять до необоротних, а потім критеріїв визнання основних засобів, нематеріальних активів, ІНМА, довгострокових фінансових інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів. Також проводить фактичну перевірку, при якій повинен оцінити достовірність наданих підприємством «Октава Пласт» результатів проведеної інвентаризації необоротних активів. Тому аудитором повинно бути здійснено спостереження за ходом проведення інвентаризації та оцінка правильності її методики, документального оформлення. Крім того, аудитору слід зробити вибіркочку перевірку записів в інвентаризаційних відомостях (описах) шляхом самостійного підрахунку окремих видів необоротних активів. Також при необхідності аудитор проводить вибіркочку інвентаризацію. Потім проводиться перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку за схемою, що зображена на рис.2.13.:

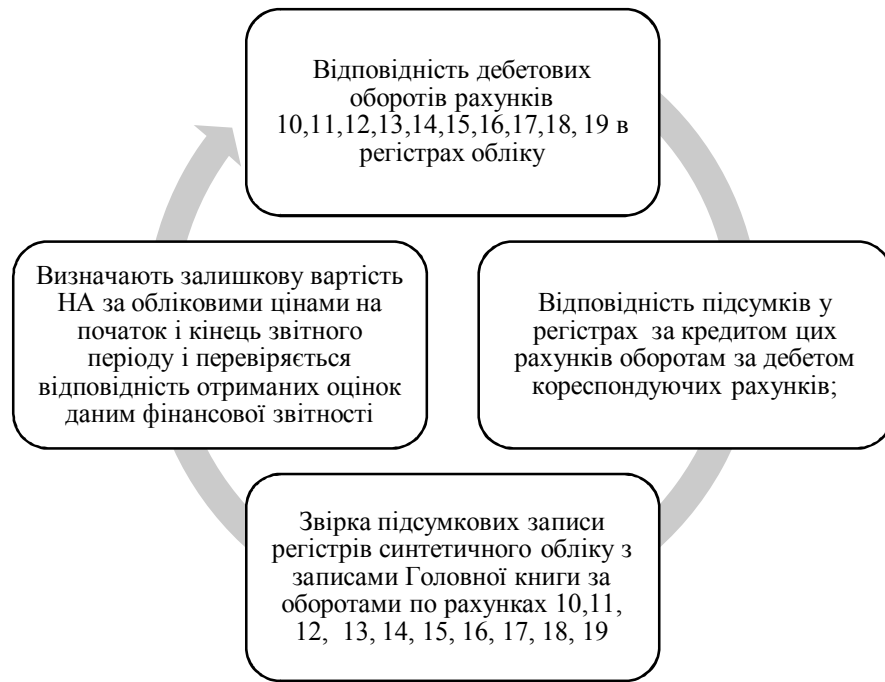


Рис.2.13. Перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку необоротних активів

Примітка. Створено автором на підставі [41]

Що стосується операцій, пов'язаних з придбанням необоротних активів, аудитором перевіряється правильність формування первісної вартості таких активів і відображення в обліку таких операцій. Передусім необхідно впевнитися в дотриманні порядку розрахунків із постачальниками і підрядниками, в правильності заповнення первинних документів відповідно до фактичного розміру оплати. Також аудитор повинен перевірити, чи вартість поліпшення необоротних активів, внаслідок чого здійснюється покращення технічних характеристик та ефективності роботи таких активів, відноситься до первісної вартості об'єкта, а витрати на ремонт з метою підтримання необоротних активів у нормальному робочому стані відносяться до витрат звітного періоду. Аудиторській перевірці підлягають також такі операції з необоротними активами, як оренда, ремонт, амортизація, переоцінка. При здійсненні аудиту оренди необхідно ретельно перевірити правильність складання договорів на оренду майна, правильність нарахування, порядок розрахунків і структуру орендних платежів, відображення в бухгалтерському обліку операцій із нарахування і перерахування цих платежів. При перевірці витрат на ремонти слід встановити: наявність планів і кошторисів ремонту,



актів на виконання робіт, актів приймання-передачі виконаних робіт, актів технічного огляду будинків і споруд, а також правильність і своєчасність складання цих документів. Також перевіряється правильність формування витрат за статтями затрат; чи не завищені норми витрат матеріалів і розцінки з оплати праці на ремонтні роботи; чи є доцільними і законними операції з ремонт. Аудитору, враховуючи великий вплив амортизації на показники фінансової і податкової звітності, необхідно уважно вивчити порядок нарахування амортизації на підприємстві ТОВ «Октава Пласт». Перевірка правильності відображення в обліку результатів переоцінки необоротних активів здійснюється на підставі вивчених документів і передбачає визначити всі питання щодо переоцінки, які знайшли відображення в обліковій політиці досліджуваного підприємства та перевірити фактичне їх дотримання.

Усі результати здійснених аудиторських процедур повинні знайти відображення в робочих документах аудитора. Це пояснення і заяви працівників з питань перевірки необоротних активів, копії первинних документів щодо господарські операції з необоротними активами, акти, довідки, інвентаризаційні описи, реєстри бухгалтерського обліку, бухгалтерська звітність. Проте документація повинна бути переконливою і вагомою, повною і детальною, щоб висновки і пропозиції, що впливають з матеріалів перевірки були достатньо доказовими [41].

На останньому етапі аудиту необоротних активів здійснюється аналіз руху та ефективності їх використання на підприємстві ТОВ «Октава Пласт». Визначають фондвіддачу, фондомісткість, коефіцієнти зносу, оновлення, придатності тощо. Спершу здійснюється аналіз складу та структури необоротних активів досліджуваного підприємства, що відображено в таблиці 2.2.

Таблиця.2.2.

Оцінка складу і структури необоротних активів підприємства ТОВ  
«Октава Пласт»

| Необоротні активи     | 2015   |      | 2016   |      | 2017   |       | 2018   |       |
|-----------------------|--------|------|--------|------|--------|-------|--------|-------|
|                       | у сумі | у %  | у сумі | у %  | у сумі | у %   | у сумі | у %   |
| Основні засоби        | 995,2  | 98,5 | 1397,1 | 89,9 | 1588   | 91,81 | 1949,6 | 84,7  |
| Нематеріальні активи  | 15     | 1,48 | 37,2   | 2,4  | 37,2   | 2,15  | 37,2   | 1,62  |
| Капітальні інвестиції | -      | -    | 118,4  | 7,6  | 104,4  | 6,04  | 315,0  | 13,68 |
| Всього                | 1010,2 | 100  | 1552,7 | 100  | 1729,6 | 100   | 2301,8 | 100   |

Примітка. Розраховано автором на підставі Додатку 3

Як видно, з таблиці 2.2. за досліджуваний період відбулися зміни у структурі НА, зокрема зросла частка нематеріальних активів на 0,14%, капітальних інвестицій на 13,68%, але натомість зменшилась частка основних засобів на 13,82%. Більш детальна динаміка руху необоротних активів відображена в таблиці 2.3.

Проаналізувавши динаміку руху необоротних активів детально видно зміни, що відбулися в період 2015-2018рр. За даними аналізу динаміки необоротних активів можемо зробити такі висновки, що їх вартість за період 2015-2018 рр. зросла на 1291,6 тис. грн. або на 127,86%. Також характеристику руху необоротних активів дає коефіцієнт оновлення, який визначається шляхом ділення вартості необоротних активів, які надійшли за аналізований період до їх вартості на кінець періоду. Так, коефіцієнт оновлення необоротних активів досліджуваного підприємства в 2016р. становив 0,35, в 2017р. - 0,10, в 2018р. – 0,25. Отже, на кінець періоду частка нових НА складає 0,25, тобто порівняно з 2016р. коефіцієнт знизився, але зріс порівняно з 2017р.

Таблиця 2.3.

Динаміка руху необоротних активів за 2015-2018рр. ТОВ «Октава Пласт»

| Необоротні активи          | Динаміка  |             |             |           |             |             |           |             |             | Динаміка загальна |              |             |
|----------------------------|-----------|-------------|-------------|-----------|-------------|-------------|-----------|-------------|-------------|-------------------|--------------|-------------|
|                            | 2015/2016 |             |             | 2016/2017 |             |             | 2017/2018 |             |             | абсолютна         | відносна на% | у структурі |
|                            | абсолютна | відносна, % | у структурі | абсолютна | відносна, % | у структурі | абсолютна | відносна, % | у структурі |                   |              |             |
| Основні засоби             | 401,9     | 40,3        | 8,54        | +190,9    | 13,6        | 1,8         | 361,6     | 227,7       | -7,1        | +954,4            | 94,4         | -13,8       |
| Нематеріальні активи       | 22,2      | 148         | 0,9         | -         | -           | 0,2         | -         | -           | 0,53        | +22,2             | 148          | 0,14        |
| Капітальні інвестиції      | 118,4     | -           | 7,6         | -14       | -           | 1,5         | 210,6     | 201,7       | 7,6         | +3,15             | -            | +13,6       |
| Всього необоротних активів | 542,5     | 53,7        | -           | 176,9     | 11,3        | -           | 572,2     | 33,08       | -           | +1291,6           | 127,8        | -           |

Примітка. Розраховано автором на підставі Додатка В

Розрахунок і оцінка показників ефективності використання необоротних активів відображено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4.

Оцінка показників ефективності використання необоротних активів ТОВ

«Октава Пласт»

| Показники, тис. грн | Роки    |         | Динаміка            |             |
|---------------------|---------|---------|---------------------|-------------|
|                     | 2017    | 2018    | Абсолютна, тис. грн | Відносна, % |
| Обсяг продукції     | 2990,75 | 4868,6  | 1877,85             | 62,79       |
| Середня вартість НА | 854,8   | 1001,2  | 145,4               | 17,01       |
| Валовий прибуток    | 4534,4  | 5763,5  | 1229,1              | 27,11       |
| Чистий дохід        | 35492,9 | 43469,6 | 7976,7              | 22,47       |
| Фондовіддача        | 3,5     | 4,86    | 1,36                | 38,86       |
| Фондомісткість      | 0,29    | 0,21    | -0,08               | -27,59      |
| Рентабельність      | 5,3     | 5,76    | 0,46                | 8,68        |
| Капіталовіддача     | 41,52   | 43,4    | 1,88                | 4,52        |

Примітка. Розраховано автором на підставі Додатка В і Г

Приведені дані в таблиці 2.4. свідчать про те, що ефективність використання необоротних активів на ТОВ «Октава Пласт» є достатньо високою. Це підтверджує абсолютне значення показників фондівіддачі, фондомісткості, рентабельності і капіталовіддачі. Так, кожна гривня вкладена в необоротні активи у 2018р. принесла досліджуваному підприємству продукції на суму 4,86 грн., що на 1,36 вище показника 2017р. - 3,6. Валовий прибуток у 2018 р. - 5,76, а у 2017р. - 5,3 грн., різниця становить +0,46. Капіталовіддача становила 43,4 і 41,52 у 2018,2017 роках відповідно. Негативна тенденція спостерігається лише стосовно фондомісткості, що свідчить про ефективність використання основних фондів і зниження витрат виробництва. Так, на одиницю виготовленої продукції припадає 0,21 грн. у 2018р., що в порівнянні з 2017р. є нижчим на 0,08 грн. вартості необоротних активів.

На підсумковому етапі аудитор узагальнює результати перевірки, робить відповідні висновки та обґрунтовані пропозиції щодо усунення недоліків і використання виявлених резервів. Також на даному етапі складається аудиторський висновок, на основі письмової інформації аудитора, у якій міститься зведення про усі виявлені недоліки і порушення в обліку й звітності з посиланнями на законодавчі і нормативні документи. Висновок складається в двох екземплярах та підписується аудитором або групою аудиторів. Один екземпляр передається головному бухгалтеру і керівнику для ознайомлення виявлення можливих розбіжностей і врегулювання спірних положень, а інший використовується для написання звіту, який потім передається в архів [17].

Проте письмова інформація аудитора не може розглядатись як повний звіт про всі існуючі недоліки, оскільки вона присвячена лише тим з них, які були виявлені в процесі аудиторської перевірки.

Отже, виходячи з вище сказаного зауважимо, що основною метою будь-якої перевірки є виявлення помилок та порушень норм чинного законодавства, а також усунення та попередження негативних явищ та тенденцій. Тому при здійсненні аудиту руху необоротних активів на підприємстві ТОВ «Октава Пласт» варто приділити значну увагу при формуванні первісної вартості

необоротних активів при надходженні, правильності нарахування амортизації, здійснення переоцінки, обліку витрат на ремонти і поліпшення, а також їх правильного відображення в первинних документах і звітності, відповідно до чинного законодавства .

## **Висновки до розділу 2**

Дослідивши методику обліку і аудиту руху необоротних активів підприємства ТОВ «Октава Пласт» можна зробити наступні висновки:

1. Пропонуємо ввести форму «Розрахунок первинної вартості основних засобів» як додаток до Акту приймання-передачі основних засобів, оскільки окремі операції з надходження необоротних активів не знайшли документального підтвердження, наприклад, документального підтвердження вимагає така операція, як формування первинної вартості основних засобів

2. Вважаємо, що всі витрати підприємства ТОВ «Октава Пласт», що пов'язані з розробкою вебсайту, його придбанням та доведенням до стану придатного для використання за призначенням необхідно обліковувати на субрахунку 12.5 «Авторські та суміжні з ними права», а не на субрахунку 12.7 «Інші нематеріальні активи»;

3. Здійснивши аналіз складу, структури та динаміки необоротних активів ТОВ «Октава Пласт» за період 2015-2018рр. нами визначено, що їх вартість за період 2015-2018 рр. зросла на 1291,6 тис. грн. або на 127,86%., зокрема відбулися зміни у структурі НА. На кінець періоду частка нових НА складає 0,25, тобто порівняно з 2016р. коефіцієнт знизився, але зріс порівняно з 2017р. Також оцінено ефективність використання необоротних активів на ТОВ «Октава Пласт»: кожна гривня вкладена в необоротні активи у 2018р. принесла досліджуваному підприємству продукції на суму 4,86 грн., що на 1,36 перевищило показник 2017р. -3,6. Валовий прибуток у 2018 р. склав 5,76, а у

2017р. - 5,3, різниця становить +0,46. Капіталовіддача становила 43,4 і 41,52 у 2018, 2017 роках відповідно. Також про збільшення ефективності використання основних фондів і зниження витрат виробництва, свідчить зниження показника фондомісткості. Так, на одиницю виготовленої продукції припадає 0,21 грн. вартості необоротних активів у 2018р., що в порівнянні з 2017р. є нижчим на 0,08 грн.;

4. При здійсненні аудиту руху необоротних активів на підприємстві ТОВ «Октава Пласт» варто приділити значну увагу щодо формування первісної вартості необоротних активів при придбанні, правильності нарахування амортизації, здійснення переоцінки, обліку витрат на ремонти і поліпшення, а також їх правильного в первинних документах і звітності, відповідно до чинного законодавства.

## ВИСНОВКИ

У результаті проведених досліджень з питань обліку і аналізу необоротних активів можемо зробити наступні висновки:

1. Вважаємо, що на сьогодні існує потреба удосконалення нормативно-правового регулювання необоротних активів, зокрема це стосується розробки уніфікованого трактування визначення, оскільки дана категорія бухгалтерського обліку є однією з найважливіших у господарській діяльності суб'єктів господарювання. Аналізуючи вище сказане, виділимо наступні ознаки необоротних активів: довготривале використання в процесі діяльності; можуть мати матеріальну і нематеріальну форму; існує можливість достовірного визначення вартості; вартість погашається амортизаційними відрахуваннями; приносять корисний ефект від використання; багаторазово використовуються у виробничому процесі; використовуються для досягнення цілей підприємства.

2. Розглянуто системи класифікації необоротних активів з метою формування інформації для потреб облікової системи, узагальнивши існуючі підходи, пропонуємо зазначені об'єкти класифікувати за функціональними видами, за характером обслуговування окремих видів діяльності підприємства, за характером володіння, залежно від застосуванні у виробничому процесі, за характером участі у кінцевому фінансовому результаті діяльності підприємства, за формами заставного забезпечення кредиту та особливостями страхування, за характером відображення зносу, за характером участі у створенні економічної вигоди, за статтями балансу;

3. Нами запропоновано доповнити Акт приймання-передачі основних засобів додатком «Розрахунок первинної вартості основних засобів». Оскільки, первинні документи, які використовуються сьогодні для відображення надходжень необоротних активів, не містять повної інформації. Зокрема, документального підтвердження вимагає порядок формування первісної вартості основних засобів.

4. Пропонуємо витрати підприємства ТОВ «Октава Пласт», що пов'язані з розробкою вебсайту, його придбанням та доведенням до стану придатного для використання за призначенням обліковувати на субрахунок 12.5 «Авторські та суміжні з ними права», а не 12.7 «Інші нематеріальні активи».

5. Вважаємо, що операції з нематеріальними активами необхідно відображати у складі інвестиційної діяльності у Звіті про фінансові результати та у Звіті про рух грошових коштів, що є більш доцільним, оскільки, на даний момент, інформація про операції з нематеріальними активами у Звіті про фінансові результати відображається у складі статей - «інша діяльність», а у Звіті про рух грошових коштів – це «інвестиційна діяльність». Бачимо, що одна й та сама операція з нематеріальними активами в даних звітах відноситься до різних видів діяльності.

6. Пропонуємо для обліку амортизації інші необоротні матеріальних активів використовувати додатковий первинний документ, оскільки такі об'єкти обліковуються на окремому синтетичному рахунку. У даній відомості амортизації повинна міститися інформація про назви об'єктів та їх інвентарні (облікові) номери, амортизаційну вартість на початок і кінець місяця, зміну амортизаційної вартості, ставку амортизації та її суму.

7. Нами проведено аналіз складу і структури необоротних активів зокрема, визначено, що їх вартість за період 2015-2018 рр. зросла на 1291,6 тис. грн. або на 127,86%. Як видно, з таблиці 2.2. за досліджуваний період відбулися зміни у структурі НА, зокрема зросла частка нематеріальних активів на 0,14%, капітальних інвестицій на 13,68%, але натомість зменшилась частка основних засобів на 13,82%. Коефіцієнт оновлення необоротних активів досліджуваного підприємства в 2016р. становив 0,35, в 2017р. - 0,10, в 2018р. – 0,25. Отже, на кінець періоду частка нових НА складає 0,25, тобто порівняно з 2016р. коефіцієнт знизився, але зріс порівняно з 2017р.

8. Оцінено ефективність використання необоротних активів на ТОВ «Октава Пласт»: кожна гривня вкладена в необоротні активи у 2018р. принесла



досліджуваному підприємству продукції на суму 4,86 грн., що на 1,36 перевищило показник 2017р.-3,6. Валовий прибуток у 2018 р. склав 5,76, а у 2017р. - 5,3 грн., різниця становить +0,46. Капіталовіддача становила 43,4 і 41,52 у 2018, 2017 роках відповідно. Негативна тенденція спостерігається лише стосовно показника фондомісткості, що свідчить про збільшення ефективності використання основних фондів і зниження витрат виробництва. Так, на одиницю виготовленої продукції припадає 0,21 грн. вартості необоротних активів у 2018р., що в порівнянні з 2017р. є нижчим на 0,08 грн

9. Вважаємо, що при проведенні аудиту на ТОВ «Октава Пласт» необхідно виконати наступні завдання: встановлення правильності документального оформлення і своєчасного відображення в обліку операцій з руху необоротних активів; перевірка своєчасного відображення та правильності розрахунку, зносу по необоротних активах; перевірка доцільності проведення ремонту необоротних активів, контроль за витратами на капітальний ремонт, за правильністю їх відображення в обліку; перевірка правильності відображення в обліку фінансових результатів від вибуття досліджуваних активів; підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з необоротними активами.

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів: монографія/ З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семеген, Л. Т. Богуцька. Тернопіль, ТНЕУ, 2012. 237 с. URL : [http://library.tneu.edu.ua/images/stories/zmist/2013/літа/Актуальні питання облікової політики. Задорожний.pdf](http://library.tneu.edu.ua/images/stories/zmist/2013/літа/Актуальні_питання_облікової_політики._Задорожний.pdf). До 50-річчя ТНЕУ.
2. Алексеева А.В., Бакун Ю.В. Облік нематеріальних активів та МШП: Навчальний посібник. Київ: 2000. 252 с.
3. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: учебный курс. 2-е изд., перераб. и доп./ И.А. Бланк. Эльга, Ника-Центр, 2004. 656 с.
4. Бухгалтерський облік: підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. Тернопіль, ТНЕУ, 2018. 460 с. URL : [http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/32864/1/Вух\\_Oblik2018%20%281%29.pdf](http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/32864/1/Вух_Oblik2018%20%281%29.pdf).
5. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Підручник За заг. ред. проф. Р.Т.Джоги. КНЕУ, 2003. - 483с.
6. Ванкевич В.Е. Учет внеоборотных активов и источников их формирования: состояние и развитие: автореф. дис. на соискание наук, степени кандидата экономических наук. Минск: 2007. 20 с.
7. Власюк Г.В. Проблеми організації бухгалтерського обліку та шляхи їх вирішення. Держава та регіони: матеріали. наук. конф. Київ, 2009. С.41-45.
8. Горицька Н.Г. Основні фонди і інвестиції. Техніка, 2000. 80с.
9. Губіна І. Безкоштовно отримані необоротні активи в бухгалтерському обліку. Бухгалтерія, 2007. № 30 (445). С. 87–89.
- 10.Задорожний, З. В. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / З. В. Задорожний, І. Є. Давидович, І. Я. Омецінська. – Київ : ХАЙТЕК ПРЕС, 2010. – 280 с.

11. 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.
12. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.
13. Задорожний, З. Логістичні витрати та їх класифікація [Текст] / Зеновій Задорожний, Анна Грицишин // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 2. – С. 109-117.
14. Задорожний, З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів [Текст] : монографія / З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семеґен, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 237 с. – (До 50-річчя ТНЕУ).
15. Задорожний, З. В. Проблеми обліку амортизації необоротних активів [Текст] / З. В. Задорожний // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. Сер. : Економіка. – 2002. – № 11. – С. 156-158.
16. Задорожний, З. Особливості діяльності підприємств нафтогазової промисловості та їх вплив на облік необоротних матеріальних активів [Текст] / Зеновій Задорожний, Софія Кафка // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 3. – С. 127-140.
17. Законодавчо-нормативне забезпечення обліку та звітності основних засобів та методи їх оцінка за його умов / С. П. Карелов. Європейські перспективи, 2014. № 5. С. 160-166.  
URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/evpe\\_2014\\_5\\_29](http://nbuv.gov.ua/UJRN/evpe_2014_5_29).
18. Закремов А. Переоцінка необоротних активів. Бухгалтер, 2016. URL: <https://buhgalter.com.ua>.
19. Замлинський В.А. Облік основних засобів: переосмислення принципів та завдань. Облік і фінанси АПК, 2010. № 1. С. 18-23

20. Кафка С. М. Облік надходження необоротних активів та формування їх первісної вартості. Ефективна економіка, 2017. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua>.
21. Крот Ю. Проблеми та шляхи вдосконалення обліку операцій з консервації необоротних активів. Черкаси: 2015. С. 25-27.
22. Лист Міністерства освіти і науки, молоді та спорту і Державної служби інтелектуальної власності від 22.01.2007 р. № 16-14/231.
23. Лобза І. Бухгалтерський і податковий облік безкоштовного одержання основних засобів. Все про бухгалтерський облік, 2003. № 50. С. 4–5.
24. Методологічні аспекти аудиту основних засобів підприємства / О. Петрик. Бухгалтерський облік і аудит, 2015 р. С. 33-39.
25. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: <http://www.minfin.gov.ua>.
26. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета: учебник. Аудит Юнити, 1999. 663 с.
27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
28. Облік нарахування амортизації основних засобів / Олександр Кундеус. Галицький економічний вісник. Тернопіль: ТНТУ, 2014. Т. 45, № 2. С. 107-116.
29. Омелянська З. Облік поліпшень нематеріальних активів. Ютека, 2014. URL: <https://uteka.ua/ua>.
30. Онищенко В. Облік використання і експлуатації основних засобів. Голоvbух, 2018. URL: <https://www.golovbukh.ua>.
31. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. / Ю. Д. Чацкіс, Е. С. Гейер, О. А. Наумчук, І. О. Власова. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 564 с.
32. Основи аудиту: навч. посіб. / С. І. Дерев'янка, С. О. Олійник, Н. П. Кузик, О. М. Ганяйло. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 328 с.

- 33.Ошмарін Я.В. Облікове забезпечення амортизаційної політики підприємств АПК: автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. економ. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит”. Київ: 2008.С.25.
- 34.Павлюк І.М. Аудит: навч. посібник для студентів вищих навч. закладів. Київ: Центр навч. літератури, 2015. 287с.
- 35.Павлюк І. М. Бухгалтерський облік основних засобів та інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів : навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 159 с.
- 36.Павлюк І.М. Бухгалтерський облік витрат на поліпшення та утримання основних засобів .Бухгалтерський облік і аудит, 2004. № 5. С. 38-45.
- 37.Податковий кодекс України : Закон від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
- 38.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» від 26 квітня 2000р. №91. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
- 39.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об’єднання підприємств» від 23 липня 1999 р. № 499/3792. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
- 40.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
- 41.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» від 19.11.1999р. № 44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
- 42.Положення про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств, затверджений Постановою КМУ від 28.10.97р. №1183. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
- 43.Починок Н. В. Методичні підходи до оцінки необоротних матеріальних активів. Бізнес Інформ, 2015. №11.С. 81-87.
- 44.Практичний аудит: анфас та профіль / А. Клімов, О. Міронова, В. Пантелєєв, К. Утенкова; за ред. В. Ю. Лісіної. Харків: Фактор, 2010. 720 с.

45. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності від 27 червня 2013 року N 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
46. Про затвердження типових форм первинного обліку від 29.12.95 №352. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
47. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : Наказ Міністерства фінансів України, від 22.11.2004 № 732. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>
48. Романів Є.М., Хом'як Р.Л., Мороз А.С., Корягін М.В. Аудит: навч. посібник: нормативно-практичні матеріали. 2-ге вид., перероб. і доп. Львів: Інтелект-Захід, 2011. 321 с.
49. Рудченко О. та ін. Методичні підходи до регулювання процесу відтворення основних засобів. Економіка України, 2015. №2. С.52-58.
50. Сажинець С. Й. Документальне забезпечення обліку амортизації необоротних активів підприємства. Бізнес-Інформ, 2015. С. 269–276.
51. Семеген Л. Г. Суть та нормативно-правове забезпечення організації обліку інших необоротних матеріальних активів. Облік і фінанси АПК, 2009. № 4. С. 116 -121.
52. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підруч. Київ: КНЕУ, 2000. 260с.
53. Сук Л. К. Бухгалтерський облік : навч. посіб., 2-ге вид. перероб. і доп. Київ: Знання, 2008. 507 с.
54. Сумцова О. Інвестиційна нерухомість: тільки за справедливою вартістю. Бухгалтер 911, 2017. URL: <https://i.factor.ua>.
55. Ужва А. М. Особливості обліку необоротних активів у міжнародній і вітчизняній практиці та шляхи його удосконалення. Інноваційна економіка, 2013. № 1. С. 286–288.

56. Шевчук В., Корягін М. Методологія облікового відображення справедливої оцінки необоротних активів. Бухгалтерський облік і аудит, 2012. № 10. С. 9-16.
57. Шелест В.С. Актуальні питання обліку надходження нематеріальних активів. Київ: 2017. С.82-85.
58. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит : учебник, 5-е изд., перераб. и доп. Москва: ИНФРА -М, 2009. 448с.