

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра аудиту, ревізії та аналізу

Аналіз і контроль необоротних матеріальних активів

спеціальність: 8.03050901 – Облік і аудит
магістерська програма - Контроль економічної діяльності

Дипломна робота

**Виконав студент групи КЕДм –
21
О. В. Костюк**

**Науковий керівник:
к.е.н., доцент, С.Р. Романів**

Допущено до захисту

« ___ » _____ 2017 р.

Завідувач кафедри

_____ **В. А. Дерій**

ТЕРНОПІЛЬ-2017

РЕЗЮМЕ

Дипломна робота містить 146 сторінку, 22 таблиці, 16 рисунків, список використаних джерел із 95 найменувань, 4 додатки.

Мета дипломної роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних положень щодо категорії «необоротні матеріальні активи» та розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації і методики аналізу та контролю відповідно.

Об'єктом дослідження є фінансово-господарська діяльність приватного підприємства «Шляховик».

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні та методичні питання аналізу та контролю необоротних матеріальних активів підприємства.

Одержані результати та їх новизна полягає у теоретичному обґрунтуванні нового способу розв'язання наукової проблеми, яка відображається у невідповідності сучасного стану розвитку теорії, методики і організації аналізу та контролю необоротних матеріальних активів підприємства умовам ефективного використання цих активів на підприємстві.

Ключові слова: активи, необоротні матеріальні активи, аналіз, контроль

RESUME

Thesis contains 146 pages, 22 tables, 16 figures, a list of sources with 95 titles, 4 applications.

The aim of the thesis is to outline the theoretical aspects of the category of "noncurrent tangible assets" and develop practical recommendations of improving of organization and methodic of analysis and control of this assets.

The object of the research is a financial and economic activity of private enterprise "Shlyahovyk".

The subject of the thesis is a set of theoretical, organizational and methodological issues of analysis and control of non-current tangible assets.

The results and their novelty is a set of the theoretical justification of a new way of solving a scientific problem, which is the discrepancy between the current state of the theory and methods of analysis and control of noncurrent tangible assets of the company in terms of effective use of these assets in the enterprise.

Key words: assets, noncurrent tangible assets, analysis, control

АНОТАЦІЯ

Костюк О. В. Аналіз і контроль необоротних матеріальних активів підприємства. – Рукопис.

Дослідження на здобуття ступеня магістра за спеціальністю 8.03050901 «Облік і аудит». – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2017.

У дипломній роботі обґрунтовано теоретичні положення аналізу і контролю необоротних матеріальних активів та запропоновано практичні рекомендації з удосконалення методики та організації аналізу і контролю досліджуваних активів підприємства.

ANNOTATION

Kostyuk O. V. Analysis and control of noncurrent tangible assets. – Manuscript.

The thesis on gaining degree of master at speciality 8.03050901 «Accounting and audit».– Ternopil National Economic University, Ternopil, 2017.

The theoretical basis of analysis and control of noncurrent tangible assets of an enterprise has been investigated in the thesis and practical recommendations of improving internal of methodic and organization of control and analysis of this assets also have been offered.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА.....	6
1.1. Економічний зміст необоротних матеріальних активів.....	6
1.2. Класифікація необоротних матеріальних активів	15
Висновки до розділу 1.....	22
РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	24
2.1. Організація обліку необоротних матеріальних активів	24
2.2. Методика обліку необоротних матеріальних активів підприємства	32
2.3. Облік амортизації та відновлення необоротних матеріальних активів.....	59
Висновки до розділу 2.....	70
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА	72
3.1. Основні напрямки аналізу необоротних матеріальних активів.....	72
3.2. Організація та методика контролю необоротних матеріальних активів...91	
Висновки до розділу 3.....	113
ВИСНОВКИ.....	114
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	117
ДОДАТКИ.....	129

ВСТУП

Актуальність теми. Ефективність управління необоротними матеріальними активами підприємства залежить від об'єктивності висновків за результатами аналізу та контролю достовірної інформації за операціями з цими активами, яка показує, у які види майна здійснено інвестиції і наскільки раціонально використовуються об'єкти інвестування та реальності розроблених організаційно-технічних заходів. Від ефективного використання необоротних матеріальних активів в кінцевому результаті залежать показники прибутку, рентабельності, фондівіддачі та інші якісні показники господарської діяльності підприємства.

Значний внесок в розвиток теорії, організації та методики обліку, аналізу та контролю необоротних матеріальних активів зробили такі вчені-економісти: М.А. Барсукова, М.Т. Білуха, М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, А.М. Герасимович, В.М. Диба, А.Г. Загородній, З.В. Задорожний, М.М. Зюкова, В.В. Жук, В.П. Карєв, Г.Г. Кірейцев, А.М. Кузьмінський, Н.М. Малюга, Є. В. Мних, О.Ю. Омельченко, Ю.І. Осадчий, М.В. Півторак, С.Р. Романів, П.Т. Саблук, В. С. Семйон, В.В. Сопко, В.Г. Швець, Л.В. Чижевська та ін.

Незважаючи на цінність одержаних дослідниками результатів, у рамках вирішення питань інформування зацікавлених осіб особливе місце займають такі питання, як економічна сутність необоротних активів, порядок організації обліку необоротних матеріальних активів й, відповідно, особливості організаційно-методичні особливості аналізу та контролю цих активів.

Наявність невирішених питань, дискусійність окремих теоретичних положень, їх практичне значення обумовлюють актуальність обраної теми, визначають цільову спрямованість дипломної роботи.

Мета і завдання дослідження. Мета дипломної роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних положень щодо категорії «необоротні матеріальні

активи» та розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації і методики аналізу та контролю відповідно.

Для досягнення вказаної мети в роботі поставлено наукові і прикладні завдання:

- уточнити економічний зміст поняття «необоротні активи» з метою впорядкування відображення даного виду майна в обліковій системі підприємства;
- виявити особливості організації обліку необоротних матеріальних активів підприємства;
- узагальнити методику обліку необоротних матеріальних активів підприємства;
- ідентифікувати особливості обліку амортизації та відновлення необоротних матеріальних активів підприємства;
- запропонувати напрямки здійснення аналізу необоротних матеріальних активів підприємства;
- дослідити організаційно-методичні особливості здійснення контролю за необоротними матеріальними активами.

Об'єктом дослідження є фінансово-господарська діяльність приватного підприємства «Шляховик».

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні та методичні питання аналізу та контролю необоротних матеріальних активів підприємства.

Методи дослідження. У ході дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Методологічною основою роботи є компаративний метод, який використовувався для визначення спільних і відмінних ознак системи вітчизняного обліку необоротних матеріальних активів та обліку цих активів відповідно до положень Міжнародних стандартів фінансової звітності. Для визначення існуючого стану організації бухгалтерського обліку операцій з необоротними матеріальними активами підприємств України та розробки заходів з їх удосконалення застосовано

метод спостереження. Абстрактно-логічний і метод причинно-наслідкових зв'язків використовувалися для визначення елементів облікової політики, пов'язаних з операціями з необоротними матеріальними активами. Методи теоретичного узагальнення, групування, порівняння та історичний метод використовувалися для виявлення сутності поняття «активи», «необоротні активи». Системний підхід використано для обґрунтування особливостей методики аналізу та контролю необоротних матеріальних активів.

Теоретико-емпіричною основою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем організації та методики аналізу та контролю необоротних матеріальних активів, матеріали науково-практичних конференцій, довідкові та інформаційні видання, законодавчі та нормативні документи, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні нового способу розв'язання наукової проблеми, яка полягає у невідповідності сучасного стану розвитку теорії, методики і організації аналізу та контролю необоротних матеріальних активів підприємства умовам ефективного використання цих активів на підприємстві.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій з удосконалення організації та методики аналізу та контролю необоротних матеріальних активів підприємства.

Чітка побудова системи аналізу та система контролю необоротних матеріальних активів відповідно до запропонованих рекомендацій сприятиме підвищенню їх ролі в одержанні достовірної інформації для прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень і попередження ризику в результатах господарської діяльності підприємства та системі оподаткування.

Структура і обсяг дипломної роботи. Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

За результатами проведених досліджень автором опубліковано статтю на тему: «Теоретичні засади необоротних матеріальних активів».

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ
НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічний зміст необоротних матеріальних активів

Для ведення господарської діяльності, виконання завдань і досягнення поставленої мети кожне підприємство повинне мати відповідне майно. Воно складається з різного роду речових і фінансових засобів, кількість і структури яких можуть бути значно диференційовані залежно від характеру ведення діяльності. Майно поділяється на необоротне і оборотне.

Про зарахування окремих складових частин майна до необоротного або оборотного слід вирішувати на основі вивчення таких факторів як вартість, період використання, роль чи функції, які вони виконують у господарській діяльності суб'єкта тощо. Структура і склад майна залежать головним чином від характеру діяльності підприємства, який змінюється під впливом виду господарських завдань, сезонності, організації і технології виробництва, умов постачання і збуту тощо (рис. 1.1).

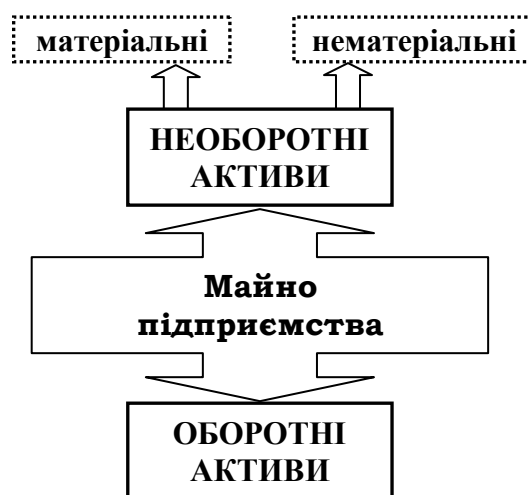


Рис. 1.1. Складові майна суб'єкта господарювання

Для правильного розуміння поняття “необоротні активи” та розкриття їх сутності слід визначити, який зміст вкладається в цей термін в різних науках економічного спрямування. В економічній теорії, фінансах, бухгалтерському обліку по різному розглядають їх, по різному трактують поняття, навіть зустрічаємо різну назву терміну, який є об’єднуючим для засобів довгострокового користування.

В своїх наукових працях з питань фінансового менеджменту І.О. Бланк [7, С. 153-157] 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.

Зарубіжні вчені-бухгалтери М.Р. Метьюс, М.Х.Б. Перера зазначають, що “поділ активів на основні і оборотні прийшов у практику бухгалтерського обліку з економіки через судову сферу в кінці ХІХ або на початку ХХ століття” [44, С. 274].

Те, що в економіці та юриспруденції називають капіталом, в бухгалтерському обліку називають активами. Тому однією з теорій походження поділу активів на оборотні та необоротні (основні) є класичний поділ капіталу визначним економістом Карлом Марксом на оборотний і основний.

Отже, необоротні активи, тобто основний капітал, є складовою активу (майна) підприємства. В іноземній економічній та обліковій практиці поняття “необоротні активи” позначають різними термінами, що впливає з особливостей перекладу з різних мов світу. Наприклад, англійською мовою необоротні активи можуть називатися non-current assets (необоротні активи), fixed assets (фіксовані активи), long-term assets (довгострокові активи) тощо.

Проведено аналіз визначення терміну у довідниковій літературі у додатку А. При цьому виявлено проблему схожості термінів, тому

досліджуємо визначення не тільки необоротних активів, а й основного капіталу, основних засобів, основних фондів, довгострокових активів тощо.

Поняття необоротних активів є неоднозначним. Зокрема в іноземній літературі часто не існує об'єднуючого терміну, а відображаються окремі складові довгострокових засобів – основні засоби, нематеріальні активи тощо. У радянський період розвитку економіки нематеріальні активи як такі не існували, тому необоротні активи носили назву основних засобів чи основних фондів, особливістю яких була матеріально-речова форма. Велика кількість авторів називають необоротні активи основним капіталом, який включає матеріальні цінності, фінансові вкладення та нематеріальні активи.

Розглянувши визначення необоротних активів, основного капіталу, довгострокових активів, можемо виділити декілька основних характеристик терміну, а саме майнові цінності, довгострокове використання, амортизація, призначені не для перепродажу, беруть участь у виробництві, корисний ефект від використання тощо.

При визначенні змісту поняття необоротних активів російськомовні дослідники піднімають проблему неправильної назви терміну, оскільки в російській мові вживається “внеоборотные активы”, тобто позаоборотні, ті які не беруть участі в господарському обороті. Ще Я.В. Соколов зазначав, що поділ активів на оборотні та необоротні є досить умовним, “з часів Л. фон Мізеса стало зрозуміло, що всі засоби, вкладені в господарство знаходяться в обороті, і вся різниця лише в часі обороту” [71, С. 491]. Саме тому В.Є. Ванкевич [13], Л.Л. Горецька [17], Л.Г. Ловінська [37], М.В. Півторак [54] пропонували перейменувати термін на “довгострокові активи” або “основні активи”.

Проблемними питаннями необоротних активів займалися і займаються багато вітчизняних дослідників: О.П. Гаценко, Л.Л. Горецька, Н.М. Урбан та інші, які обліку, аналізу і контролю цього виду активів присвячують свої наукові дослідження. Однак, незважаючи на теми досліджень пов'язаних з необоротними активами, вони не розглядали узагальнююче поняття

“необоротні активи”, їхні праці спрямовані на окремі складові необоротних активів, такі як основні засоби чи нематеріальні активи або взагалі “активи”.

Що стосується іноземних (російських і білоруських) досліджень, то в них вивчається проблема трактування і класифікації необоротних активів. Такі науковці, як М.О. Барсукова [4], В.Є. Ванкевич [13], Н.М. Поташкова [59] робили спроби вдосконалити визначення засобів довгострокового користування (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Авторські визначення терміну “необоротні активи”

<i>Автор</i>	<i>Визначення</i>
<i>Барсукова М.О.</i>	Необоротні активи – це майнові цінності, які придбаються для тривалого користування у виробничій діяльності організації, які характеризуються продуктивністю, здатністю приносити дохід і можливістю контролю
<i>Ванкевич В.Є.</i>	Необоротні активи – це довгострокові матеріальні і нематеріальні активи, більша частина яких бере участь в процесі виробництва продукції, робіт і послуг більше одного року і кругообігу засобів організації, забезпечує приплив грошових засобів
<i>Поташкова Н.М.</i>	Необоротні активи – активи, які виникають в результаті минулих подій, контролюються організацією, приносять організації економічну вигоду, мають надійну оцінку, і тривалий строк корисного використання яких визначається їх вкладом в дохід організації

Кожен з авторів виділяє свої характерні риси. Всі з них обов’язковим вважають для необоротних активів економічну вигоду (дохід, приплив грошових коштів) від їх використання, а також тривалий строк корисного використання.

Автори Б. Нідлз, Х. Андерсен та Д. Колдуелл виділяють 3 риси необоротних активів і дають таке визначення: необоротні активи – це засоби, які:

- 1) мають термін корисного використання більше одного року;
- 2) використовуються в діяльності підприємства;
- 3) не підлягають перепродажу покупцям [45, С. 16].

У зарубіжній обліковій практиці поняття “необоротні активи” позначається різними термінами. Наприклад, у Швейцарії необоротні активи в балансі відображаються в розділі “Основні засоби”, в Росії та Білорусі носять назву позаоборотних активів, в Німеччині фінансова звітність розкриває об’єкти засобів довгострокового використання в розрізі статей “Основний капітал” і “Фінансові активи”, в Естонії – основне майно, в Єгипті – основний (основні засоби), моральний (нематеріальні активи) та ресурсний (природні багатства) капітал, в Азербайджані, Ізраїлі, Молдові, Болгарії, Чехії – це довгострокові активи, як і в країнах англо-американської системи обліку (США, Великобританія, Австралія), в Угорщині – вкладені засоби.

Відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) довгострокові або необоротні активи, – це активи, від яких очікується економічна вигода на протязі декількох років. До них відносяться довгострокові інвестиції, основні засоби, нематеріальні активи.

Слід виокремити такі характеристики необоротних активів (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Характеристики необоротних активів

На підставі досліджень поняття необоротних активів можна зробити висновок, що ця категорія бухгалтерського обліку є однією з найважливіших у господарській діяльності будь-якого суб'єкта господарювання, однак не можна говорити про однозначність і простоту цього поняття. При виборі назви терміну погоджуємося з такими авторами як, В.Є. Ванкевич [13] та Л.Г. Ловінською [37], які пропонують змінити необоротні активи на довгострокові активи (засоби). Нами було виділено декілька характерних рис досліджуваного поняття. Виходячи з цього та з визначення активів, яке нами було запропоновано вище, пропонуємо необоротні матеріальні активи, основну складову необоротних активів, трактувати таким чином: необоротні матеріальні активи (засоби) – це сукупність матеріальних ресурсів, виражених у грошовій формі, які використовуються підприємством для досягнення його цілей (отримання економічних вигод чи забезпечення адміністративних, соціально-культурних цілей) протягом тривалого періоду (більше одного року чи операційного циклу).

Необоротне майно характеризується тривалим періодом використання, тобто періодом, який довший ніж 1 рік. Воно є необхідним в кожному процесі виробництва.

Різниця між основними і оборотними активами – питання міри – часто спірна і важко вловима. Якщо за основу брати наміри керівників, актив, то придбаний для виробничих цілей, але виставлений потім на продаж, буде як основним, так і оборотним. Аналогічно, товари, куплені для перепродажу, але залишені для іншого використання, наприклад, спекулятивного, з метою отримання прибутку від росту цін, будуть як основними, так і оборотними [44, С. 274].

Щодо складу необоротних матеріальних активів, то слід відмітити, що важливим їх елементом є основні засоби (інвестиційна нерухомість, земельні ділянки, будинки та споруди, машини та обладнання та ін.), які за даними Держкомстату становлять більшу частину майна країни взагалі та підприємств зокрема. Однак, окрім основних засобів, до необоротних матеріальних активів відносяться також бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи та ін.

Основна увага у даному дослідженні була приділена основним засобам, оскільки інші необоротні матеріальні активи, капітальні інвестицій та довгострокові біологічні активи на досліджуваному нами підприємстві відсутні.

За останні декілька років основні засоби, їх теоретичні та практичні аспекти досліджувалися у розрізі проблемних питань, зокрема амортизації, оцінки та відновлення стану основних засобів, робилися спроби удосконалення методики на основі зближення її з міжнародною практикою.

Основні засоби використовуються у діяльності практично всіх підприємств і є особливою частиною майна підприємства, яка використовується у якості засобів праці при виробництві продукції (робіт,

послуг), або для управлінських потреб підприємства протягом тривалого часу.

Трактування основних засобів є неоднозначним. Ця пояснюється тим, що досі в економічній літературі існує поняття основних фондів. В обліковій літературі використовують поняття основних засобів, в інших економічних дисциплінах – основні фонди. У зв'язку з цим часто виникають непорозуміння (додаток Б).

Багато дискусій виникає щодо відмінності понять “основні фонди” та “основні засоби”. Науковці-економісти досі використовують поняття “основні фонди” для позначення матеріального майна підприємства, свідченням чого є навчальна література з фінансів, економіки підприємства тощо. Однак на думку М.І. Бондаря [9, с. 6], якісна відмінність цих категорій полягає в тому, що основні засоби є майном, що має споживчу вартість і вартість, тобто ця категорія виражає речові елементи процесу праці. Основні ж фонди – це суто вартісна категорія, що відображає у грошовому виразі кошти, затрачені на засоби праці.

Основні фонди – це ужиток радянської доби, саме цим терміном при командно-адміністративній системі визначали засоби праці, які використовувалися для виробництва і реалізації суспільного продукту, для задоволення культурних і побутових потреб працівників [36, с. 16]. З переходом України до використання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку термін “основні фонди” став недоречним, оскільки за міжнародної практикою фонди – це пасиви підприємства, джерела утворення активів, а не активи. Тобто термін “основні фонди”, що вживається у вітчизняній практиці, є незрозумілим для потенційного інвестора, що спричиняє прийняття рішень на основі недостовірної інформації. Тому для вирішення цього питання слід застосовувати термін “основні засоби”, затвердити його трактування у нормативних документах як у сфері бухгалтерського обліку, так і сфері оподаткування.

С.Н. Іванников [28] у своїх дослідженнях різко критикує діюче в Росії визначення основних засобів, у авторському визначенні не передбачає отримання майбутніх економічних вигод від використання основних засобів та термін використання встановлює не в роках, а в операційних циклах. У свою чергу О.Ю. Омельченко [48] уточнює визначення фразою придатні до використання, відокремлюючи цим основні засоби від капітальних інвестицій.

Карєв В.П. [34] у своїх дослідженнях доводить, що необхідно замінити термін основні засоби на основні засоби праці. З цим твердженням не можемо погодитися, оскільки засобами праці є матеріально-речові цінності, які беруть участь у виробництві, тобто виробничі засоби, основні засоби підприємства включають і невиробничі засоби.

Відповідно до П(С)БО 7 [56], основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або для постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Дослідивши законодавче регулювання бухгалтерського обліку основних засобів в Україні та у МСФЗ можемо виокремити наступні критерії (умови) визнання засобу праці необоротним матеріальним активом (рис. 1.3).

КРИТЕРІЇ ВИЗНАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Україна

- матеріально-речова форма;
- використовуються більше 1 року;
- вартість може бути достовірно визначена;
- не передбачається перепродаж

МСФЗ

- матеріальні об'єкти;
- використовуються більше 1 періоду;
- утримуються для виробництва або поставки товарів і надання послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей;
- собівартість можна достовірно оцінити;
- ймовірність отримання майбутніх економічних вигод

Рис. 1.3. Основні критерії визнання основних засобів [40; 56]

Відмінність критеріїв визнання основних засобів в Україні та в МСФЗ полягає в тому, що у міжнародній практиці не передбачена заборона перепродажу об'єкту основних засобів, це пояснюється тим, що бухгалтери, які ведуть облік відповідно до МСФЗ не ведуть окремо обліку необоротних активів, утримуваних для продажу. В Україні в бухгалтерському обліку не визначена гранична вартість необоротних матеріальних активів, тому до їх складу можемо відносити будь-який об'єкт, який відповідає критеріям визначеним вище. Однак, слід пам'ятати про вітчизняне податкове законодавство, яке встановлює певні обмеження при віднесенні активу до основних фондів, а саме вартісна межа визначена на рівні 6000 грн [55].

В радянському союзі аналогічно була чітко визначена гранична вартість основного засобу – 50 руб. за одиницю [36, С. 16]. Основні фонди обслуговують виробництво протягом тривалого часу, зберігаючи свою натуральну форму у виробничому процесі і переносячи свою вартість на виготовлюваний продукт частинами у міру його виготовлення [36, С. 5-6]. Основні фонди (основні засоби) є засобами праці, які використовуються для

виробництва і реалізації суспільного продукту, для задоволення культурних і побутових потреб працівників [30, С. 280].

Отже, з часів СРСР розуміння поняття основних засобів особливо не змінилося. Умови визнання залишаються тими самими, єдина зміна, яка відбувається, це визначення вартісної межі, зумовлена ринковими процесами, ціновою політикою, темпами інфляції тощо.

Таким чином, вважаємо, що визначення основних засобів, затверджене діючим законодавством в достатній мірі відображає сутність даного поняття, оскільки розкриває найважливіші критерії визнання активів основними засобами.

1.2. Класифікація необоротних матеріальних активів

Класифікація – система розподілу предметів, явищ або понять на класи, групи тощо за спільними ознаками, властивостями. Класифікація відіграє особливу роль в обліковому процесі суб'єктів господарювання. Залежно від того, до оборотних чи необоротних активів віднесемо конкретний об'єкт обліку, визначається його вартість, нараховується знос. Для класифікації необоротних активів необхідно визначити ознаки, за якими групуватимуться засоби.

Більшість авторів, особливо бухгалтерів, класифікують необоротні активи за однією ознакою – за матеріальністю і виділяють тільки ті складові, які відображаються у балансах суб'єктів господарювання. Найширшу класифікацію необоротних активів наводить І.О. Бланк [7, С. 230] у підручнику з фінансового менеджменту. Він виділяє декілька класифікаційних ознак з позицій фінансового менеджменту для цілей управління цим видом активів: за основними функціональними видами: основні засоби, нематеріальні активи; за характером обслуговування окремих напрямів операційної діяльності: необоротні активи, які обслуговують процес виробництва продукції, необоротні активи, які обслуговують процес

реалізації продукції, необоротні активи, які обслуговують процес управління операційною діяльністю; за характером володіння: власні і орендовані необоротні активи; за формами заставного забезпечення кредиту і особливостями страхування: рухомі і нерухомі необоротні активи; за характером відображення зносу: необоротні активи, що амортизуються, і необоротні активи, що не амортизуються.

Ванкевич В.Є. [13] у своєму дослідженні пропонує ще одну класифікаційну ознаку, а саме за критерієм участі необоротних матеріальних активів у створенні економічної вигоди, відповідно до якої виділяє довгострокові матеріальні активи комерційної діяльності та довгострокові матеріальні активи некомерційної діяльності (соціально-культурної і житлової сфери). В цьому поділі нами помічено неточність, оскільки друга група необоротних активів також повинна мати назву довгострокових матеріальних і активів некомерційної діяльності.

Це групування за своїм змістом однозначне з класами виробничих і невиробничих необоротних матеріальних активів.

Досліджуючи проблемні питання амортизаційної політики, Я.В. Ошмарін [53] пропонує у фінансовій звітності розкривати інформацію про необоротні матеріальні активи у розрізах майна, що амортизується, і майна, що не амортизується.

Білоруський автор А.В. Волчек [15, С. 6], крім основних засобів, у складі необоротних матеріальних активів виокремлює матеріальні цінності, які призначені для надання у тимчасове користування (володіння) іншим організаціям.

Узагальнюючи розглянуті класифікаційні ознаки, наводимо класифікацію необоротних (довгострокових) активів (рис. 1.4).

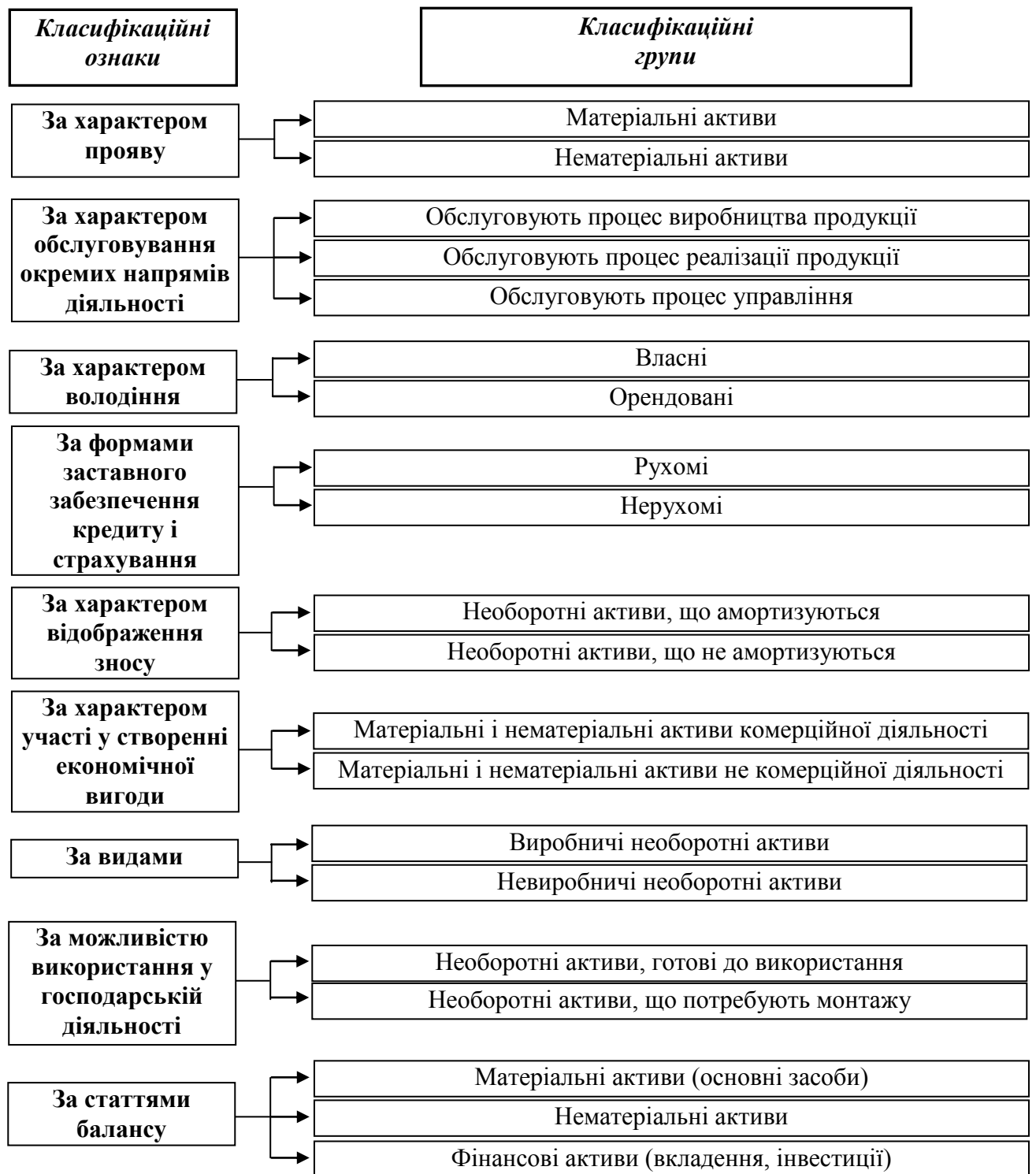


Рис. 1.4. Класифікація необоротних активів

Наведена на рис. 1.4 класифікація є узагальненою, в неї внесено певні уточнення. Зокрема, ознаку “за основними функціональними видами” пропонуємо перейменувати у “за характером прояву” та класифікувати необоротні активи (довгострокові засоби) на матеріальні та нематеріальні

активи, виходячи з їх матеріальної форми. Крім того, для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності виділяємо окремо групування засобів довгострокового користування за статтями балансу – матеріальні активи, нематеріальні активи та фінансові активи. Однак такий поділ є не зовсім коректним, оскільки фінансові активи можуть бути матеріальними і нематеріальними. Тому саме на цьому етапі доречним є дослідження балансових звітів інших країн світу з метою визначення найоптимальнішого складу довгострокових активів.

У законодавстві з бухгалтерського обліку більшості країн світу поділяють такі активи за основними функціональними видами або за статтями балансу. На рис. 1.5. нами розглянуто статті балансу деяких країн світу для необоротних активів.

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

Отже, дослідивши класифікацію і склад необоротних матеріальних активів, можемо визначити деякі проблемні моменти. Класифікація здійснюється для розподілу досліджуваного об'єкту на групи за певними ознаками. У нашому випадку дослідники пропонують різні класифікаційні ознаки необоротних активів, однак в бухгалтерському обліку найпоширенішою є класифікація за функціональними видами. Саме цей поділ на основні засоби та нематеріальні активи використовується при складанні бухгалтерського балансу. Важливим, на нашу думку, є поділ довгострокових активів на ті, що підлягають амортизації, та ті, що не підлягають амортизації, оскільки інформація, отримана відповідно до цієї класифікації, дасть можливість ефективніше аналізувати стан наявності та руху об'єктів необоротних активів суб'єкта господарювання.

Молдова	<ul style="list-style-type: none"> • Нематеріальні активи • Довгострокові матеріальні активи • Довгострокові фінансові активи • Інші довгострокові активи
Польща	<ul style="list-style-type: none"> • Нематеріальні активи • Матеріальні необоротні активи • Довгострокова дебіторська заборгованість • Довгострокові інвестиції • Довгострокові міжперіодні розрахунки
Словаччина	<ul style="list-style-type: none"> • Довгострокові нематеріальні активи • Довгострокові матеріальні активи • Довгострокові фінансові інвестиції
Білорусь	<ul style="list-style-type: none"> • Основні засоби • Нематеріальні активи • Доходні вкладення в матеріальні цінності • Вкладення в необоротні активи • Інші необоротні активи
Болгарія	<ul style="list-style-type: none"> • Довгострокові матеріальні активи • Довгострокові нематеріальні активи • Довгострокові фінансові активи • Відстрочені податки • Торгова репутація • Витрати майбутніх періодів
Україна	<ul style="list-style-type: none"> • Нематеріальні активи • Основні засоби • Довгострокові біологічні активи • Довгострокові фінансові інвестиції • Довгострокова дебіторська заборгованість
Угорщина	<ul style="list-style-type: none"> • Нематеріальні засоби • Матеріальні засоби • Вкладені фінансові засоби
Литва	<ul style="list-style-type: none"> • Нематеріальні активи • Матеріальні активи • Фінансові активи
Чехія	<ul style="list-style-type: none"> • Необоротні нематеріальні активи • Необоротні матеріальні активи • Довгострокові фінансові активи
Росія	<ul style="list-style-type: none"> • Нематеріальні активи • Основні засоби • Незавершене будівництво • Доходні вкладення в матеріальні цінності • Довгострокові фінансові вкладення • Відкладені податкові активи • Інші необоротні активи
Азербайджан	<ul style="list-style-type: none"> • Нематеріальні активи • Земля, споруди і обладнання • Інвестиції в нерухомість • Біологічні активи • Природні ресурси • Інвестиції, які обліковуються за методом пайової участі • Відкладені податкові активи • Довгострокова дебіторська заборгованість • Інші довгострокові фінансові активи • Інші довгострокові активи
Латвія	<ul style="list-style-type: none"> • Нематеріальні вкладення • Основні засоби • Засоби вкладення • Біологічні активи • Довгострокові фінансові вкладення
Португалія	<ul style="list-style-type: none"> • Нематеріальні активи (включаючи витрати на підготовку виробництва) • Матеріальні активи • Постійні інвестиції • Основний капітал в процесі будівництва
Португалія	<ul style="list-style-type: none"> • Затрати на створення • Нематеріальні активи • Матеріальні активи • Інвестиції в основний капітал

Рис. 1.5. Склад необоротних активів підприємств різних країн світу

Існують різні класифікаційні ознаки основних засобів, за якими проводиться групування даних активів (табл. 1.2).

Класифікація основних засобів (фондів) – групування основних засобів за певними ознаками, яка використовується в плануванні, обліку та звітності. В народному господарстві СРСР застосовувалася типова класифікація основних засобів, затверджена ЦСУ СРСР. Цим самим забезпечувалося отримання необхідних показників про основні засоби в масштабі всього народного господарства. В залежності від функціонального призначення основні засоби діляться на виробничі і невиробничі. До перших відносяться такі, які безпосередньо або опосередковано беруть участь в процесі виробництва, до

Таблиця 1.2

Класифікація основних засобів

Ознака	Групи основних засобів
За характером участі в процесі виробництва	- виробничі; - невиробничі
За приналежністю	- власні; - орендовані
За використанням	- діючі (перебувають в експлуатації, в оренді); - недіючі (у ремонті, на модернізації, реконструкції, добудові, в запасі)
За амортизацією	- ті, що амортизуються; - ті, що не амортизуються
За питомою вагою у структурі основних засобів	- суттєві; - несуттєві
За станом зношуваності	- нові; - придатні; - такі, що підлягають заміні
За джерелом придбання:	- отримані за рахунок внеску до статутного капіталу; - отримані за грошові кошти; - отримані безоплатно; - виготовлені: самостійно, підрядною організацією; - отримані в обмін: на подібний акт, на неподібний актив

інших відносять будівлі, споруди, обладнання, машини та інші предмети житлово-комунального і культурно-побутового призначення. Основні засоби групуються за галузями економіки: промисловості, будівництва, сільського господарства, транспорту, зв'язку і т.д. В промислових підприємствах вони поділяються на промислово-виробничі і непромислові. За призначенням і речово-натуральними ознаками основні засоби групуються за наступними видами: будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини і обладнання, інструмент, виробничий і господарський інвентар, транспортні засоби, продуктивна і робоча худоба, багаторічні насадження, меліорація землі і водоймищ (без спорудження). За приналежністю діляться на власні й орендовані.

В бухгалтерському обліку більшості країн світу основні засоби поділяють відповідно до їх призначення, чим і зумовлене відображення в балансах підприємств активів у розрізі певних груп. У зв'язку з цим урядами країн світу розробляються типові класифікації основних засобів. Ще за радянських часів згідно “Типової класифікації основних фондів (основних засобів) народного господарства СРСР”, затвердженої ЦСУ 30 квітня 1970 року, основні засоби поділяли на однорідні за своїм призначенням групи: будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини і обладнання, транспортні засоби, інструменти, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар, інші основні засоби.

Віднесення основних засобів до певної групи відбувається на основі первинної облікової документації (технічних паспортів, інструкцій по експлуатації тощо) і відіграє важливе значення для їх обліку, тому що від нього залежить правильне формування собівартості продукції (робіт, послуг) і визначення податкової бази для розрахунку податку на прибуток, а значить, і можливі фінансові санкції, які можуть бути застосовані до підприємств у випадку помилки.

Порівнюємо групи основних засобів в Україні та за міжнародними стандартами (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Групи основних засобів в Україні та за МСФЗ [36; 52]

П(С)БО 7	МСБО 16
1. Земельні ділянки	1. Земля
2. Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	2. Земля і споруди
3. Будинки, споруди та передавальні пристрої	3. Машини і обладнання
4. Машини та обладнання	4. Кораблі
5. Транспортні засоби	5. Літаки
6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	6. Автомобілі
7. Тварини	7. Меблі і приладдя
8. Багаторічні насадження	8. Офісне обладнання
9. Інші основні засоби	

Таким чином, МСБО 16 “Основні засоби” більш лояльно підходить до класифікації основних засобів, ніж вітчизняне законодавство, і не зобов’язує суворо притримуватися наведеної класифікації. Підприємство може використовувати і самостійно розроблену класифікацію основних засобів. Відповідно до цього стандарту, клас основних засобів – це група активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб’єкта господарювання. Поділ основних засобів на класи необхідний для здійснення переоцінки, оскільки об’єкти, які входять до одного класу, переоцінюються одночасно для запобігання вибірковій переоцінці активів і включенню у фінансові звіти сум, в яких змішані витрати та вартості на різні дати.

Висновки до розділу 1

Дослідження теоретичних засад аналізу і контролю необоротних активів підприємства дало можливість сформулювати такі висновки і пропозиції:

1. На підставі проведеного аналізу існуючих підходів до визначення необоротних активів нами запропоновано трактувати необоротні матеріальні активи як сукупність матеріальних ресурсів, виражених у грошовій формі, які використовуються підприємством для досягнення його цілей (отримання економічних вигод чи забезпечення адміністративних, соціально-культурних цілей) протягом тривалого періоду (більше одного року чи операційного циклу).

2. Аналіз діючих нормативних актів України, що регулюють питання обліку необоротних матеріальних активів, та положень Міжнародних стандартів фінансової звітності дозволив виокремити відмінності критеріїв визнання основних засобів в Україні та в МСФЗ (у міжнародній практиці не передбачена заборона перепродажу об'єкту основних засобів, а в Україні в бухгалтерському обліку не визначена гранична вартість необоротних матеріальних активів та ін.).

3. Дослідивши класифікацію і склад необоротних активів, пропонуємо ознаку “за основними функціональними видами” перейменувати у “за характером прояву” та класифікувати необоротні активи (довгострокові засоби) на матеріальні та нематеріальні активи, виходячи з їх матеріальної форми. Крім того, для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності виділяємо окремо групування засобів довгострокового користування за статтями балансу – матеріальні активи, нематеріальні активи та фінансові активи.

4. Дослідження балансових звітів інших країн світу виявило, що найпоширенішою класифікацією необоротних активів є класифікація за функціональними видами, оскільки цей поділ на основні засоби та нематеріальні активи використовується при складанні бухгалтерського балансу. Також нами запропоновано здійснювати поділ довгострокових активів на ті, що підлягають амортизації, та ті, що не підлягають амортизації, оскільки інформація, отримана відповідно до цієї класифікації, дасть

можливість ефективніше аналізувати стан наявності та руху об'єктів
необоротних активів суб'єкта господарювання.

РОЗДІЛ 2

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація обліку необоротних матеріальних активів на підприємстві

Від раціональної організації бухгалтерського обліку залежить можливість отримання та надання зацікавленим користувачам всієї необхідної інформації. Рівень виконання завдань бухгалтерського обліку передусім залежить від його організації. Раціональна організація бухгалтерського обліку має суттєве значення для задоволення потреб управлінського персоналу в інформації, яка є підставою для пошуку шляхів підвищення ефективності діяльності суб'єкта господарювання, забезпечує збереження майна власника та достовірне визначення результатів діяльності [11, С. 70-71].

Організація обліку полягає в практичному застосуванні методів обліку в умовах конкретного підприємства, документації господарських операцій, подвійному їх записі, введенні рахунків поточного обліку, оцінці та калькуляції собівартості продукції, інвентаризації та складанні балансу і звітності.

Організація бухгалтерського обліку – це політика власників засобів виробництва щодо ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, зміст якої різний в суспільно-економічних формаціях. Вона передбачає налагодження системи бухгалтерського обліку певного суб'єкта господарювання для забезпечення формування і надання облікової інформації відповідним користувачам [12, С. 29]. Ефективність організації бухгалтерського обліку проявляється у своєчасності формування інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання, її достовірності та доступності для зацікавлених користувачів.

Шмигель А.Д. [83, С. 135] виокремлює наступні обліково-економічні завдання в даній підсистемі:

а) облік і контроль наявності, руху, використання необоротних матеріальних активів;

б) облік зносу необоротних матеріальних активів і амортизації;

в) облік ремонтів необоротних матеріальних активів;

г) організація роботи облікового апарату.

Перераховані обліково-економічні завдання слід розглядати як об'єкти організації створення і функціонування підсистеми.

Організація обліку необоротних матеріальних активів – це процес вибору і впорядкування способів та прийомів збору, обробки та надання достовірної і своєчасної вихідної інформації про наявність, рух, стан і використання наявних на підприємстві необоротних матеріальних активів для прийняття необхідних управлінських рішень.

Організація обліку необоротних матеріальних активів повинна бути цілісною єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації, тому основними шляхами її удосконалення можуть бути:

– вибір оптимального складу та обсягу бухгалтерської інформації, яка забезпечить реалізацію завдань, поставлених перед обліком основних засобів;

– розробка та впровадження удосконалених форм носіїв облікової інформації, які мають високий рівень інформативності;

– розробка та впровадження раціональних схем документообігу, що дозволять із мінімальними затратами трудових, матеріальних та фінансових ресурсів забезпечити своєчасне виконання поставлених завдань.

Раціональна організація бухгалтерського обліку неможлива без обов'язкового визначення матеріально відповідальних осіб, розробки і

дотримання графіків планових ремонтів, забезпечення ремонтів необхідною технічною і кошторисно-фінансовою документацією.

Завдання організації бухгалтерського обліку необоротних матеріальних активів мають спільні риси як у сучасному бухгалтерському обліку, так і в радянські часи. Автори особливу увагу приділяють документальному оформленню операцій з необоротними матеріальними активами, контролю за їх збереженням та ефективним використанням тощо.

Виходячи з вищезазначеного, можна виокремити такі фактори, що впливають на організацію бухгалтерського обліку основних засобів і сформувані основні завдання організації бухгалтерського обліку основних засобів (рис. 2.1).

Одним з елементів організації бухгалтерського обліку основних засобів є організація документування операцій з надходження, переміщення, вибуття необоротних матеріальних активів. Здійснені господарські операції можуть відобразитися в бухгалтерському обліку лише за умови їх належного документального оформлення. Відповідно до чинного вітчизняного законодавства затверджено ряд первинних документів щодо основних засобів.

Всі первинні документи складаються і підписуються членами комісії, призначеної розпорядженням (наказом) керівника підприємства. До складу такої комісії повинно входити не менше трьох осіб:

- зі складу керівництва підприємства: керівник, головний бухгалтер, головний інженер, головний механік, головний технолог, головний енергетик;

- посадові особи тих структурних підрозділів, в яких знаходиться (або куди передається) об'єкт основних засобів: керівник (його заступник, начальник зміни, ділянки тощо), механік, технолог, бухгалтер.

Аналіз структури первинних документів і облікових реєстрів з обліку основних засобів, запроваджених нормативними документами, показав, що, з одного боку, вони містять застарілі показники, які не формують підсумкової,

Організація бухгалтерського обліку основних засобів

ФАКТОРИ ВПЛИВУ

- 1) довготривалий термін використання об'єктів основних засобів, протягом якого їх необхідно відображати в обліку;
- 2) технічна складна та багатокомпонентна будова, яку необхідно детально відображати в облікових регістрах;
- 3) необхідність проведення ремонтів, реконструкції, модернізації основних засобів, що призводить до зміни їх первісних характеристик, які потрібно своєчасно відображати у регістрах обліку;
- 4) висока вартість об'єктів вимагає адекватної організації процесів їх приймання, списання, а також і обліку наявності, яка б забезпечувала їх цілісність і збереження у робочому стані;
- 5) зменшення вартості основних засобів за рахунок амортизаційних відрахувань

ЗАВДАННЯ

- 1) правильне оформлення документів і своєчасного відображення в бухгалтерському обліку надходження основних засобів, їх внутрішнього переміщення і вибуття;
- 2) формування фактичних витрат, пов'язаних з прийняттям активів в якості основних засобів в бухгалтерському обліку;
- 3) своєчасне і повне відображення в бухгалтерському обліку амортизації основних засобів;
- 4) достовірне і повне визначення результатів реалізації та іншого вибуття основних засобів;
- 5) повне визначення витрат, пов'язаних з утриманням і проведенням всіх видів ремонтів основних засобів;
- 6) повне визначення витрат на проведення модернізації, реконструкції, часткової ліквідації, дообладнання, добудування, в тому числі за результатами проведеного технічного діагностування і відповідного огляду об'єктів основних засобів;
- 7) забезпечення контролю за збереженістю основних засобів, відображених в бухгалтерському обліку;
- 8) проведення аналізу використання основних засобів;
- 9) отримання інформації про основні засоби, необхідні для розкриття в бухгалтерській звітності

Рис. 2.1. Фактори, що впливають на організацію бухгалтерського обліку основних засобів, та її завдання

узагальнюючої інформації, а з іншого – у них відсутні показники, необхідні для складання звітності в умовах застосування П(С)БО 7 “Основні засоби” [52], тому носії інформації з обліку основних засобів потребують удосконалення як щодо складу, так і щодо змісту. На нашу думку, з документів, якими оформлюється рух основних засобів (Акта приймання-

передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів; Акта приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів; Акта списання основних засобів) та реєстрів обліку (інвентарної картки) необхідно вилучити графи, у яких зазначали, код норми амортизаційних відрахувань, норму амортизаційних відрахувань на повне відновлення та капітальний ремонт, дату початку сплати за основні засоби, поправочний коефіцієнт, а додати такі: вартість основних засобів, передбачивши можливість зазначати усі можливі види оцінок (первісну, ліквідаційну, переоцінену, справедливу); група основних засобів; строк корисного використання (експлуатації); метод амортизації, що застосовується для кожного об'єкта; джерело капітальних інвестицій із детальною розшифровкою (власні кошти, цільове фінансування, внески до статутного капіталу тощо); показники, що характеризують переоцінку (дооцінку, уцінку), як первісної вартості основних засобів, так і їх зносу (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Пропозиції щодо змін у типових формах первинних документів основних засобів

<i>Типові форми первинних облікових документів</i>	<i>Показники типових форм первинних документів, які потрібно:</i>	
	<i>вилучити</i>	<i>додати</i>
ОЗ-1 “Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів”	Код норми амортизаційних відрахувань (гр. 11)	Група основних засобів (гр. 11)
	Норми амортизаційних відрахувань на повне відновлення (гр. 12-13)	Строк корисного використання (гр. 12); метод нарахування амортизації (бухгалтерський і податковий) (гр. 13)
	Поправочний коефіцієнт (гр. 14)	Ліквідаційна вартість (гр. 14)
	На _____ 20 __ р. (гр. 17)	–

<i>Продовження табл. 2.1</i>		
ОЗ-3 “Акт на списання основних засобів”	За даними переоцінки на __ 20__ р. або за документами придбання (гр. 7)	–
	Код норми амортизаційних відрахувань (гр. 11)	Група основних засобів (гр. 11)
	Норми амортизаційних відрахувань: на повне відновлення (гр. 12-13)	Строк корисного використання (гр. 12) Метод нарахування амортизації (бухгалтерський і податковий) (гр. 13)
	Дата початку сплати за основні засоби (місяць, рік) (гр. 18)	Ліквідаційна вартість (гр. 18)
ОЗ-6 “Інвентарна картка обліку основних засобів”	Норма амортизаційних відрахувань: на повне відновлення (гр. 6-7)	Група основних засобів (гр. 6) Строк корисного використання (гр. 7)
	Норма амортизаційних відрахувань на повну відбудову (гр. 8-9)	Метод нарахування амортизації (гр. 8) (бухгалтерський і податковий) Ліквідаційна вартість (гр. 9)
	Поправочний коефіцієнт (гр. 10)	–
	Дата початку сплати за основні засоби (гр. 15)	–
	На _____ 20 __ р. (гр. 22)	–
	Ремонт (бухгалтерський запис)	– Витрати на підтримання об’єкта в робочому стані – Переоцінка – Вид переоцінки (уцінка, дооцінка)

Вилучення непотрібних показників зменшить обсяги зайвої роботи облікового апарату та дозволить зосередитись на результативній інформації, що безпосередньо впливає на прийняття управлінських рішень щодо наявності основних засобів та режиму їх використання, тобто підвищить ефективність обліку. На основі дослідження аналогічних типових форм, які

використовуються в Угорщині, удосконалено структуру вітчизняних документів (Додаток В).

Пропонуємо відображати в окремій таблиці у типовій формі ОЗ-6 “Інвентарній картці обліку основних засобів” амортизаційні відрахування, накопичену амортизацію протягом строку корисного використання об’єктів.

Підсумовуючи огляд щодо документального оформлення операцій з основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами, можна зробити висновок, що держава в недостатній мірі приділяє увагу цьому питанню. Дивлячись на показники, які слід додати, можна лише сподіватись, що держава все ж таки внесе зміни в документальне оформлення операцій з основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами та запропонує нововведення для реєстрації кожної операції пов’язаної з основними засобами, що в свою чергу буде ефективнішим та зручнішим для ведення обліку на підприємствах.

Вирішуючи завдання побудови ефективної системи бухгалтерського обліку, що надає користувачам достовірну, корисну та своєчасну інформацію, підприємство розробляє свої власні правила та принципи організації та ведення обліку.

Реформування системи бухгалтерського обліку має широкий спектр, одним із аспектів якого є можливість ведення фінансового обліку на альтернативній основі. Згідно діючих стандартів бухгалтерського обліку підприємству надана можливість вибору на його розсуд принципів, методів і прийомів обліку тих чи інших видів активів і зобов’язань з різних альтернативних варіантів, законодавчо затверджених. Обрані підприємством методи і прийоми обліку формують його облікову політику [42, С. 347].

Відповідно до ст. 1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [23].

У наказі про облікову політику відображаються методи, принципи та процедури обліку, які підприємства повинні обрати самостійно із запропонованих на вибір нормами П(С)БО [56]. Підприємство визначає в наказі засади облікової політики, виходячи з особливостей своєї діяльності. До створення наказу про облікову політику необхідно залучити не тільки бухгалтерів, але і юристів, технологів, економістів. І тоді цей наказ стане не тільки керівництвом до дій для працівників бухгалтерії, а і базою для побудови системи обліку підприємства як джерела прийняття оптимальних управлінських рішень щодо розвитку підприємства в цілому.

Формування облікової політики щодо основних засобів є одним з найважливіших і принципових етапів складання наказу про облікову політику, від чого залежить визначення фінансового результату діяльності підприємства.

У підручнику за редакцією В.М. Гаврилюка, В.М. Жука і М.Г. Михайлова виокремлюються чотири елементи облікової політики підприємства щодо основних засобів [47]: встановлення терміну корисного використання основних засобів; вибір методу нарахування амортизації; переоцінка основних засобів; визначення вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Крім того, на нашу думку, слід конкретно визначити наступні елементи облікової політики щодо необоротних активів, зокрема основних засобів (рис. 2.2) (додаток Г).

Положення (наказ) про облікову політику підприємства

Елементи облікової політики основних засобів

- одиниці обліку;
- класифікація основних засобів;
- ліквідаційна вартість;
- строки корисного використання;
- метод амортизації;
- вартісна межа віднесення об'єктів до основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів;
- умови збільшення первісної вартості;
- первинні документи з обліку необоротних активів і графік документообороту;
- перелік дій матеріально відповідальних осіб;
- субрахунки та аналітичні рахунки, необхідні для відображення в обліку операцій з основними засобами;
- порядок проведення інвентаризації.

Рис. 2.2. Елементи облікової політики основних засобів

Положення облікової політики щодо основних засобів включає декілька ключових моментів, а саме встановлення підприємством: тривалості операційного циклу, межі, що розділяє основні засоби і малоцінні необоротні матеріальні активи; термінів використання і визначення ліквідаційної вартості кожного об'єкта основних засобів; оптимальної амортизаційної політики.

Для кожного об'єкту основного засобу слід визначити строк його корисного використання, враховуючи різні фактори: прогнозований фізичний і моральний знос, можливе використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності, обмеження правового характеру щодо термінів використання об'єкту, наміри підприємства щодо строків використання та ін.

2.2. Методика обліку необоротних матеріальних активів підприємства

Основні засоби займають значну частку у валюті балансу підприємства і є невід'ємною умовою їх функціонування. Жодне підприємство не може обійтися без відповідного обсягу основних засобів. Вони використовуються на промислових підприємствах (будинки, споруди, цехи, виробниче обладнання тощо), на торгових підприємствах (торговельні зали, офісна та торговельна техніка), на підприємствах сфери послуг і т.д.

В бухгалтерському обліку повинні відображатися всі види господарських операцій, пов'язані з рухом і станом основних засобів (рис. 2.3).

Надходження основних засобів

Процес поповнення підприємством своїх основних засобів з метою збільшення виробничих потужностей, заміни зношених об'єктів новими називається надходженням об'єктів основних засобів. Порядок відображення в бухгалтерському обліку надходження основних засобів залежить від того, яким чином вони були придбані.

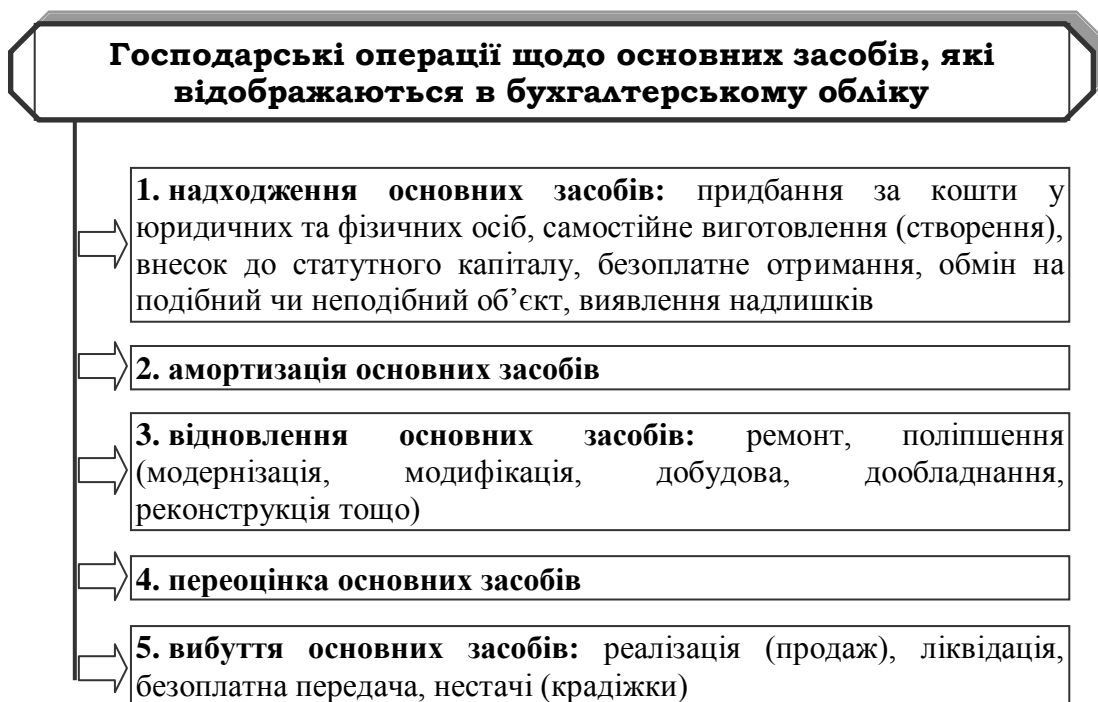


Рис. 2.3. Господарські операції з основними засобами

В п. 7 П(С)БО 7 зазначається, що придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість – це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів, або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів (п. 4 П(С)БО 7). Підставою для зарахування на баланс основних засобів є акт приймання-передачі (введення в експлуатацію) основних засобів[56].

Оцінка активів є важливою частиною бухгалтерського обліку, оскільки наявність ряду концепцій вартісного вимірювання об'єктів дозволяє вільно трактувати ключові поняття обліку. Оцінка необоротних активів – це грошове вираження первісної (облікової, інвентарної) вартості об'єктів, які згодом будуть відображатися в бухгалтерському обліку в якості основних засобів.

До проблемних питань, пов'язаних з оцінкою основних засобів належать: неврегульованість понять справедливої, залишкової та балансової вартості законодавством України, розбіжності при віднесенні витрат до первісної вартості активів у бухгалтерському та податковому обліку тощо, які порушують об'єктивність бухгалтерської інформації. Визначення єдиних принципів оцінки основних засобів у масштабах країни дасть змогу порівнювати показники однорідних засобів різних галузей народного господарства, робити їх узагальнення.

Коли говоримо про майно чи про джерела утворення майна, то завжди виникає питання оцінки. Будь-який об'єкт, який знаходиться у власності підприємства, можна оцінити з різних точок зору. Вартість придбання об'єкту основних засобів – це первісна вартість активу у даний момент. Якщо ринок, на якому було придбано засіб, достатньо конкурентоспроможний, то ця вартість відображає економічну (ринкову, справедливу) вартість, актуальну на даний момент.

Інтерес до оцінки основних засобів спостерігається на всіх етапах їх економічного життя (надходження, функціонування, вибуття). Підприємство

оцінює вартість активів в бухгалтерському обліку, діючи у встановлених законодавством рамках. Законодавство більшості країн світу у сфері бухгалтерського обліку ставить головним завданням забезпечення достовірності інформації, яка надається як зовнішнім, так і внутрішнім користувачам бухгалтерської звітності.

Правила оцінки угорської системи бухгалтерського обліку у світлі гармонізації зі стандартами ЄС з 1992 року постійно змінювалися. Початковий механізм оцінки, який був схожий на німецькі стандарти, на сьогодні близький до англосаксонської системи, однак ще далекий від ліберальних американських правил [64, С. 82-83].

Важливість оцінки основних засобів не можливо перебільшити, неправильне визначення вартості основних засобів може спричинити негативні наслідки для суб'єкта господарювання:

1. викривлення інформації в балансі про вартість основних засобів та їх співвідношення з оборотними засобами;
2. неточне обчислення сум зносу, а, відповідно, і собівартості виготовленої за їх допомогою продукції;
3. неправильних розрахунків суми амортизаційних відрахувань для їх відновлення;
4. перекручення показників прибутковості та рентабельності підприємства, об'єктивної характеристики ефективності виробництва.

Залежно від того оцінка основних засобів проводиться в момент надходження, під час утримання чи в момент вибуття використовуються різні види вартісних оцінок (рис. 2.4).

ВИДИ ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

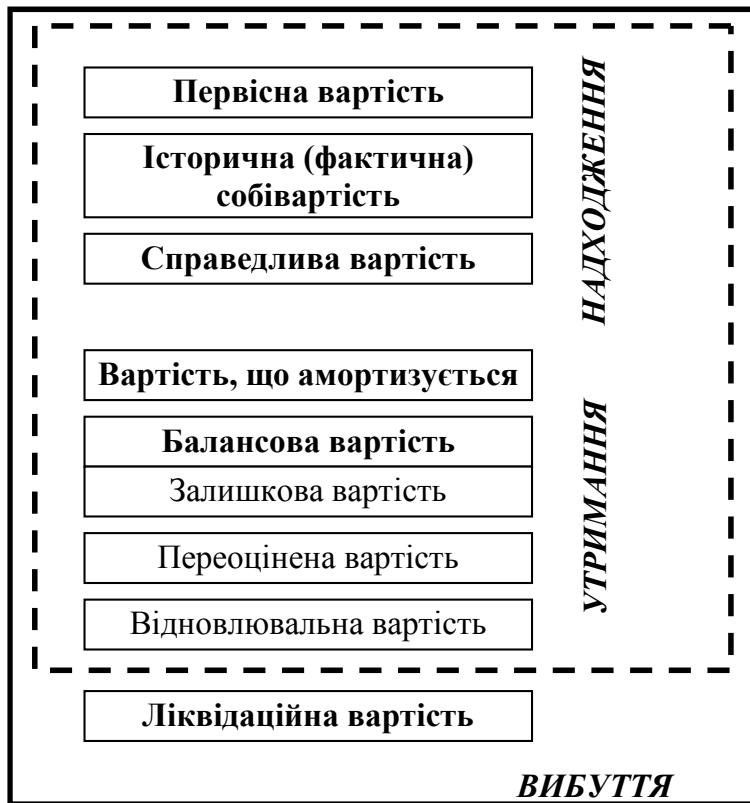


Рис. 2.4. Види вартісних оцінок основних засобів в Україні

Первісною вартістю основних засобів є вартість, за якою об'єкти зараховуються на баланс підприємств, тобто історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів [56]. Первісна вартість основних засобів залежить від способу їх надходження. Відповідно до бухгалтерського законодавства України можливі наступні способи надходження основних засобів (табл. 2.2).

Вартість основних засобів на момент надходження

<i>Шляхи надходження</i>	<i>Вартість, за якою зараховується на баланс</i>
<i>1. придбання за кошти</i>	Первісна вартість
<i>2. самостійне виготовлення (створення)</i>	Первісна вартість (фактична собівартість)
<i>3. внесок до статутного капіталу</i>	Справедлива вартість, погоджена засновниками (учасниками)
<i>4. безоплатне отримання</i>	Справедлива вартість
<i>5. отримання в обмін на подібний об'єкт</i>	Залишкова вартість переданого об'єкта або справедлива вартість
<i>6. отримання в обмін на неподібний об'єкт</i>	Справедлива вартість переданого об'єкта, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів

Справедлива вартість – сума, за якою може здійснюватись обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежним сторонами . У більшості випадків – це ринкова вартість. Справедлива вартість набула особливого значення у ринкових умовах господарювання. Як зазначає Я.В. Соколов “за неповні десять років за справедливою вартістю стали оцінювати суттєву кількість балансових статей. Більше того, справедлива вартість поступово витісняє вартість історичну. Цьому сприяє і сам політкоректний термін “справедлива вартість”, оскільки припускається, що справедлива оцінка – це вартість предмету на момент складання балансу. Отже, відображення фінансового стану і фінансового результату, які базуються на справедливій вартості, перестають залежати виключно від діяльності компанії, як наприклад, при оцінці за собівартістю, і включають зміни самого ринку. Однак втрачається історичність обліку, в

нього входить суб'єктивізм: потенційно можливі оцінки показують потенційні, але не реалізовані результати (прибутки і збитки)” [72, с. 68].

Існують певні недоліки у зв'язку з визначенням вартості основних засобів. П(С)БО 7 передбачає три види оцінок: первісна, переоцінена і ліквідаційна, визначення яких наведено у п. 4 цього стандарту [56]. Однак у тексті стандарту згадується термін “залишкова вартість”. У міжнародному обліку особливе місце займає поняття “справедливої вартості”, оцінку за цією вартістю використовують і в українській обліковій практиці. Як видно з табл. 2.2, за справедливою вартістю оцінюються основні засоби, які надходять на підприємство як внесок до статутного капіталу, при безоплатному отриманні об'єкта тощо, але визначення цього поняття не наведено в П(С)БО 7 “Основні засоби”, тільки в П(С)БО 19 “Об'єднання підприємств”. Ці невизначеності можуть призвести до суттєвих помилок в обліку. Термін “балансова вартість” використовується у податковому законодавстві України та у міжнародній практиці. Відповідно до МСБО 16, балансова вартість – це сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності [40]. Отже, виходячи з цього балансова вартість і залишкова вартість – це аналогічні поняття, тому в українському бухгалтерському та податковому законодавстві слід врегулювати це питання, вибравши для використання міжнародне поняття – балансова вартість. Термін балансова вартість використовується і в угорській обліковій практиці.

Первісну вартість основних засобів українських підприємств при надходженні складають такі витрати (рис. 2.5).

**ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ
ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

УКРАЇНА
(п. 8 П(С)БО 7)

- суми, що сплачуються постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, які здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт ОЗ;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні до використання із запланованою метою

МСФЗ
(п. 6 МСБО 16 «Основні засоби»)

- купівельна ціна, включаючи імпордне мито і невідшкодовувані податки за вирахуванням торгових знижок;
- будь-які витрати, безпосередньо пов'язані з доставкою активу до місця його розміщення і витрати на приведення його в робочий стан для використання за призначенням;
- попередня оцінка витрат на демонтаж, переміщення об'єкта і відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання по яким настає у суб'єкта господарювання одночасно з придбанням такого об'єкта, або в результаті використання об'єкта в цілях, інших, ніж виробництво запасів протягом цього періоду

Рис. 2.5. Елементи первісної вартості основних засобів в Україні та за вимогами МСФЗ [40]

Первісну вартість відповідно до української практики також збільшують витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів [56] (рис. 2.6).

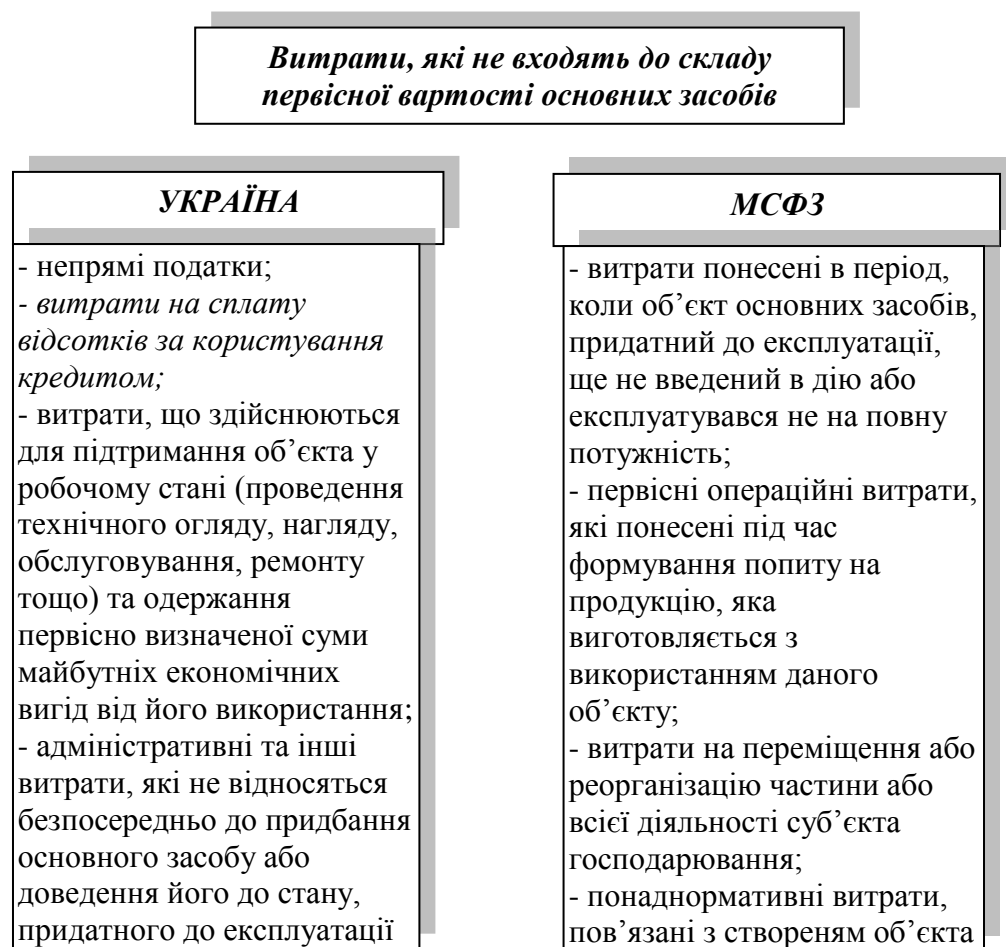


Рис. 2.6. Витрати, які не входять до складу первісної вартості

В Україні фінансові витрати (витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями) не включаються до первісної вартості основних засобів, однак існує виняток, який стосується кваліфікаційного активу –

відповідно до П(С)БО 31 для такого активу існує можливість капіталізації таких витрат.

Бухгалтерський облік операцій по придбанню основних засобів відповідно до міжнародних стандартів аналогічний обліку операцій по придбанню основних засобів відповідно до вимог П(С)БО 7 “Основні засоби”, тому не викликає ніяких труднощів. Різниця полягає в тому, що відповідно до міжнародних стандартів витрати на придбання основних засобів акумулюються не на рахунку капітальних інвестицій, а на рахунку основних засобів.

Відповідно до шляхів надходження основних засобів в бухгалтерському обліку на рахунках їх вартість відображається по-різному (табл. 2.3, 2.4, 2.5, 2.6).

Таблиця 2.3

Бухгалтерське відображення придбання об'єкта основних засобів в Україні

<i>Бухгалтерські проводки в Україні</i>	<i>Зміст операції</i>	
Дт 15 Кт 63	Відображено вартість основних засобів та інших необоротних матеріальних активів за договором постачання	
Дт 64 Кт 63	Відображено суму ПДВ	
Дт 63 Кт 30, 31	Оплачено вартість необоротних активів постачальникам	
Дт 15 Кт 685	Відображено суму консультаційних, посередницьких, транспортних послуг та інших витрат, пов'язаних з придбанням основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	Відображено суму страхових платежів та відсотків за позики, сплачених до моменту введення об'єкту в експлуатацію
Дт 10, 11 Кт 15	Зараховано об'єкт до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	

Таблиця 2.4

Бухгалтерське відображення створення об'єкта
основних засобів власними силами в Україні

<i>Бухгалтерські проводки в Україні</i>	<i>Зміст операції</i>	
Дт 15 Кт 20	Відображено вартість витрачених матеріалів	
Дт 15 Кт 66, 65	Нараховано заробітну плату робітникам, які зайняті будівельними роботами та проведено відрахування на соціальні заходи	
Дт 15 Кт 63	Відображено вартість монтажних і проектно-будівельних робіт	
Дт 641 Кт 63	Відображено податковий кредит з ПДВ	
Дт 15 Кт 68	Відображено вартість державної реєстрації	Відображено суму відсотків на користування позикою, які сплачуються до моменту введення об'єкту в експлуатацію
Дт 15 Кт 65	Відображено капітальні вкладення на вартість страхування	Інші витрати, пов'язані зі створенням об'єкту
Дт 10 Кт 15	Відображено введення в експлуатацію об'єкта основного засобу	

Таблиця 2.5

Облікове відображення внесення до статутного капіталу
об'єкта основних засобів в Україні

<i>Бухгалтерські проводки в Україні</i>	<i>Зміст операції</i>	
Дт 10, 11 Кт 46	Одержано об'єкт основного засобів та інших необоротних матеріальних активів як внесок до статутного капіталу (якщо об'єкт не потребує монтажу)	Відображено ПДВ на отримані активи

Таблиця 2.6

Облікове відображення безоплатно отриманих основних засобів в Україні

<i>Бухгалтерські проводки в Україні</i>	<i>Зміст операції</i>	
Дт 15 Кт 424	Відображено вартість безоплатно одержаних основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	Відображено вартість безоплатно одержаних основних засобів у складі надзвичайних витрат Сплачено ПДВ
Дт 10, 11 Кт 15	Зараховано до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	
Дт 424 Кт 745	Відображено дохід у сумі нарахованої амортизації	Відображено дохід у складі відстрочених доходів

Вибуття основних засобів

Рух основних засобів підприємства відображається в бухгалтерському обліку. Об'єкти основних засобів, які вибувають або постійно не використовуються для виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг або для управлінських потреб підприємств, підлягають списанню. Вибуття об'єкту основних засобів має місце у випадках продажу, безоплатної передачі, списання через моральний і фізичний знос, ліквідації в результаті аварії, стихійних лих та інших надзвичайних ситуацій, передачі у вигляді вкладу в статутний капітал інших підприємств (рис. 2.7).

Матеріальні об'єкти мають властивість із часом втрачати свої первісні якості, руйнуватися або ламатися. Якщо йдеться про основні засоби, виникає ряд додаткових запитань, адже порядок обліку та оподаткування необоротних активів істотно відрізняється від обліку оборотних активів.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з вибуття основних засобів регулюється П(С)БО 7 “Основні засоби” [56], П(С)БО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність” [57] та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів [35].



Рис. 2.7. Можливі шляхи вибуття основних засобів

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 п. 40 [37] об'єкт основних засобів не визнається активом (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі, остаточного псування або інших причин невідповідності критеріям визнання.

Якщо вибуття основних засобів відбувається внаслідок продажу, слід враховувати вимоги П(С)БО 27, яке встановлює обов'язковість переведення їх зі складу необоротних активів до складу оборотних активів (товару), якщо виконуються такі умови (рис. 2.8) [57].

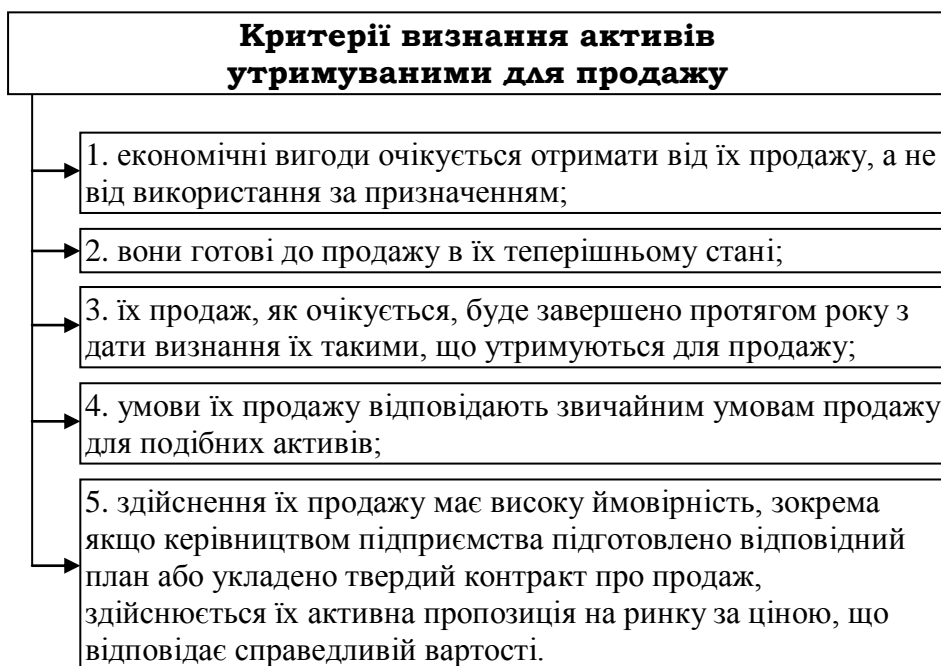


Рис. 2.8. Критерії визнання активів утримуваними для продажу

У цьому випадку на дату, коли щодо активів, групи вибуття задовольняють усі вищезазначені умови об'єкт основних засобів переводиться до складу оборотних активів записом за дебетом субрахунку 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу” рахунку 28 “Товари” у кореспонденції з кредитом рахунків 10, 11, 15. Сума зносу переведеного об'єкта основних засобів списується за дебетом субрахунку 13 у кореспонденції з кредитом рахунків 10, 11. При цьому при вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, сума перевищення всіх дооцінок цього об'єкта за час до його вибуття над сумою уцінок за цей період відображається за дебетом субрахунку 423 “Дооцінка активів” і кредитом субрахунку 441 “Прибуток нерозподілений”.

Амортизація на необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, не нараховуються. Такі активи відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності на дату балансу за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації.

Визначення чистої вартості реалізації наведено в п. 4 П(С)БО 9, в якому зазначено, що це – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

При цьому до витрат на реалізацію належать витрати, які можна прямо пов'язати з таким продажем. У разі оцінки за чистою вартістю реалізації сума коригування балансової вартості необоротних активів або групи вибуття, утримуваних для продажу, визнається іншими операційними доходами (витратами) звітного періоду. Тобто витрати, пов'язані з коригуванням балансової вартості необоротних активів до чистої вартості реалізації на дату балансу, включаються до складу інших операційних витрат за дебетом субрахунку 946 "Втрати від знецінення запасів" із зменшенням фактичної (балансової) вартості відповідних активів.

Щодо доходів від подальшого збільшення чистої вартості реалізації необоротних активів і групи вибуття, утримуваних для продажу, то визнається у сумі, не більшій, ніж визнані витрати від його попередніх уцінок, з урахуванням попередньо визнаних втрат від зменшення корисності. Визнаний дохід відображається за кредитом субрахунку 719 "Інші доходи від операційної діяльності".

Дохід від реалізації основних засобів, що утримуються для продажу, відображається за кредитом субрахунку 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів". При цьому балансова вартість реалізованих активів списується у дебет субрахунку 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів".

Факт вибуття об'єкта основних засобів у результаті операції продажу оформляється Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. № ОЗ-1). На підставі цього робиться відмітка про вибуття об'єкта в Інвентарній картці обліку основних засобів (типова форма № ОЗ-6).

Однак на рахунок переведення основних засобів зі складу необоротних активів в оборотні існують негативні думки. Так, на думку З. Задорожнього [21] та С. Хоми [71] облік необоротних активів і груп вибуття, утримуваних для продажу, на субрахунку 286 є неаргументованим, оскільки суперечить назві та змісту класу 2 "Запаси", рахунки якого призначені для обліку оборотних активів, а всі необоротні активи слід узагальнювати на рахунках класу 1 "Необоротні активи".

Існує також можливість виникнення такої ситуації, що актив не продали, то у цьому випадку потрібно знов перевести необоротний актив, утримуваний для продажу, до складу основних засобів, при цьому додатково нараховувати амортизацію і здійснювати переоцінку або визначати чисту вартість реалізації чи вартість використання. Крім того, виникнуть ще більші розбіжності між бухгалтерським і податковим обліком основних засобів, адже в податковому обліку не передбачено припинення нарахування їх амортизації у зв'язку з майбутньою реалізацією.

Хома С. [76] пропонує вилучити субрахунок 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу” рахунку 28 “Товари” та ввести субрахунок 185 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу” рахунку 18 “Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи”.

Крім того, вважаємо недоречним відображення продажу основних засобів з використанням рахунків 71 “Інші операцій доходи” і 94 “Інші витрати операційної діяльності”, оскільки це суперечить вимогам П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів”. Зазначений стандарт передбачає, що реалізація необоротних активів є інвестиційною діяльністю, а рахунки 71 і 94 – це рахунки відповідно доходів і витрат операційної, а не інвестиційної діяльності.

Якщо основні засоби втрачають критерій визнання активом, визначний п. 6 П(С)БО 7 “Основні засоби”, тобто отримання економічних вигід від їх використання у майбутньому не очікується, такі активи підлягають ліквідації (списанню) [56]. Це стосується випадків, коли подальше використання цих цінностей неможливе або економічно недоцільне (внаслідок фізичного або морального зносу, аварій, пожежі, стихійного лиха, порушення нормальних умов експлуатації і з інших причин) та (або) вони не можуть бути продані чи передані. Однак на рахунок даного твердження виникають сумніви, оскільки мова йде не про вибуття об'єкту з господарської діяльності, а саме виключення його з бухгалтерського обліку при тому, що він залишається в господарській діяльності.

Самостійність суб'єктів господарювання дозволяє їм не ліквідувати об'єкт основних засобів у випадку його використання. Положення стандарту не зобов'язує підприємство до ліквідації.

Рішення про ліквідацію ухвалюють як з власної ініціативи, так і під тиском певних обставин, а саме:

1) повна як моральна, так і фізична зношеність основних засобів та недоцільність їх відновлення;

2) утрата об'єктом своїх властивостей через руйнування чи невиправні пошкодження, спричинені недбалим використанням, форс-мажорними обставинами;

3) відсутність об'єкта в натурі через нестачу, крадіжку.

Очевидно, що основні засоби, згадані у цих випадках, нічого спільного з активом не мають, тому відповідно до принципу обачності бухгалтерського обліку вихід один – ліквідувати їх та списати з балансу.

Що буде з основним засобом не зазначено, він списаний з балансу. Якщо директор робить висновок, що основний засіб більше не здатний приносити підприємству дохід, то через деякий час відповідно до П(С)БО 7 списується об'єкт балансу [56]. Основний засіб стає безхазяйним, оскільки на балансі жодного суб'єкта не значиться; при цьому право власності на нього зберігається за підприємством, Але що це право дає без фіксації в інформаційній системі? Нічого. Об'єкт списаний, однак може використовуватись підприємством, хоча не буде приносити дохід. Це викликає бухгалтерський парадокс.

Слід враховувати, що знос, нарахований у розмірі 100 % вартості основних засобів, яка амортизується, не є підставою для їх списання з балансу, якщо за своїм технічним станом або після здійснення ремонту вони можуть використовуватись для подальшої експлуатації за прямим призначенням.

В актах на списання наводяться дані, що характеризують об'єкти основних засобів: рік виготовлення або будівництва об'єкта, дата його надходження на підприємство і початку експлуатації, первісна (переоцінена) вартість об'єкта, сума нарахованого зносу, передбачений і фактичний строк корисного використання,

проведені ремонти, причини вибуття з обґрунтуванням причин недоцільності використання й неможливості відновлення та (або) неможливості продажу чи передачі. Складені комісією акти на списання основних засобів відображаються в бухгалтерському обліку після їх затвердження (погодження) посадовою особою (керівним органом), уповноваженою згідно із законодавством (статутом підприємства) приймати рішення щодо розпорядження (відчуження, ліквідації) об'єктів основних засобів.

Сума зносу ліквідованого основного засобу списується в дебет відповідного субрахунку рахунку 13, його залишкова вартість і витрати, пов'язані з ліквідацією, - в дебет субрахунку 976 "Списання необоротних активів".

У результаті ліквідації (розбирання і демонтажу) основних засобів можуть утворюватись інші активи у вигляді деталей, вузлів, агрегатів та інших матеріалів. Отримані матеріали, що відповідають критеріям визнання їх активами, оприбутковуються з визнанням іншого доходу (кредит субрахунку 746 "Інші доходи від звичайної діяльності") і зараховуються на рахунки обліку матеріальних запасів, включаючи матеріальні цінності та деталі з вмістом матеріалів, які приймаються (збираються) спеціалізованими заготівельними (переробним) підприємствами.

У разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість і знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта, а пропорційна ліквідованій частині сума сальдо з дооцінки (індексації) відображається зменшенням додаткового капіталу і збільшенням нерозподіленого прибутку.

Якщо ж ліквідація об'єкта, пов'язана з надзвичайною подією (внаслідок аварії, пожежі, стихійного лиха тощо), залишкова вартість і витрати, пов'язані з ліквідацією, списуються в дебет відповідного субрахунку рахунку 99 "Надзвичайні витрати". Відповідно доходи, отримані в результаті ліквідації, в цьому випадку відображаються на рахунку 75 "Надзвичайні доходи".

Дохід при безоплатній передачі основних засобів не виникає, оскільки відсутні критерії його визнання, наведені у п. 5 П(С)БО 15. Проте у разі, якщо

передається об'єкт основних засобів, який раніше також було отримано підприємством безоплатно, то при вибутті таких активів (і землі) дохід визнається. Тобто залишок додаткового капіталу, сформованого при безоплатному отриманні основних засобів, списується з дебету субрахунку 424 “Безоплатно одержані необоротні активи” у кредит субрахунку 745 “Дохід від безоплатно одержаних активів”.

В зарубіжній практиці бухгалтерського обліку, коли основні засоби досягають кінця строку служби, така операція відображається на рахунку вибуття основних засобів. Первісна вартість основних засобів переноситься з рахунку основні засоби в дебет рахунку вибуття основних засобів, а накопичена амортизація до дати вибуття даного виду основні засоби переноситься з рахунку резервів на амортизацію в кредит рахунку вибуття основних засобів. Сальдо по рахунку вибуття основні засоби є чистою балансовою вартістю цих засобів. Будь-які грошові засоби, отримані від продажу основних засобів, кредитуються за рахунком вибуття. Будь-яке сальдо на рахунку, відповідно, представляє або прибуток, або збиток від вибуття основних засобів і переноситься на рахунок прибутків або збитків або напряму, або через рахунок амортизації (рис. 2.9, 2,10).

ВИБУТТЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

ЛІКВІДАЦІЯ	РЕАЛІЗАЦІЯ	БЕЗОПЛАТНА ПЕРЕДАЧА
<p><i>Рішення Інвентаризаційної комісії</i></p>	<p><i>Наказ керівника Договір купівлі-продажу</i></p>	<p><i>Наказ керівника Договір дарування</i></p>
<p>Причини (передумови):</p> <ul style="list-style-type: none"> - об'єкт не може використовуватися за своїм призначенням через моральний або фізичний знос; - об'єкт зруйновано або викрадено; - подальше використання об'єкта призведе до його руйнування 	<p>Причини (передумови):</p> <ul style="list-style-type: none"> - підприємство вважає недоцільним використання даного об'єкту; - існує попит на об'єкт основного засобу; - є конкретна особа, яка зацікавлена у придбанні об'єкту 	<p>Причини (передумови):</p> <ul style="list-style-type: none"> - об'єкт не є потрібним підприємству; - укладено договір дарування або інших договорів, який не передбачає грошової чи іншої компенсації вартості об'єкта основних засобів
<p>ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів» ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів» М-11 «накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення запасів)»</p>	<p>ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» Накладна</p>	<p>ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»</p>
<p style="text-align: center;">Списання з балансу Оприбуткування сировини, палива, будівельних матеріалів, запасних частин, деталей, вторинної сировини</p>	<p style="text-align: center;">Переведення до складу необоротних активів, утримуваних для продажу Отримання прибутку або збитку</p>	<p style="text-align: center;">Списання з балансу</p>

Рис. 2.9. Вибуття основних засобів відповідно до українського законодавства

ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ВИБУТТЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

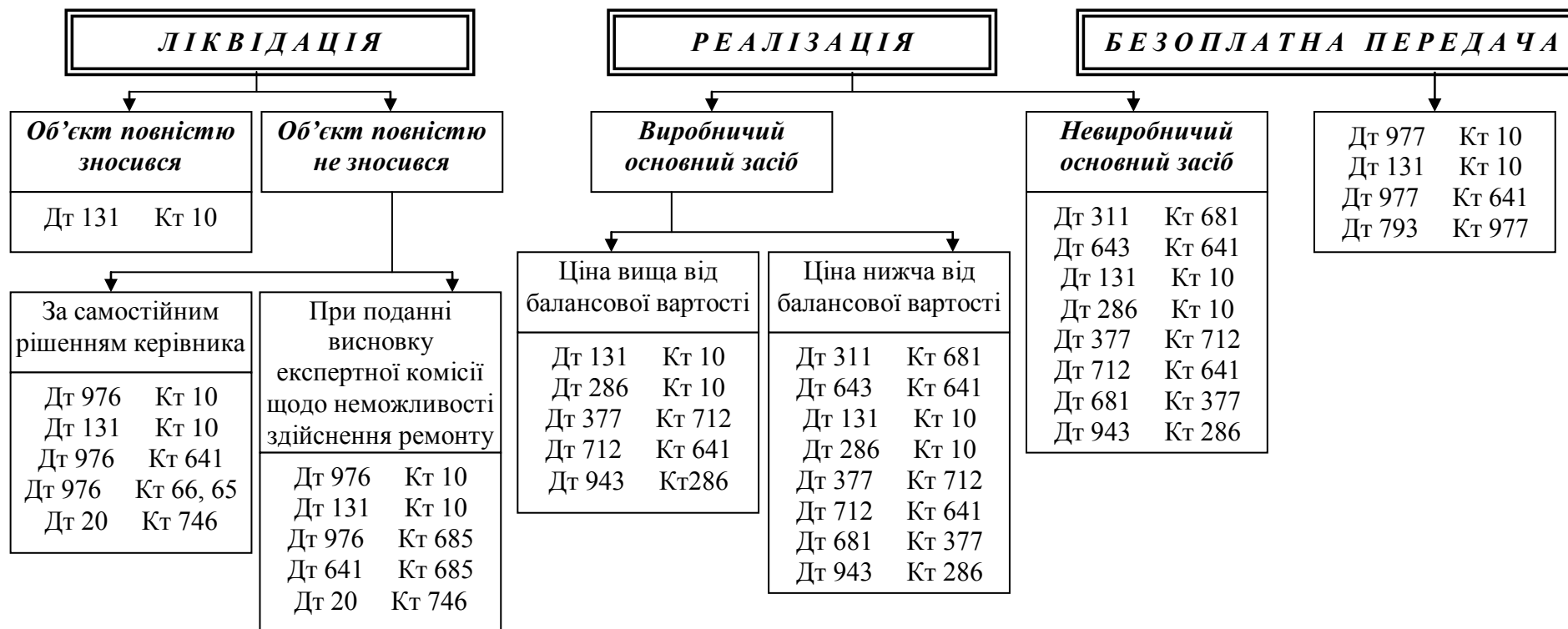


Рис. 2.10. Облікове відображення вибуття основних засобів в Україні

Кореспонденція рахунків за відображенням в обліку операцій, пов'язаних з реалізацією основних засобів, їх ліквідацією, передачі їх в якості внеску до статутного капіталу іншого підприємства та безоплатної передачі основних засобів наведено в табл. 2.6, 2.7, 2.8, 2.9.

Таблиця 2.6

Облікове відображення реалізації об'єктів основних засобів в Україні

<i>Бухгалтерські проводки в Україні</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	
Дт 31, 37 Кт 712	Відображено дохід від реалізації об'єкта основних засобів	
Дт 712 Кт 64	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	
Дт 13 Кт 10, 11	Списано знос реалізованих основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	
Дт 286 Кт 10, 11	Переведено основні засоби та інші необоротні матеріальні активи до складу товарів	Списано балансову вартість на інші витрати
Дт 943 Кт 286	Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів	

Таблиця 2.7

Відображення в бухгалтерському обліку України ліквідації об'єктів основних засобів

<i>Бухгалтерські проводки в Україні</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	
Дт 13 Кт 10, 11	Списано знос ліквідованих основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	
Дт 976 Кт 10, 11	Відображено залишкову вартість ліквідованих основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	Відображено балансову вартість, об'єкта що ліквідується як понадпланову амортизацію у складі інших витрат
Дт 976 Кт 66, 65, 685	Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів	
Дт 20, 22, 28 Кт 746	Відображено доходи від ліквідації основних засобів	

Таблиця 2.8

Облікове відображення передачі основних засобів в якості внеску до статутного капіталу іншого підприємства

<i>Бухгалтерські проводки в Україні</i>	<i>Зміст господарської операції</i>
Дт 13 Кт 10, 11	Списано знос переданих основних засобів та інших необоротних матеріальних активів
	Списано балансову вартість основних засобів
	Відображення вартості переданих основних засобів: - до реєстрації у фірмовому суді - після реєстрації
Дт 14 Кт 10, 11	Відображено залишкову вартість переданих основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

Таблиця 2.9

Відображення в бухгалтерському обліку безоплатної передачі основних засобів

<i>Бухгалтерські проводки в Україні</i>	<i>Зміст господарської операції</i>
Дт 977 Кт 10, 11	Відображено вартість безоплатно переданих основних засобів та інших необоротних матеріальних активів у складі інших витрат звичайної діяльності
Дт 13 Кт 10, 11	Списано знос переданих основних засобів та інших необоротних матеріальних активів
Дт 977 Кт 641	ПДВ
Дт 793 Кт 977	Відображено фінансовий результат від безоплатної передачі основних засобів

Облік інших необоротних матеріальних активів ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи», який призначений для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух інших необоротних матеріальних активів, які не знайшли своє відображення у складі об'єктів обліку на рахунку 10 «Основні засоби». Відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з іншими необоротними матеріальними активами наведено в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з іншими необоротними матеріальними активами

<i>Бухгалтерські проводки</i>	<i>Зміст господарської операції</i>
1	2
Придбання необоротного активу за плату	
Дт 153 Кт 631	Оприбутковано інші необоротні матеріальні активи, придбані у постачальника
Дт 641 Кт 631	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ
Дт 153 Кт 685	Відображено суми, нараховані за консультаційні, інформаційні, посередницькі послуги, та інші витрати, пов'язані з придбанням інших необоротних матеріальних активів
Дт 641 Кт 685	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ
Дт 11 Дт 18 Кт 153	Відображено введення в експлуатацію іншого необоротного матеріального активу
Створення іншого необоротного матеріального активу	
<i>- підрядним способом</i>	
Дт 153 Кт 631	Відображено вартість робіт, виконаних підрядником
Дт 641 Кт 631	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ
Дт 11 Дт 18 Кт 153	Зараховано переданий об'єкт до складу інших необоротних матеріальних активів
<i>- господарським способом</i>	
Дт 153 Кт 23, 661,65, 205	Відображено фактичні витрати на виготовлення іншого матеріального необоротного активу
Дт 11 Дт 18 Кт 153	Зараховано об'єкт до складу інших необоротних матеріальних активів

1		2
Одержання іншого необоротного матеріального активу як внесок до статутного капіталу		
Дт 46	Кт 40	Відображено внесок учасника до статутного капіталу
Дт 11 Дт 18	Кт 46	Одержано об'єкт інших необоротних матеріальних активів від учасника (якщо об'єкт не потребує монтажу)
Реалізація інших необоротних матеріальних активів		
Дт 311	Кт 742	Відображено дохід від реалізації іншого матеріального необоротного активу
Дт 742	Кт 641	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ
Дт 132	Кт 11,18	Списано нарахований знос
Дт 972	Кт 11,18	Списано залишкову вартість інших необоротних матеріальних активів
Ліквідація інших необоротних матеріальних активів		
Дт 132	Кт 11,18	Списано знос ліквідованого активу
Дт 976	Кт 11,18	Відображено вартість ліквідованих інших необоротних матеріальних активів
Дт 972	Кт 661,65	Понесено витрати, пов'язані з ліквідацією іншого необоротного матеріального активу
Дт 20	Кт 746	Відображено дохід від реалізації іншого необоротного матеріального активу
Безоплатна передача інших необоротних матеріальних активів		
Дт 132	Кт 11,18	Списано нарахований знос
Дт 976	Кт 11,18	Передано актив іншому підприємству
Недостача інших необоротних матеріальних активів		
<i>- якщо винну особу не встановлено</i>		
Дт 947	Кт 11	Відображено суму недостачі у складі витрат звітного періоду
Дт 072		Відображено на позабалансовому рахунку суму недостачі
<i>- якщо винну особу встановлено</i>		
Дт 132	Кт 11	Відображено знос списаних інших необоротних матеріальних активів
Дт 947	Кт 11	Відображено залишкову вартість відсутніх інших необоротних матеріальних активів

Для ефективного управління необоротними матеріальними активами необхідним є урегульованість питань, що стосуються їх облікового відображення, нарахування амортизації та визначення вартості об'єктів. Сучасні законодавчі акти з бухгалтерського обліку недосконалі. Провівши дослідження нормативних актів

України визначено основні проблемні питання та запропоновано шляхи їх вирішення:

– одним з критеріїв визнання основних засобів є достовірність їх оцінка. В податковому законодавстві України визначено вартісну межу (6000 грн.) основних засобів [55], в бухгалтерському обліку цього немає. Це призводить до розбіжностей у визначенні вартості основних засобів, що амортизується. На нашу думку, слід керуватися міжнародними стандартами обліку та звітності і не визначати законодавчо вартісної межі, а дозволити обирати її підприємству самостійно. Цей момент призведе до узгодження податкового та бухгалтерського обліку в нашій країні;

– відмовитися від використання поняття “залишкова вартість” у вітчизняному обліку та використовувати міжнародне поняття “балансова вартість”;

– внести визначення понять “балансова вартість” – це сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності та “справедлива вартість” – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, відповідно МСБО 16 “Основні засоби” [40];

– відображати у складі первісної вартості необоротних матеріальних активів відсотки на кредити і позики, які використовуються для придбання (створення) основного засобу, оскільки вони збільшують такі витрати. Але відносити до первісної вартості тільки частину відсотків, яка виплачується до моменту введення об’єкту в експлуатацію.

Удосконалення методики оцінки основних засобів, враховуючи вищевказані пропозиції, дасть можливість узгодження облікової інформації різних країн світу, зокрема, призведе до зменшення кількості неправильних чи неефективних управлінських рішень, які виникають у зв’язку з непорозуміннями

між партнерами. Вирішення цих питань буде сприяти покращенню інвестиційної політики України.

2.3. Облік амортизації та відновлення необоротних матеріальних активів

В зарубіжній обліковій практиці поняття “амортизація” визначається схожими термінами, які мають однакову сутність – перенесення частини вартості необоротного активу на виготовлений продукт. Амортизація необоротних активів – це поступове, систематичне списання їх вартості в процесі корисного використання, пов’язане з їх фізичним і моральним зносом. Як зазначає Н.С. Рязанова [62] в обліковій практиці зарубіжних країн використовують три значення терміну амортизація:

1) амортизація (amortization), яке застосовується у відношенні до нематеріальних активів та відстрочених витрат і є послідовним списанням вартості активів протягом терміну корисного використання;

2) депресіація (depreciation) – застосовується до будівель, споруд та обладнання, тобто основних засобів, що відображає їх зношування;

3) виснаження надр (depletion), яке використовується до природних ресурсів, за винятком землі.

Проте самі методи амортизації і її облік в кожній країні здійснюється по різному. На це значно впливає побудова плану рахунків і законодавча база, що регламентує бухгалтерський облік.

Поняття амортизації зустрічається в усіх науках економічного спрямування. Однак, незважаючи на багатогранність досліджень, досі залишаються невирішеними окремі питання, серед яких:

- проблеми трактування понять “амортизація” та “знос”;
- визначення строку корисної експлуатації;
- розбіжність баз нарахування амортизації згідно бухгалтерського обліку та податкового законодавства;

- завищенні норми зносу;
- неврегульованість питань нарахування амортизації по продуктивній худобі;
- неефективність податкового методу нарахування амортизації;
- недосконалість методів нарахування амортизації, а саме:
 - не враховуються додаткові витрати на підтримання необоротних активів у робочому стані;
 - не враховується непередбачуваність фізичного та морального зносу;
 - не забезпечується розрахунок суми амортизації, рівної зниженню ринкової вартості об'єкта за певний період.

Виходячи з вищезазначеного, однією з найвагоміших проблем в обліковій практиці України є встановлення ефективної амортизаційної політики підприємства та визначення реального розміру амортизаційних відрахувань. Це пояснюється тим, що амортизаційні відрахування є важливим елементом витрат на виробництво й основним джерелом капітальних вкладень. Тому правильність нарахування амортизації впливає на розмір прибутку, суму податкових платежів, собівартість продукції та цінову політику підприємства. Особливістю функціонування основних засобів є їхня постійна втрата вартості в процесі експлуатації в результаті фізичного і морального старіння.

Амортизація основних засобів, як зазначає І.В. Фецькович [74] - це процес перенесення частини вартості основних засобів на виробничі витрати, з метою формування і цільового використання амортизаційних відрахувань. Автор також відмічає, що в сучасних умовах неправомірно ототожнювати процеси зносу і амортизації основних засобів. Під зносом він розуміє процес поступової і очікуваної втрати об'єктом своїх функціональних якостей, пов'язаний з фізичним та моральним старінням.

Відмінна особливість основних фондів як частини необоротних активів – їх участь у виробничо-комерційній діяльності протягом тривалого періоду. Тому спосіб перенесення їх вартості на новостворений продукт відрізняється від способу відшкодування вартості оборотних активів. Вартість основних фондів

відшкодовується протягом періоду корисного використання поступово і по частинам – такий спосіб перенесення прийнято називати амортизацією [10, с. 38].

Основними визначальними факторами, які впливають на залишкову вартість кожного об'єкта основних засобів є вибраний метод амортизації, строк корисного використання об'єктів і встановлена ліквідаційна вартість. Однак ці фактори не регламентовані нормативними актами, зокрема П(С)БО 7 “Основні засоби” не визначає ні обов'язкового використання методу амортизації (в стандарті наведені методи, які підприємство має право обирати, але остаточний вибір залежить від нього самого та його компетентності та кваліфікованості, від його мети діяльності тощо), ні порядку визначення строку корисного використання (у стандарті тільки вказано на що слід звертати увагу при визначенні строку експлуатації: очікуване використання об'єкта підприємством з врахуванням його потужності або продуктивності; фізичний і моральний знос; правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта, однак яким чином їх враховувати, як вони впливають на строк корисного використання у П(С)БО 7 не зазначено), ні порядку встановлення ліквідаційної вартості, яка необхідна для розрахунку залишкової вартості, яка є основою майже всіх методів нарахування амортизації [52].

Амортизація відповідно до МСФЗ повинна нараховуватися протягом всього строку корисного використання основного засобу. Вартість, яка підлягає амортизації, розраховується як різниця між первісною і ліквідаційною ціною основних засобів. Ліквідаційна вартість передбачає поточну оцінку вигод від реалізації об'єкту після закінчення строку його корисного використання за вирахуванням витрат на його реалізацію. У вітчизняній практиці ліквідаційна вартість часто не враховується у зв'язку з її несуттєвою величиною.

При визначенні строку корисного використання слід враховувати окремі фактори, які впливають на нього (рис. 2.11).

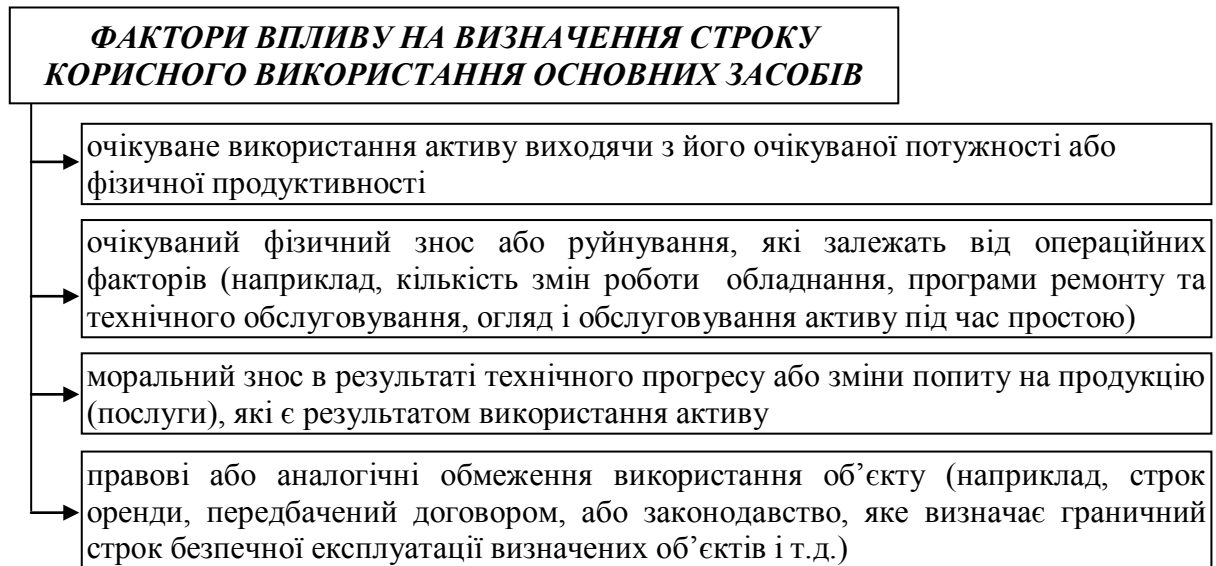


Рис. 2.11. Фактори, які впливають на визначення строку корисного використання основних засобів

Аналіз систем амортизації у ринкових економіках свідчить про те, що розвинутим країнам притаманне збереження за державою регулюючої та контролюючої функцій щодо термінів використання активів, норм і правил нарахування амортизації. Крім цього, у всіх країнах на метод нарахування амортизації впливають різноманітні фактори, а саме: строк корисного використання, вплив зовнішнього середовища, кількість виготовленої продукції (наданих робіт, послуг), науково-технічний прогрес тощо. Кожна держава має свою амортизаційну політику. На практиці в різних країнах бухгалтери найчастіше використовують прямолінійний метод та метод зменшення залишку.

Амортизація – це вартість виражена в грошовому вимірнику фізичного зношення та морального старіння необоротних активів. Відповідно до чинного законодавства амортизаційні відрахування необхідно нараховувати починаючи з моменту введення основного засобу в експлуатацію, протягом строку корисного використання відповідно до обраного підприємством методу.

Методи нарахування амортизації в Україні наведені в табл. 2.11.

Методики нарахування амортизації в Україні

<i>Ознака</i>	<i>Україна</i>
Об'єкти амортизації	Вартість основних засобів, крім землі, незавершених капітальних інвестицій
Методи амортизації	Прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий, податковий
Податковий метод	Податковий метод передбачає класифікацію основних фондів на 16 груп та визначає норми амортизації

Залежно від виду основних засобів, умов експлуатації, морального зносу підприємство на свій розсуд застосовує найбільш економічно доцільний метод нарахування амортизації. П(С)БО 7 визначає методи нарахування амортизації: бухгалтерські (прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий) [56] і податковий [55]. Як правило, суб'єкти господарювання перевагу надають податковому методу амортизації. це пояснюється тим, що підприємства хочуть зекономити, оскільки обираючи бухгалтерські методи амортизації необхідно провести серйозну підготовчу роботу для формування облікової політики з питань обґрунтованості, доцільності, ефективності використання різних методів до різних однорідних груп основних засобів. Крім того це не звільняє від нарахування амортизації необоротних активів податковим методом для цілей складання податкової декларації з податку на прибуток. Однак податковий метод не є досконалим, існують суттєві недоліки методу, які призводять до фальсифікації показників стану необоротних активів та ефективності їх використання.

Недоліки податкового методу нарахування амортизації:

- занижує витрати і відповідно завищує прибуток та податок на прибуток;
- сприяє порушенню бухгалтерського принципу нарахування та відповідності доходів і витрат;
- не забезпечує відтворення основних засобів.

Застосування лише податкового методу в Україні призводить до цілого ряду негативних наслідків: збільшення ступеню його зношуваності, збільшення ризику праці робітників, погіршення якості, привабливого вигляду та конкурентоспроможності продукції. Необоротні активи невиробничого призначення не амортизуються і не створюється джерело коштів для їх оновлення, норми амортизації встановлені у відсотках до балансової вартості груп основних фондів, практично не враховують моральний знос, не враховують різні якісні характеристики та строки корисного використання встановлені для кожного конкретного об'єкта. Заміна зношених об'єктів новими відбувається дуже повільно, значно збільшується час для створення джерел коштів для заміни зношених об'єктів новими.

Більша кількість альтернативних варіантів методів нарахування амортизації дає можливість угорським суб'єктам господарювання при розробці облікової політики вибрати найбільш ефективний для кожного підприємства, залежно від особливостей його функціонування, та для кожного об'єкту основних засобів.

На нашу думку, слід розширити перелік методів амортизацію, які дозволяється використовувати у вітчизняному обліку.

Наприклад, в Угорщині з метою дотримання принципу зіставності дозволено враховувати при розрахунку вартості, що амортизується:

- витрати на підтримання основних засобів у робочому стані;
- такі витрати, які відносять на результат діяльності, які не є складовою первісної вартості засобу, але пов'язані з придбанням засобу (наприклад, позикові відсотки, які оплачуються після введення засобу в експлуатацію, негативні курсові різниці по кредитах у валюті тощо) [69, с. 83].

Врахування цих статей відбувається наступним чином: витрати, які, як очікується, виникнуть після введення активів в експлуатацію, але які не є частиною первісної вартості, додаємо до суми планової амортизації (брутто вартість – ліквідаційна вартість), і цю суму розподіляємо на термін корисного використання.

Однак, в українських підприємствах не використовують поняття понадпланової амортизації. Саме тому особливу увагу заслуговує дане питання, дослідження якого призведе до виникнення можливості адаптації зарубіжного досвіду для удосконалення вітчизняної системи бухгалтерського обліку.

Понадпланова амортизація нараховується у наступних випадках:

1. основний засіб уціняють, у зв'язку з тим, що балансова вартість тривало і значно вища, ніж ринкова вартість цього об'єкту;
2. вартість основних засобів значно знизилася, оскільки через зміну підприємницької діяльності стали непотрібними, або вони знищилися, або вже не можуть використовуватися.

Фактично, понадпланова амортизація є альтернативним варіантом переоцінки. Тобто вартість основного засобу списується на витрати звітного періоду.

Понадпланову амортизацію розраховуємо у зв'язку з тим, що ринкова вартість засобу значно менша чи більша за балансову вартість. Понадпланова амортизація дає можливість уточнити балансову вартість необоротного активу у зв'язку зі значною зміною ринкової вартості. Це призводить до зменшення витрат, які пов'язані з амортизаційними відрахуваннями, що в свою чергу, вплине на розрахунок податку на прибуток. В кінці періоду витрати від понадпланової амортизації списуються на інші витрати.

Основні засоби як одна з найважливіших складових майна підприємства відіграють важливу роль у його діяльності. Надходження, витрачання цих об'єктів, нарахування амортизації відображається в бухгалтерському обліку. Дослідивши питання облікового відображення амортизаційних відрахувань необоротних активів можна зробити висновок, що амортизаційна політика в

Україні є недосконалою. Зокрема, виникають проблеми у зв'язку з вибором методів нарахування амортизації, визначенням строку їх корисної експлуатації, відображенням на рахунках бухгалтерського обліку тощо.

Відновлення основних засобів

В сучасних умовах господарювання виникають питання покращення складу, структури, технічного переоснащення необоротних активів на підприємствах. Тому облік, контроль і аналіз витрат на ремонти та модернізацію необоротних матеріальних активів є актуальним. В діючих нормативно-законодавчих документах мають місце розбіжності в організації таких витрат в бухгалтерському і податковому обліку.

Бухгалтерський облік витрат, пов'язаних з ремонтом і поліпшенням (модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією тощо) об'єктів основних засобів підприємства, врегульовано пунктами 14, 15 П(С)БО 7 та розділом шостим “Облік ремонту і поліпшення основних засобів” Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 [38; 56].

Так, розподіл та відображення в бухгалтерському обліку витрат на ремонт основних засобів відповідно до П(С)БО 7 слід здійснювати таким чином:

– витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів. На суму таких витрат збільшується первісна вартість основних засобів (п. 14 П(С)БО 7)[56]. Понесені витрати відображаються за дебетом рахунку 15, а після закінчення робіт списуються з кредиту рахунку 15 у дебет рахунку 10 або 11.

– витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта у робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання. Відповідно до п. 15 П(С)БО 7 ці витрати включаються до складу витрат звітного періоду та відображаються за дебетом рахунку 23 “Виробництво” або рахунків класу 9 “Витрати діяльності” (91 “Загальновиробничі витрати”, 92

“Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності” тощо) у кореспонденції з кредитом рахунків 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядчиками”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, 68 “Розрахунки за іншими операціями” [56].

Відповідно до п. 29 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, тобто: спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) об’єкта, що приведе у майбутньому до збільшення економічних вигід, чи здійснюються для підтримання об’єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання – приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат [38].

Приклад робіт, що приводять до збільшення очікуваних майбутніх вигід від об’єкта основних засобів, наведено в п. 31 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів № 561, а саме:

- модифікація, модернізація об’єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;
- заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг);
- впровадження ефективнішого технологічного процесу, що дасть змогу зменшити первісно оцінені виробничі витрати;
- добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання [38].

Приймання закінчених робіт з ремонту і поліпшення основних засобів (модернізації, добудови, реконструкції тощо) оформляється Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об’єктів (типова форма ОЗ-2).

Існують певні особливості відображення ремонтів у податковому обліку. Для продовження строку служби або поліпшення якісних характеристик (потужності, продуктивності) основних засобів підприємство здійснює їх ремонт, реконструкцію, переоснащення, модернізацію тощо.

Витрати, пов'язані з модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією, ремонтом, у податковому обліку класифікуються як поліпшення основних фондів незалежно від того, збільшують вони економічні вигоди від використання основних засобів чи ні.

Дата збільшення валових витрат у межах 10-відсоткового ремонтного ліміту визначається за загальними правилами першої події, за винятком ситуації, коли виконавець ремонтних робіт або постачальник товарно-матеріальних цінностей для ремонту не є платником податку на прибуток або сплачує цей податок за ставкою нижче звичайної. У цьому випадку валові витрати відображаються за принципом нарахування таких витрат (факт підписання акта виконаних робіт, оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, призначених для ремонту, тощо).

До поліпшення основних засобів відносять реконструкцію, модернізацію, технічне переозброєння та інші види поліпшення основних засобів, а також поточний і капітальний ремонт об'єктів основних засобів, якщо такі ремонти сприяють збільшенню майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від їх використання.

Ремонтна діяльність забезпечує постійну підтримку основних засобів у робочому стані. Зазвичай незначні ремонти і заміна запасних частин вважається ремонтною діяльністю [86, с. 187].

На практиці слід чітко визначити ремонтну та відновлювальну діяльність, тому рекомендується ці критерії фіксувати в обліковій політиці підприємства, а також для угорських підприємств у Загальних правилах оцінки.

Відновлення – діяльність підприємства, яка передбачає відновлення початкового стану зношених основних засобів, внаслідок якої зростає строк

корисного використання основних засобів, відновлюється початковий технічний стан, потужність, якість виробленого продукту покращується, і очікується отримання економічних вигод. Модернізація також вважається відновленням, якщо внаслідок її проведення підвищується продуктивність, економічність об'єкту основних засобів.

Не вважається відновленням накопичений не проведений поточний ремонт, незалежно від величини витрат.

Облікове відображення ремонтів в Україні здійснюється за рахунок капітальних інвестицій, витрати списуються на витратні рахунки в залежності від того, де використовується основний засіб (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Облікове відображення ремонтів та поліпшення основних засобів

<i>Бухгалтерські проводки в Україні</i>	<i>Зміст господарської операції</i>
Дт 10 Кт 15	Зарахування витрат після завершення робіт з поліпшення основних засобів на збільшення їх первісної вартості
Дт 10 Кт 15	Затрати по закінченій реконструкції (добудові об'єкта
Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 20, 65, 66, 68	Ремонт, технічний огляд і технічне обслуговування основних засобів

Ремонти можуть здійснюватися самим підприємством або іншим підприємством за договором. В останньому випадку первинним документом для запису господарської операції є, наприклад, рахунок.

Висновки до розділу 2

Дослідження організації та методики бухгалтерського обліку необоротних матеріальних активів в Україні дало можливість сформулювати наступні висновки та пропозиції:

1. Без ефективної організації бухгалтерського обліку основних засобів не вдається реалізувати такі важливі завдання, як підвищення ефективності виробництва, зростання продуктивності праці, ресурсозбереження, збільшення прибутків, забезпечення збереження всіх форм власності, раціональне використання майна, що в умовах ринку має велике значення. Нами проведено аналіз організації обліку в Україні і відповідно до цього пропонується удосконалити форми первинних документів з обліку основних засобів (ОЗ-1, ОЗ-3, ОЗ-6), вилучити з них неінформативні графи (код амортизаційних відрахувань, залишкову вартість, тощо) та додати розділ “Амортизаційні відрахування”, що дозволить підвищити інформативність даних документів.

2. Велика кількість альтернативних варіантів щодо обліку основних засобів призводить до виникнення проблем при обліковому відображенні операцій з необоротними матеріальними активами. Вивчення особливостей обліку основних засобів дало можливість встановити, що суб'єктам господарювання необхідно формувати облікову політику щодо основних засобів. Наказ, який визначатиме всі спірні питання обліку основних засобів, дозволить узгодити діяльність бухгалтерської служби та підвищить ефективність роботи бухгалтерів.

3. Результати порівняльного дослідження методики обліку основних засобів при надходженні та вибутті надали можливість розробити рекомендації з удосконалення вітчизняної практики. Зокрема, запропоновано використовувати замінити термін “залишкова вартість” на “балансову вартість”, що відповідає міжнародній практиці та призведе до однозначності даного виду оцінки; складовою первісної вартості повинні бути відсотки за користування кредитом, оскільки вони збільшують початкову вартість об'єкту основного засобу, який придбається за залучені кошти.

4. Така властивість основного засобу як моральне та фізичне зношення викликає багато дискусій, оскільки неправильне нарахування амортизації викривляє дані про необоротні матеріальні активи (занижує чи завищує його вартість). У вітчизняній практиці неузгодженим є питання податкової та бухгалтерської амортизації, що ускладнює роботу бухгалтерів та змушує їх вести подвійний облік.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Основні напрямки аналізу необоротних матеріальних активів

Аналіз забезпечення підприємства необоротними активами передбачає проведення аналізу динаміки необоротних активів та їх складу і структури. У процесі аналізу динаміки необоротних активів вивчають зміну їх загального обсягу і складу, виявляють види необоротних активів за рахунок яких відбулася зміна їх загального обсягу; темпи зростання загального обсягу необоротних активів зіставляють з темпами зростання обсягу виробництва і реалізації продукції, обсягу оборотних активів. Аналіз складу і структури необоротних активів передбачає вивчення співвідношення їх складових, дослідження тенденцій зміни часток цих складових у загальній сумі необоротних активів підприємства. За результатами аналізу доходять висновку щодо орієнтації підприємства на певний напрям розвитку (створення умов для розширення операційної діяльності; інноваційний розвиток; інвестиційно-фінансову стратегію розвитку) чи поєднай окремих напрямів розвитку.

З метою використання в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здійснення інших функцій господарської діяльності підприємство утримує матеріальні активи у формі засобів праці – будівлі, споруди, машини, обладнання тощо, сукупність яких і становить зміст необоротних матеріальних активів – основних засобів. Основні засоби підприємства перебувають у постійному русі – кругообороті й проходять протягом повного циклу вартісного кругообороту три основні стадії.

На першій стадії сформовані підприємством основні засоби в процесі їх використання і зношення переносять частину своєї вартості на готову продукцію; це триває протягом багатьох операційних циклів, аж до повного зношення окремих видів основних засобів. На другій стадії в процесі реалізації продукції

зношення основних засобів накопичується на підприємстві у формі амортизаційних відрахувань. На третій стадії амортизаційні відрахування як частина власних фінансових ресурсів підприємства скеровуються на відновлення діючих чи придбання нових видів основних засобів. Проміжок часу, протягом якого відбувається повний цикл кругообороту вартості конкретних видів основних засобів, характеризує строк їх служби (експлуатації)[4].

З урахуванням особливостей циклу вартісного кругообороту основних засобів здійснюється процес управління цим видом необоротних активів підприємства. Мета такого управління – забезпечити своєчасне їх оновлення і підвищити ефективність використання. У відповідності з цією метою виконується аналіз основних засобів підприємства. Він передбачає вивчення динаміки, складу і структури основних засобів, їх стану та використання.

Аналіз динаміки, складу і структури основних засобів. На першому етапі аналізують зміни загальної вартості основних засобів та їх окремих груп на кінець звітної періоду, порівняно з його початком, та визначають темпи їх зростання (приросту). Для оцінки основних засобів використовують показники первісної переоціненої чи залишкової вартості основних засобів на певну дату чи середньорічної вартості за певний період. Аналіз динаміки загальної вартості основних засобів дає змогу оцінити тенденції зміни виробничого потенціалу, що знаходиться у розпорядженні підприємства, виявити причини, які їх зумовили [29, С. 56].

Зіставлення темпів зміни обсягу окремих груп основних засобів дає змогу виявити пріоритети в розвитку виробничого потенціалу підприємства. У процесі такого аналізу основні засоби за функціональним призначенням поділяють на виробничі й невиробничі. Виробничі основні засоби – це засоби праці, що застосовуються в господарській діяльності підприємства, підлягають амортизації, а витрати на їх відтворення провадяться за рахунок капітальних інвестицій. До виробничих належать основні засоби як основного виду економічної діяльності підприємства, так і інших галузей діяльності – закладів торгівлі, громадського харчування тощо, як: входять до складу промислового підприємства. Невиробничі

основні засоби – частина необоротних (капітальних) активів, які не використовують ся в господарській діяльності підприємства, а витрати на їх придбання ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення провадяться за рахунок відповідних джерел фінансування.

Зауважимо, що національні положення (стандарти) бухгалтерської обліку, і зокрема П(С)БО 7 "Основні засоби", не передбачають поділу основних засобів на виробничі та невиробничі [52].

Для економічного аналізу важливе значення має поділ виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності на їх активну і пасивну частини. Активна частина виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності безпосередньо впливає на предмети праці і бере участь у переміщенні та переробленні сировини, матеріалів, напівфабрикатів, комплектуючих виробів (наприклад, у промисловості – машини та обладнання, транспортні засоби). Пасивна частина виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності не бере безпосередньої участі в процесі виробництва продукції, але створює необхідні для його здійснення умови (будинки, споруди, передавальні пристрої тощо). Зростання частки активної частини виробничих основних засобів є свідченням поліпшення їх структури, підвищення рівня технічної оснащеності виробництва [31, С. 17].

Для проведення поглибленого аналізу основних засобів їх поділяють і окремі види: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); тварини [30].

Забезпечення підприємства конкретними видами основних засобів можна оцінювати, порівнюючи їх фактичну наявність за даними інвентарних карток обліку основних засобів та інших облікових документів з плановою потребою, необхідною для виконання виробничої програми підприємства (табл. 3.1).

Наявність, рух і динаміка основних засобів ПП «Шляховик»

Основні засоби	Наявність на початок року, тис. грн	Надходження впродовж року, тис. грн	Вибуття протягом року, тис. грн	Наявність на кінець року, тис. грн	Відхилення	
					абсолютн а тис. грн	відносне, %
Виробничі основні засоби основного виду економічної діяльності, зокрема:	2520	470	320	2670	+ 150	+ 6,0
— активна частина;	1340	280	190	1430	+ 90	+ 6,7
— пасивна частина	1180	190	130	1240	+ 60	+ 5,1
Невиробничі основні засоби	230	-	-	230	0	0
Разом	2798	506	379	2925	+ 127	+ 4,5

Аналіз динаміки основних засобів ПП "Шляховик" у звітному році свідчить, що вартість основних засобів підприємства на кінець року збільшилась на 127 тис. грн, або на 4,5 %. Найбільше зріс обсяг виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності— на 150 тис. грн, або на 6,0 %. Причому активна частина цих основних засобів зросла більшою мірою, ніж пасивна (6,7 проти 5,1 %), що можна оцінити як позитивну тенденцію в розвитку виробничого потенціалу підприємства. Невиробничі основні засоби залишилися без змін.

Одержані на цьому етапі аналізу значення темпів зростання (приросту) загального обсягу основних засобів слід також порівняти з темпами зростання (приросту) обсягу виробництва і реалізації продукції. Останні повинні перевищувати темпи зростання (приросту) вартості основних засобів.

На другому етапі аналізу досліджують зміни в структурі основних засобів та виявляють тенденції щодо структурних зрушень (табл. 3.2). У процесі такого дослідження визначають та аналізують зміну часток окремих видів та частин основних засобів у їх загальному обсязі. Це дає змогу виявити видову та

натурально-речову структуру основних засобів, що є в розпорядженні підприємства, проаналізувати зміни, що відбуваються, й оцінити їх наслідки для підприємства [29, С. 59]. Особливу увагу слід звернути на дослідження частки активної частини в структурі основних засобів, оскільки саме вона визначає виробничі можливості підприємства. Позитивним за результатами аналітичного дослідження слід вважати: збільшення частки активної частини основних засобів порівняно з часткою пасивної їх частини; перевищення темпів зростання активної частини основних засобів порівняно з темпами зростання їх пасивної частини.

Таблиця 3.2

Динаміка, склад і структура основних засобів ПП «Шляховик»

Основні засоби	На початок звітного періоду		На кінець звітного періоду		Відхилення -)	
	вартість, тис. грн	структура, %	вартість, тис. грн	структура, %	вартості, тис. грн	структури, %
Виробничі основні засоби основного виду економічної діяльності, зокрема:	2520	90,1	2670	91,3	+ 150	+ 1,2
- активна частина;	1340	47,9	1430	48,9	+ 90	+ 1,0
- пасивна частина	1180	42,2	1240	42,4	+ 60	+ 0,2
Невиробничі основні засоби	230	8,2	230	7,8	0	-0,4
Разом	2798	100,0	2925	100,0	+ 127	-

Дані табл. 3.2 засвідчують, що найбільшу частку в структурі основних засобів становлять виробничі основні засоби основного виду економічної діяльності, тобто ті, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції. їх частка на кінець року збільшилась на 1,2 % і становила 91,3 %. Активна частина в загальній вартості основних засобів підприємства на кінець року становила 48,9 %, що на 1 % більше порівняно з початком року. Частка ж пасивної частини виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності значно менша (42,4%) і темпи її приросту становлять лише 0,2 %.

Перевищення темпів приросту активної частини виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності порівняно з темпами приросту їх пасивної частини є позитивною тенденцією, тому що цей фактор сприяє збільшенню виробничої потужності підприємства, підвищенню ефективності використання основних засобів. Частка невиробничих основних засобів за аналізований період зменшилась на 0,4 %.

Узагальнювальними показниками забезпечення підприємства виробничими основними засобами є фондоозброєність праці та технічна озброєність праці.

Фондоозброєність праці — це обсяг виробничих основних засобів (фондів) основного виду економічної діяльності у вартісному вимірі, що припадає на одного працівника підприємства. Загальну фондоозброєність праці обчислюють діленням середньої за період, що аналізується, вартості виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності на середньооблікову кількість штатних працівників підприємства за цей період (для промислових підприємств, що працюють у декілька змін, - на середньооблікову кількість робітників у найбільшу за чисельністю зміну).

Рівень технічної озброєності праці визначають як відношення вартості виробничого устаткування або активної частини виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності до середньооблікової кількості персоналу основної діяльності або середньооблікової кількості робітників у найбільшу за чисельністю зміну. За необхідності можна розрахувати технічну озброєність праці в галузях неосновної діяльності підприємства як відношення вартості виробничих основних засобів інших галузей до середньооблікової кількості персоналу непромислових організацій, що знаходяться на балансі промислового підприємства (персоналу неосновної діяльності). У процесі аналізу значення розрахованих показників порівнюють зі значеннями цих показників у попередні періоди та з плановими (прогнозованими) значеннями. Темпи зростання показників забезпечення підприємства виробничими основними засобами порівнюють також з темпами зростання продуктивності праці на підприємстві.

Позитивної оцінки заслуговує випередження темпів зростання продуктивності праці порівняно з темпами зростання цих показників [35, С. 89-90].

Аналіз стану основних засобів. Основні засоби підприємства перебувають у постійному вартісному обороті. На першій стадії сформовані підприємством основні засоби беруть участь у процесі виробництва продукції, переносячи на неї частину своєї вартості. Триває амортизація конкретного об'єкта основних засобів до закінчення терміну його експлуатації.

В процесі реалізації продукції сума амортизації нагромаджується на підприємстві, а потім спрямовується на відновлення діючих чи придбання нових видів основних засобів.

Для забезпечення нормальних умов здійснення виробничого процесу та підвищення його ефективності основні засоби мають бути у відповідному технічному стані, який оцінюють за допомогою таких показників, як коефіцієнт зношеності (зносу) та коефіцієнт придатності.

Коефіцієнт зношеності показує, яка частина вартості основних засобів перенесена на готову продукцію (списана на витрати діяльності в попередніх періодах). Його обчислюють як відношення зносу основних засобів підприємства (суми амортизації об'єктів основних засобів з початку їх корисного використання) на певну дату до їх первісної (переоціненої) вартості на ту ж дату [43, С. 69].

Доповненням цього показника до одиниці (або до 100%) є коефіцієнт придатності. Він показує, яка частина основних засобів придатна для експлуатації в процесі здійснення господарської діяльності (не перенесена на готову продукцію) і обчислюється як відношення залишкової вартості основних засобів підприємства на певну дату до їх первісної вартості на ту ж дату.

Коефіцієнт зношеності, як і коефіцієнт придатності є досить умовним показниками технічного стану основних засобів. Це пояснюється багатьма причинами: темпами інфляції, коливанням ринкових цін на аналогічні активи, суб'єктивним підходом до визначення строку корисного використання (експлуатації) об'єктів основних засобів тощо. Проте значення такого умовного показника як коефіцієнт зношеності, що перевищує 0,5, вважається небажаним.

Відповідно коефіцієнт придатності не повинен бути нижчим від цього значення [43, С. 70].

Обидва показники використовують в аналізі для характеристики якісного стану основних засобів як загалом, так і за окремими їх видами в початок і кінець звітної періоду. Чим менша величина коефіцієнта зношеності й більша величина коефіцієнта придатності, тим кращий якісний (технічний) стан основних засобів (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Показники зміни технічного стану основних засобів ПП «Шляховик»

Показники	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду	Відхилення (+, -)
1. Первісна вартість основних засобів, тис. грн	2898	3225	+ 327
2. Зношеність основних засобів, тис. грн	100	300	+ 200
3. Залишкова вартість основних засобів, тис. грн	2798	2925	+ 127
4. Коефіцієнт зношеності (ряд. 2 : ряд.1)	0,04	0,09	+ 0,05
5. Коефіцієнт придатності (ряд. 3 : ряд. 1)	0,96	0,91	-0,05

Як видно з табл. 3.3, коефіцієнт зношеності на кінець звітної періоду зріс порівняно з його початком на 0,05, а коефіцієнт придатності зменшився на таку ж величину внаслідок різкого зростання (у три рази) суми зносу основних засобів при відносно меншому зростанні первісної їх вартості.

До показників стану основних засобів часто відносять також абсолютні показники надходження і вибуття основних засобів за аналізований період, а також коефіцієнти вибуття, оновлення й приросту основних засобів.

Коефіцієнт вибуття основних засобів показує частку вартості основних засобів, які вибули за період, що аналізується, в загальній вартості основних засобів на початок цього періоду. Його розраховують як відношення первісної (переоціненої) вартості основних засобів, які вибули за період, що аналізується, до первісної (переоціненої) вартості основних засобів на початок цього періоду [41, С. 43].

Коефіцієнт оновлення основних засобів характеризує інтенсивність оновлення, показує частку вартості основних засобів або їх окремих груп, що надійшли (введені в дію) за відповідний період, у загальній їх вартості. Його обчислюють як відношення обсягу надходження (введення в дію) основних засобів за період, що аналізується, до первісної (переоціненої) вартості основних засобів підприємства на кінець цього періоду [41, С. 43-44].

Коефіцієнт приросту характеризує приріст основних засобів або їх окремих груп за відповідний період. Його обчислюють як відношення первісної, або переоціненої, вартості основних засобів до первісної (переоціненої) вартості основних засобів підприємства на початок цього періоду [41, С. 43-44].

Наведені вище коефіцієнти можуть розраховуватись для всіх виробничих основних засобів, окремих їх частин і груп, видів виробничого устаткування. Значення цих коефіцієнтів залежать від строку корисного використання (експлуатації) основних засобів та методу нарахування амортизації, які підприємства обирають самостійно, а також від кон'юнктури ринку основних засобів (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Показники зміни технічного стану основних засобів ПП «Шляховик»

Показник	Рік		Відхилення	
	попередній	звітний	абсолют-не	відносне, %
1	2	3	4	5
Первісна вартість виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності на початок року, тис. грн, зокрема:	2360	2520	+ 160	+ 6,78
- активної частини, тис. грн	1260	1340	+ 80	+ 6,35
Первісна вартість виробничих основних засобів основного виду діяльності на кінець року, тис. грн, зокрема:	2520	2670	+ 150	+ 5,95
- активної частини, тис. грн	1340	1430	+ 90	+ 6,75
Річний обсяг надходження виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності, тис. грн, зокрема:	420	470	+ 50	+ 11,90
- активної частини, тис. грн	250	280	+ 30	+ 12,00
Річний обсяг вибуття основних засобів, тис. грн, зокрема:	260	320	+ 60	+ 23,08
- активної частини, тис. грн	170	190	+ 20	+ 11,76
Коефіцієнт оновлення виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності	0,17	0,18	+ 0,01	X
Коефіцієнт оновлення активної частини виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності	0,19	0,20	+ 0,01	X
Коефіцієнт вибуття виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності	0,11	0,13	+ 0,02	X
Коефіцієнт вибуття активної частини виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності	0,13	0,14	+ 0,01	X
Коефіцієнт приросту виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності	0,07	0,06	-0,01	X
Коефіцієнт приросту активної частини виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності	0,06	0,07	+ 0,01	X

Аналіз показників зміни стану виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності ПП "Шляховик" свідчить, що коефіцієнт оновлення виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності підприємства у звітному році становив 0,18, а їх активної частини – 0,20. Порівняно з попереднім роком, обидва ці показники зросли на 0,01. Вище значення коефіцієнта оновлення активної частини виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності, порівняно з коефіцієнтом введення в дію виробничих

основних засобів основного виду економічної діяльності, загалом як у звітному, так і в попередньому роках засвідчує, що виробничі основні засоби основного виду економічної діяльності оновлюються саме за рахунок їх активної частини. Це можна оцінити як позитивну тенденцію в розвитку виробничого потенціалу підприємства.

Той факт, що обидва роки децю вищим для активної частини виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності є коефіцієнт вибуття, порівняно з відповідним показником для виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності загалом, і те, що значення коефіцієнта вибуття наближається до значення коефіцієнта оновлення, свідчить про зниження рівня зносу цієї частини основних засобів і поліпшення її технічного стану. Подібні висновки можна зробити й стосовно коефіцієнта приросту активної частини виробничих основних засобів.

У межах внутрішньогосподарського або тематичного аналізу активної частини виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності доцільно дослідити її вікову структуру. Для цього наявне устаткування групують за видами, а всередині груп - за тривалістю його використання (за термінами експлуатації).

Залежно від галузі й темпів морального старіння окремих видів устаткування, можна сформувати групи з різним діапазоном тривалості їх використання (експлуатації). Одним з варіантів вікового діапазону могла би бути така вікова градація: до 3; 3-5; 5-7; 7-10; 10-15; понад 15 років. Застосовуючи умовні середні значення вікових інтервалів, за формулою середньої арифметичної зваженої можна розрахувати середній вік (середня тривалість використання) як усього устаткування підприємства, так і окремих його видів (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Віковий склад активної частини виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності ПП "Шляховик" на кінець звітної періоду

Показник	Вікова градація, роки						
	ДОЗ	3-5	5-7	7-10	10-15	понад 15	Разом
Середні значення вікових інтервалів, роки	1,5	4,0	6,0	8,5	12,5	18,0	X
Первісна вартість активної частини виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності на кінець звітної періоду, тис. грн	363	486	723	540	377	181	2670

Середня тривалість використання активної частини виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності ($T_{сер}$) дорівнюватиме:

$$T_{сер} = (1,5 \cdot 363 + 4 \cdot 486 + 6 \cdot 723 + 8,5 \cdot 540 + 12,5 \cdot 377 + 18 \cdot 181) : 2670 = 7,3 \text{ року.}$$

Наведений розрахунок є умовним, а його результати можуть змінюватися залежно від градації інтервалів вікового складу. Оцінюючи віковий склад різних видів устаткування, виходять з того, що оптимальним терміном (віком) для заміни робочих машин і обладнання вважається сім (у деяких галузях – десять) років; оптимальні терміни експлуатації інших видів основних засобів залежать від їх особливостей, галузі економіки тощо.

Дослідження вікової структури активної частини виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності дає змогу оцінити їх технічний рівень, рівень морального зношення (старіння), визначити частку придатного для експлуатації устаткування та устаткування, яке потребує капітального ремонту чи заміни.

Аналіз використання основних засобів. Основні засоби є важливим чинником успішного функціонування підприємства. Інформація про основні засоби, яка міститься у статистичній і фінансовій звітності, дає змогу проаналізувати та оцінити, як підприємство використовує основні засоби. З метою такого аналізу та оцінки можуть бути використані показники середнього строку корисного

використання (експлуатації) основних засобів, середнього віку основних засобів, фондівіддачі та ін.

Строк корисного використання (експлуатації) становить основу механізму амортизації основних засобів та нематеріальних активів і встановлюється підприємством самостійно за умови визнання відповідного об'єкта активом (при зарахуванні його на баланс). Він відображає наміри керівництва (менеджменту) підприємства щодо використання певного об'єкта основних засобів з урахуванням накопиченого досвіду та оцінки ринкової ситуації. Вибір строку корисного використання (експлуатації) визначає розподіл вартості основних засобів між звітними періодами цього строку в формі амортизаційних відрахувань, сума яких у бухгалтерському обліку зменшує фінансові результати діяльності підприємства без фактичного витрачання грошових коштів. Підприємства, що встановлюють, порівняно з аналогічними підприємствами, коротший період корисного використання (експлуатації) основних засобів, матимуть меншу величину прибутку за інших однакових умов. І навпаки, підприємства, що обирають довший строк корисного використання (експлуатації) основних засобів, матимуть більшу величину прибутку [80, С. 112].

Середній строк корисного використання (експлуатації) основних засобів підприємства загалом та їх основних груп можна розрахувати за даними фінансової звітності, умовно прийнявши ліквідаційну вартість відповідних об'єктів основних засобів такою, що дорівнює нулю.

Нове обладнання зазвичай є більш продуктивним і потребує менших витрат на обслуговування, ніж старе. Тому порівняння віку основних засобів підприємства з аналогічними показниками інших підприємств галузі дає змогу оцінити наскільки ефективно воно використовує наявні основні засоби [80, С. 112-113].

При прийнятті управлінських рішень щодо основних засобів за результатами розрахунку зазначених показників слід мати на увазі, що підприємства, які мають, порівняно з аналогічними підприємствами, коротший середній строк корисного використання (експлуатації) основних засобів, матимуть, за інших однакових умов, меншу (порівняно з аналогічними підприємствами) величину прибутку.

Підприємства, які обрали довший середній строк корисного використання (експлуатації) основних засобів, за інших однакових умов, матимуть більшу величину прибутку. Значний середній вік основних засобів підприємства порівняно з конкурентами свідчить, що вони є застарілими і можуть потребувати заміни (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Розрахунок середнього строку корисного використання (експлуатації) та середнього віку основних засобів ПП «Шляховик» та ПП «Промінь»

Показники	Значення показника
	ПП «Шляховик»
1. Первісна (переоцінена) вартість основних засобів, тис. грн:	
1.1. на початок звітного періоду;	2998,0
1.2. на кінець звітного періоду	3225,0
2. Середня за звітний період первісна (переоцінена) вартість основних засобів, тис. грн [(ряд. 1.1+ряд. 2.2): 2]	3111,5
3. Залишкова вартість основних засобів, тис. грн:	
3.1. на початок звітного періоду;	2798,0
3.2. на кінець звітного періоду	2925,0
4. Знос основних засобів на кінець звітного періоду, тис. грн	1340,0
5. Витрати на амортизацію за звітний період, тис. грн	162,0
6. Середній строк корисного використання (експлуатації) основних засобів, роки (ряд. 2 : ряд. 5)	19,2
7. Середній вік основних засобів, роки (ряд. 4 : ряд. 5)	8,3

Як видно з табл. 3.6, ПП «Шляховик» має відносно високе значення середнього строку корисного використання (експлуатації) основних засобів, що зумовлено специфікою галузі діяльності.

Послугуючись наведеними вище показниками в процесі аналізу використання основних засобів підприємств, необхідно мати на увазі, що вони є середніми величинами і не завжди дають змогу достатньо повно охарактеризувати рівень такого використання. Крім того, вони не будуть достовірними, якщо підприємство придбає основні засоби, що вже були в експлуатації, або коли на ньому застосовувалися різні методи нарахування амортизації.

Ефективність використання основних засобів оцінюють за системою натуральних і вартісних показників, основним серед яких є фондівдача. При укрупненому аналізі об'єктом є всі виробничі основні засоби, а з метою його поглиблення — окремі види основних засобів основного виду діяльності [30].

Фондовіддача (коефіцієнт виробничої віддачі основних засобів) відображає дохідність використання основних засобів, що беруть участь у виробництві та реалізації продукції, характеризує обсяг виробленої (реалізованої) продукції в розрахунку на одиницю вартості основних засобів.

Особливістю показника фондівдачі є й те, що його значення залежить від тривалості періоду, за який він розраховується: для одних і тих же основних засобів можна розрахувати декілька значень фондівдачі, які будуть суттєво відрізнятися. Чим тривалішим є період, тим більшою буде фондівдача. Базовим періодом при оцінці ефективності використання основних засобів зазвичай є рік [43, С. 78].

Іноді для оцінки ефективності використання основних засобів послуговуються показником фондомісткості. Фондомісткість (коефіцієнт виробничої місткості основних засобів) — величина, обернена до фондівдачі. Вона характеризує середню вартість основних засобів, що припадає на одиницю обсягу виробленої продукції або обсягу її реалізації.

Для аналізу ефективності використання основних засобів можуть застосовуватися також показник рентабельності основних засобів (відношення операційного прибутку підприємства до середньорічної вартості його основних засобів) і часткові показники, що характеризують використання окремих видів обладнання та виробничих площ (середній випуск продукції на одиницю обладнання за зміну, випуск продукції на 1 м² виробничої площі тощо).

У процесі економічного аналізу порівнюють фактичні значення перелічених вище показників у звітному періоді з аналогічними показниками попередніх періодів (з плановими показниками та показниками інших підприємств галузі), вивчають їх динаміку за декілька років, визначають фактори зміни їх величини,

виявляють резерви підвищення ефективності використання виробничих основних засобів.

Аналіз фондівддачі здебільшого здійснюють за двома напрямками: визначення впливу факторів на зміну цього показника і вивчення впливу фондівддачі на обсяг виробництва продукції [43, С. 78-81].

На величину і динаміку фондівддачі впливає безліч різних факторів, які залежать (або не залежать) від підприємства. До того ж резерви підвищення фондівддачі, кращого використання основних засобів є на кожному підприємстві, в цеху, на ділянці та робочому місці. Для виявлення наявних резервів підвищення ефективності використання виробничих основних засобів важливо знати основні напрями факторного аналізу фондівддачі, що впливають із відмінностей в підходах до моделювання цього показника.

У межах традиційного ретроспективного аналізу для виявлення впливу на величину фондівддачі окремих факторів найчастіше використовують жорстко детерміновані багатофакторні мультиплікативні моделі. Найпростішою є двофакторна модель аналізу, одержана введенням у формулу фондівддачі такого важливого для підвищення ефективності виробничих основних засобів параметра, як середня за період, що аналізується вартість активної частини виробничих основних засобів.

Застосування цієї моделі для аналізу ефективності використання основних засобів дає змогу відповісти на запитання: як зміни в структурі виробничих основних засобів (у співвідношенні активної й пасивної їх частин) вплинули на зміну фондівддачі (табл. 3.7).

Динаміка показників ефективності використання виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності ПП "Шляховик"

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення (+, -)	
			абсолютне	відносне, %
1	2	3	4	5
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	17 420	18 160	740	+ 4,25
Середньорічна вартість, тис. грн:				
- виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності;	2440	2595	+ 155	+ 6,35
- активної частини виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності	1300	1385	+ 85	+ 6,54
Частка активної частини виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності	0,533	0,534	+ 0,001	X
Фондовіддача, грн/грн:				
- виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності;	7,139	6,998	-0,141	X
- активної частини виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності	13,400	13,112	-0,288	X
Фондомісткість, грн/грн:				
- виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності;	0,140	0,143	+ 0,003	X
- активної частини виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності	0,075	0,076	+ 0,001	X

Аналіз ефективності використання виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності ПП "Шляховик" та їх активної частини свідчить, що основні її показники в звітному році, порівняно з попереднім, децю погіршилися. Зростання середньорічної вартості виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності на 155 тис. грн (6,35%) й активної їх частини на 85 тис. грн (6,54 %) та відносно незначне зростання обсягу чистого доходу (виручки) від реалізації продукції на 740 тис. грн (4,25 %) призвели до зниження фондовіддачі виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності на 0,141 грн/грн і активної їх частини — на 0,288 грн/грн. Фондомісткість виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності та їх активної частини

незначною мірою зросла (відповідно на 0,003 і 0,001 грн/грн), що також свідчить про зниження ефективності використання основних засобів.

За два роки фондівіддача виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності зменшилась на 14,1 коп. на кожну гривню основних засобів, у т. ч. за рахунок зростання частки вартості активної їх частини на 1,3 коп. і за рахунок зниження фондівіддачі активної частини основних засобів - на 15,4 коп.

Аналіз використання виробничого обладнання. Для поглибленої оцінки й аналізу використання основних засобів необхідно більш детально дослідити ефективність застосування виробничого обладнання, оскільки вона справляє вирішальний вплив на ефективність використання основи засобів загалом. Показники експлуатації обладнання поділяють на 2 групи: екстенсивного та інтенсивного використання. Показники першої групи характеризують роботу обладнання за його кількістю або часом роботи; показники другої групи визначають рівень використання потужності обладнання, його продуктивність.

Аналіз екстенсивного використання обладнання передбачає: перевірку забезпечення підприємства обладнанням; аналіз повноти використання обладнання за часом; вивчення втрат часу на простої з технічних, технологічних та організаційних причин і виявлення шляхів їх скорочення; оцінку впливу поліпшення використання обладнання в часі на зростання обсягу виробленої продукції [35, С. 97].

Обладнання за його місцем у виробничому процесі поділяють на групи: основне та допоміжне. На основному обладнанні (робочі й силові машини, механізми) безпосередньо здійснюють процес виробництва товарів; допоміжне обладнання призначене для виконання операцій, що забезпечують процес виробництва (наприклад, передавальні пристрої).

За ознакою участі (фактичного застосування) в процесі виробництва все обладнання розподіляють на такі групи (категорії): наявне (рахується на балансі підприємства і занесене в інвентарні картки обліку основних засобів); встановлене

(змонтоване і підготовлене до роботи; частина такого обладнання може бути задіяна в роботі (діюче), інша частина (недіюче) – у плановому ремонті, в резерві, на консервації, у вимушеному простої); невстановлене (зберігається на складі в очікуванні монтажу, монтується, змонтоване, але не здане в експлуатацію, а також зайве та непридатне, яке підлягає списанню) [4, С. 13].

Проаналізувавши склад обладнання за відповідними групами, можна оцінити рівень його фактичного використання в процесі виробництва, виявити причини розходжень між плановими і фактичними показниками, віднайти резерви збільшення обсягу виробленої продукції за рахунок кращої експлуатації наявного обладнання.

Таким чином, аналіз необоротних матеріальних активів підприємства передбачає послідовне проведення аналізу динаміки, складу і структури основних засобів, їх стану, і використання основних засобів та виробничого обладнання підприємства. У процесі аналізу динаміки, складу структури основних засобів досліджують зміни загальної вартості основних засобів та їх окремих груп, що дає змогу оцінити тенденції зміни виробничого потенціалу підприємства, виявити пріоритети його розвитку. Результуючі показники темпів зростання (приросту) загального обсягу основних засобів порівнюють з темпами зростання (приросту) обсягу виробництва і реалізації продукції. Узагальнювальними показниками забезпечення підприємства основними засобами є фондоозброєність праці та технічна озброєність праці.

В процесі аналізу їх значення за звітний період порівнюють зі значеннями цих показників у попередні періоди та з плановими (прогнозними) їх значеннями. Темпи зростання показників забезпечення підприємства основними засобами порівнюють з темпами зростання продуктивності праці на підприємстві.

Стан основних засобів загалом та стан окремих їх видів оцінюють передусім на підставі таких показників, як коефіцієнт зношеності та коефіцієнт придатності. З цією метою розраховують також коефіцієнт вибуття основних засобів; коефіцієнт оновлення основних засобів; коефіцієнт приросту основних засобів. У межах внутрішньогосподарського або тематичного аналізу активної частини

виробничих основних засобів основного виду економічної діяльності можна провести дослідження її вікової структури, що дасть змогу оцінити технічний рівень цих основних засобів, рівень їх моральної зношеності тощо.

Використання основних засобів зазвичай оцінюють за системою показників, основними з яких є фондівіддача і фондомісткість. Крім цього, з метою аналізу і оцінки можуть бути використані показники середнього строку корисного використання основних засобів та середнього віку основних засобів. У процесі аналізу досліджують динаміку показників, визначають фактори зміни їх величини, виявляють резерви їх поліпшення.

Показники використання виробничого обладнання поділяють на показники екстенсивного використання, що характеризують роботу обладнання за його кількістю або часом використання, і показники інтенсивного використання, що визначають рівень використання потужності обладнання, його продуктивність. У процесі аналізу з'ясовують динаміку цих показників, порівнюють фактичні їх значення з плановими, з показниками споріднених підприємств.

3.2. Організаційно-методичні аспекти контролю необоротних матеріальних активів

Господарчо-управлінська діяльність включає контрольні дії, спрямовані на надійне забезпечення виконання передбачуваних завдань. Як в процесі, так і по завершенню такої діяльності необхідно надати правильну оцінку фактично виконаному та досягнутому, виявити несприятливі відхилення від мети й пов'язані з цим негативні наслідки, а також виявити нові, раніше невідомі можливості та резерви.

Тому сутність контролю полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, який передбачає систематичний нагляд і спостереження за їх діяльністю для виявлення відхилень від встановлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їх виконання.

За організаційними формами контроль в Україні поділяють на: державний; муніципальний; незалежний (аудиторський) контроль; контроль власника.

Аудиторський контроль є одним з головних елементів ринкової інфраструктури. Передумовою такого контролю є взаємна зацікавленість підприємств в особі їх власників (акціонерів, вкладників тощо), держави в особі податкових органів, і самого аудитора в забезпеченні достовірності обліку і звітності.

Необхідність впровадження аудиту в Україні є те, що в ринкових умовах господарювання фінансовий стан кожного господарюючого суб'єкта залежить від його взаємовідносин з іншими суб'єктами господарювання і тому зростає потреба в достовірній обліковій і звітній інформації про їх діяльність.

Ефективність управління необоротними матеріальними активами підприємства прямо залежить від висновків за результатами проведеного аудиту, що показує, у які види майна здійснено інвестиції і наскільки раціонально використовуються об'єкти інвестування, та реальності розроблених організаційно-технічних заходів.

Тому питання аудиту необоротних матеріальних активів підприємства є важливим та актуальним.

Мета такого виду контролю операцій з необоротними матеріальними активами підприємства полягає у встановленні достовірності бухгалтерських даних і звітності щодо наявності, стану й руху цих видів активів, а також забезпеченні їх збереження та ефективного використання.

Реалізація мети аудиту необоротних матеріальних активів забезпечується на основі вирішення ряду завдань:

- оцінка доцільності придбання основних засобів;
- дотримання законності та документальної обґрунтованості операцій, пов'язаних з рухом основних засобів та використанням методів їх обліку;
- установлення правильності застосування норм експлуатації основних засобів у процесі виробництва, а також достовірності методик визначення їх зносу (амортизації);

- забезпечення належної якості та дотримання термінів проведення робіт з оновлення основних засобів;
- забезпечення дотримання кошторису затрат на придбання (виготовлення) основних засобів і виконання ремонтів таких засобів;
- визначення сум матеріальних збитків від недостач і крадіжок основних засобів.

Об'єктами аудиту необоротних матеріальних активів є: збереження власних і орендованих основних засобів; стан техніко-експлуатаційної дисципліни за операціями з основними засобами; стан бухгалтерського обліку та звітності за операціями з придбання, руху, використання основних засобів.

Методичними прийомами аудиту необоротних матеріальних активів є: інвентаризація, вибіркові та суцільні спостереження, обстеження та тематичні перевірки, економічний аналіз та методи перевірки облікової документації (фактична та зустрічна перевірка, перевірка суті та змісту операції, зіставлення документів з обліковими реєстрами аналітичного і синтетичного обліку, аналітична і логічна перевірка та зіставлення даних аналітичного обліку з даними синтетичного обліку).

Основні етапи аудиту наявності, стану збереження та використання основних засобів можливо згрупувати наступним чином:

- перевірка фактичної наявності та умов збереження основних засобів;
- перевірка повноти та своєчасності проведення інвентаризацій основних засобів і достовірності відображення їх результатів в обліку;
- перевірка ведення інвентарного обліку об'єктів основних засобів
- вибірковий контроль режиму експлуатації виробничих основних засобів.

Наявність окремих об'єктів основних засобів перевіряють за даними інвентарних списків (ф. № ОЗ-9) через зіставлення з інформацією інвентаризаційних описів за видами основних засобів (Інвентаризаційний опис основних засобів (ф. № інв-1), Актів інвентаризації незавершених ремонтів основних засобів (ф. № інв-10), Інвентаризаційних описів земельних угідь (ф. № інв-2 с.г.), Інвентаризаційних описів багаторічних насаджень (ф. № інв-3 с.г.),

Інвентаризаційних описів робочої худоби та продуктивних тварин, птиці, бджолосімей (ф. № інв-8 с.г.), Інвентаризаційний опис дорогоцінних металів, що містяться у напівфабрикатах, вузлах і деталях обладнання, приладах та інших виробках (ф. № інв-8а), а також шляхом огляду й перерахунку безпосередньо на місцях їх знаходження та експлуатації.

Інформацію про нестачу основних засобів можна підтвердити на основі даних проведення постійною інвентаризаційною комісією контрольної перевірки результатів інвентаризації, здійсненої робочою комісією (Акт контрольної перевірки інвентаризації цінностей).

Дотримання умов збереження основних засобів передбачає закріплення таких об'єктів за матеріально-відповідальними особами в структурних підрозділах підприємства.

З працівниками, що виконують обов'язки матеріально-відповідальних осіб, на підприємстві повинні укладатись угоди про повну (часткову) матеріальну відповідальність. При цьому мають бути перевірені факти заборони деяким працівникам виконувати роботу, пов'язану з матеріальною відповідальністю. У такому випадку перевіряючим варто звернутися з письмовим запитом до правоохоронних органів.

У процесі контролю якості та періодичності проведення інвентаризацій основних засобів підприємства на підставі даних Книги реєстрації контрольних перевірок інвентаризацій підприємства, Акту контрольної перевірки інвентаризації цінностей, відомості результатів інвентаризації перевіряючі з'ясовують дотримання строків проведення, оформлення підсумків, та правильність відображення результатів інвентаризації у бухгалтерському обліку.

Слід пам'ятати, що згідно вимог ст.1, п.5 Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних фондів повинна проводитись не менше одного разу в три роки, але не раніше першого жовтня; бібліотечних фондів — один раз у п'ять років.

Перевірка ведення інвентарного обліку об'єктів основних засобів має на меті виявити наявність і стан інвентарних карток обліку основних засобів (ф. № ОЗ-б), а також установити відповідність даних інвентарних карток даним опису інвентарних карток з обліку основних засобів (ф. № ОЗ-7). Тотожність загального підсумку залишків за всіма класифікаційними групами основних засобів, відображеного в описі інвентарних карток по обліку основних засобів (ф. № ОЗ-7), і залишку рахунку 10 за Головною книгою підтверджує відсутність нестач основних засобів та повноту закріплення об'єктів основних засобів за матеріально-відповідальними особами в структурних підрозділах підприємства.

Для аудиту збереження основних засобів за місцями їх знаходження та використання проводять вибіркочу перевірку фактичної наявності шляхом часткової інвентаризації цих засобів.

У процесі інвентаризації одночасно здійснюється обстеження технічного стану, умов зберігання та експлуатації окремих об'єктів основних засобів як власних, так і орендованих, тих, які не використовуються, підлягають реалізації, перебувають у запасі та на консервації.

Під час обстеження перевіряють фактичну продуктивність обладнання, його комплектність, загальний технічний стан, вивчають закріплення об'єктів основних засобів за окремими працівниками, виявляють факти псування, поломки, розукомплектування, крадіжок окремих вузлів і деталей, з'ясовують причини та встановлюють розмір заподіяних збитків.

Результати проведеної інвентаризації основних засобів групують в інвентаризаційному описі й узагальнюють у розроблених порівняльних відомостях, аналітичних таблицях, відомостях виявлених порушень і недоліків тощо.

Аудит операцій з надходження, оцінки, переміщення та вибуття основних засобів передбачає наступні напрями:

- перевірка повноти та своєчасності оприбуткування основних засобів;
- перевірка правомірності списання основних засобів із балансу підприємства;

- контроль достовірності оцінки та переоцінки основних засобів;
- контроль основних засобів в умовах оперативної та фінансової оренди.

Джерелами фактографічної інформації є: договір на капітальне будівництво, договір купівлі-продажу, договір підряду, архітектурно-технічний паспорт, розрахунок-кошторис, відомість розподілу витрат по експлуатації будівельних машин і механізмів, документи приймання-передачі основних засобів, дані облікових реєстрів за рахунком 15: Журнал 4, відомість аналітичного обліку № 4.1, баланс (ф. №1).

На основі застосування спектру прийомів документалістики стосовно документів приймання-передачі основних засобів (зокрема, акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. № ОЗ-1), акт приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (ф. № ОЗ-2), акт на приймання багаторічних насаджень і передачу їх в експлуатацію (ф. № 54), акт на прийняття в експлуатацію захисних лісонасаджень (ф. № 54а), акт на переведення тварин з групи в групу (ф. № 97)) вивчають своєчасність і повноту оприбуткування основних засобів.

Несвоєчасне оприбуткування основних засобів виявляють шляхом зіставлення актів їх приймання (введення в експлуатацію) з датами їх оприбуткування в інвентарних картках (інвентарна картка обліку основних засобів (ф. № ОЗ-6) та інвентарна картка обліку для багаторічних насаджень (ф. № 29), картка обліку руху основних засобів (ф. № ОЗ-8). На підставі даних актів також слід з'ясувати наявність дефектів та недоукомплектацію об'єктів основних засобів.

Під час аудиту перевіряють правомірність пред'явлених підприємством претензій за виявленими фактами дефектів, недопоставки та перевіряють підлягає правильність відображення операцій з оприбуткування основних засобів за рахунками бухгалтерського обліку.

Під час перевірки формування первісної вартості об'єктів основних засобів слід пам'ятати, що суми ПДВ, сплачені постачальникам при придбанні (створенні) основних засобів виробничого призначення, а також витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються до первісної вартості таких об'єктів.

П. 16 П(С)БО 7 передбачає, що підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість такого об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу [56].

Згідно п. 7.34 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів може прийматися величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості [35].

У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості. Метою проведення переоцінки є не лише відображення реальної вартості активів у регістрах бухгалтерського обліку, а й визначення сум витрат активів, нарахування амортизації.

Метод переоцінки може використовуватись для нарахування амортизації необоротних активів у тих випадках, коли важко визначити суму амортизації іншими методами.

При вибутті основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. Переоцінка активів здійснюється оцінювачем відповідно до Закону України від 12.07.2001 р. № 2658-111 «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [24].

Відслідкувати обґрунтованість зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів у результаті переоцінки аудитори можуть шляхом арифметичної та логічної перевірки даних аналітичного обліку, що здійснюють в інвентарних картках, і відповідного регістру обліку основних засобів (Журнал 4, Журнал 7: на

підприємствах АПК — журнал-ордер та аналітичні дані до рахунків (ф. №№ 12 с.-г., 13 с.-г.)). Обґрунтованість відображення результатів переоцінки основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності підприємства можна підтвердити за допомогою зустрічної перевірки даних Журналів №№ 4, 7 (журнала-ордера № 10.2 с.-г., журналу-ордера № 12 с.-г., журналу-ордера № 13 с.-г.), балансу (ф. №1), звіту про власний капітал (ф. З 4), приміток до річної фінансової звітності (ф. № 5) тощо.

Аудит вибуття основних засобів підприємства внаслідок передачі їх іншим юридичним (фізичним) особам (продаж, внесок до статутного капіталу іншого підприємства, безоплатна передача, обмін на інші активи, вилучення засновником (учасником)) здійснюється шляхом зустрічної перевірки інформації примірників акта приймання-передачі основних засобів (власного примірника акта й примірника, що знаходиться на підприємстві - одержувачі основних засобів) (ф. № ОЗ-1).

Перевірка операцій зі списання основних засобів з балансу через невідповідність таких засобів критеріям визнання активом передбачає підтвердження одного з фактів: фізичного зношення, моральної застарілості, недостатчі, непридатності до подальшого використання. У разі ліквідації об'єкта основних засобів згідно самостійного рішення підприємства за даними акта про списання (ф. № ОЗ-3, ф. № ОЗ-4) перевіряють причину вибуття, стан основних вузлів і деталей, обґрунтованість неможливості чи недоцільності їх відтворення. Відсутність акта під час списання основних засобів прирівнює таку операцію до операцій з передачі основних засобів іншим юридичним (фізичним) особам і, відповідно, спричиняє настання зобов'язань підприємства за податком на додану вартість. У випадку списання таких активів унаслідок аварії до акта повинна бути надана копія акта про аварію з поясненням причин, що її викликали.

Достовірність витрат на ліквідацію встановлюють зіставленням даних акта про списання (розділ «Розрахунок результатів списання об'єкта») із даними акта виконаних робіт (якщо роботи з демонтажу й розбиранню здійснила стороння

організація), або даними таблицю обліку використання робочого часу та розрахунку зарплати (якщо розборку та демонтаж підприємство проводить власними силами).

Розрахунок відшкодування винною матеріально-відповідальною особою вартості списаних основних засобів унаслідок розкрадання, нестачі, знищення (псування) відбувається згідно вимог Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей № 116 від 22.01.1996 р.

Обґрунтованість списання нарахованого зносу за вибувшими об'єктами основних засобів та відображення вибуття за рахунками бухгалтерського обліку встановлюють зіставленням даних Журналу 4 (журналів-ордерів та відомостей № 10.2 с.-г., № 12 с.-г., № 13 с.-г.), Головної книги за рахунками 10, 13, 42 «Додатковий капітал», 74 «Інші доходи», 97 «Інші витрати», балансу (ф. №1), звіту про власний капітал (ф. № 4).

Аудит операційної оренди основних засобів здійснюється такими етапами:

1. перевірка наявності договірних відносин між суб'єктами операційної оренди. Аудиторам слід переконатись у наявності договору оренди, дотримання вимог його укладення та реєстрації. Слід пам'ятати, що згідно ст. 290 Господарського Кодексу України оренда земельної ділянки без договору укладеного в письмовій формі, засвідченого нотаріально та зареєстрованого в установленому порядку не допускається;

2. перевірка правильності відображення за рахунками бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних із оформленням оренди. Витратами, що пов'язані з оформленням договору оренди можуть бути оплата послуг оцінювачів, нотаріусів та інших служб, причетних до оформлення таких договорів. Підтвердженням даного роду витрат є погашені підприємством рахунки, платіжні квитанції відповідних служб, які надали послуги;

3. перевірка обґрунтованості балансового та позабалансового обліку об'єктів операційної оренди. П. 4.20 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів передбачено, що прийняті в операційну оренду основних засобів

повинні відображатись в обліку підприємства-орендаря на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю вказаною в угоді оренди.

При виникненні питань щодо технічного стану й достовірності оцінки об'єкта операційної оренди необхідно провести зустрічну перевірку оригіналу інвентарної картки об'єкта та копії картки, яку орендодавець надає орендарю разом із оформленим актом приймання-передачі орендованих об'єктів;

4. перевірка дотримання порядку розрахунку та облікового відображення нарахованої орендної плати та зобов'язань з ПДВ, що виникають за операційною орендою. Дохід від операційної оренди (за вирахуванням витрат супутніх експлуатації об'єктів, що відшкодовані орендарем) рівномірно відображають у складі доходу підприємства на систематичній основі протягом строку оренди.

Щомісячне відображення суми належної до сплати орендної плати підприємством-орендарем виявляють порівнянням аналітичних даних за кредитом субрахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» та дебетом рахунків відповідних операційних витрат 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» та субрахунка 641 «Розрахунки за податками» (на суму ПДВ);

5. перевірка достовірності нарахування амортизації за переданими в операційну оренду основними засобами. Нарухування витрат з амортизації основних засобів переданих в операційну оренду здійснюється підприємством-орендодавцем та списується в момент їх виникнення відповідно до доходів від операційної оренди;

6. перевірка правильності включення витрат на ремонт об'єктів операційної оренди до витрат виробництва та обігу та (або) зарахування їх до складу капітальних інвестицій. Затрати орендаря на поліпшення об'єктів операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувались від використання таких об'єктів повинні відображатись в обліку орендаря як капітальні інвестиції у створення інших необоротних матеріальних

активів. Відповідно при поверненні об'єктів операційної оренди зміну характеристики та вартості повернених об'єктів орендодавець повинен зафіксувати у інвентарній картці та реєстрі аналітичного обліку з внесенням відповідних змін до синтетичного обліку та звітності;

7. перевірка дотримання порядку списання недоамортизованих витрат з реконструкції об'єктів операційної оренди. У випадку відшкодування орендодавцем недоамортизованої вартості добудови, дообладнання, реконструкції та модернізації об'єктів оренди відображення такого відшкодування здійснюється згідно порядку передбаченого для обліку операцій з придбання та продажу основних засобів. Якщо орендодавець не відшкодовує таких витрат, операція з передання недоамортизованої вартості прирівнюється до безоплатної передачі основних засобів.

Аудит амортизації (зносу) основних засобів реалізується за такими етапами:

- перевірка достовірності формування груп об'єктів основних засобів, що амортизуються;

- перевірка обґрунтованості визначення балансової вартості груп основних засобів для розрахунку обсягів амортизації за звітний період;

- перевірка дотримання чинних норм амортизаційних відрахувань за розподіленими групами основних засобів;

- перевірка правильності арифметичного розрахунку амортизації основних засобів та відображення її в обліку та звітності підприємства.

Джерелами фактографічної інформації під час внутрішньогосподарського контролю амортизації (зносу) основних засобів є:

- Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств) (ф. № 03-14);

- Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій) (ф. № 03-15);

- Розрахунок амортизації по автотранспорту (ф. № 03-16);

- Розрахунок амортизаційних відрахувань по основних засобах станом на початок року (ф. № 59);

- Розрахунок амортизаційних відрахувань по основних засобах, що надійшли та вибули (ф. № 60);

- Журнал №4, (Відомість нарахування амортизаційних відрахувань за місяць (ф. № 63);

- Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули (ф. № 10.2.6 с.-г.);

- Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (ф. № 10.2.7 с.-г.);

- Відомість нарахування амортизації основних засобів за методом, передбаченим податковим законодавством (ф. № 10.2.8 с.-г.);

- журнал-ордер № 10.2 с.-г.);

- баланс (ф. №1).

Перевірка формування груп основних засобів для нарахування амортизації розпочинається з контролю дотримання строків початку та припинення нарахування амортизації за придатними до використання об'єктами основних засобів. Для цього аналізують дані інвентарних карток та проводять їх зіставлення з актами приймання-передачі основних засобів та розрахунками амортизаційних відрахувань.

Під час перевірки амортизації, нарахованої податковим методом, також вивчають обґрунтованість віднесення об'єктів до однієї з 16 груп основних засобів. Слід пам'ятати, що серед об'єктів основних засобів існує й такий, вартість якого згідно з п. 22 П(С)БО 7 і Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI у бухгалтерському та податковому обліку не амортизують. До таких об'єктів відносяться: вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів.

Амортизації підлягають: витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів; витрати на самостійне виготовлення основних засобів; витрати на проведення ремонту,

реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення ОЗ, що перевищують 10% сукупної балансової вартості всіх груп ОЗ; витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом; капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету; сума переоцінки вартості ОЗ; вартість безоплатно отриманих об'єктів.

Не підлягають амортизації: витрати на утримання ОЗ, що знаходяться на консервації; витрати на ліквідацію ОЗ; витрати на придбання (виготовлення) сценічно-постановочних предметів вартістю до 5 тис. грн.; витрати на виробництво національного фільму; витрати бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою та житлових будинків; витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг; витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України; вартість гудвілу; витрати на придбання (самостійне виготовлення) невиробничих ОЗ.

Зауважимо, Податковий кодекс України зазначає, що основні засоби або нематеріальні активи придбані у фізичних осіб – платників єдиного податку, то в податковому обліку витрати, понесені на їх придбання, не амортизується і не включаються до витрат.

Амортизація нараховується помісячно, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта основних засобів в експлуатацію, протягом строку корисного використання об'єкта, що встановлюється наказом по підприємству в момент визнання цього об'єкта активом (при зарахуванні його на баланс).

А цей строк не повинен бути меншим, ніж визначено в п. 145.1 Податкового кодексу України.

При визначенні строку корисного використання засобу слід враховувати наступні моменти:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Нарахування амортизації призупиняється на періоди виводу об'єкта з експлуатації — це може бути реконструкція, модернізація, добудова, дообладнання, консервація або інші причини. При цьому необхідні підтвердні документи, що засвідчують факт виведення цих об'єктів з експлуатації.

Так як і раніше рішення щодо виведення ОЗ з експлуатації приймає керівник підприємства зміни очікуваних економічних вигод від використання основних засобів, строк експлуатації доречно переглянути, але все ж із дотриманням вимог п. 145.1 ПКУ [55].

Потім нараховувати амортизацію, виходячи з нового строку, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання (це правило не діє при застосуванні виробничого методу нарахування амортизації).

Закінчується нараховуватися амортизація лише тоді, коли залишкова вартість засобу дорівнює його ліквідаційній вартості (умовно ліквідаційна вартість = 0).

Правильність визначення балансової вартості за об'єктами основних засобів підтверджується застосуванням прийому контрольних порівнянь на збалансованість окремих.

Метод амортизації на підприємстві визначається наказом про облікову політику і може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод.

Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Відповідно до Податкового кодексу України в податковому обліку методи нарахування амортизації повністю відповідають бухгалтерським методам, що перелічені в п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби» [55, 56].

ОЗ та інші необоротні активи групи 9, 12, 14, 15 амортизуються прямолінійним та виробничим методами. На ОЗ груп 1 та 13 амортизація не нараховується.

Малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди (групи 10 та 11) підприємство, так як і раніше, може амортизувати на свій розсуд одним з цих методів:

- у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% вартості, яка амортизується, та решта 50% - у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом, або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100% його вартості.

Зміна методу нарахування амортизації можлива лише за умови перегляду попередньо очікуваного способу отримання економічних вигод від використання об'єкта й повинна бути оформлена наказом за підписом керівника підприємства.

Перевіряючі вибіркоким способом проводять арифметичний перерахунок нарахованих сум амортизації за звітними періодами й шляхом зіставлення даних Головної книги, Журналу 4 (журнала-ордера № 10.2 с.-г.) а також балансу (ф. № 1) й звіту про фінансові результати (ф. № 2) з'ясовують відповідність відображення амортизаційних відрахувань за обліковими рахунками та статтями звітності.

Перевірку витрат на ремонт основних засобів необхідно розмежовувати в залежності від видів ремонту.

Значення витрат на ремонт основних засобів полягає в тому, що вони є основним резервом підвищення ефективності використання основних засобів. Основні засоби складаються з великої кількості конструктивних елементів, які виготовлені з різних за міцністю матеріалів, виконують різні технологічні функції, мають неоднакове експлуатаційне навантаження і внаслідок цього спрацьовуються нерівномірно.

Ремонт - це комплекс робіт, щодо підтримування основних засобів у робочому стані протягом усього строку їх служби. Залежно від ролі у відтворенні та оновленні засобів усі види ремонту поділяються на поточні та капітальні.

Поточний ремонт основних засобів передбачає здійснення незначних виправлень, часткової заміни окремих частин об'єктів основних засобів, а також здійснення планово-попереджувальних дій, що необхідні для підтримання об'єктів основних засобів у працездатному стані. Витрати на такий ремонт є відносно невеликими та здійснюються частіше у порівнянні з витратами на капітальний ремонт. Поточний ремонт є основним видом профілактичного ремонту, який передбачає виконання дрібних робіт із відновлення, виправлення, часткової

заміни окремих швидкозношуваних деталей основних засобів, налагодження об'єктів та їх регулювання.

Цей вид ремонту здійснюється в процесі експлуатації основного засобу для гарантованого забезпечення функціонування об'єкта і підтримання його в нормальному санітарно-технічному стані. Проведення поточного ремонту потребує зупинення обладнання, вимкнення електроструму, а тому його виконують переважно в неробочі зміни або дні. Мета поточного ремонту збереження основних засобів у придатному для експлуатації стані, для чого проводять регулярні ремонтно-профілактичні роботи з усунення дрібних неполадок, попередження прогресуючого фізичного спрацювання та морального старіння.

Капітальний ремонт, зумовлений нормальним закономірним фізичним зносом основних засобів, у підсумку призводить до оновлення об'єктів основних засобів, і на відміну від поточного, складніший за обсягом виконуваних робіт, потребує значних одноразових витрат і здійснюється значно рідше, ніж поточний ремонт

Капітальний ремонт основних засобів на підприємстві зазвичай поєднується з його модернізацією - удосконаленням засобів з метою повного або часткового усунення морального зносу та збільшення техніко-експлуатаційних параметрів до рівня сучасних вимог виробництва. Капітальний ремонт є формою відтворення основних засобів та складним за обсягом робіт видом ремонту. Капітальний ремонт передбачає повне зупинення обладнання на тривалий час. Проводять його з періодичністю понад рік з інтенсивністю, яка залежить від умов експлуатації об'єктів основних засобів. Мета капітального ремонту – відшкодування нормального фізичного спрацювання конструктивних елементів основних засобів, максимально можливе відновлення справності об'єктів та їх техніко-експлуатаційних параметрів.

Економічна доцільність проведення капітального ремонту основних засобів визначається шляхом порівняння витрат на капітальний ремонт із вартістю об'єктів, що ремонтуються. Витрати на проведення капітального ремонту

орендованих основних засобів здійснюються за рахунок коштів орендаря, якщо це передбачено договором оренди.

Послідовність аудиту витрат на ремонт основних засобів:

- перевірка обґрунтованості включення до складу об'єктів ремонту;
- перевірка достовірності витрат на ремонти;
- перевірка облікового відображення операцій з ремонту основних засобів за джерелами коштів та їх виконання.

Аудит обґрунтованості включення об'єктів до складу ремонтних передбачає встановлення належності (права власності) об'єктів основних засобів, наявності договірних відносин за орендованими основними засобами підприємства, та факту непридатності об'єктів до експлуатації.

Джерелами фактографічних даних такої перевірки є договір купівлі — продажу, договір операційної оренди, акти технічного огляду об'єктів, що затверджені керівником підприємства, відомості дефектів, інвентарні картки.

Для підтвердження величини витрат на ремонти, що здійснюються підрядними організаціями та господарським методом ведення робіт, з'ясовують наявність належним чином оформлених первинних документів (кошториси витрат на ремонт, договори з підрядними організаціями, договори на капітальне будівництво, інвентарні картки, акти приймання-передачі виконаних робіт, накладні внутрішньогосподарського призначення, лімітно-забірні картки, наряди на відрядну роботу, таблиці обліку робочого часу), а також за допомогою зустрічної перевірки перелічених документів здійснюють контроль взаємопов'язаних операцій.

Ефективними прийомами такого аудиту також є контрольні заміри виконаних ремонтних робіт, та надсилання письмових запитів підрядниками, що виконували ремонтні роботи.

Згідно п. 146.11 Податкового кодексу України первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтном та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод,

первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення. А п. 146.12 Податкового кодексу зазначає, що сума витрат, що пов'язана з ремонтom та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих, у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься до витрат того звітного податкового періоду, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені [55]

При цьому у Кодексі законодавці спробували наблизити платників податку до норм бухгалтерського обліку у питанні класифікації понесених витрат на ремонт та поліпшення.

Бухгалтерський облік витрат, пов'язаних з ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів, врегульовано п. 14 та п. 15 П(С)БО 7 «Основні засоби» та розділом шостим Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом МФУ від 30.09.2003 р. № 561 [38; 56].

Під час перевірки обліку операцій з ремонту основних засобів вивчають правомірність включення витрат на ремонт до балансової вартості відповідних об'єктів основних засобів та списання їх на витрати періоду; обґрунтованість списання здійснених витрат за елементами, залежно від напрямку використання об'єктів основних засобів; відповідність аналітичного обліку даним первинних документів та даним синтетичних регістрів; дотримання вимог законодавства у частині включення витрат на ремонт до валових та віднесення їх до балансової вартості відповідних груп основних засобів.

Пунктом 6.29 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів передбачено, що рішення про те, як відобразити витрати на ремонт і поліпшення — капіталізувати чи списати на витрати звітного періоду, - має прийматися керівником підприємства. Приймаючи рішення, керівник має керуватися такими критеріями: результатами аналізу ситуації, що склалася, та істотністю таких витрат [38].

За п. 6.30 Методичних рекомендацій, якщо витрати на ремонт високі (істотні), то їх як виняток можна капіталізувати. В такому разі суми витрат на ремонт включатимуться не у складі витрат звітного періоду, а у складі амортизаційних відрахувань, оскільки на суму таких витрат було збільшено амортизовану вартість [38].

Аудитору при перевірці слід пам'ятати, що бухгалтерський облік витрат на поліпшення основних фондів (модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію), що збільшують первісну вартість об'єкта, підприємства, згідно з п. 14 П(С)БО 7 ведуть у розрізі об'єктів аналітичного обліку на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» (на відповідних субрахунках) з наступним зарахуванням їх на рахунок 10 «Основні засоби» після введення в експлуатацію.

При проведенні поточного ремонту, то у бухгалтерському обліку ці витрати обліковуються на рахунках обліку витрат, а саме: 23 «Виробництво» - у разі, якщо ремонтуються основні засоби виробничого призначення; 91 «Загальновиробничі витрати» - при ремонті основних фондів загальновиробничого призначення, тобто таких, що беруть участь в управлінні цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного та допоміжного виробництва; 92 «Адміністративні витрати» - під час ремонту основних засобів, що беруть участь в управлінні та обслуговуванні підприємства; 93 «Витрати на збут» - у разі ремонту основних фондів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг; 941 «Витрати на дослідження і розробки» - при ремонті основних засобів, що беруть участь у дослідженнях і розробленнях, які здійснює підприємство.

Джерелами фактографічних даних для проведення аудиту є картки інвентарного обліку, Журнал 4, відомість аналітичного обліку №4.1 (аналітичні дані журналу — ордера № 13 с.-г., Виробничий звіт № 10.36 с.-г.), декларація з податку на прибуток підприємства, звітність до органів Державного Казначейства «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду» (ф. № 4-3 кД, ф. № 4-3 кМ) — при перевірці капітальних ремонтів, виконаних за рахунок бюджетного фінансування.

Одним з видів аудиту необоротних матеріальних активів є переоцінка основних засобів.

Високої ефективності такого аудиту можливо досягти, здійснюючи пооб'єктний облік результатів переоцінки основних засобів у регістрах аналітичного обліку. В процесі аудиту основних засобів потрібно встановити своєчасність проведення переоцінки відповідно з обліковою політикою.

При прийнятті рішення про переоцінку основних засобів слід врахувати, що в майбутньому вони переоцінюються регулярно, щоб вартість основних засобів в бухгалтерському обліку і звітності суттєво не відрізнялася від поточної вартості. Також потрібно проконтролювати правильність відображення результатів переоцінки основних засобів в бухгалтерському обліку. При здійсненні переоцінки важливим є контроль результатів всіх минулих переоцінок об'єкта основних засобів.

Аудитор повинен пам'ятати, що переоцінка основних засобів у бухгалтерському обліку регламентована П(С)БО 7 «Основні засоби» і проводиться за рішенням керівника підприємства, якщо залишкова вартість об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу [56].

Необхідність проведення переоцінки основних засобів також передбачена МСФЗ, які носять рекомендаційний характер в Україні. Згідно з твердженням МСФЗ №16 «Основні засоби», після початкового визнання в якості активу об'єкт основних засобів повинен враховуватися за переоціненою вартістю, який є його справедливою вартістю на дату переоцінки за вирахуванням амортизації і збитків від знецінення, накопичених як наслідок [39].

Основні завдання, які виконує аудитор при перевірці переоцінки основних засобів:

- перевірка правильності бухгалтерських записів, які відображають результати переоцінки основних засобів в обліку;
- перевірка відповідності записів в інвентарних картках результатам цілісної переоцінки;
- перевірка справедливої вартості основних засобів;

- перевірка правильності розрахунку переоціненої вартості основних засобів і зносу;
- перевірка правильності встановлення індексу переоцінки.

В П(С)БО 7 «Основні засоби» зазначається, що підприємство переоцінює основні засоби у випадку, коли їх справедлива вартість суттєво відрізняється від залишкової. У Податковому кодексі України, зокрема в ст. 146 п. 21 зазначається, що платники податку всіх форм власності мають право проводити переоцінку об'єктів основних засобів, застосовуючи щорічну індексацію вартості основних засобів, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації [56].

Якщо значення цього коефіцієнта не перевищує одиниці, індексація не проводиться. Якщо ж коефіцієнт індексації перевищує одиницю, тобто якщо рівень інфляції в країні перевищує 110% в рік. Такий відсоток носить економічне обґрунтування, характеризуючи перехід інфляції від помірних до галопуючих темпів.

Збільшення вартості об'єктів основних засобів, що амортизується, здійснюється станом на кінець року (дату балансу) за результатами якого проводиться переоцінка та використовується для розрахунку амортизації з першого дня наступного року.

Згідно з п. 7 «Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів» порогом суттєвості для проведення переоцінки об'єктів основних засобів може прийматися величина, що дорівнює 1-му відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10-ти відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості [38].

Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», який визначає правові засади здійснення оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності в Україні, одним із обов'язкових випадків проведення незалежної оцінки (ст. 7) є переоцінка основних фондів для цілей бухгалтерського обліку [24].

Незважаючи на високу вартість послуг незалежної оцінки, це доцільний та документально обґрунтований шлях визначення справедливої вартості об'єкта основних засобів.

Незалежна оцінка, проведена професійними експертами - оцінювачами, є одним із найбільш достовірних способів визначення справедливої вартості об'єкта основних засобів. Оцінювач визначає справедливу вартість основного засобу на підставі розроблених методик та видає підтверджуючий документ - висновок про вартість об'єкта оцінки.

Вартість об'єктів основних засобів, що відображена в обліку і балансі, може не відповідати їх реальній вартості. Тому підприємства мають право здійснювати переоцінку об'єктів основних засобів. Діючі стандарти не відносять переоцінку до обов'язкових заходів. Тому підприємство самостійно приймає рішення щодо необхідності її проведення.

Висновки до розділу 3

Дослідження аналізу та контролю необоротних матеріальних активів підприємства дозволило нам запропонувати:

1. Напрями аналізу необоротних матеріальних активів, а саме: аналіз динаміки, складу і структури основних засобів; аналіз стану основних засобів; аналіз використання основних засобів та аналіз використання виробничого обладнання. Така структуризація даного аналізу має на меті поліпшити ефективне використання основних засобів та забезпечити своєчасне його оновлення.

2. Організаційні та методичні підходи контролю (аудиту) необоротних матеріальних активів, зокрема, запропоновано здійснювати контроль за такими напрямками: контроль наявності, стану збереження та використання основних засобів; контроль надходження, оцінки, переміщення та вибуття основних засобів; контроль амортизації (зносу) основних засобів; контроль витрат на ремонт основних засобів; контроль переоцінки основних засобів. В контексті запропонованих напрямків виокремлено нами завдання такого контролю, джерела фактографічних даних та етапи здійснення.

ВИСНОВКИ

Результатом дипломної роботи є теоретичне узагальнення та формування рекомендацій щодо організації і методики аналізу і контролю необоротних матеріальних активів. Це дало змогу обґрунтувати висновки теоретичного та прикладного характеру:

5. На підставі проведеного аналізу існуючих підходів до визначення необоротних активів нами запропоновано трактувати необоротні матеріальні активи як сукупність матеріальних ресурсів, виражених у грошовій формі, які використовуються підприємством для досягнення його цілей (отримання економічних вигод чи забезпечення адміністративних, соціально-культурних цілей) протягом тривалого періоду (більше одного року чи операційного циклу).

6. Аналіз діючих нормативних актів України, що регулюють питання обліку необоротних матеріальних активів, та положень Міжнародних стандартів фінансової звітності дозволив виокремити відмінності критеріїв визнання основних засобів в Україні та в МСФЗ (у міжнародній практиці не передбачена заборона перепродажу об'єкту основних засобів, а в Україні в бухгалтерському обліку не визначена гранична вартість необоротних матеріальних активів та ін.).

7. Дослідження балансових звітів інших країн світу виявило, що найпоширенішою класифікацією необоротних активів є класифікація за функціональними видами, оскільки цей поділ на основні засоби та нематеріальні активи використовується при складанні бухгалтерського балансу. Також нами запропоновано здійснювати поділ довгострокових активів на ті, що підлягають амортизації, та ті, що не підлягають амортизації, оскільки інформація, отримана відповідно до цієї класифікації, дасть можливість ефективніше аналізувати стан наявності та руху об'єктів необоротних активів суб'єкта господарювання.

8. Без ефективної організації обліку основних засобів не вдається реалізувати такі важливі завдання, як підвищення ефективності виробництва, зростання продуктивності праці, ресурсозбереження, збільшення прибутків, забезпечення збереження всіх форм власності, раціональне використання майна, що в умовах ринку має велике значення. Нами проведено аналіз організації обліку

в Україні і відповідно до цього пропонується удосконалити форми первинних документів з обліку основних засобів (ОЗ-1, ОЗ-3, ОЗ-6), вилучити з них неінформативні графи (код амортизаційних відрахувань, залишкову вартість, тощо) та додати розділ “Амортизаційні відрахування”, що дозволить підвищити інформативність даних документів.

9. Результати порівняльного дослідження методики обліку основних засобів при надходженні та вибутті надали можливість розробити рекомендації з удосконалення вітчизняної практики. Зокрема, запропоновано використовувати замінити термін “залишкова вартість” на “балансову вартість”, що відповідає міжнародній практиці та призведе до однозначності даного виду оцінки; складовою первісної вартості повинні бути відсотки за користування кредитом, оскільки вони збільшують початкову вартість об’єкту основного засобу, який придбається за залучені кошти.

10. Така властивість основного засобу як моральне та фізичне зношення викликає багато дискусій, оскільки неправильне нарахування амортизації викривляє дані про необоротні матеріальні активи (занижує чи завищує його вартість). У вітчизняній практиці неузгодженим є питання податкової та бухгалтерської амортизації, що ускладнює роботу бухгалтерів та змушує їх вести подвійний облік.

11. Дослідження аналізу та контролю необоротних матеріальних активів підприємства дозволило нам запропонувати напрями аналізу необоротних матеріальних активів, а саме: аналіз динаміки, складу і структури основних засобів; аналіз стану основних засобів; аналіз використання основних засобів та аналіз використання виробничого обладнання. Така структуризація даного аналізу має на меті поліпшити ефективне використання основних засобів та забезпечити своєчасне його оновлення.

12. Контроль (аудит) необоротних матеріальних активів запропоновано здійснювати за такими напрямками: контроль наявності, стану збереження та використання основних засобів; контроль надходження, оцінки, переміщення та вибуття основних засобів; контроль амортизації (зносу) основних засобів;

контроль витрат на ремонт основних засобів; контроль переоцінки основних засобів. В контексті запропонованих напрямків виокремлено нами завдання такого контролю, джерела фактографічних даних та етапи здійснення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамчук, А.А. Методологічні аспекти обліку нерухомості, як складової частини необоротних активів [Текст] / А.А. Адамчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2014. – № 1(27) – С.13-16.
2. Антонова, С.О. Методи амортизації основних засобів та можливості практичного їх застосування [Текст] / С.О. Антонова // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – № 19. – С. 9-15.
3. Баранік, О.О. Альтернативи вибору способу нарахування амортизації на підприємстві [Текст]: матеріали міжнародної науково-практичної конференції “Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України” (Тернопіль, 21-22 листопада 2007 р.) / О.О. Баранік. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 526 с. – С. 438-441.
4. Барсукова, М.А. Внеоборотные активы организаций потребительской кооперации и анализ их использования [Текст]: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: специальность 08.00.12 “Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности” / М.А. Барсукова – Новосибирск, 2004. – 23 с.
5. Батуріна, О.О. Загальні питання обліку оцінки та переоцінки основних засобів [Текст]: збірник матеріалів всеукраїнської науково-практичної конференції “Обліково-аналітичне забезпечення в системі фінансово-економічної інформації” / О.О. Батуріна. – Миколаїв: НУК, 2009. – 170 с. – С. 79-80.
6. Бенько, М.М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку [Текст]: монографія / М.М. Бенько. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 336 с.
7. Бланк, И.А. Финансовый менеджмент [Текст] : учебный курс / Бланк И.А. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – К.: Эльга, Ника-Центр, 2004. – 656 с.
8. Бова, И.А. Противоречия в учете амортизации и износа основных средств [Текст]: материалы Международной научно-практической конференции “Проблемы бухгалтерского учета, анализа, контроля и статистики в

инновационной экономике” (Минск, 24-25 мая 2016 р.) / Бова И.А. – Минск, 2016. – С. 14-16.

9. Бондар, М.І. Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Київської області) [Текст]: автореф. на здобуття ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / М.І. Бондар. – Київ, 2001. – 23 с.
10. Бурмистрова, Л.М. Финансы и бухгалтерский учет предприятия [Текст]: учебник / Л.М. Бурмистрова – М.: ИНФРА-М, 2014. – 224 с.
11. Бутинець, Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку [Текст]: підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л.; за редакцією д.е.н., проф. Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – [4-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 528 с.
12. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник [Текст]: для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – [7-ме вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 832 с.
13. Ванкевич, В.Е. Учет внеоборотных активов и источников их формирования [Текст]: состояние и развитие: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. екон. наук / В.Е. Ванкевич. – Минск, 2015.
14. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства [Текст]: навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. / за ред. д.е.н., проф. М. Д. Корінька. – К.: ДП «Інформ.-аналіт.агенство», 2013. – 420 с.
15. Волчек, А.В. Основные средства, нематериальные активы, материальные ценности: учет и налогообложение [Текст] / А.В. Волчек. – Минск: Регистр, 2010. – 236 с.
16. Голяш, І.Д. Прогнозний аналіз ефективності функціонування підприємства [Текст] / І.Д. Голяш, С.Р. Романів // Економічний аналіз : Збірник наукових

праць кафедри економічного аналізу і статистики. – Випуск 9.-Тернопіль : ТНЕУ, 2012.-С.95-97.

17. Горецька, Л.Л. Економічна природа активів: обліковий аспект [Текст] / Л.Л. Горецька // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – №20. – С. 49-58.
18. Внутрішньогосподарський контроль [Текст]: навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. / М. І. Коваль, Л. В. Жанкевіч. – К.: ДП «Вид.дім «Персонал», 2014. – 288 с.
19. Диденко, А.В. Сущность нематериальных активов и их оценка [Текст]: материалы Всеукраинской научно-практической конференции (Севастополь, 28-30 ноября 2015 р.) / А.В. Диденко, М.С. Приходько. – Севастополь: Севастопольский технический университет, 2015. – С. 28-30.
20. Євдокимов, В.В. Особливості впровадження комп'ютерних систем бухгалтерського обліку на великих підприємствах [Текст] / В.В. Євдокимов // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць, 2009 р., Випуск 1 (13). – С. 193-202
21. Задорожний, З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємства щодо необоротних активів [Текст]: монографія / З.-М. В.Задорожний, Л. Г. Семеген, Л. Т. Богущька. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 237 с.
22. Задорожний, З. Проблемні питання обліку руху матеріальних необоротних активів [Текст] / З. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 12-16.
23. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14> – Назва з екрану
24. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зменшення податкового тиску на платників податків» [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/655-19>– Назва з екрану

25. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2658-14> – Назва з екрану
26. Замлинський, В.А. Облік основних засобів: переосмислення принципів та завдань [Електронний ресурс] / В.А. Замлинський // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 1. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2010_1/9_Zamlin.pdf– Назва з екрану
27. Зима, Г.І. Проблеми формування облікової політики щодо необоротних активів [Текст] / Г.І. Зима, Ю.М. Меншикова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету / Серія: Економічні науки. Вип. 10. – Кіровоград: КНТУ, 2014. – Ч. II. – С. 96-100.
28. Ильин, М.В. Сравнительная политология: научная компаративистика в системе политического знания [Електронний ресурс] / М.В. Ильин // Полис. – 2001. – № 4. – Режим доступу: <http://www.politstudies.ru/fulltext/2001/4/14.htm>
29. Информационные технологии бухгалтерского учета, анализа и аудита [Текст]: учеб. пособие / Г.В. Фёдорова. – [5-е изд., стер.]. – Издательство «Омега-Л», 2015. – 296 с. : ил.
30. Івануса Н.І. Методичні особливості аналізу використання основних засобів на підприємстві [Текст] / Н.І. Івануса, С.Р. Романів // Економічний аналіз : Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу і статистики. – Випуск 2.-Тернопіль : ТНЕУ, 2008.-С.279-281.
31. Івахів Ю.О. Аналіз фінансового стану підприємства : питання ліквідності [Текст] / Ю.О. Івахів, С.Р. Романів // Збірник КНЕУ ім. Вадима Гетьмана «Фінанси, облік і аудит». - К.:КНЕУ, 2013. - №2(22). - С.198-204.
32. Івахненко, С. Класифікація програмного забезпечення обліку і контролю [Текст] / С. Івахненко // Бухгалтерський облік і аудит. № 7. – 2006. – С. 55-65
33. Ілляшенко, Т.О. Знос як джерело оновлення, формування та функціонування основного капіталу та шляхи його покращання [Текст] / Т.О. Ілляшенко,

Т.М. Лівацька // Вісник Сумського державного університету / Серія: Економіка. – Суми: СумДУ, 2007. – № 1. – С. 136-143

34. Карєв, В.П. Облік, контроль і аналіз основних засобів [Текст]: автореф. на здобуття ступеню канд. економ. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / В.П. Карєв. – Київ, 2006. – 18 с.
35. Костирко, Р. О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб’єкта: методологія та організація [Текст]: монографія / Р. О.Костирко. – Луганськ: вид-во СНУ ім. В. Даля, 2010. – 728 с.
36. Кузьмінський, А.М. Облік і контроль основних і оборотних фондів у промисловості [Текст] / А.М. Кузьмінський – К.: “Техніка”, 1972. – 96 с.
37. Ловінська, Л.Г. Нарахування зносу – спосіб регулювання балансової оцінки довгострокових активів [Текст] / Л.Г. Ловінська // Фінанси України. – 2006. – №7. – С. 92-100.
38. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерством фінансів України від 30.09.2003 р. №561 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14> – Назва з екрану
39. Михайлишин Н.П. Концепція створення спільної цінності: новий погляд на формування цінностей компанії [Текст] / Н.П. Михайлишин, С.Р. Романів // Економіка та суспільство. – Мукачів : Мукачівський державний університет. – 2016. - №2. – Режим доступу: <http://economyandso-ciety.in.ua/> - С.312-317.
40. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_010 – Назва з екрану
41. Мних, Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства [Текст]: підручник / Є.В. Мних. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 514 с.
42. Моголова, М.М. Формування облікової політики основних засобів сільськогосподарських підприємств [Текст] / М.М. Моголова // Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК: [у 4 част.]; за редакцією П.Т. Саблука. Частина 3. – К., 2001. – 511 с. – С. 347.

43. Мошенський, С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз [Текст]: підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / С.З. Мошенський, О.В. Олійник; за ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і технік України Ф.Ф. Бутинця. – [2-ге вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП ”Рута”, 2007. – 704 с.
44. Мэтьюс, М.Р. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учебник / [пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
45. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета [Текст] / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; пер. с англ. [под ред. Я.В. Соколова]. – [2-е изд., стереотип]. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
46. Облік та аналіз необоротних активів [Текст]: монографія / В. М. Диба. – К.: КНЕУ, 2008. – 288 с.
47. Облікова політика підприємства [Текст]: навч. пос. / [за ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г.]. – К.: Видавництво ТОВ “Юр-Агро-Веста”, 2007. – 326 с.
48. Омельченко, О.Ю. Облік основних засобів і операцій по їх оподаткуванню [Текст]: автореф. на здобуття наук. ступеню канд. економ. наук : спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О.Ю. Омельченко. – Київ, 2006. – 23 с.
49. Організація обліку [Текст]: навчальний посібник / Я. С. Карп’як, В. І. Воськало, В. С. Мохняк. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2014. – 368 с.
50. Організація обліку [Текст]: навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. / Т. М. Сльозко, О. І. Мазіна. – К.: Київ. нац. тогр.-екон. ун-т, 2014. – 368 с.
51. Основні фонди: облік та оподаткування [Текст] / Н. Бондаренко, Н. Василюк, І. Петренко, О. Скічко, О. Золотухін // Вісник Податкової служби України. Спеціальний випуск. – 2010. – № 16 (588). – С. 2.

52. Островерха, Р.Е. Шляхи удосконалення організації обліку основних засобів [Текст] / Р.Е. Островерха // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2015. – № 4 (47). – С. 133-140.
53. Ошмарін, Я.В. Облікове забезпечення амортизаційної політики підприємств АПК [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Я.В. Ошмарін. – К., 2008.
54. Півторак, М.В. Облік основних засобів у рибному господарстві [Текст]: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / М.В. Півторак. – Київ, 2006. – 19 с.
55. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> – Назва з екрану
56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>– Назва з екрану
57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>– Назва з екрану
58. Попадюха, Н. Особливості комп’ютеризації бухгалтерського обліку та вибору програмного забезпечення [Текст] / Н. Попадюха // Міжнародний збірник наукових праць. – 2014. – № 1 (14). – С. 148-159.
59. Поташкова, Н.Н. Конвергенция российского бухгалтерского учета внеоборотных активов с международными стандартами финансовой отчетности [Текст]: автореф. дис. на соискание науч. степени кандидата эконом. наук / Н.Н. Поташкова – Саратов, 2007. – 17 с.
60. Пушкар, М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) [Текст]: монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – С. 334.
61. Романів С.Р. Теоретичні засади функціонування комп’ютерного аудиту в Україні [Текст] / С.Р. Романів С.Р. , Н.П. Михайлишин // Глобальні та національні проблеми економіки. – М. : Миколаївський національний університет ім.В.О.Сухомлинського. – 2016. - №10. – С.979-985.

62. Рязанова, Н.С. Фінансове рахівництво [Текст]: навч. посіб. / Н.С. Рязанова. – К.: Знання-Прес, 2002. – 246 с.
63. Савельєва, Г.Ю. Бухгалтерський облік основних засобів в управлінні підприємницькою діяльністю [Текст] / Г.Ю. Савельєва // Збірник наукових праць Кіровоградського національного технічного університету / Серія: Економічні науки. Випуск 7. – Кіровоград, 2015. – Частина 1. – С. 425-430.
64. Сажинець, С.Й. Класифікація необоротних активів та її використання у процесі управління діяльністю підприємства [Текст]: тези доповідей науково-практичної конференції “Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства” / С.Й. Сажинець. – Львів: Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2007. – 276 с. – С. 200-201.
65. Семйон, В.С. Активи як облікова категорія: проблеми трактування [Текст] / В.С. Семйон // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – № 2 (44). – С. 146-155.
66. Семйон, В.С. Актуальні питання обліку необоротних активів в різних літературних джерелах [Текст] / В.С. Семйон // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – № 4 (42). – С. 159-166.
67. Семйон, В.С. Бухгалтерський облік активів підприємств різних країн: порівняльний аспект [Текст] / В.С. Семйон // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 4 (50). – С. 149-154.
68. Семйон, В.С. Облік необоротних активів: проблемні питання та шляхи їх вирішення [Текст]: тези та тексти виступів на сьомій Всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву та д.е.н., проф. П.П. Німчинову “Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева” (Житомир, 25-26 лютого 2009 р.) / В.С. Семйон / М-во освіти і науки України, Житомирський

- державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 76 с. – С. 58-59.
69. Семейон, В.С. Особливості нарахування та облікове відображення амортизації в Україні та Угорщині [Текст] / В.С. Семейон // Науковий вісник Ужгородського університету / Серія: Економіка. Спеціальний випуск 29. – Ужгород: УжНУ, 2010. – Ч. 2. – С. 81-85.
70. Соколов, Я.В. Актив: это очень сложно [Електронний ресурс] // Бухгалтерский учет, налогообложение, отчетность, “1С: Бухгалтерия” – Занимательная бухгалтерия – Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-711>
71. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
72. Соколов, Я.В. Оценка по справедливой стоимости [Текст] / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 1. – С. 68-73.
73. Ткач, Н.О. Методика обліку амортизації та зносу матеріальних необоротних активів підприємств будівельного комплексу [Текст]: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Облік, аналіз і аудит у сучасному бізнесі” (Львів, 27-28 травня 2014 р.) / Н.О. Ткач [за ред. Я.А. Гончарука, В.В. Апорія, В.С. Загорського]. – Львів, 2014. – С. 331-332.
74. Фецович, И.В. Стратегический учет амортизации основных средств в сельскохозяйственных организациях [Текст]: автореф. дис. на соиск. ученой степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / И.В. Фецович – Мичуринск-наукоград РФ, 2007 – 27 с.
75. Фоменко, О.М. Проблеми амортизації: вчора, сьогодні і завжди? [Текст]: збірник матеріалів всеукраїнської науково-практичної конференції “Обліково-аналітичне забезпечення в системі фінансово-економічної інформації” / О.М. Фоменко, Л.Ш. Олійник. – Миколаїв: НУК, 2009. – 170 с. – С. 131-133.
76. Хома, С. Особливості обліку необоротних активів, утримуваних для продажу [Текст] / С. Хома // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 20-24.
77. Церетелі, А. Облік основних засобів [Текст] / А. Церетелі // Вісник податкової служби України. – 2014. – № 31. – С.46-51.

78. Чистов, Д.В. Автоматизация трансформации отчетности из РСБУ в МСФО [Электронный ресурс] / Д.В. Чистов. – Режим доступа: file:///C:/Documents%20and%20Settings/user/%D0%A0%D0%B0%D0%B1%D0%BE%D1%87%D0%B8%D0%B9%20%D1%81%D1%82%D0%BE%D0%BB/materi%20ali_diser_22_10_2010/%D0%9D%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%8F%20%D0%BF%D0%B0%D0%BF%D0%BA%D0%B0/main_dsp.php2.htm
79. Шварцман, О.Р. Некоторые проблемные вопросы налогового и бухгалтерского учета основных средств [Текст] / О.Р. Шварцман // Збірник наукових праць Кіровоградського національного технічного університету / Серія: Економічні науки. Випуск 7. – 2015. – Частина 1. – С. 472-477.
80. Шеремет, А.Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия [Текст] : учебник / А.Д. Шеремет. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 367 с.
81. Швець, В.Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: підручник / В.Г. Швець. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К.: Знання, 2008. – 535 с.
82. Шевчук, А.Л. Контроль нарахування амортизації основних засобів на підприємстві [Текст]: материалы Всеукраинской научно-практической конференции (Севастополь, 28-30 ноября 2013 г.) / А.Л. Шевчук, Л.С. Коваль. – Севастополь: Севастопольский технический университет, 2013. – С. 157-160.
83. Шмигель, А.Д. Организация учета в промышленности [Текст] / А.Д. Шмигель. – К.: “Вища школа”, 1978. – 208 с.
84. Belverd, E. Needles. Principles of accounting. – fourth edition / Belverd E. Needles, Henry R. Anderson, James C. Caldwell – Boston : Houghton Mifflin Company, 1990. – 1220 p.
85. Chernov, I. Accounting for property, plant and equipment: from acquisition disposal / I. Chernov // All about accounting. – 2002. – №39 (041). – P. 25–27.
86. Douglas, J. McQuaig College Accounting. – fourth edition / J. Douglas. – Boston : Houghton Mifflin Company, 1989. – 1019 p.
87. Drury, C. Management and cost accounting / C. Drury – L. : Chapman & Hall, 1992. – 874 p.