

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний
університет Факультет обліку і аудиту

**Кафедра обліку і оподаткування підприємницької
діяльності**

Хомич Любов Володимирівна

ОБЛІК І АНАЛІЗ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ
ПІДПРИЄМСТВА / ACCOUNTING AND ANALYSIS OF
NON-CURRENT ASSETS

Спеціальність 071 – облік і оподаткування

Дипломна робота за ступенем освіти «магістр»

Студента групи
ОПДм-21 Хомич
Л.В.

підпис

Науковий керівник
к.е.н., доцент Фаріон
В.Я.

підпис

Дипломну роботу допущено до
захисту

«__»_____201__р.
Зав. кафедри

Прізвище, ініціали

Підпис

Тернопіль – 2018

ЗМІСТ

| | |
|--|--|
| ВСТУП..... | 4 |
| РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВ..... | 7 |
| 1.1. Економічний зміст необоротних активів як об'єкта обліку | 7 |
| 1.2. Класифікація необоротних активів та їх оцінка | 12 |
| Висновки до розділу 1 | 22 |
| РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА..... | 24 |
| 2.1. Організація первинного обліку необоротних активів | 24 |
| 2.2. Методика обліку надходження необоротних активів | 30 |
| 2.3. Амортизація необоротних активів: методика нарахування та організація обліку..... | 37 |
| 2.4. Методика обліку вибуття необоротних активів..... | 48 |
| Висновки до розділу 2 | 52 |
| РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА АУДИТ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА | 54 |
| 3.1. Інформаційне забезпечення аналізу необоротних активів підприємства | Помилка! Закладку не визначено. |
| 3.2. Аналіз складу, динаміки і структури необоротних активів та ефективності їх використання. | 54 |
| Висновки до розділу 3 | 60 |
| ВИСНОВКИ..... | 62 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ | 114 |

ВСТУП

У теперішніх умовах суспільного розвитку особливої необхідності набуває дослідження обліку необоротних активів підприємства та аналіз ефективності їх використання. Необхідно постійно управляти процесом використання необоротних активів та відстежувати нормативно-правову базу, яка їх регулює. Більшості підприємств нашої країни властива тенденція високого рівня зносу необоротних активів, а також їхнє вибуття. Водночас існують незначні можливості для їхнього оновлення, уведення в дію результатів науково-технічного прогресу та інноваційного розвитку техніко-технологічної бази.

Із переходом України до ринкової системи господарювання і імплементації Міжнародних стандартів фінансової звітності через Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, проблеми обліку окремих об'єктів в тому числі необоротних активів набувають особливої актуальності у зв'язку з необхідністю отримання користувачами співставної достовірної інформації про наявність, стан та ефективність використання основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів тощо. Проте система їх обліку, яка зараз діє, не задовольняє вимог часу, а умови функціонування значно розширюють коло операцій, що проводяться з необоротними активами.

Дослідженню теорії і практики ведення обліку необоротних активів присвячено праці багатьох науковців, серед яких: В. С. Адамовська, М. І. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, Л.В. Гнилицька, С. Ф. Голов, Я. В. Голубка, О.О.Жарікова, З.В. Задорожний, О.С. Кірей, Я. Д. Крупка, П.О. Куцик, Є.В. Мних, О. В. Мойсеєва, М. С. Пушкар, В.С. Сеймон, Л.Г. Семеген, Я.В. Соколов, С.В. Хома, М.Г. Чумаченко та інші.

Однак проблеми обліку необоротних активів досі залишаються дискусійними, що зумовило необхідність їх подальшого дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломної роботи є теоретичне та практичне обґрунтування положень, а також розробка рекомендацій щодо

вдосконалення методики та організації бухгалтерського обліку і аналізу об'єктів необоротних активів.

Для досягнення зазначеної мети, у дослідженні визначено такі **завдання**:

- розкрити економічний зміст необоротних активів як об'єкта обліку;
- вивчити діючу практику класифікації необоротних активів;
- дослідити особливості оцінки необоротних активів в системі обліку;
- розглянути документальне оформлення необоротних активів;
- з'ясувати і удосконалити методику обліку надходження необоротних активів підприємства;
- вивчити порядок нарахування амортизації необоротних активів;
- розкрити методику вибуття необоротних активів;
- проаналізувати забезпеченість підприємства необоротними активами, вивчити їх технічний стан та ефективність використання;

Об'єктом дослідження є формування інформації щодо необоротних активів ПРАТ «Тернопільський молокозавод Молокія».

Предметом дослідження у дипломній роботі виступає сукупність теоретичних і практичних аспектів обліку необоротних активів.

Методи дослідження. При написанні дипломної роботи було використано такі методи: індукції та дедукції, теоретичного узагальнення, порівняльного аналізу, абстрактно-логічного підходу та спостереження.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти України, роботи українських та зарубіжних економістів з питань обліку і аналізу необоротних активів підприємства, статті з економічних журналів, а також фінансова звітність та статистичні матеріали за результатами виробничо-фінансової діяльності ПРАТ «Тернопільський молокозавод Молокія».

Наукова новизна одержаних результатів проведеного дослідження полягає у вдосконаленні класифікації необоротних активів. Запропоновано класифікувати необоротні активи 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.

Інформація про апробацію результатів роботи та публікації. За результатами дослідження опубліковано тези у збірнику наукових праць студентів «Проблеми обліку, контролю та аудиту в умовах проведення системних реформ».

Обсяг і структура роботи. Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 135 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Економічний зміст необоротних активів як об'єкта обліку

Діяльність будь-якого підприємства неможлива без використання необоротних активів або інакше кажучи, засобів праці.

На відміну від предметів праці вони зберігають власну натуральну форму та багаторазово беруть участь виробничому процесі, а вартість на виготовлену продукції або виконану роботу переносять частинами у вигляді амортизаційних відрахувань. За рахунок їх впливу предмети праці змінюють власні фізико-хімічні властивості і перетворюються на кінцеву готову продукцію.

До засобів праці включають споруди, виробничі будівлі, машини, устаткування, земля, інструменти, тобто необоротні активи підприємства. Дані об'єкти зазвичай займають лівову частку в активах підприємства і, можливо саме тому, привертають до себе увагу наукової спільноти. Протягом останніх років предметами дослідження виступають питання не лише класифікації та оцінки необоротних активів, організації їх обліку на підприємствах різних галузей, а й сутності даної категорії.

Що ж стосується сутності необоротних активів то слід зазначити, що для правильного визначення даного поняття необхідно провести огляд економічної літератури та нормативно-правових актів.

Так, підходи до визначення необоротних активів у нормативно-правових актах України наведено у таблиці 1.1:

Таблиця 1.1

Визначення поняття «необоротні активи» у законодавчо-нормативних актах України

| Дефініція необоротних активів | Законодавчо-нормативний акт |
|--|---|
| Всі активи, які не є оборотними | НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» |
| Матеріальні та нематеріальні ресурси, які закріплюються за підприємством на праві господарського відання чи праві оперативного управління і забезпечують провадження його основної діяльності та строк корисної експлуатації яких становить більше одного року або операційного циклу, якщо він більший, ніж рік | Положення про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства, затверджене наказом Фонду Державного майна України № 1954 від 28 грудня 2010 року (п. 3). |
| Основні засоби (необоротні матеріальні активи) та нематеріальні активи. | Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України, затверджена Постановою Правління НБУ № 480 від 20 грудня 2005 року, зі змінами та доповненнями (п. 1.4). |

Щодо трактування необоротних активів у економічній літературі, то слід відмітити, що у ній існує багато визначень необоротних активів, але серед науковців немає єдиної думки щодо змісту даного терміну, що призводить до плутанини.

Відносно змісту необоротних активів сучасні економісти вважають їх засобами, які купуються і використовуються підприємством не з метою її подальшого продажу, і які мають значний термін експлуатації. Але головна увага зосереджується на тому моменті, коли необоротними активи стають лише після введення їх в експлуатацію та довготривалому терміні використання. Також немає даних про те, що ці активи зношуються і їх вартість поступово втрачається.

Також більшість науковців за основу взяли визначений законодавством термін, що відображається в П(С)БО 7 „Основні засоби”.

Автори Бойко В.М. та Вашків П.Г. вважають, що необоротні активи – це засоби праці, які використовують в натуральній формі у сфері матеріального виробництва протягом тривалого часу, а власну вартість переносять поступово по мірі їх зношення [7].

На думку Бабіча В. необоротними активами є сукупність засобів праці, які функціонують у сфері матеріального виробництва в незмінній натуральній формі протягом тривалого часу та переносять свою вартість на заново створений продукт частинами в міру їх зношення [2].

Бондар М.І. вважає, що необоротними є сукупність матеріальних активів в формі засобів праці, які багаторазово приймають участь в процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами [8].

Як стверджує Ковальов Д., необоротні активи – це матеріальні активи, які підприємство формує з метою використання їх у процесі виробництва чи постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних та соціально-культурних функцій і очікуваний термін корисного застосування яких перевищує рік [58]

В той же час, під необоротними активами Семйон В. С. розуміє сукупність матеріальних ресурсів і нематеріальних прав, виражених у грошовій формі, які використовуються підприємством для досягнення його цілей (отримання економічних вигод чи забезпечення адміністративних, соціально-культурних цілей) протягом тривалого [118].

Лищенко О.Г. вважає, що необоротними вважаються активи, які підприємство використовує під час виробничої діяльності або надання послуг для виконання адміністративних функцій та термін їх експлуатації більше року [73].

Як стверджує Черненко С., необоротні активи – це засоби праці виробничого і невиробничого призначення (будівлі, споруди, машини, передавальні пристрої, інвентар і т.п.), що беруть участь у процесі виробництва впродовж багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово (в міру зношення) переносять свою вартість на вироблену продукцію [133].

На думку Яловеги Л., сума капіталу, вкладеного в сукупність матеріально-речових об'єктів і цінностей, що використовуються у процесі виробництва для впливу на предмети праці і їх перетворення в придатні до

споживання продукти є необоротними активами [135].

Загородній А. Г. стверджує, що необоротні активи – це сукупність матеріальних активів, які під час використання у виробничому процесі не змінюють власну натурально-речову форму протягом тривалого періоду [44].

Бланк І.А. вважає, що необоротні активи являють собою матеріальні активи, що беруть участь у виробничій діяльності підприємства та вартість переносять на продукцію частинами [6].

Автори Кузнецов В. та Михайленко О. стверджують, що необоротні активи – активи, що використовуються під час поставки товарів, виробництва продукції чи здачі в оренду, період використання яких перевищує операційний цикл[24].

У свою чергу Голов С.Ф. розглядають необоротні активи, як активи, що використовуються підприємством у виробництві товарів та наданні послуг з метою досягнення певної мети та строком використання більше року [30].

Автор Кірейцев Г.Г. вважає, що необоротні активи – це деяка частка в майні підприємства, що переносить свою вартість на новостворений продукт підприємства частинами протягом декількох років [61].

На думку, Пиріжок Є. необоротними є активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва чи поставки товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам чи для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (чи операційного циклу, якщо він перевищує рік).

Згідно економічного словника за редакцією Мочерного С.В. необоротні активи – це засоби праці, які постійно приймають участь у виробничому процесі та переносять власну вартість на готову продукцію частинами по мірі зносу [38].

Отже, проаналізувавши терміни „необоротних активів”, можна зробити висновок, що вчені по різному визначають ці поняття, даючи їм назви засобів праці, або матеріальних активів, але спільним між ними є те, що кожен з

авторів стверджує, що вони багаторазово використовуються і свою вартість втрачають частинами.

На нашу думку, під необоротними активами слід розуміти ресурси, які знаходяться на підприємстві і забезпечують провадження його основної діяльності та строк корисної експлуатації яких становить більше одного року. На основі аналізу нормативних документів та наукових розробок ознаками необоротних активів слід вважати: функціональне призначення; тривалість використання (не менше одного року); амортизаційність. Ці ознаки притаманні активам, які утримуються на балансі підприємств та організацій і використовуються в господарській діяльності. Згідно з цими ознаками і слід формулювати поняття «необоротні активи».

Також слід відмітити, що позитивними особливостями, якими характеризуються необоротні активи є: вони майже не схильні до втрат від інфляції, а, отже, краще захищені від неї; ці активи здатні генерувати стабільний прибуток, забезпечуючи випуск різних видів продукції відповідно до кон'юнктури товарного ринку; їм властивий менший комерційний ризик втрат у процесі операційної діяльності підприємства; вони сприяють запобіганню втрат запасів товарно-матеріальних цінностей підприємства в процесі їх зберігання; їм притаманні великі резерви істотного розширення обсягу операційної діяльності в період підйому кон'юнктури товарного ринку.

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

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

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

3) ці активи важко піддаються оперативному управлінню, тому що слабо мінливі в структурі в короткому періоді, в результаті цього будь-який

тимчасовий спад кон'юнктури товарного ринку призводить до зниження рівня корисного їх використання, якщо підприємство не перемикається на випуск інших видів продукції.

1.2. Класифікація необоротних активів та їх оцінка

Для забезпечення безперервної господарської діяльності, підприємству необхідна певна кількість засобів виробництва які безпосередньо є об'єктами бухгалтерського обліку. З метою розуміння їх ролі, впливу на фінансово-господарський стан та правильного відображення у фінансовій звітності, необхідним є групування об'єктів за певними ознаками, тобто наявність класифікації, що забезпечить єдність підходу до визнання, оцінки та відображення у фінансовій звітності активів підприємства.

Світова практика протягом тривалого періоду напрацювала багаточисельні варіанти видів необоротних активів. При розгляді цих видів виходять, перш за все, із ознак їх класифікації. Загалом класифікація — це процес групування яких-небудь об'єктів, елементів, форм за класами, групами, видами по тих або інших значущих критеріях. Класифікація дозволяє структурувати систему, що вивчається, упорядковувати її, робити прозорішою, а значить, і більш керованою.

Окрім цього, слід також звернути увагу на класифікацію необоротних активів за монетарною ознакою. За даною ознакою А.Г. Загородній та Г.О. Партин [44], виділяють монетарні та немонетарні необоротні активи, що на сьогодні є досить актуальним питанням та привертає увагу великої кількості науковців і практиків.

За роллю необоротних активів у виробничому процесі виділяють активні і пасивні засоби. До активної частини необоротних активів відносяться машини, механізми і устаткування, передавальні пристрої, безпосередньо

здіяні у виробничому технологічному процесі. У пасивну частину необоротних активів входять будівлі і споруди, а також машини, механізми і устаткування, використовувані в процесі управління операційною діяльністю.

Чим більша частка активної частини у вартості необоротних виробничих матеріальних засобів, тим за інших однакових умов більші випуск продукції і показник фондівдачі. Тому поліпшення структури основних виробничих засобів розглядається як умова піднесення виробництва і показника фондівдачі, зниження собівартості продукції, збільшення грошових нагромаджень організацій.

В залежності від використання основні засоби поділяють на діючі (необоротні активи, які в даний момент беруть участь у виробничому процесі) та недіючі – (необоротні активи, які в даний момент не беруть участі у виробництві).

З економічної точки зору така класифікація, як зазначає М.С. Пушкар, дозволяє правильно організувати нарахування амортизації (зносу) та включати витрати у собівартість продукції. Оскільки амортизація на діючі необоротні матеріальні активи нараховується, а на засоби, які знаходяться в процесі реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та на консервації, не нараховується [115, с. 153]

Бразілій Н.М. та Муренко А.А. пропонують також класифікувати необоротні активи за їх реальним внеском до кінцевого фінансового результату діяльності підприємства. За даною ознакою вони виділяють «живі» та «мертві» необоротні активи. «Живі» активи реально генерують прибуток, а «мертві» генерують «збитки» [12, с. 125].

Так, з метою оподаткування необоротних матеріальних активів застосовується інше групування необоротних матеріальних активів. Вони підлягають розподілу згідно з Податковим кодексом за такими групами: група 1 – земельні ділянки; група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом; група 3 – будівлі, споруди, передавальні пристрої; група 4 – машини та обладнання; група 5 – транспортні засоби; група 6 –

інструменти, прилади та інвентар; група 7 – тварини; група 8 – багаторічні насадження; група 9 – інші основні засоби; група 10 – бібліотечні фонди; група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи; група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди; група 13 - природні ресурси; група 14 - інвентарна тара; група 15 - предмети прокату; група 16 - довгострокові біологічні активи [112].

Як бачимо, вся сукупність необоротних матеріальних активів для цілей оподаткування поділена на 16 груп. Ця класифікація має враховуватись платником податку при застосуванні методів амортизації та розрахунку норм амортизації. Слід зазначити, що наведена класифікація основних засобів та інших необоротних активів, майже повністю повторює класифікацію основних засобів, наведену в п. 5 П(С)БО 7 «Основні засоби», та назви субрахунків синтетичних рахунків 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи» згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Мінфіну від 30.11.1999 № 291. Таким чином, для цілей оподаткування платником податку при класифікації необоротних матеріальних активів за групами, згідно з вимогами ПКУ, за основу мають братися дані про розподіл цих активів за субрахунками в бухгалтерському обліку.

Щодо нематеріальних активів, то слід відмітити, що відповідно до Податкового кодексу вони підлягають розподілу за такими групами:

- група 1 - права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище);
- група 2 - права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою,
- група 3 - права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
- група 4 - права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин,

компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

- група 5 - авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

- група 6 - інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо) [112].

У складі необоротних активів також виокремлюють довгострокову дебіторську заборгованість.

Методологічні засади формування у системі обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності визначено у П(с)БО 10.

Дебіторська заборгованість — це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Одночасно з визнанням дебіторської заборгованості відбувається її класифікація за певними критеріями:

- строк погашення та зв'язок з операційним циклом;
- об'єкти, щодо яких виникла дебіторська заборгованість;
- своєчасність погашення.

Для віднесення дебіторської заборгованості до довгострокової або поточної необхідно брати до уваги строк, який залишився до погашення заборгованості від дати балансу.

Щодо довгострокової дебіторської заборгованості, то під останньою слід розуміти суму дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після 12 місяців із дати балансу. При цьому слід розуміти, що при віднесенні заборгованості до поточної або довгострокової до уваги береться не загальний очікуваний строк оплати згідно

з договором, а очікуваний строк до погашення, який залишився з дати балансу.

За забезпеченістю дебіторська заборгованість поділяється на забезпечену (під гарантію, заставу, поруку, вексель) та незабезпечену.

За часом повернення: непрострочена, відстрочена та прострочена.

За контрагентами: заборгованість вітчизняних дебіторів та заборгованість іноземних дебіторів.

За формою погашення дебіторська заборгованість може бути монетарна та немонетарна.

Разом з тим, на нашу думку, класифікацію дебіторської заборгованості необхідно доповнити ще й такими класифікаційні ознаки:

- по відношенню до кредиторів (контрагентів): підтверджена та непідтверджена;
- за ризиком неплатежу: ризикована та неризикована;
- за реальністю виникнення: фіктивна та реальна;
- відносно підприємства: внутрішня та зовнішня.

Включення нових класифікаційних ознак характеризує все різноманіття існуючих видів дебіторської заборгованості. Крім того, дані класифікаційні ознаки дозволяють організувати діючу систему контролю її рівня. На основі застосування розширеної класифікації дебіторської заборгованості з'являється можливість ведення управлінського обліку дебіторської заборгованості, що може стати ефективним інструментом для її контролю [10, с. 137].

Отже, можна стверджувати, що кожен суб'єкт господарювання, зважаючи на потреби, може здійснювати класифікацію довгострокової дебіторської заборгованості за різними класифікаційними ознаками, в залежності від потреби менеджменту.

Наступним об'єктом дослідження є класифікація фінансових інвестицій.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції та її розкриття у фінансовій звітності регламентуються П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції".

Фінансові інвестиції поділяються на: довгострокові фінансові інвестиції,

поточні фінансові інвестиції, еквіваленти грошових коштів.

Довгострокові фінансові інвестиції – це фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент.

Поточні фінансові інвестиції – це інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

Еквіваленти грошових коштів – це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості.

Як правило до еквівалентів грошових коштів відносять поточні інвестиції початковий строк погашення яких не перевищує 3 місяці і відносно яких існує впевненість у тому, що вони не зменшать свою вартість протягом періоду чинності

До кожної з вищенаведених категорій фінансових інвестицій можуть належати інвестиції у цінні папери, які є інструментами капіталу (акції, паї, майнові права), боргові інструменти та окремих вид – похідні інструменти, правила обліку яких регулюються П(С)БО 13 “Фінансові інструменти”

Крім того, кожен з видів залежно від мети (наміру) інвестора може бути кваліфікований як придбаний з метою перепродажу та такий, що утримується до погашення (боргові інструменти) або безстроково (інструменти капіталу). Інвестиції придбані з метою перепродажу, які у будь-який момент можуть бути реалізовані, слід кваліфікувати як поточні, навіть якщо по своїй первісній природі вони є довгостроковими.

Для переоцінки підприємство:

- використовує дані про ціни на необоротні активи, отримані від підприємств-виробників і торгових підприємств (прайс-листи, копії чеків, накладні і тому подібне);

- отримує зведення про рівень цін, опублікованих в засобах масової інформації (рекламні оголошення) і спеціальних виданнях (каталогах);

- отримує експертні висновки про ринкову вартість об'єктів необоротних активів спеціалізованих оцінювачів;

- використовує зведення про рівень цін, отримані від органів ціноутворення, державної статистики (територіальних комітетів із статистики), торгових інспекцій і установ, які мають такі відомості і розташованих на відповідній території.

Переоцінка необоротних активів позитивно впливає на достовірність подання інформації, а саме:

- відображує собівартість необоротних активів відповідно до ринкових цін з метою підвищення інформативності бухгалтерської звітності;
- відображує збільшення розміру амортизаційних відрахувань, а це, в свою чергу, збільшує можливість заміщення необоротних активів, що вибувають;
- є більш об'єктивною основою для оцінки майбутніх грошових потоків порівняно з витратами, що дуже важливо для потенційних інвесторів і кредиторів [126, с. 16].

Проведення переоцінки проводиться добровільно, відповідно рішення підприємства і визначається в Наказі про облікову політику підприємства. Така точка зору відповідає вимогам МСБО 16 «Основні засоби», яким передбачено використання двох методів оцінки активів: з проведенням і без проведення переоцінки. Порядок переоцінки встановлений П(С)БО 7 «Основні засоби» [94]. У даному стандарті зазначено, що якщо залишкова вартість об'єкту основних засобів суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу, то підприємство має право переоцінювати об'єкт основних засобів. Однак визначення порогу суттєвості у П(С)БО 7 «Основні засоби» не зазначено.

Досліджуючи МСБО 16 «Основні засоби» бачимо, що для підприємств рекомендовано проводити переоцінку на протязі 3-5 років. Однак, на нашу думку, такий термін є завищеним для умов функціонування української економіки під час значного впливу інфляції на ціни й показники фінансової

звітності підприємств.

Зважаючи на це, на нашу думку, слід погодитися із О. О. Жаріковою, яка пропонує переоцінку розглядати за групами необоротних матеріальних активів, та поділяти їх на:

- 1 групу: необоротні активи, справедлива вартість яких значно відрізняється від балансової на протязі року — проводити переоцінку при складанні фінансової звітності щокварталу;
- 2 групу: необоротні активи, справедлива вартість яких значно відрізняється від балансової на кінець року — проводити переоцінку при складанні фінансової звітності щороку;
- 3 групу: справедлива вартість яких незначною мірою відрізняється від балансової за рік — проводити переоцінку раз у 2-3 роки [43, с.131].

Слід також зазначити, що відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку на дату річного балансу підприємство має оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активу. Тобто підприємству надано право самостійно встановлювати оцінку активу за наявності певних ознак для цілей оцінки зменшення корисності.

Якщо враховувати, що оцінку зменшення корисності активів у бухгалтерському обліку встановлено з метою контролю над втратами економічних вигід, а визначення втрат економічних вигід залежить від суми очікуваного відшкодування активу, яка ґрунтується на двох показниках (чиста вартість реалізації активу; теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу), то можна говорити про те, що процедура оцінки зменшення корисності активів - це оцінка активів як інвестицій.

Що ж стосується інших видів оцінки, то слід зазначити, що 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. Отже, виходячи з цього визначення балансової вартості є тотожним визначенню

залишкова вартість. Тому в українському бухгалтерському та податковому законодавстві слід врегулювати це питання, вибравши для використання міжнародне поняття – балансова вартість.

Щодо оцінки довгострокової дебіторської заборгованості, то слід відмітити, що вона має суттєвий вплив на правильне відображення інформації в облікових регістрах й звітності. Основну роль при оцінці відіграє принцип обачності, який передбачає застосування в системі обліку таких методів оцінки дебіторської заборгованості, які будуть запобігати завищенню оцінки необоротних активів.

Довготермінову дебіторську заборгованість слід оцінювати за дисконтованою вартістю майбутніх платежів, що очікує одержати підприємство при погашенні даної заборгованості. Якщо ж на дебіторську заборгованість нараховують відсотки, то таку заборгованість слід відображати в балансі за її теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення.

На сучасному етапі розвитку необхідність проведення оцінки в часі зумовлена економічною нестабільністю, інфляцією, майбутньою невизначеністю, можливістю альтернативних вкладень. Гроші змінюють вартість і при нульовій інфляції, якщо враховувати майбутні доходи від інвестування, беручи до розрахунку втрачені вигоди [1, с. 7].

Зобов'язання суб'єкта господарювання припускають відтік активів і, отже, їх оцінка на момент придбання відображає величину фактичних чи передбачуваних витрат. Оцінка зобов'язань, які виникають перед підприємством по майбутній вартості, характеризує суму передбачуваних вигод чи втрат. І якщо суб'єкт господарювання ухвалює рішення про надання відстрочки платежу чи про реструктуризацію заборгованості, то дебіторська заборгованість має бути переоцінена із застосуванням дисконтування [1, с. 7].

Адже під час здійснення фінансових операцій треба пам'ятати: гроші, які були дані в борг сьогодні, що в майбутньому принесуть дохід, можуть утратити свою вартість через інфляцію, ризики, схильність до ліквідності. Саме тому

повинна застосовуватися методологія їхніх розрахунків з урахуванням фактора часу.

Дисконтування є єдиною методикою, яка порівнює вартість різних об'єктів у часі. Дисконтування приводить теперішню вартість до майбутньої, і навпаки. Дисконтування являє собою процес визначення поточного еквівалента коштів, які очікується одержати у визначений час у майбутньому. Крім того, дисконтування дебіторської заборгованості є профілактикою облікових проблем у випадках її продажу до настання терміну погашення. Жоден фінансовий агент (якщо мова йде про незв'язані сторони) не стане купувати дебіторську заборгованість за номіналом. Угода завжди відбувається нижче номіналу з дисконтом, і перед бухгалтером постає завдання правильної кваліфікації цього дисконту [1, с. 7].

Важливим етапом організації обліку фінансових інвестицій є їх оцінка, яку здійснюють за різними методами залежно від способу їх придбання, на дату балансу та вибуття (рис. 1.8.).

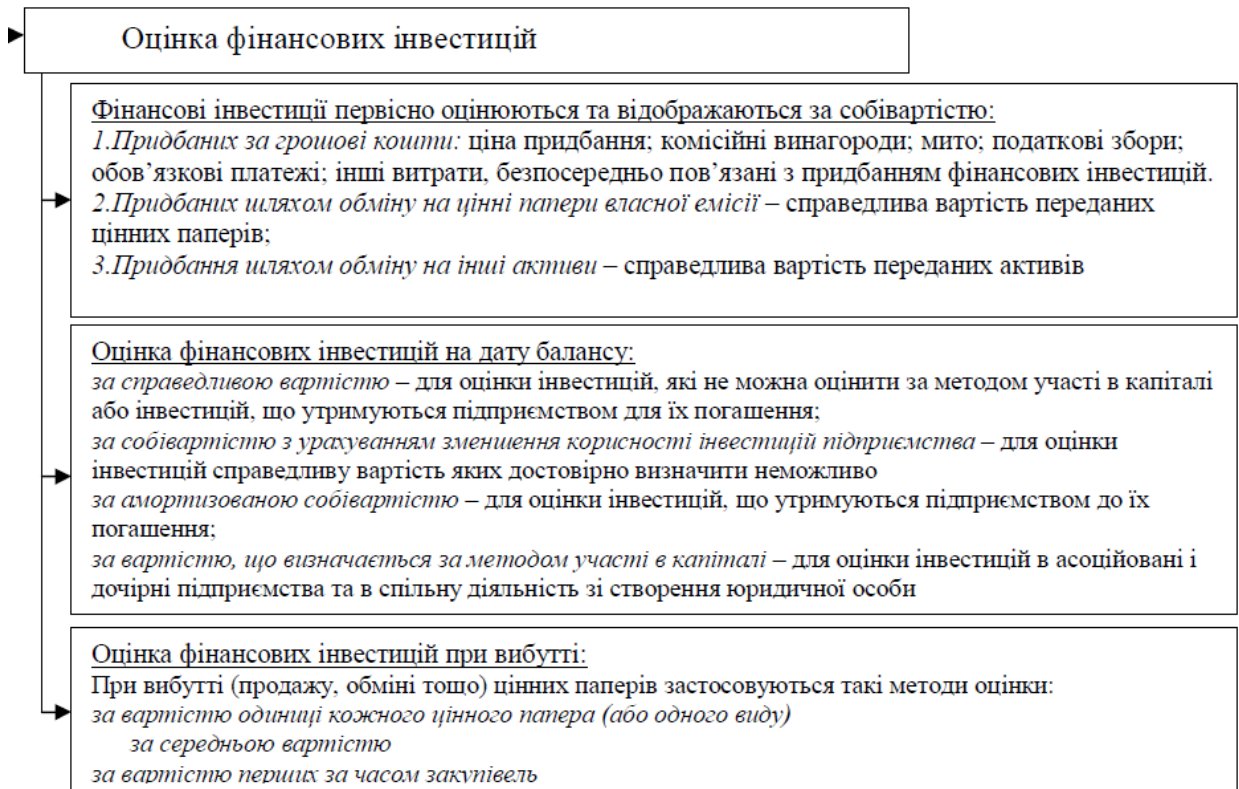


Рис. 1.8. Способи оцінки фінансових інвестицій

Отже, в вивчення різних способів оцінки необоротних активів

підприємства свідчить, що кожен з цих методів має свої позитивні та негативні аспекти і припускає використання визначених показників, що характеризують вартість підприємства. Для реалізації кожного методу необхідна своя інформаційна база. Для використання одних методів достатньо облікових балансів, інші вимагають залучення даних аудиторського висновку, прогнозованих даних.

Висновки до розділу 1

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

1. Необоротні активи – це сукупність матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів і прав, які беруть участь у виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг або ж утримуються для їх використання у соціально-адміністративних цілей, від яких очікується отримувати економічні вигоди довготривалий час (більше 12 місяців або операційного циклу). Таке визначення розкриває економічну суть необоротних активів і характеризує їх як об'єкт обліку і управління, що в свою чергу дає можливість ефективніше визначати їх характерні риси, склад, стан наявності і руху даних об'єктів.

2. Дослідивши класифікацію та склад необоротних активів, визначено деякі проблемні моменти. Так, важливим, на нашу думку, є поділ необоротних 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.

3. Встановлено, щодисконтування довгострокової дебіторської заборгованості є доцільним, особливо там, де є підстави сумніватися у справедливості оцінки фінансових активів, грошове відшкодування щодо яких відстрочено у часі. Застосування дисконтованої вартості для бухгалтерського

обліку позитивно впливає на якість звітної інформації, оскільки довгострокові фінансові активи й зобов'язання відображаються за їх ринковою вартістю, а у звіті про фінансові результати відображаються нарахування відсоткового доходу чи витрати за ефективною відсотковою ставкою, що цілком відповідає принципу економічної доцільності.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація первинного обліку необоротних активів

Документування господарських операцій з необоротними активами є важливим, первинним етапом бухгалтерського обліку і є організованим процесом спостереження, вимірювання та фіксації даних про господарські операції у документах типової форми згідно з вимогами чинного законодавства; включає сукупність даних і бухгалтерських документів у письмовій або електронній формі, у яких ведеться реєстрація фактів господарського життя на підприємстві.

Первинні документи є першими першоджерелом облікової інформації на підприємстві. Вони можуть бути складені під час здійснення господарської операції або безпосередньо після її закінчення, містять відомості про господарські операції, підтверджують їх здійснення та є базою для подальшого ведення бухгалтерського обліку. Дозволяють здійснювати поточний контроль за збереженням майна підприємства, а також використовуються для здійснення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств.

Перш за все, опишемо порядок оприбуткування необоротних активів на підприємство. При здійсненні фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій будь-якої форми власності можливі такі джерела надходження необоротних активів.

Не є винятком і досліджуване нами підприємство ПРАТ «Тернопільський молокозавод Молокія». При цьому надходження необоротних активів в обліку супроводжується оформленням таких документів (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Типові форми документів, які використовуються при відображенні в обліку руху необоротних активів на ПРАТ „Тернопільський молокозавод Молокія”

| № форми | Назва |
|---------|--|
| 1 | 2 |
| ОЗ-1 | Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення основних засобів) |
| ОЗ-2 | Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів |
| ОЗ-3 | Акт на списання основних засобів |
| ОЗ-4 | Акт на списання автотранспортних засобів |
| ОЗ-5 | Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини |
| ОЗ-6 | Інвентарна картка обліку основних засобів |
| ОЗ-7 | Опис інвентарних карток з обліку основних засобів. |
| ОЗ-8 | Картка обліку руху основних засобів |
| ОЗ-9 | Інвентарний список основних засобів |
| ОЗ-14 | Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств) |
| ОЗ-15 | Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій) |
| ОЗ-16 | Розрахунок амортизації по автотранспорту |

Слід відмітити, що усі первинні документи, наведені в таблиці 2.1, складаються і підписуються членами комісії, яка призначається наказом керівника підприємства. При придбанні об'єкту основних засобів до комісії включаються також і представники підприємства-постачальника.

Як бачимо, для документування операцій з обліку матеріальних необоротних активів (основних засобів, малоцінних необоротних активів, та інвестиційної нерухомості) використовують типові форми документів, що зазначені вище. До них додаються документи, що описують сам об'єкт або порядок його використання, а також документи, що підтверджують майнові права підприємства. Найчастіше надходження основних засобів, інвестиційної нерухомості та інших необоротних активів на досліджуваному підприємстві

відбувається шляхом їх купівлі за грошові кошти, тобто придбання зі сторони.

Слід відмітити, що придбання основних засобів на ПРАТ „Тернопільський молокозавод Молокія” оформляється прибутковою накладною, а введення їх в експлуатацію – актом приймання- передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗ-1). Акт за формою № ОЗ-1 застосовується як для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об’єктів, обліку введення основних засобів в експлуатацію, а також і для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів з одного структурного підрозділу (цеху, відділу, дільниці) до іншого та для виключення їх зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству (як при продажу, так і при безоплатній передачі).

При надходженні основних засобів акт складає комісія, яка призначається розпорядженням (наказом) керівника підприємства. До акта додається технічна документація і паспорт на об’єкт. Акт складається, як правило, в одному примірнику на кожний окремий об’єкт. Складання загального акта, яким оформляється приймання декількох об’єктів основних засобів, дозволяється лише при обліку господарського інвентарю, інструментів, обладнання тощо, коли ці об’єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті одночасно (в одному календарному місяці).

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

При передачі основних засобів іншому підприємству акт складається у двох примірниках (для підприємства, яке отримує, і яке передає основні засоби). При оформленні навіть внутрішнього переміщення основних засобів такий первинний документ також складається у двох примірниках у тому відділі, який передає основні засоби. Перший з них, із відміткою та розпискою як одержувача, так і здавача, передається в бухгалтерію для відмітки в інвентарній картці або інвентарних книгах основних засобів. Пізніше картку

передають у відповідне місце експлуатації зазначеного об'єкту. Другий примірник Акта залишається у здавача для проведення відмітки про вибуття в наявному інвентарному списку основних засобів безпосередньо за місцем попереднього знаходження.

У бухгалтерії на кожен об'єкт основних засобів відкривається інвентарна картка обліку основних засобів (форма № ОЗ-6), яка використовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про всі типи основних засобів на підприємстві. Картки заводяться на кожен інвентарний об'єкт. У тих випадках, коли надходять однотипні предмети господарського інвентарю, інструментів, верстатів, які мають однакове найменування, виробниче або господарське призначення, технічну характеристику, однакову вартість і надійшли одночасно в один відділ (дільницю), може відкриватися інвентарна картка групового обліку основних засобів, але кожному з об'єктів присвоюється окремий інвентарний номер.

Методи амортизації необоротних матеріальних активів обираються з урахуванням очікуваного способу одержання економічних вигод від їхнього використання і реального зношення відповідних об'єктів.

Для організації обліку і забезпечення контролю збереження необоротних матеріальних активів кожному об'єкту цих активів (інвентарному об'єкту) незалежно від того, чи знаходиться він в експлуатації, в запасі або на консервації, при прийнятті їх до бухгалтерського обліку присвоюється відповідний інвентарний номер, який позначається на ньому шляхом прикріплення металевого жетону, нанесення фарбою, насічки або таврування.

Інвентарні картки підлягають обов'язковій реєстрації, для чого використовується опис інвентарних каток з обліку основних засобів -форма № ОЗ-7). Дана форма використовується для забезпечення контролю за їх збереженням. Описи ведуться бухгалтерією в одному примірнику на кожену групу основних засобів окремо. В описах інвентарних карток вказується період, за який складено опис, подається інформація про назву об'єкта, номери карток, інвентарний номер, проставляються відмітки про вибуття.

Масив інвентарних карток при паперовій формі ведення обліку зберігається в бухгалтерії у спеціальній картотеці. Її слід побудувати таким чином, щоб картки були згруповані за галузевими класифікаційними групами основних засобів (наприклад, будівництво, промисловість, сільське господарство тощо), а всередині цих груп – за місцем експлуатації (знаходження) об'єктів, далі – за видами (будинки, споруди та ін.) з поділом на виробничі та невиробничі. Досліджуване підприємство веде облік в автоматизованому режимі, тому така інформація міститься у відповідних довідниках програми 1 С: Бухгалтерія.

Аналітичний облік основних засобів ведеться за кожним об'єктом за допомогою карток обліку руху основних засобів (форма № ОЗ-8) – загальних для будов і споруд, а також машин, обладнання, інструменту, виробничого і господарського інвентарю замість форми № ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» (для будов і споруд) та форми № ОЗ-7 «Опис інвентарних карток обліку основних засобів» (для машин, обладнання, інструменту, виробничого і господарського інвентарю).

На підприємствах, що мають невелику кількість об'єктів, аналітичний облік основних засобів ведеться за допомогою інвентарних книг.

Отже, дані первинних документів про надходження основних засобів (актів прийому-передачі основних засобів із доданою технічною документацією, паспортами, рахунками-фактурами чи товарно-транспортними накладними, накладних на виготовлений на підприємстві інвентар) заносять в інвентарні описи основних засобів за окремими матеріально відповідальними особами, а також відкривають на кожний об'єкт інвентарні картки типової форми. Їх реєструють в описах інвентарних карток з обліку основних засобів, які відкривають на кожну класифікаційну групу. На кожну класифікаційну групу, відкривають картку обліку руху основних засобів, де фіксують всі зміни, що відбулися у даній групі у вартісному виразі. Підсумки всіх карток обліку руху основних засобів звіряють з даними реєстрів аналітичного обліку.

На даний час документальне оформлення операцій із іншими

необоротними матеріальними активами здійснюється з використанням тих же форм первинної документації, що і облік основних засобів. Оскільки вони оприбутковуються на підприємстві актами приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів за формою № ОЗ-1, то і при оприбуткуванні їх будуть складатися аналогічні записи, як і при надходженні основних засобів.

На нашу думку, оскільки інші необоротні матеріальні активи виділені окремим синтетичним рахунком, документальне оформлення їх повинно відрізнятися від основних засобів. Цілком справедливою і своєчасною слід вважати пропозицію Л. Г. Семеген [117] з цього приводу.

Автор доречно зазначає, що відокремлений облік інших необоротних матеріальних активів вимагає наявності належних для цього первинних документів, реєстрів аналітичного обліку, оскільки у документах з обліку основних засобів не враховано певні особливості, які характерні для інших необоротних матеріальних активів [117].

Заслуговують на увагу пропозиції Л. Г. Семеген щодо формування первинних документів для обліку операцій саме з іншими необоротними матеріальними активами, зокрема таких як: акт приймання та поліпшення інших необоротних матеріальних активів; інвентарну картку обліку інших необоротних матеріальних активів; відомість аналітичного обліку інших необоротних матеріальних активів [117].

Отже, потрібно удосконалювати практичні засади організації обліку необоротних активів, пристосовуючи їх до практичних потреб суб'єктів підприємницької діяльності. Основними шляхами удосконалення організації обліку необоротних активів є раціоналізація форм первинних документів, адаптованих до сучасних вимог.

Так, на нашу думку, до вже наявних реквізитів «Акта приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів необхідно додати ще позначку, чи приніс даний ремонт (модернізація) збільшення економічних вигод об'єкта необоротних активів в майбутньому, оскільки бухгалтер не може цього самостійно визначити при віднесенні ремонтних

витрат на витрати чи безпосередньо вартість об'єкту.

2.2. Методика обліку надходження необоротних активів

Однією з важливих проблем, що стоять перед системою управління підприємством є створення на підприємстві дієвої системи управління його майном. Ефективність такої системи напряму визначається якістю інформації, що використовується для управління. Тому одним з найважливіших завдань, що має ставитися при побудові системи ефективного та раціонального використання майна підприємств є формування на підприємстві достовірної інформації про рівень забезпеченості необоротними активами.

Під час надходження на підприємство необоротних активів треба звернути увагу на термін їх корисного використання та на їх вартість. Так, якщо вартість не перевищує 6000 грн., то такий об'єкт є малоцінним необоротним матеріальним активом й належить до групи 11. Якщо вартість об'єкта перевищує 6000 грн., то відносимо його до відповідної групи необоротних матеріальних активів залежно від їх виду.

Придбані чи самостійно виготовлені необоротні активи зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю.

Витрати, які формують первісну вартість цих активів в податковому обліку, ідентичні таким витратам у бухгалтерському обліку. Це свідчить про те, що в багатьох випадках первісна вартість об'єкта в податковому обліку збігатиметься з бухгалтерськими даними. Відмінності можуть бути в тому випадку, якщо витрати, які здійснює підприємство на придбання чи будівництво об'єкта необоротних активів, належать до заборонених для зарахування до витрат згідно з ПКУ.

Слід зазначити, що на сьогодні Планом рахунків передбачено для обліку придбання або створення необоротних активів рахунок 15 «Капітальні інвестиції», «...за дебетом якого відображається збільшення зазначених витрат на

придбання або створення необоротних активів, за кредитом — їх зменшення (введення в дію)».

Важливим критерієм організації аналітичного обліку витрат на зазначених субрахунках є забезпечення адресного відображення усіх прямих та непрямих витрат за кожним обліковим об'єктом, який, після завершення виконання відповідного комплексу інвестиційних робіт, має бути зарахований до складу відповідної облікової групи у складі основних засобів (рахунок 10 «Основні засоби»), малоцінних та інших необоротних матеріальних активів (рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи»), нематеріальних активів (рахунок 12 «Нематеріальні активи»).

Визначення групи необоротних активів, до якої належить об'єкт є важливим моментом, оскільки від цього залежить мінімальний строк корисного використання об'єкта. Цей термін встановлено Податковим кодексом України (ПКУ) окремо за кожною групою; метод нарахування амортизації, що встановлюється наказом про облікову політику окремо за кожною групою. До всіх об'єктів усередині однієї групи має застосовуватися один і той самий метод амортизації, вибраний для цієї групи підприємством.

Окрім того слід зазначити, що інформація про капітальні інвестиції у необоротні активи, які виготовляються або створюються господарським способом, має відображатися на різних субрахунках рахунка 15 «Капітальні інвестиції». Це означає, що для отримання інформації про витрати за роботами з капітального інвестування, які виконують господарським способом, необхідно здійснювати додаткові вибірки, групування тощо. Тому з метою забезпечення формування усіх витрат на виготовлення необоротних активів господарським способом С.Й. Сажинець пропонує додатково запровадити окремий збірно-розподільний (транзитний) субрахунок, наприклад, 157 «Капітальні витрати на створення необоротних активів господарським способом». За дебетом зазначеного субрахунку, у розрізі статей аналітичного обліку, бухгалтерією підприємства нагромаджуватимуться витрати, які на підставі відповідних документів про завершення виконання робіт будуть списуватись на інші

субрахунки обліку капітальних інвестицій [116, с. 505].

Реєстрація облікових об'єктів капітального інвестування відбувається до початку здійснення витрат на підставі укладених договорів, розпорядження керівництва або інших документів.

Здійснивши реєстрацію об'єкта капітального інвестування, особа, відповідальна за таку реєстрацією, надсилає повідомлення про це головному бухгалтеру підприємства.

Отримавши повідомлення про реєстрацію об'єкта, бухгалтерія відкриває картку (аналітичний рахунок), у якій, на підставі первинних документів (накладні про отримання устаткування, акти виконання будівельно-монтажних, проектних, конструкторських робіт, акти про списання використаних матеріалів, відрядні наряди тощо), здійснюватимуться записи інформації про понесені витрати по об'єкту капітального інвестування.

Під час придбання інструментів, приладів та інвентаря, які не підлягають монтажу і будуть обліковуватись на рахунках 10 «Основні засоби» або 11 «Інші необоротні матеріальні активи» за початковою вартістю, яка зазначена безпосередньо у первинних документах про придбання, їхню реєстрацію як об'єктів капітального інвестування можна не здійснювати.

Рахунок 10 «Основні засоби» має 10 субрахунків (рис. 2.7.)

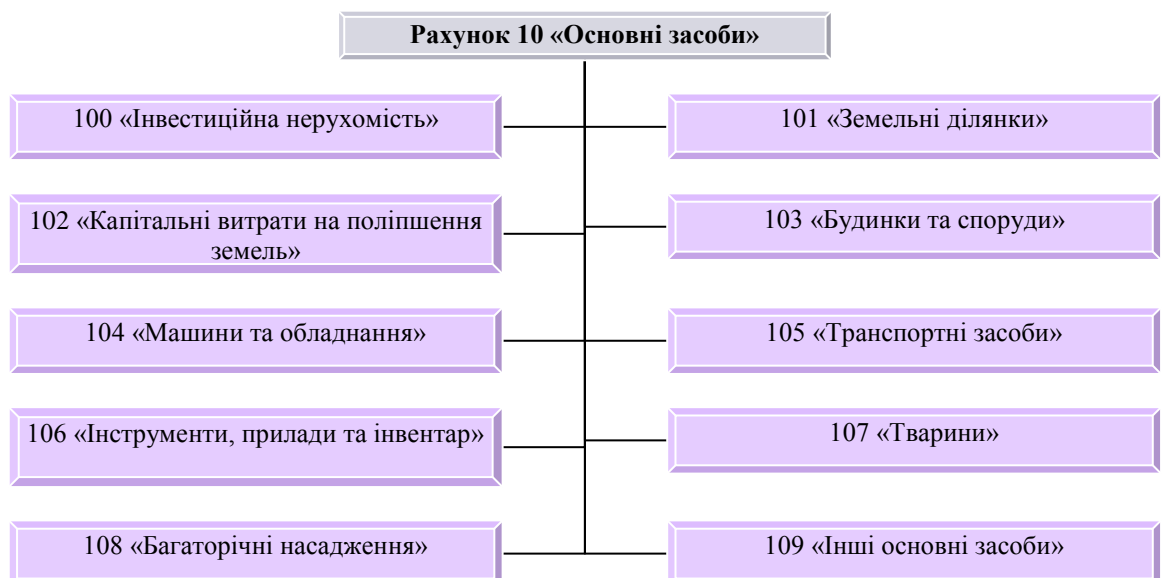


Рис. 2.7. Будова рахунка 10 «Основні засоби»

Крім рахунку 10 «Основні засоби», підприємство може використовувати рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Цей рахунок введений для полегшення обліку основних засобів.

Що ж стосується групи основних засобів «Інвестиційна нерухомість», то слід зазначити, що у податковому кодексі відсутня окрема група для інвестиційної нерухомості. Відповідно, нерухомість, відображену в бухгалтерському обліку на субрахунку 100, залежно від її виду буде відображено або в групі 1, або в групі 3.

Слід також відмітити, що основні засоби, такі як офісні електроприлади (кондиціонер, обігрівач, кавоварка тощо) згідно податкового кодексу (якщо їх вартість перевищує 6000 грн.) потрібно віднести до групи 6 основних засобів "інструменти, прилади, інвентар (меблі)", мінімальний строк корисного використання для якої становить 4 роки. Згідно з Класифікатором основних засобів, до приладів та інструментів побутових електромеханічних віднесено: холодильники та морозильні камери, посудомийні машини, вентилятори, прилади електромеханічні із вбудованим електродвигуном, водонагрівачі, мікрохвильові печі, прилади для обігріву приміщень тощо. Якщо вартість цих приладів менше 6000 грн., то вони належать до групи 11 (МНМА), для яких мінімальний строк корисного використання не встановлено.

Щодо обліку нематеріальних активів, то Інструкцією № 291 для кожної групи нематеріальних активів, визначених п.5 П(С)БО 8, передбачений окремий субрахунок рахунку 12 «Нематеріальні активи»

Слід також відмітити, що об'єкт вводять в експлуатацію тоді, коли його доведено до стану, придатного до експлуатації, сформовано його первісну вартість, визначено ліквідаційну вартість, яка амортизується, строк корисного використання та напрям використання. Введення об'єкта в експлуатацію оформляється актом за ф. № 03-1. Підприємство для відображення господарських операцій може використовувати як відповідні типові форми первинного обліку, так і інші документи, що підтверджують факт здійснення господарської операції. Отже, строк корисного використання об'єкта має бути

встановлено наказом по підприємству, або актом приймання передачі чи іншим документом про введення об'єкта в експлуатацію, затвердженим керівником підприємства, який містить усі обов'язкові реквізити первинного документа згідно з п. 2 ст. 9 Закону про бухгалтерський облік.

Починаючи із місяця, наступного за місяцем введення об'єкта в експлуатацію, починають нараховувати амортизацію способом, визначеним підприємством для відповідної групи основних засобів.

Наступним об'єктом дослідження є надходження необоротних активів у випадку безоплатного отримання.

Так, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено, що вартість необоротних активів, безоплатно отриманих суб'єктом господарювання від інших осіб, відображується у складі додаткового капіталу на субрахунку 424 «Безоплатно отримані необоротні активи». Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів необоротних активів (крім землі) і при вибутті таких активів і землі [29, с.3].

Такий підхід до обліку безоплатно одержаних необоротних активів, як відмічає С. Голов, не відповідає МСФЗ, які не передбачають визнання капіталу доходом [29, с. 3].

На нашу думку, вітчизняний облік безоплатно отриманих необоротних активів не узгоджується з Концептуальною основою фінансової звітності за МСФЗ.

Облік безоплатно отриманих необоротних активів має враховувати економічну сутність та порядок набуття вигоди підприємством.

Вигоду від безоплатного безумовного одержання необоротних активів слід визнавати доходом одночасно з визнанням таких активів. Вигоду від безоплатного умовного отримання необоротних активів доречно визнавати доходом по мірі виконання умови отримання прав на ці необоротні активи.

В обліку безоплатне одержання необоротних активів відобразатиметься наступним чином:

- відображення вартості безоплатно одержаних необоротних активів:

Дт 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи»;

Кт 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»;

- витрати на транспортування і монтаж безоплатно одержаних необоротних матеріальних активів:

Дт 15 «Капітальні інвестиції»;

Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;

- сума ПДВ у рахунках на транспортні та монтажні послуги:

Дт 641 «Розрахунки за податками»;

Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;

- зарахування понесених витрат до складу первісної вартості безоплатно одержаних необоротних матеріальних активів:

Дт 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи»;

Кт 15 «Капітальні інвестиції»;

- визнання доходу одночасно з нарахуванням амортизації за перший рік експлуатації:

Дт 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»;

Кт 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів».

Зазначена вище методика обліку безоплатного одержання необоротних активів, на нашу думку, є недосконалою, оскільки відображення таких активів на рахунках 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» чи 12 «Нематеріальні активи», зумовлює необхідність нарахування амортизації. Іншими словами виникає ситуація у якій на активи які ще не введені в експлуатацію нараховуватиметься амортизація, що є неприпустимим.

При підрядному способі здійснення капітального будівництва витрати визначатимуться сумою, сплаченою підряднику за збудований об'єкт згідно з

укладеними договорами та кошторисними розрахунками. Однак при цьому підприємство-забудовник несе низку витрат, які пов'язані з будівництвом та введенням в експлуатацію об'єктів будівництва: витрати на придбання (розроблення) проектно-кошторисної документації, витрати, пов'язані з комунікаціями, отриманням дозволів тощо. Тому всі названі витрати також необхідно обліковувати на рахунку 151 «Капітальне будівництво», де формуватиметься вартість об'єкта будівництва.

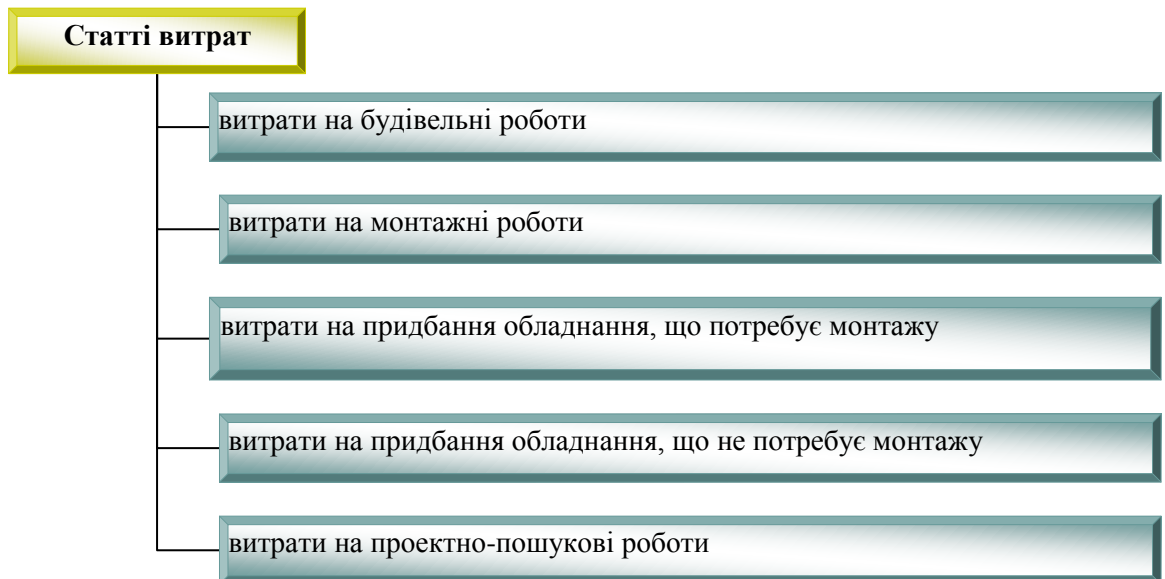


Рис. 2.9. Статті витрат при господарському способі капітального будівництва

Таким чином, приходимо до висновку, що послідовність дій, якої потрібно дотримуватися для правильного оприбуткування об'єктів необоротних активів, що надійшли, нарахування на них амортизації має бути така (рис. 2.10):

Окрім цього, облік безкоштовно отриманих необоротних активів які потребують додаткових витрат для введення їх в експлуатацію, на нашу думку, слід відображати на субрахунку 184 «Інші необоротні активи».

Зумовлено це тим, що якщо відображати такі активи відразу ж на рахунках 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» чи 12 «Нематеріальні активи», то виникає необхідність нарахування амортизації

хоча активи ще не введені в експлуатацію.

2.3. Амортизація необоротних активів: методика нарахування та організація обліку

Сучасна практика діяльності суб'єктів господарювання зіткнулася з низкою проблем, пов'язаних із неправильним розумінням та розмежуванням таких понять як «амортизація», «знос», «зношування». Недостатнє розуміння економічних категорій «знос» і «амортизація» призводить до неточного тлумачення їхньої сутності в обліковому та податковому законодавстві. На процес нарахування амортизації впливають особливості функціонування необоротних активів. Вартість активів, які використовуються протягом тривалого часу, розподіляється на періоди. Необхідність розподілу вартості основних засобів протягом терміну їхнього корисного використання зумовлена дією одного з основних принципів бухгалтерського обліку – принципу відповідності доходів і витрат.

У кожному новому кругообігу засобів підприємств, як стверджує С. В. Хома частина вартості засобів праці у вигляді амортизаційних відрахувань виокремлюється і продовжує рух у складі нової вартості, спочатку у вигляді незавершеного виробництва, далі як частина вартості готової продукції, а після її реалізації вона набуває форми грошових коштів або на деякий період – дебіторської заборгованості. Таким чином, сума амортизації узагальнює ту частину вартості основних засобів, яка трансформується в процесі господарської діяльності у грошові кошти, тобто зі складу необоротних активів повертається до оборотних [131, с. 9].

Економічне розуміння сутності «амортизація» є основою обґрунтування її призначення в діяльності суб'єктів господарювання. За діючою методикою бухгалтерського обліку не передбачено формування та здійснення обліку

амортизаційного фонду. Оновленню виробничого потенціалу підприємства сприяє не формування амортизаційного фонду чи облік амортизаційних сум на позабалансових рахунках, а фінансова політика, спрямована на акумулювання грошових коштів. Придбання необоротних активів здійснюється за рахунок не лише коштів амортизації, що перебувають в обороті, а й усіх інших складових власного та позиченого капіталу підприємства. Однак встановлення джерела придбання активів є умовним і суб'єктивним. Процес перенесення вартості необоротних активів прямо пов'язаний зі зниженням їхньої споживчої цінності. Втрата споживчої вартості основних засобів виявляється через їхній знос [33, с. 61].

На нашу думку, досліджуючи поняття «амортизація» «знос», «зношування» слід звернути увагу на такий взаємозв'язок: у процесі поточного використання та під впливом різноманітних зовнішніх чинників необоротні активи втрачають свою первісну споживчу вартість, що узагальнюється їхнім зносом. Втрата цієї споживчої вартості зумовлює зменшення вартості, що спричиняє їхнє зношування. Втрата ж вартості усіх засобів праці відбувається через перенесення її на новостворений готовий продукт (або на витрати періоду), тобто через нараховані суми амортизації.

Щодо розгляду облікової амортизації, то розрізняють різні підходи до застосування зазначених термінів «амортизація» та «знос» у чинних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Так у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» використано термін «амортизація», у П(С)БО 7 «Основні засоби» – «амортизація» та «знос».

Водночас варто відзначити, що зарубіжна практика передбачає для розподілу вартості окремих видів необоротних активів застосування різних понять. Згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку прийнято називати розподілену протягом визначеного періоду вартість основних засобів – «depreciation» (у перекладі з англ. знецінювання, зниження вартості); нематеріальних активів – «amortization» (у перекладі з англ. – амортизація, зношування); природних ресурсів «depletion» (у перекладі з англ. виснаження,

зменшення вартості невідновлюваного ресурсу), зазначає С. В. Хома [131].

Щоб розкрити ці поняття, варто розглянути їх детальніше. Під впливом часу, сил природи та в процесі експлуатації необоротні активи поступово зношуються: втрачають свої первинні фізичні якості основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, знижуються техніко-експлуатаційні показники як матеріальних, так і нематеріальних необоротних активів, в результаті – зменшується їх реальна балансова вартість. Таким чином, вони поступово переносять свою вартість на новостворений продукт.

Бухгалтерський облік покликаний визначити суму цієї вартості, величину зносу об'єктів у грошовому еквіваленті.

Величина зносу залежить від багатьох факторів: від виду необоротних активів, їх ролі у технологічному процесі виробництва, строку, умов, інтенсивності експлуатації тощо.

Прийнято розрізняти два основні види зносу: фізичний і моральний, хоч мають місце і інші (рис. 2.15).



Рис. 2.15. Характеристика видів зносу

Фізичний знос об'єкта означає втрату вартості в результаті спрацювання окремих його частин, складових чи механізму в цілому, в результаті чого стає неможливим його подальше використання без проведення відповідних поліпшень.

Моральний знос – категорія іншого плану, його реальний розмір визначити досить важко. Розрізняють моральний знос, пов'язаний з тим, що науково-технічний прогрес веде до появи нових об'єктів необоротних активів конструктивно більш досконаліх і продуктивних, але тієї ж вартості; а також знос, обумовлений створенням дешевих та економічних різновидів таких активів, що значно вигідніші в експлуатації, порівняно зі старими.

Результати ряду досліджень свідчать про те, що за основу розподілу вартості необоротних активів взято різні чинники перенесення їхньої вартості на новостворюваний продукт. Так, для прикладу, вартість природних ресурсів може бути розподілена тільки за виробничим методом, оскільки природні запаси мають властивість виснажуватися у процесі їх видобування.

З іншого боку, встановити закономірність споживання вартості економічних вигод, втілених у нематеріальних активах, на основі оцінки їхньої продуктивності неможливо. Тому вартість витрат на їх придбання підлягає розподілу на пропорційній основі протягом усього терміну їхнього використання. Природа основних засобів і нематеріальних активів різна. Їхня вартість підлягає зменшенню не тільки через процес перенесення (розподілу) вартості на вартість готової продукції, а й через втрату в цілому споживчої вартості.

З урахуванням призначення амортизації слід розглядати її функції.

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

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

- 4) регулююча;
- 5) відшкодування [131].

Суть оціночної функції економічної амортизації полягає в тому, що накопичена амортизація є вартісним показником спожитої у процесі господарського використання частини вартості активу.

Фіскальна амортизація виконує фіскальну функцію. Вона зменшує обсяг скоригованого прибутку підприємства, що забезпечує виведення коштів, витрачених на придбання необоротних активів, з бази оподаткування податком на прибуток.

За основу розподільчої функції взято принцип відповідності доходів і витрат. Ця функція виявляється при виборі такого методу розподілу вартості основних засобів, що максимально наближено враховує форму, в якій підприємство отримує економічні вигоди від споживання активу. Частина грошових коштів, які надходять разом з виручкою, відразу спрямовуються на сплату поточних зобов'язань, а грошові кошти в розмірі амортизації разом з прибутком залишаються в обігу і формують грошові потоки підприємства.

За допомогою регулюючої функції можна впливати на співвідношення між сумами амортизації і прибутку в складі грошових потоків залежно від фінансової та амортизаційної політики підприємства.

Реалізація функції відшкодування здійснюється через відшкодування авансованих на придбання основних засобів грошових коштів.

Отже, поняття «амортизація» можна розглядати з різних точок зору. Існування різних точок зору покликане, на нашу думку, висвітлювати різні функції амортизації, але не містити в собі відмінностей і протиріч у принципових питаннях, як то мета, методологія, інструменти та ін. А здійснення ефективної амортизаційної та податкової політики є необхідною умовою результативного функціонування підприємств на ринковому середовищі. Амортизаційна політика держави – сукупність заходів, спрямованих на стимулювання інвестиційної ініціативи суб'єктів господарювання.

Слід також зазначити, що нарахування амортизації відбувається на протязі строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при зарахуванні його на баланс. Однак, Податковий Кодекс обмежив права підприємств у відношенні встановлення строків, розробив мінімальні строки корисного використання необоротних активів. Хоча законодавчо строк корисного використання об'єкта основних засобів визначається підприємством самостійно та зазначається у відповідному розділі наказу про облікову політику.

Проте абсолютно точно визначити такий термін неможливо: очікуваний строк експлуатації у даному випадку визначається кількістю календарних днів, а фактичний час роботи об'єкта невідомий. У супровідних документах до необоротних активів, як правило, вказуються технічні характеристики об'єкта, і не дається ніякої інформації про можливий термін корисного використання, очікувані обсяги виробництва продукції чи виконання робіт. Адже необхідно враховувати ще й інтенсивність та умови експлуатації об'єкта на конкретному підприємстві (закрите чи відкрите приміщення, де встановлено об'єкт, змінність роботи, опалення, якість сировини тощо).

Отже, передбачити все точно неможливо, тому визначення терміну корисного використання зазвичай дає приблизний результат, виходячи з:

- очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта;
- очікуваного фізичного зносу;
- морального зносу (внаслідок технічного прогресу або зміни попиту на продукцію);
- правових або аналогічних обмежень щодо використання об'єкта (строк оренди, передбачений угодою або законодавством, що визначає граничний строк безпечної експлуатації певних об'єктів тощо) та інші фактори.

Після визначення вартості об'єкта, що підлягає амортизації, й очікуваного періоду його використання, залишається лише зробити розрахунок.

Згідно з п.28 П(С)БО 7 «Основні засоби» метод амортизації має враховувати форму, в якій підприємством отримується економічна вигода від

активу [100].

Підприємство може самостійно здійснювати вибір відповідних методів амортизації основних засобів, що впливатиме на величину витрат та які поділяються на 2 групи.

Зупинимось детальніше на характеристиці наведених методів амортизації. Для узагальнення інформації про методи нарахування амортизації побудуємо таблицю наступної форми (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Характеристика методів нарахування амортизації згідно ПКУ

| № з/п | Назва методу | Сфера та передумови застосування |
|-------|--|--|
| 1 | 2 | 4 |
| 1. | Прямолінійний метод | Річна норма залишатиметься незмінною впродовж усього строку корисної експлуатації об'єкта; відповідно, сталими будуть річна і місячна суми амортизації (за умови незмінності первісної вартості об'єкта). Цей метод простий і послідовний, що пояснює його популярність та широке використання на практиці. Перевагами прямолінійного методу є: рівномірність, стабільність, пропорційність нарахування амортизації та віднесення її на собівартість, простота і точність розрахунків. Він побудований на припущенні, що основні засоби рівномірно зношуються упродовж строку їх використання, а ігнорується те, що з часом ступінь зношеності основних засобів зростає і вони потребують більших витрат на обслуговування та ремонт. Крім того, цей метод не враховує можливості швидкого морального зносу деяких об'єктів основних засобів і не має реальної оцінки виробничих потужностей основних засобів у різні періоди експлуатації. |
| 2. | Метод зменшення залишкової вартості | У перший рік експлуатації об'єкта основних засобів базою для нарахування амортизації такого об'єкта буде його первісна вартість. Залишкова вартість після закінчення строку корисної експлуатації практично дорівнює визначеній ліквідаційній вартості. На наш погляд, цей метод досить трудомісткий, містить порівняно складніші математичні підрахунки норми амортизації і найбільше підходить для амортизації тих об'єктів, які швидко знецінюються, оскільки на початковому етапі (перший рік експлуатації) знос значно перевищує наступні нарахування. |

| | | |
|----|--|---|
| 3. | Метод прискореного зменшення залишкової вартості — | Ліквідаційна вартість у зазначений розрахунок не входить. Її величина необхідна лише для розрахунку амортизації за останній рік. Метод прискореного зменшення залишкової вартості виходить з того, що корисність і продуктивність основних засобів у перші періоди використання є значно вищими, ніж у наступні. Норма амортизації застосовується не до вартості, що амортизується, а до балансової (залишкової) вартості об'єкта на кінець попереднього періоду. У той же час через те, що амортизація нараховується на залишкову вартість об'єкта, прискорений метод має ті ж властивості, що й відсотковий, а саме: більшу суму амортизації у перший рік і поступове її зменшення до кінця терміну експлуатації об'єкта. |
| 4. | Кумулятивний метод | Залишкова вартість на кінець строку корисної експлуатації об'єкта дорівнює його ліквідаційній вартості. Під цим методом, як і під відсотковим і прискореним, розуміється зменшення амортизації, що нараховується, до кінця терміну експлуатації об'єкта, тобто чим менше залишається років експлуатації об'єкта, тим меншими є коефіцієнт і сума амортизації. |
| | | Кумулятивний метод є простим і раціональним, забезпечує повне відшкодування вартості об'єкта, що амортизується, до кінця строку експлуатації, але має певний недолік – при використанні цього методу не завжди додержується принцип відповідності: сума амортизації, визнана витратами поточного періоду, часто не узгоджується з фактичною експлуатацією активу, а отже, і з отриманням доходів від цього. |
| 5. | 50% | У першому місяці використання об'єкта амортизація нараховується в розмірі 50% його вартості, яка амортизується. Решта 50% амортизується у місяці їх списання з балансу. |
| 6. | 100% | Амортизація нараховується у першому місяці використання об'єкта в розмірі 100% його вартості, яка амортизується. |

Прямолінійний метод, на наш погляд, найбільш придатний для нарахування амортизації за об'єктами, які опосередковано беруть участь у виробничому процесі, у випадках, коли досить точно визначити обсяг економічних вигод від їх використання неможливо. Це можуть бути адміністративні будівлі, меблі, службові автомобілі тощо.

Щодо методів прискореної амортизації, то історично вони виникли у воєнних галузях, потім вони стали джерелом формування фінансових ресурсів для розвитку прогресивних галузей виробництва. З 1997 р. в Україні ці методи, пристосовані винятково для цілей оподаткування, витіснили усі інші. Зарубіжна практика свідчить про досить широке використання у бухгалтерському обліку методів прискореної амортизації основних засобів, що виправдано для активів,

яким притаманний швидкий моральний знос. Швидка зміна основних засобів зумовлена і потребами в оновленні продукції, зростанні її якості, збільшенні обсягів виробництва, розвитку технології. Прискорена амортизація є одним із дієвих способів протидії негативному впливу інфляції на реальну вартість накопиченого зносу. Її впровадження продиктовано фінансовою політикою як підприємств, так і держави [76, с. 95].

Доцільність використання прискорених методів полягає в тому, що:

- найбільша інтенсивність використання основних засобів припадає на перші роки його експлуатації, коли вони фізично і морально ще нові;
- накопичуються грошові кошти для заміни амортизаційного об'єкта у разі його морального старіння або інфляції;
- забезпечується можливість збільшення частини витрат на ремонт амортизованих об'єктів, що припадають на останні роки використання їх без відповідного збільшення витрат виробництва за рахунок того, що сума амортизації, що нараховується у ці роки, зменшується.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості (прискорений метод) виходить з того, що корисність і продуктивність основних засобів у перші періоди використання є значно вищою, ніж в наступні. У зарубіжній практиці цей метод називається методом подвійного зменшення залишку. В окремих країнах поряд з існуванням подвійного зменшення він допускає вільний вибір власниками додаткового прискорення, що на жаль не передбачається вітчизняним П(С)БО 7. У ряді країн норма амортизації збільшується не в 2, а в 1,5; 3 чи 4 рази. Так, у Франції застосовуються такі коефіцієнти: 1,5 при строку служби об'єкта 3-4 роки; 2-5 – 6 років; 2,5 – якщо строк служби об'єкта перевищує 10 років. Проте, найчастіше, особливо в США, застосовується метод подвійної норми амортизації [127, с. 287].

Кумулятивний метод амортизації та метод прискореного зменшення залишкової вартості – найбільш привабливі для вітчизняних підприємств, оскільки упродовж перших років експлуатації об'єктів (коли вони практично нові) накопичується максимальна сума грошових коштів на придбання нових

об'єктів за допомогою амортизації, яка відноситься на собівартість виготовленої продукції, виконаних робіт, послуг. При цьому в останні роки експлуатації тих же об'єктів, коли збільшуються затрати на їх утримання і ремонт, сума амортизації, яка нараховується, незначна, що балансує витрати виробництва упродовж терміну використання таких необоротних активів.

Щодо вигідності застосування методів прискореної амортизації, то висновки кожне підприємство змушене робити самостійно, враховуючи багато чинників: калькулювання цін на готову продукцію, обсяг та терміни власних капітальних вкладень тощо.

Метод, який застосовується, як правило, до активної частини основних засобів, які експлуатуються нерівномірно, називається виробничим. Він передбачає, що функціональна корисність об'єкта залежить не від часу, а від результатів його використання.

Це, на нашу думку, досить простий і ефективний метод нарахування амортизації і може бути визнаний найбільш точним за умови, що фактичний обсяг продукції (робіт, послуг) можна достовірно визначити. Цей метод змушує підприємство дбати про те, щоб виробничі об'єкти постійно експлуатувалися, тим самим швидше «переносили» свою вартість на вартість готової продукції. Тоді суми нарахованої амортизації майже цілком відповідатимуть фактичному зносу об'єктів у процесі їх корисного використання.

Слід також відмітити, що на сьогодні немає однозначних рекомендацій щодо вибору того чи іншого методу амортизації – необхідно враховувати розмаїття галузей, об'єктів необоротних активів, способи їх використання тощо. Тому всі методи можна вважати рівноцінними кожен з них, переслідуючи єдину мету, у відповідних періодах корисного використання визначає різні суми амортизації і зміни залишкової вартості об'єкта.

Таким чином, порівнюючи методи амортизації, можна зауважити, що методи прискореної амортизації мають сприяти прискоренню процесу оновлення необоротних активів. Порівняно з прямолінійним методом вони

передбачають більші розміри амортизації у перші роки експлуатації активів, ніж у останні, із зменшенням амортизаційних відрахувань з періоду в період упродовж строку корисного використання.

Дигресивні методи ґрунтуються на інших аргументах. З одного боку, в перші роки експлуатації актив є технічно і фізично новим, потребує незначних витрат на ремонт та утримання і може принести більший дохід, ніж у наступні роки. Тому за принципом відповідності доцільно у ці роки більшу частину його первісної вартості віднести на поточні витрати. З іншого боку, ефективність використання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів зменшується з року в рік, а витрати на ремонт, відповідно, зростають. Тому загальна сума річних витрат, пов'язаних з їх експлуатацією, залишається приблизно однаковою упродовж життєвого циклу об'єкта. Виробничий метод не має чіткої природи внаслідок коливання обсягів виробництва.

Найпростішим з усіх перелічених методів є прямолінійний. Коли метою нарахування амортизації є якнайшвидше списання необоротних активів, доцільно обрати метод прискореного зменшення залишкової вартості. Цей метод, а також методи зменшення залишкової вартості та кумулятивний підійдуть, якщо виникне необхідність нарахування великої суми амортизації у перші роки використання об'єкта необоротних активів.

Як бачимо, вибір методу нарахування амортизації – це дуже серйозне питання. Обрані методи слід прописати в наказі про облікову політику підприємства.

Не залежно від методу, нарахування амортизації в обліку відображається такими бухгалтерськими проведеннями:

Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності»;

Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Списання раніше нарахованого зносу оформляється проведенням:

Дт 13«Знос (амортизація) необоротних активів»;

Кт 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи».

Підсумовуючи вищенаведене, зазначимо, що амортизація – це спосіб поступового перенесення вартості необоротних активів, які беруть участь у виробництві, протягом терміну їх корисного використання на собівартість продукції і накопичення коштів для відшкодування витрат на їх відтворення. Відповідно, методи нарахування амортизації забезпечують систематичний розподіл вартості об'єктів необоротних активів протягом строку їх корисного використання, тому від обраного методу нарахування амортизації необоротних активів (згідно з новим групуванням) і буде залежати порядок розподілу сум амортизації по роках і відтворення необоротних активів.

2.4. Методика обліку вибуття необоротних активів

Одним з найбільш проблемних ділянок обліку необоротних активів є процес їх вибуття. Насамперед це пов'язано з постійним оновленням нормативно-правового забезпечення, яке регулює ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємств щодо активів які списуються з балансу.

Щодо поняття „вибуття необоротних активів”, то більшість авторів вважають це списанням необоротних активів у результаті ліквідації, продажу та інших причин.

Серед напрямків вибуття виокремлюють:

- продаж;
- безоплатну передачу;
- списання через ліквідацію.

Організація обліку вибуття необоротних активів передбачає:

- визначення нормативної бази;
- встановлення порядку списання необоротних активів;

- вибір носіїв інформації для відбиття операцій з вибуття;
- розробку облікових номенклатур за зазначеним напрямом;
- встановлення графіка руху носіїв інформації;
- відповідно до таких документів:

Слід також відмітити, що введення П(С)БО 27 спричинило ускладнення обліку продажу необоротних активів, що зумовило непорозуміння, в першу чергу у застосуванні рахунків для відображення операцій з продажу необоротних активів.

Однак у тому ж П(С)БО 27 зазначено, що період завершення продажу може бути продовжено на строк більше одного року в разі, якщо це обумовлено обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, яке продовжує виконувати план продажу»

Таким чином, як зазначає, Лопатовський В.Г., у підприємств є теоретична можливість утримувати у складі необоротних активів, призначених для продажу, активи протягом терміну і більше одного року, якщо вони зможуть обґрунтувати таку ситуацію зовнішніми причинами. Але подібна ситуація у більшості випадків може призводити до ряду зловживань з боку підприємств, які будуть спрямовані на переформатування структури балансу, а саме зміни питомої ваги окремих його елементів [72, с. 228].

Слід також відмітити, що серед науковців не має одностайності, щодо переведення необоротних активів у групу запасів.

Так, А.В. Максименко відмічає, що об'єднання на одному бухгалтерському рахунку різних за економічними характеристиками об'єктів активів знизить поінформованість користувачів бухгалтерської інформації та не дасть їм можливості приймати ефективні управлінські рішення [78, с. 260].

Протилежну думку з цього приводу має Моссаковський В.Б. Зокрема, він зазначає: «...процес переведення об'єктів раніше функціонуючого підприємства у товари цілком логічний, адже створена машина з точки зору національного господарства спершу була продукцією підприємства-виробника, потім товаром, засобом виробництва і знову товаром (якщо підприємство

перестає існувати або змінюється призначення об'єкта) [81, с. 18].

Відобразимо порядок обліку необоротних активів, утримуваних для продажу на прикладі окремого об'єкта основних засобів, за яким прийняте рішення про його реалізацію та укладено угоду про це з покупцем у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Кореспонденція рахунків з обліку необоротних активів, утримуваних для продажу

| № п/п | Зміст господарської операції | Кореспондуючі рахунки | |
|-------|---|---|---|
| | | Дебет | Кредит |
| 1. | Відображено передоплату за необоротні активи, утримувані для продажу, що як планується будуть реалізованими | 311 «Поточні рахунки в національній валюті» | 680 «Розрахунки пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу» |
| 2. | Відображено податкове зобов'язання з ПДВ у складі передоплати | 643 «Податкові зобов'язання» | 641 «Розрахунки за податками» |
| 3. | Списано залишкову вартість основного засобу, що переводиться до складу необоротних активів, утримуваних для продажу | 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» | 10 «Основні засоби» |
| 4. | Списано знос основного засобу, що переводиться до складу необоротних активів, утримуваних для продажу | 131 «Знос основних засобів» | 10 «Основні засоби» |
| 5. | Відображено дохід від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу | 680 «Розрахунки пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу» | 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» |
| 6. | Закрите податкове зобов'язання з ПДВ | 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» | 643 «Податкові зобов'язання» |
| 7. | Списано вартість реалізованого необоротного активу, утримуваного для продажу | 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» | 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» |

Окрім цього слід зазначити, що зміни у порядку відображення реалізації необоротних активів, потягли за собою реформування методики визнання доходів та затрат по операціям їх продажу. Якщо раніше дані операції відносили до інвестиційної діяльності суб'єкта господарювання, тому для

відображення собівартості реалізованих необоротних активів використовували окремі синтетичні рахунки, то при продажі на даний момент, собівартість списується на субрахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів». Аналогічна ситуація з відображенням доходів від реалізації, які включають субрахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів».

Що ж стосується вибуття інвестиційної нерухомості, то відповідно до П(С)БО 32, «моментом» вибуття інвестиційної нерухомості вважають продаж, передачу у фінансову оренду, ліквідацію, внесення у статутний капітал, переведення з інвестиційної нерухомості до операційної нерухомості, списання при невідповідності критеріям визнання активів, списання з інших причин.

Фінансовий результат від вибуття визначається шляхом вирахування з доходу від вибуття балансової вартості інвестиційної нерухомості, непрямих податків та витрат, що пов'язані з вибуттям.

Перед початком підготовки об'єкта інвестиційної нерухомості до продажу, його слід перевести до складу необоротних активів, утримуваних для продажу. Така операція відображається в обліку записом:

Дт 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»;
Кт 100 «Інвестиційна нерухомість».

Порядок реалізації інвестиційної нерухомості, на нашу думку, потребує належного практичного застосування. Адже новоприйнятий порядок обліку (субрахунки 712, 943) не розповсюджується на процеси вибуття інвестиційної нерухомості (інвестиційної нерухомості, що оцінюється за справедливою вартістю). Якщо реалізація інвестиційної нерухомості здійснюється без попередньої підготовки, то інвестиційна нерухомість переведенню до складу запасів не підлягає.

Окрім цього, слід відмітити, що часті зміни нормативно-правових актів призводять до різного роду непорозумінь, які виникають в ході практичного застосування цих документів. Зокрема, було виявлено певну невідповідність у рекомендаціях Міністерства фінансів щодо обліку доходів та витрат від реалізації необоротних активів.

Таблиця 2.8

**Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення
безкоштовної передачі необоротних активів**

| № п/п | Зміст операції | Дебет | Кредит |
|-------|--|---|---|
| 1. | Списано суму зносу переданого об'єкта | 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» | 10 «Основні засоби»; 11 «Інші необоротні матеріальні активи»; 12 «Нематеріальні активи» |
| 2. | Списано залишкову вартість | 976 «Списання необоротних активів» | 10 «Основні засоби»; 11 «Інші необоротні матеріальні активи»; 12 «Нематеріальні активи» |
| 3. | Відображено податкові зобов'язання з ПДВ | 976 «Списання необоротних активів» | 641 «Розрахунки за податками» |
| 4. | Списано на фінансові результати витрати з передачі об'єкта | 793 «Результат іншої діяльності» | 976 «Списання необоротних активів» |
| 5. | Відображено збиток від безоплатної передачі | 44 «Нерозподілені прибутки» | 793 «Результат іншої діяльності» |

Висновки до розділу 2

У результаті дослідження методики та організації обліку необоротних активів нами сформульовано такі висновки і рекомендації:

1. Дослідивши особливості документального оформлення операцій з необоротними активами, можна стверджувати, що необхідно удосконалювати практичні засади організації обліку таких активів, пристосовуючи їх до практичних потреб суб'єктів підприємницької діяльності. Основними шляхами удосконалення організації обліку необоротних активів є раціоналізація форм первинних документів, адаптованих до сучасних вимог. Враховуючи це визріла необхідність внесення пропозицій щодо змін у чинних типових формах

документів з обліку необоротних активів. Так, на нашу думку, до вже наявних реквізитів «Акта приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів необхідно додати ще позначку, чи приніс даний ремонт (модернізація) збільшення економічних вигод об'єкта необоротних активів в майбутньому, оскільки бухгалтер не може цього самостійно визначити при віднесенні ремонтних витрат на витрати чи безпосередньо вартість об'єкту.

2. Амортизація – це спосіб поступового перенесення вартості необоротних активів, які беруть участь у виробництві, протягом терміну їх корисного використання на собівартість продукції і накопичення коштів для відшкодування витрат на їх відтворення. Відповідно, методи нарахування амортизації забезпечують систематичний розподіл вартості об'єктів необоротних активів протягом строку їх корисного використання, тому від обраного методу нарахування амортизації необоротних активів (згідно з новим групуванням) і буде залежати порядок розподілу сум амортизації по роках і відтворення необоротних активів.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Аналіз складу, динаміки і структури необоротних активів та ефективності їх використання.

Метою розрахунку показників використання необоротних активів є поетапне виявлення об'єктів, які не забезпечують корисної віддачі, є «вузькими місцями» у виробництві і потребують підвищених поточних витрат при їх експлуатації. Після аналізу проводять організаційно-технічні заходи, які включають комплекс дослідницьких, конструкторських, технологічних і організаційних робіт, направлених на ліквідацію виявлених «вузьких місць». Такими заходами можуть бути: придбання і запуск в експлуатацію нового устаткування, заміна устаткування на більш досконале, модернізація, оснащення діючого устаткування засобами автоматизації і механізації тощо.

Однією з найважливіших задач підвищення ефективності використання необоротних активів є своєчасне введення в експлуатацію нових основних засобів і виробничих потужностей, швидке їхнє освоєння.

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

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

Аналіз починається з вивчення обсягу необоротних активів, їх динаміки та структури.

При аналізі складу та структури необоротних активів виробничого призначення визначаються значення кожної їх групи в абсолютній сумі, а також питома вага в загальній вартості та зміни протягом звітного року.

Аналіз структури необоротних активів проводиться методом порівняння питомої ваги груп основних засобів до їх загальної вартості на кінець звітного періоду з аналогічними їх показниками на початок цього періоду за даними форми №5 «Примітки до річної фінансової звітності» II розділу «Основні засоби» (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Структура необоротних активів ПРАТ «Тернопільський молокозавод Молокія» за 2017р.

| Склад необоротних активів | Наявність на початок 2017р. | | Наявність на кінець 2017р. | |
|------------------------------------|-----------------------------|---------------|----------------------------|---------------|
| | тис. грн | питома вага % | тис. грн | питома вага % |
| 1 | 2 | 3 | 8 | 9 |
| Виробничі основні засоби | 152022 | 65,05 | 223515 | 86,6 |
| Невиробничі основні засоби | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Разом основних засобів | 152022 | 65,05 | 223515 | 86,6 |
| Незавершене капітальне будівництво | 74854 | 32,05 | 24608 | 9,5 |
| Нематеріальні активи | 1887 | 0,8 | 3098 | 1,2 |
| Довгострокові фінансові інвестиції | 4931 | 2,1 | 7023 | 2,7 |
| Разом усіх необоротних активів | 233694 | 100 | 258244 | 100 |

Дані таблиці 3.1. показують, що за звітний період відбулися значні зміни

в наявності та структурі необоротних активів. Вартість основних засобів зросла на 71493 тис. грн. або на 47%, а вартість нематеріальних активів збільшилась на 1211 тис. грн. (64,2%). Також простежується зростання довгострокових фінансових інвестицій на 2092 тис. грн. (42,4%).

Для більш детального аналізу динаміки необоротних активів розглянемо таблицю 3.2.

Таблиця 3.2

Аналіз зміни структури необоротних активів ПРАТ „Тернопільський молокозавод Молокія” за 2016-2017 рр.

| Показники | Наявність на поч. 2016 р. тис. грн. | 2017 р | | зміна за 2016р. (+)(-) | зміна за 2017р. (+)(-) |
|------------------------------------|-------------------------------------|------------------------|--------------------------|------------------------|------------------------|
| | | на поч. року тис. грн. | на кінець року тис. грн. | | |
| Основні засоби | 115642 | 152022 | 223515 | +36380 | +71493 |
| Незавершене капітальне будівництво | 16013 | 74854 | 24608 | +58841 | -50246 |
| Нематеріальні активи | 1675 | 1887 | 3098 | +212 | +1211 |
| Довгострокові фінансові інвестиції | 0 | 4931 | 7023 | +4931 | +2092 |
| Разом усіх необоротних активів | 133330 | 233694 | 258244 | +100364 | +24550 |

Із даних таблиці бачимо, що протягом 2016 року обсяг необоротних активів збільшився на 100364 тис. грн., за 2017 рік – на 24550 тис. грн. Слід також відмітити, що як у 2016 р. так і в 2017 р. можна простежити суттєве зростання вартості основних засобів +36380 тис. грн. у 2016 р. та + 71493 тис. грн. у 2017 р. Також у 2016 р. значно зросли витрати підприємства на капітальне будівництво +58841 тис. грн. Таким чином можна стверджувати, що саме у 2016 р. відбулося значне поповнення активної частини основних засобів,

що сприяє збільшенню обсягів виконаних робіт підприємства, та подальшого підвищення конкурентоздатності робіт тощо.

На зміну стану основних засобів суттєво впливає їх знос, що є процесом споживання їх вартості в тій мірі, в якій вони втрачають свою споживчу вартість чи матеріально зношуються. Дані про знос використовуються для узагальненої характеристики стану основних засобів чи окремих груп.

В процесі аналізу розраховують коефіцієнт зносу (K_3) на початок і кінець року. Він розраховується як відношення суми зносу основних засобів до їх первісної (початкової) вартості.

$$K_3 = \frac{\sum \text{зносу ОЗ}}{\text{Первісна вартість ОЗ}}, \quad (3.1)$$

$$K_{32016} = \frac{120486}{272508} = 0,44$$

$$K_{з2017} = \frac{165183}{388698} = 0,42$$

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

Таблиця 3.3

**Аналіз показників зносу основних засобів на ПРАТ «Тернопільський
молокозавод Молокія» за 2016-2017ро.**

| Показники | 2016 р. | 2017 р. | Зміни (+)(-) |
|----------------------------------|---------|---------|--------------|
| 1. Основні засоби (тис. грн.) | 272508 | 388698 | +116190 |
| 2. Знос (тис. грн.) | 120486 | 165183 | +44697 |
| 3. Коефіцієнт зносу | 0,44 | 0,42 | -0,02 |

Як видно з табл. 3.3, коефіцієнт зносу на кінець 2017 р. у порівнянні із 2016 зменшився на 0,02, й на 01.01.2018 р. становив 0,42.

Коефіцієнт оновлення розраховується як відношення вартості основних засобів, що надійшли, до їх вартості на кінець звітного періоду. Він відображає ступінь оновлення основних засобів в результаті введення в дію нових об'єктів, придбання чи безоплатного отримання від інших організацій.

$$K_{он2016} = \frac{36380}{272508} = 0,13$$

$$K_{он2017} = \frac{71493}{388698} = 0,18$$

Із проведених розрахунків бачимо, що коефіцієнт оновлення на досліджуваному підприємстві має позитивну динаміку. Так у 2017 р. даний коефіцієнт зріс на 0,05 і на кінець 2017 р. становив 0,18, що безперечно є позитивним у роботі підприємства.

Для визначення технічного стану основних засобів використовують коефіцієнт придатності основних засобів, який розраховується як відношення залишкової вартості основних засобів до первісної їх вартості.

$$K_{\text{прид.}} = \frac{\text{Залишкова вартість ОЗ}}{\text{Первісна вартість ОЗ на кн. періоду}}, \quad (3.3)$$

$$K_{\text{прид.2016}} = \frac{152022}{272508} = 0,56$$

$$K_{\text{прид.2017}} = \frac{223515}{388698} = 0,58$$

Значення коефіцієнта придатності у порівнянні із 2016 р. зросло на 0,02 й на 01.01.2018 р. становило 0,58. Тобто у 2017 р. 58% основних засобів є придатними до використання, завдяки тому, що за період, що аналізується, відбулося зростання вартості основних засобів за рахунок введення нової техніки.

Розрахунок коефіцієнтів подамо в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

**Аналіз показників ефективності використання основних засобів ПРАТ
«Тернопільський молокозавод Молокія» за 2016-2017 рр.**

| Показники | 2016 рік | 2017 рік | Відхиленн (+,-) |
|--|----------|----------|-----------------|
| Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (тис. грн.) | 1172345 | 1522871 | +350526 |
| Середньорічна вартість основних виробничих засобів (тис. грн.) | 133832 | 187769 | +53937 |
| Чистий прибуток | 13172 | 42550 | +29378 |
| Фондовіддача (грн.) | 8,76 | 8,11 | -0,65 |
| Фондомісткість (грн.) | 0,11 | 0,12 | +0,01 |
| Рентабельність | 0,1 | 0,23 | +0,13 |

З даних таблиці спостерігаємо, що фондовіддача основних виробничих засобів зменшилася на 0,65 грн. в порівнянні з минулим роком, а показник фондомісткості в 2016 році склав 0,11 грн., а у 2017 році на 0,01 грн. більше і становив 0,12 грн. Це означає, що на 1-цю вартості продукції у звітному році

припадає 0,12 грн. вартості основних засобів.

Отже, ефективність діяльності будь-якого підприємства залежить від певних чинників. Останніми роками збільшилось значення речових факторів виробництва основних засобів. Основними проблемами є їхнє збереження, переоснащення для подальшої роботи на підприємстві. Збільшення обсягу виробництва відбувається при ефективному використанню основних засобів. Таким чином, проблема ефективності основних засобів стає на перший план у процесі вивчення і дослідження роботи підприємств.

Висновки до розділу 3

Дослідження методики аналізу необоротних активів дало змогу зробити такі висновки:

1. За результатами аналізу встановлено, що у складі активів найбільшу частку займають необоротні активи, питома вага яких на кінець 2017 року зменшилася на 8,7 процентних пункти і станом на 01.01.2018 р. становила 55,1%. Також було встановлено, що протягом 2016 року обсяг необоротних активів збільшився на 100364 тис. грн., за 2017 рік – на 24550 тис. грн. Слід також відмітити, що як у 2016 р. так і у 2017 р. можна простежити суттєве зростання вартості основних засобів +36380 тис. грн. у 2016 р. та +71493 тис. грн. у 2017 р. Також у 2017 р. простежується зростання вартості нематеріальних активів на 1211 тис. грн. (64,2%), довгострокових фінансових інвестицій на 2092 тис. грн. (42,4%) та витрат підприємства на капітальне будівництво +58841 тис. грн. Таким чином можна стверджувати, що саме у 2017 р. відбулося значне поповнення активної частини основних засобів, що сприяє збільшенню обсягів виконаних робіт підприємства, та подальшого підвищення конкурентоздатності робіт тощо

2. Проводячи аналіз змін технічного стану основних засобів ПРАТ «Тернопільський молокозавод Молокія» за 2016-2017 рр. було встановлено, що коефіцієнт зносу на кінець 2017 р. у порівнянні із 2016 р. зменшився на 0,02, й на 01.01.2018 р. становив 0,42. Щодо коефіцієнта придатності, то значення даного показника у порівнянні із 2016 р. зросло на 0,02 й на 01.01.2018 р. становило 0,58. Тобто у 2017 р. 58% основних засобів є придатними до використання, завдяки

тому, що за період, що аналізується, відбулося зростання вартості основних засобів за рахунок введення нової техніки.

3. Встановлено, що фондівіддача основних засобів у 2017 р. на ПРАТ «Тернопільський молокозавод Молокія» зменшилася на 0,65 грн. в порівнянні з минулим роком й на кінець року становила 8,11 грн. Показник фондомісткості в 2016 році склав 0,11 грн., а у 2017 році на 0,01 грн. більше і становив 0,12 грн. Це означає, що на 1-цю вартості продукції у звітному році припадає 0,12 грн. вартості основних засобів. Разом з тим, слід відмітити, що характерною особливістю показника фондівіддачі є те, що його зменшення не завжди свідчить про зниження ефективності виробництва. Так, впровадження у виробництво нової техніки нерідко призводить до зниження фондівіддачі, що й спостерігається на ПРАТ «Тернопільський молокозавод Молокія»

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове бачення шляхів вирішення наукової проблеми, що полягає в удосконаленні обліку і аналізу необоротних активів. Це дало змогу сформулювати такі висновки:

1. Необоротні активи – це сукупність матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів і прав, які беруть участь у виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг або ж утримуються для їх використання у соціально-адміністративних цілях, від яких очікується отримувати економічні вигоди довготривалий час (більше 12 місяців або операційного циклу). Таке визначення розкриває економічну суть необоротних активів і характеризує їх як об'єкт обліку і управління, що в свою чергу дає можливість ефективніше визначати їх характерні риси, склад, стан наявності і руху даних об'єктів.

2. Основою правильної організації обліку необоротних активів є їх класифікація. Система «необоротні активи» є достатньо складною і має потребу, поза сумнівом, в докладній класифікації по різних ознаках, а саме за: галузевою ознакою; функціональним призначенням; рівнем використання; належністю; внеском до кінцевого фінансового результату діяльності підприємства; характером обслуговування окремих видів діяльності; їх роллю у виробничому процесі; групами в бухгалтерському обліку; групами при оподаткуванні.

3. Дослідивши класифікацію та склад необоротних активів, визначено деякі проблемні моменти. Так, важливим, на нашу думку, є поділ необоротних 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.

4. На основі узагальнення та систематизації результатів досліджень вчених-економістів запропоновано доповнити класифікацію дебіторської заборгованості наступними ознаками: по відношенню до кредитора (контрагента); за ризиком неплатежу; за реальністю виникнення; відносно підприємства. Включення запропонованих класифікаційних ознак характеризує все різноманіття видів дебіторської заборгованості й, більше того, дозволяє організувати діючу систему контролю її рівня.

5. Встановлено, що дисконтування довгострокової дебіторської заборгованості є доцільним, особливо там, де є підстави сумніватися у справедливості оцінки фінансових активів, грошове відшкодування щодо яких відстрочено у часі. Застосування дисконтованої вартості для бухгалтерського обліку позитивно впливає на якість звітної інформації, оскільки довгострокові фінансові активи й зобов'язання відображаються за їх ринковою вартістю, а у звіті про фінансові результати відображаються нарахування відсоткового доходу чи витрати за ефективною відсотковою ставкою, що цілком відповідає принципу економічної доцільності.

6. Дослідивши особливості документального оформлення операцій з необоротними активами, можна стверджувати, що необхідно удосконалювати практичні засади організації обліку таких активів, пристосовуючи їх до практичних потреб суб'єктів підприємницької діяльності. Основними шляхами удосконалення організації обліку необоротних активів є раціоналізація форм первинних документів, адаптованих до сучасних вимог. Враховуючи це визріла необхідність внесення пропозицій щодо змін у чинних типових формах документів з обліку необоротних активів. Так, на нашу думку, до вже наявних реквізитів «Акта приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» необхідно додати ще позначку, чи приніс даний ремонт (модернізація) збільшення економічних вигод об'єкта необоротних активів в майбутньому, оскільки бухгалтер не може цього самостійно визначити при віднесенні ремонтних витрат на витрати чи безпосередньо вартість об'єкту.

7. Облік безкоштовно отриманих необоротних активів які потребують додаткових витрат для введення їх в експлуатацію, запропоновано відображати на субрахунку 184 «Інші необоротні активи». Зумовлено це тим, що якщо відображати такі активи відразу ж на рахунках 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» чи 12 «Нематеріальні активи», то виникає необхідність нарахування амортизації хоча активи ще не введені в експлуатацію.

8. Амортизація – це спосіб поступового перенесення вартості необоротних активів, які беруть участь у виробництві, протягом терміну їх корисного використання на собівартість продукції і накопичення коштів для відшкодування витрат на їх відтворення. Відповідно, методи нарахування амортизації

забезпечують систематичний розподіл вартості об'єктів необоротних активів протягом строку їх корисного використання, тому від обраного методу нарахування амортизації необоротних активів (згідно з новим групуванням) і буде залежати порядок розподілу сум амортизації по роках і відтворення необоротних активів.

9. Вивчення порядку реалізації необоротних активів, дозволило зробити висновок, що відображення продажу таких засобів із використанням рахунків 71 «Інший операційний дохід» і 94 «Інші операційні витрати» суперечить вимогам НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», в якому зазначено, що реалізація необоротних активів є інвестиційною діяльністю. У зв'язку з цим, необоротні активи, які підприємство використовувало в процесі своєї діяльності та вирішило здійснити їх продаж, слід відображати на новому субрахунку 110 «Необоротні активи, утримувані для продажу». При цьому для відображення реалізації необоротних активів використовувати субрахунки 973 і 743, які вилучені із переліку Плану рахунків. Вони будуть повністю розкривати зміст і структуру операцій реалізації необоротних активів в інвестиційній сфері та не будуть суперечити визначенням видів діяльності. Тобто повністю відповідати ознакам інвестиційної діяльності.

10. Завданнями аналізу необоротних активів є: перевірка забезпеченості підприємства необоротними активами; аналіз технічного стану необоротних активів; аналіз рівня використання та виявлення причин, недоліків у використанні; розрахунки впливу використання необоротних активів на обсяг випуску продукції.

11. За результатами аналізу встановлено, що у складі активів найбільшу частку займають необоротні активи, питома вага яких на кінець 2017 року зменшилася на 8,7 процентних пункти і станом на 01.01.2018 р. становила 55,1%. Також було встановлено, що протягом 2016 року обсяг необоротних активів збільшився на 100364 тис. грн., за 2017 рік – на 24550 тис. грн. Слід також відмітити, що як у 2016 р. так і у 2017 р. можна простежити суттєве зростання вартості основних засобів +36380 тис. грн. у 2016 р. та +71493 тис. грн. у 2017 р. Також у 2017 р. простежується зростання вартості нематеріальних активів на 1211 тис. грн. (64,2%), довгострокових фінансових інвестицій на 2092 тис. грн. (42,4%)

та витрат підприємства на капітальне будівництво +58841 тис. грн. Таким чином можна стверджувати, що саме у 2017 р. відбулося значне поповнення активної частини основних засобів, що сприяє збільшенню обсягів виконаних робіт підприємства, та подальшого підвищення конкурентоздатності робіт тощо

12. Проводячи аналіз змін технічного стану основних засобів ПРАТ «Тернопільський молокозавод Молокія» за 2016-2017 рр. було встановлено, що коефіцієнт зносу на кінець 2017 р. у порівнянні із 2016 р. зменшився на 0,02, й на 01.01.2018 р. становив 0,42. Щодо коефіцієнта придатності, то значення даного показника у порівнянні із 2016 р. зросло на 0,02 й на 01.01.2018 р. становило 0,58. Тобто у 2017 р. 58% основних засобів є придатними до використання, завдяки тому, що за період, що аналізується, відбулося зростання вартості основних засобів за рахунок введення нової техніки.

13. Встановлено, що фондівддача основних засобів у 2017 р. на ПРАТ «Тернопільський молокозавод Молокія» зменшилася на 0,65 грн. в порівнянні з минулим роком й на кінець року становила 8,11 грн. Показник фондомісткості в 2016 році склав 0,11 грн., а у 2017 році на 0,01 грн. більше і становив 0,12 грн. Це означає, що на 1-цю вартості продукції у звітному році припадає 0,12 грн. вартості основних засобів. Разом з тим, слід відмітити, що характерною особливістю показника фондівддачі є те, що його зменшення не завжди свідчить про зниження ефективності виробництва. Так, впровадження у виробництво нової техніки нерідко призводить до зниження фондівддачі, що й спостерігається на ПРАТ «Тернопільський молокозавод Молокія»

14. Враховуючи те, що особливість аналізу необоротних активів - його багаторівневий характер, то визнано за доцільне виділити рівень впливу факторів і відповідно до цього вибрати моделі і способи аналізу. Кінцевою метою аналізу використання необоротних активів незалежно від галузі діяльності підприємства є можливість розширення обсягів випуску і реалізації без додаткового залучення ресурсів або визначення потреби у відновленні або розширенні виробничого потенціалу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бабіч В. В. Фінансовий облік (облік активів) : [навч. посіб.] – 2-ге вид., без змін / В. В. Бабіч, С. В. Сагова. – К. : КНЕУ, 2007. – 288 с.
2. Башнянин І. Г. Політика управління необоротними активами малих і середніх підприємств / І. Г. Башнянин // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.8. – С. 162–166.
3. Безуглий А. Про поліпшення основних фондів / А. Безуглий // Економіка України. – 1998. – № 12. – С. 77-79.
4. Білоусов А. Особливості обліку витрат на поліпшення і ремонт основних засобів // Вісник податкової служби України. – 2008. – №4. – С.48-54.
5. Бірюк О. Г. Підходи до облікової політики щодо відображення інформації про нематеріальні активи / О. Г. Бірюк // Проблеми економіки. – 2014. – № 3. – С. 202-207.
6. Богуцька Л. Т. Економічна сутність та класифікація об'єктів інвестиційної нерухомості // Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол. Башнянин Г. І., Апопій В. В., Вовчак О. Д. та ін.]. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 35. – 482 с. – (Серія економічна).
7. Богуцька Л. Т. Проблеми визнання активів як основних засобів / Л. Т. Богуцька // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 11 трав. 2016 р.] / редкол. : З. В. Гуцайлюк, В. А. Дерій, Г. П. Журавель [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – С. 39-72.
8. Бланк И. А. Финансовый менеджмент. [учеб. курс.] – [2-е изд., перераб. и доп.] / И. А. Бланк – К. : Эльга, Ника-Центр, 2004. – 656 с.
9. Бойчик І.М. Економіка підприємства: [навч. посіб.]. – Вид. 2-ге, доповн. і переробл. – К.: Атіка, 2007. – 528 с.
10. Бондар М. І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю : [моногр.] / М. І. Бондар. – К. : КНЕУ, 2008. – 256 с.

11. Борисюк О.С. Нормативне регулювання оцінки необоротних активів: бухгалтерський та податковий аспекти // Інвестиції: практика та досвід, 2011. – № 20. – С. 66–69.
12. Бразілій Н. М. Класифікація необоротних активів за групами та ознаками – передумова вдосконалення обліку / Н. М. Бразілій, А. А. Муренко. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/SocGum%20/Vchnu_ekon/2009_6_1/123-129.pdf.
13. Бурова О. М. Базові аспекти організації обліку основних засобів в інформаційному середовищі / О. М. Бурова, В. В. Волошина. // Наука й економіка. – 2013. – № 4 (32). – Т. 2 – С. 73–77.
14. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : [навч. посіб.] / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 544 с.
15. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2000. – 607 с.
16. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : [підруч.] – 4-те вид. доповн. і переробл. / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 528 с.
17. Бутинець Ф.Ф. Аудит : [підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищих навч. закладів]. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.
18. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : [підруч. для студ. вузів спец. 7.050106 «Облік і аудит»] / Вид. 2-е, доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
19. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – 460 с.
20. Бухгалтерський облік в Україні / [під ред. В. І. Лемішовського Р. Л. Хом'яка,]. – Львів : Нац. ун-т «Львівська політехніка», 2006. – 1088 с.
21. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / В. Сопко, З. Гуцайлюк, М. Щирба, М. Бенько. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496 с.
22. Вареник О. Ф. Облік необоротних активів, утримуваних для продажу / О. Ф. Вареник // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2010. – № 1. – С. 116 – 120.

23. Василюк Н. Нематеріальні активи в податковому обліку // Вісник податкової служби України, 2010. – №37. – С. 17–19: додаток.
24. Васюта-Беркут О. І. Теорія бухгалтерського обліку : [навч. посіб.] / О. І. Васюта-Беркут, Г. Ф. Шепітко, Н. О. Ромашевська; За заг. ред. В.Б. Захожая. – К. : МАУП, 2001. – 176 с.
25. Воронко Р. М. Облік у зарубіжних країнах : [навч. посіб.] / Р. М. Воронко. – Львів : «Магнолія 2006», 2009. – 744 с.
26. Гаврилюка В. М. Облікова політика підприємства : навчальний посібник / [за ред. Гаврилюка В. М., Жука В. М., Михайлова М. Г]. – К. : Видавництво ТОВ „Юр-Агро-Веста”, 2007. – 326 с.
27. Гарний Д. Поліпшення та ремонт основних фондів: юридичний аспект / Д. Гарний // Школа бухгалтера № 17 (10.9.2007) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dtk.com.ua/show/3cid02027.html>.
28. Гетьман О. О. Економічна діагностика: [навч. посіб. для студ. ВНЗ] / О. О. Гетьман, В. М. Шаповал – К. : Центр навчальної літератури, 2007.
29. Гладич І. І. Практичний посібник з економічного аналізу / І. І. Гладич, Н. Г. Мельник – Тернопіль: ТАНГ, 2002. – 109с.
30. Голенко О. Ремонти та поліпшення основних фондів // Податки та бухгалтерський облік. – 2007. – № 50. – с. 17.
31. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
32. Голошевич І. Баланс: необоротні активи // Збірник систематизованого законодавства, 2011. – №1. – С. 131–133.
33. Гордієнко Н. І. Аудит, методика і організація : [навч. посіб. для студ. екон. спец.]; у 2 частинах. Частина 1 / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, М. Ю. Карпенко. – Харків: ХНАМГ, 2007. – 163 с.
34. Губачов В. П. Інформація про амортизацію основних засобів та її вплив на прийняття рішень / В. П. Губачов, О. М. Губачова // Регіональні перспективи. – 2010. – № 5. – С. 60–62.

35. Губіна І. Безкоштовно отримані необоротні активи в бухгалтерському обліку / І. Губіна // Бухгалтерія. – 2007. – № 30 (445). – С. 87–89.
36. Давидов Г. М. Аудит : [навч. посіб.] – 2-ге видання, перероблене і доповнене. – К.: Товариство “Знання” КОО, 2001. – 363 с.
37. Дерун І. А. Економічна та облікова сутність необоротних активів та удосконалення їх класифікації / І. А. Дерун // Економічний форум. – 2011. – № 3. – С. 20–23.
38. Диба В. М. Облік та аналіз необоротних активів: [монографія] / В. М. Диба. – К. : КНЕУ, 2008. – 288 с.
39. Економічна енциклопедія : [у трьох томах. Т. 3] / Редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видавничий центр «Академія», 2002. – 952 с.
40. Економічний аналіз: Навчальний посібник / За ред. проф. М. Г. Чумаченка. – К. : КНЕУ, 2003. – 555 с.
41. Економічний аналіз : навчальний посібник [для студ. вищ. навч. закл. спец. 7.050106 «Облік і аудит»] / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 680 с.
42. Економічна теорія. Політекономія : [підруч.] / за ред. Базилевича В.Д. – 7- ме вид., стер. – К.: Знання-Прес, 2008. – 719 с.
43. Єрмолаєва М. В. Особливості обліку та відображення у звітності необоротних активів, утримуваних для продажу / М. В. Єрмолаєва, Ю. Д. Скиданенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nppdaa/econ/2011_2_t1/109.pdf.
44. Жарікова О. О. Історичні аспекти формування облікової категорії «необоротні активи» / О. О. Жарікова // Вісник СевНТУ: зб. наук. пр. Вип. 109/2010. – Серія: Економіка і фінанси. – Севастополь, 2010. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://178.219.241.250/jspui/bitstream/123456789/3368/1/109-07.pdf>.
45. Жеребчук Л. Особливості обліку необоротних активів // Все про бухгалтерський облік, 2011. – №36. – С. 53.

46. Задорожний З. В. Проблеми обліку основних засобів і капітальних інвестицій / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №7. – С. 17–22.
47. Задорожний З. В. Проблемні питання руху матеріальних необоротних активів / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 12–16.
48. Задорожний З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів : [моногр.] / З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семеген, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 237 с.
49. Задорожний З.-М. В. Гармонізація бухгалтерського обліку із вимогами податкового законодавства / З.-М. В. Задорожний // Збірн. наук. праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ «Економічний аналіз». – Випуск 9. – Тернопіль, 2011. – С. 10–13.
50. Задорожний З. В. Податковий облік : [навч. посіб.] / З. В. Задорожний, Г. І. Гугул, І. Я. Омецінська. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – 288 с.
51. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.
52. Задорожний, З. В. Облік надзвичайних витрат і доходів [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 1. – С. 54-58.
53. Задорожний, З. В. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / З. В. Задорожний, І. Є. Давидович, І. Я. Омецінська. – Київ : ХАЙТЕК ПРЕС, 2010. – 280 с.
54. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.
55. Задорожний, З. Логістичні витрати та їх класифікація [Текст] / Зеновій Задорожний, Анна Грицишин // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 2. – С. 109-117.
56. Зінкевич О. В. Удосконалення методичних аспектів обліку вибуття необоротних активів / О. В. Зінкевич [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vlca_Ekon/2011_35/35pdf.
57. Ізмайлова О. О. Облік витрат з поліпшення основних засобів на промислових підприємствах / О. О. Ізмайлова – Вісник Криворізького технічного університету. – Випуск 25, 2010.

58. Ізмайлова О. О. Підходи до трактування поняття «поліпшення основних засобів» та класифікації видів поліпшення в обліку» / О. О. Ізмайлова – Вісник Криворізького технічного університету. – Випуск 27, 2011.
59. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організації: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р., № 291 (із змінами і доповненнями).

60. Історія економічних учень : [підруч.: У 2 ч. – Ч. 1] / За ред. В. Д. Базилевича. – 3-тє вид., випр. і доп. – К. : Знання, 2006. – 582 с.
61. Кадацька А. М. Обґрунтованість застосування субрахунку 100 «інвестиційна нерухомість» у бухгалтерському обліку / А. М. Кадацька, А. М. Кудлай. – Вісник Сумського національного аграрного університету. – Серія “Фінанси і кредит”, 2010. – №2.
62. Кіндрацька Г. І. Економічний аналіз : [підруч.] / Г. І. Кіндрацька, М. С. Білик, А. Г. Загородній [За ред. проф. А. Г. Загороднього]. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2008. – 487 с.
63. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні: колективна монографія / [З.-М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, О. М. Кундеус та ін.]; за наук. ред. З.-М. В. Задорожного. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 320 с.
64. Корнійчук Г. Основні фонди та основні засоби: визначення, класифікація, амортизація // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 85. – С. 43-46.
65. Костенко В.В. Удосконалення обліку основних фондів – необхідність здійснення процесів відтворення // Статистика України. – 2003. – № 1. – С. 73-75.
66. Кравчук О. Облік ремонтів і поліпшень ОЗ з 2015 року / О. Кравчук // Дебет-Кредит № 20 (18.5.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dtkt.com.ua/show/1%20bid06756.html>.
67. Крамаренко Г.О. Фінансовий аналіз : [підруч.] / Г. О. Крамаренко, О. Є. Чорна. – К.: Центр навчальної літератури, 2008. – 392 с.
68. Крупка Я. Д. Принципові підходи до обліку витрат на поліпшення основних засобів / Я. Д. Крупка, Б. М. Литвин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 8.
69. Крупка, Я. Д. Бухгалтерський облік в будівництві [Текст] : навч. посіб. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. – Тернопіль : ПП«Принтер-інформ», 2004. – 514 с.
70. Крупка Я. Д., Задорожний, Н. В. Гудзь та ін. Бухгалтерський облік : підруч. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 460 с.
71. Крупка Я. Д., Задорожний З.В., Мельник Р.О. Облік в будівництві : [підруч.]. Тернопіль : Економічна думка, 2006. 608 с.

72. Карев В. П. Облік, контроль і аналіз основних засобів. Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / В. П. Карев; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2006. – 16 с. – укр.

73. Круш П. В. Капітал та основні засоби підприємства : [навч. посіб.] / П. В. Круш, В. І. Подвігіна, О. В. Клименко – К : Центр навчальної літератури, 2005. – 168 с.
74. Кужельний М. В. Організація обліку : [підруч.] / М. В. Кужельний, С. О. Левицька. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.
75. Кузьмович П. М. Особливості обліку основних засобів, утримуваних для продажу / П. М. Кузьмович [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum%20/Vzhdtu_econ/2010_32/32.pdf.
76. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : [підруч.] / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2009. – 544 с.
77. Куликова Л. Учет основных средств: современная концепция и тенденции развития. – Казань, 2005. – 308 с.
78. Кундеус О. М. Облік витрат на поліпшення та ремонт основних засобів // Інноваційна економіка. – 2012. – № 12. – С. 264–269.
79. Кундеус О. М. Облік нарахування амортизації основних засобів / О. М. Кундеус // Галицький економічний вісник. – № 2 (45) 2014 р. – С. 107-116.
80. Кундеус О. М. Облік нарахування амортизації основних засобів та податкових різниць / О. М. Кундеус // Інноваційна економіка. – 2015. – №4(59). – С. 289-295.
81. Лень В.С. Організація бухгалтерського обліку : [навч. посіб.] К.: Центр навчальної літератури. 2006. – С. 696.
82. Лишиленко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік : [навч. посіб.] – К. : ЦУЛ, 2005. – 528 с.
83. Лістрова С. Облік поліпшень необоротних активів // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – С. 43.
84. Лобза І. Бухгалтерський і податковий облік безкоштовного одержання основних засобів / І. Лобза // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 50. – С. 4–5.

85. Ловінська Л. Г. Нарахування зносу – спосіб регулювання балансової оцінки довгострокових активів / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2012. – № 7. – С. 92–100.
86. Мазуркевич І. О. Оцінка ефективності використання основних засобів на підприємстві / І. О. Мазуркевич // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 2. – С. 91–94.
87. Мац Т. П. Облік і аудит основних засобів на сільськогосподарських підприємствах : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Т. П. Мац. – Київ, 2012. – 293 с.
88. Мельник Л. Ю. Особливості відображення в обліку операцій з нематеріальними активами / Л. Ю. Мельник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nppdaa/econ/2011_2_3/340.pdf.
89. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=50263.
90. Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затв. наказом Міністерства фінансів України від 16. жовтня 2009 р. № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.
91. Мэнкью Н. Г. Принципы экономики. – СПб.: Питер Ком, 1999. – 784 с.
92. Міжнародні стандарти оцінки // Фінансова газета. – 2004. – № 22. – С. 13-25.
93. Міжнародні стандарти фінансової звітності; [пер. з англ. / за ред. С. Ф. Голова]. – Київ : Грані-Т, Ч. 1. – 2005. – 1232 с.
94. Міжнародні стандарти фінансової звітності; [пер. з англ. / за ред. С. Ф. Голова]. – Київ : Грані-Т, Ч. 2. – 2005. – 573 с.
95. Мних Є. В. Економічний аналіз : [підруч.] / Є. В. Мних. – вид. 2-ге, перероб. та доп. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 472 с.

96. Морозова Н. Оцінка і переоцінка основних засобів // Бухгалтерія- Бізнес. – 2008. – № 34. – С.69–75.
97. Наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження форми одноразового державного статистичного спостереження № 1- амортизація» від 15.12.2003 р. №444. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/>.
98. Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004 р. № 732.
99. Наумчук О.А. Основні засоби: методика обліку і формування облікової політики: дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04./ О.А. Наумчук – Д. 2005. – 168 с.
100. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07 лютого 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/page5>.
101. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік [навч. посіб.] / Г. В. Нашкерська. – К. : Кондор, 2009. – 503 с.
102. Нечай Н. Економічна сутність основних засобів: становлення, розвиток, поняття // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. Серія: Економіка. – 2005. – №18. – С. 230–232.
103. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.; пер. с англ. [Под ред. Я. В. Соколова] – 2-е изд., стереотип. – М. : Финансы и статистика. 2000. – 496 с.
104. Облік операцій з основними засобами // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 36. – С. 17-20.
105. Організація бухгалтерського обліку : [навч. посіб.] / Ю. Д. Чацкіс, Е. С. Гейер, О. А. Наумчук, І. О. Власова. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 564 с.
106. Основні засоби (фонди) на підприємстві // Податки та бухгалтерський облік. Спецвипуск. – 2008. – №9 (165)– 126 с.

107. Основні засоби // Податки та бухгалтерський облік (спецвипуск). – 2006. – № 35. – С. 18–37.
108. Пантелійчук Л. Формування облікової політики – важливий етап роботи підприємства / Л. Пантелійчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №9.
– С. 3 – 11.
109. П(С)БО 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27 квітня 2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/-laws/show/z0288-00>.
110. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України № 242 від 18 жовтня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
111. П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», затв. наказом Міністерства фінансів України № 237 від 8 жовтня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>.
112. П(С)БО 16 «Витрати» затв. наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31 грудня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
113. П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» затв. наказом Міністерства фінансів України № 163 від 07 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.
114. П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» затв. наказом Міністерства фінансів України № 617 07.11.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>.
115. Павлюк І. М. Бухгалтерський облік основних засобів та інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів : [навч. посіб.] / І. М. Павлюк –К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 159 с.
116. Павлюк І. Облік придбання, іншого надходження і будівництва основних засобів / І. Павлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 11.
– С. 31–38.

117. Павлюк І.М. Бухгалтерський облік витрат на поліпшення та утримання основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 5. – С. 38-45.
118. Пашнюк Л. О. Джерела фінансування оновлення основних фондів та напрями їх вдосконалення / Л. О. Пашнюк // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 9. – С. 46–50.
119. Півторак М. В. Облік основних засобів у рибному господарстві. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит: автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук. / М. В. Півторак. – К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2006. – 19 с.
120. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 із внесеними змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.kmu.gov.ua.
121. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI із змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
122. Починок Н. В. Методичні підходи до оцінки необоротних матеріальних активів / Н. В. Починок. – Бізнес Інформ. – 2015. – №11.
123. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999р. №996-XIV із змінами і доповненнями / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua.
124. Пушкар М.С. Фінансовий облік : підручник. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628с.
125. Рикардо Д. Начала политической экономии : соч. / Д. Рикардо [и др.] – М. : ЭКСМО-Пресс, 2000. – 366 с.
126. Семеген Л. Г. Суть та нормативно-правове забезпечення організації обліку інших необоротних матеріальних активів / Л. Г. Семеген [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum%20/OiF_APK/20094/10_Semeg.pdf.

127. Семеген Л. Методика обліку витрат на поліпшення та утримання інших необоротних матеріальних активів / Л. Семеген. Економічний аналіз. – 2010. Випуск 6. – С. 321–325.
128. Семейон В. С. Поняття необоротних активів, їх класифікація та склад / В. С. Семейон // Вісник Житомирського держ. технолог. ун-ту: економічні науки. – 2009. – № 3 – С. 161–167.
129. Смоленюк П. С. Облік основних засобів в нових умовах господарювання / П. С. Смоленюк [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/nie/2012_1/108-116.pdf.
130. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу [підруч.] / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2000. – 260 с.
131. Суботовська Л. Г. Методичні рекомендації з питань руху і обліку основних засобів [навч.-метод. посіб.] / Л. Г. Суботовська. – К. : ДПК, 2006. – 101 с.
132. Сук Л. К. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – 2-ге вид. перероб. і доп. – К. : Знання, 2008. – 507 с.
133. Тесленко Т. І. Класифікація та оцінка нематеріальних активів / Т. І. Тесленко // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 1. – С.193–197.
134. Ткач Н.О. Проблеми обліку ремонтів матеріальних необоротних активів / Н. О. Ткач [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/soc_gum/prvse/2010_3/30.pdf.
135. Ткаченко Л. Особливості оцінки основних засобів: історія і сучасність // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. – С. 11–18.
136. Ужва А. М. Особливості обліку необоротних активів у міжнародній і вітчизняній практиці та шляхи його удосконалення / А. М. Ужва, Д. Ю. Бубліс // Інноваційна економіка. – 2013. – № 1. – С. 286–288.
137. Утенкова К. О. Теоретичні основи визначення та економічна сутність основних засобів виробництва / К. О. Утенкова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua>.

138. Фінансовий облік : [підруч.] / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк [та ін.]. – 3-тє вид., доповн. та переробл. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 418 с.
139. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета : [учебн.] / Э. С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
140. Хома С. В. Облік і аналіз амортизації основних засобів на підприємствах нафтогазовидобувного комплексу 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит: автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук. – 20 с.
141. Хома С. В. Особливості обліку необоротних активів, утримуваних для продажу / С. В. Хома // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 20-24.
142. Швець В. Необоротні активи в системі кругообороту капіталу підприємства / В. Швець, О. Борисюк // Економіка. – 2010. – № 118. – С. 53-55.