

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

**Мрига Іванна Олександрівна**

**ОБЛІК І АУДИТ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ**  
**АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА: МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ**

**Спеціальність 071 – Облік і оподаткування**

**Дипломна робота на здобуття вищого ступеня освіти «магістр»**

Дипломну роботу допущено до  
захисту

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2018 р.

В.о. зав.кафедри  
доц., к.е.н. Починок Н. В.  
Прізвище, ініціали (підпис)

Виконала:  
студентка гр. ОПДм-21  
Мрига І. О.

\_\_\_\_\_  
(підпис)

Науковий керівник  
к.е.н. Римар Г. А.

\_\_\_\_\_  
(підпис)

**Тернопіль – 2018**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНА СУТЬ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ, ЇХ ВИЗНАННЯ Й ОЦІНКА В ОБЛІКУ</b> .....	6
1.1. Економічна суть необоротних активів.....	6
1.2. Класифікація та групування необоротних активів.....	14
1.2. Умови визнання та оцінка необоротних матеріальних активів ...	21
Висновки до розділу 1 .....	31
<b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ</b> .....	33
2.1. Організація та методика обліку надходження необоротних матеріальних активів.....	33
2.2. Облік експлуатації та амортизації основних засобів та ІНМА.....	44
2.3. Облікова методика вибуття необоротних матеріальних активів...	53
Висновки до розділу 2 .....	58
<b>РОЗДІЛ 3. АУДИТ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ</b> .....	60
3.1. Мета, завдання та джерела аудиту необоротних матеріальних активів .....	60
3.2. Методика проведення аудиту необоротних матеріальних активів	67
3.3. Аналітична оцінка необоротних матеріальних активів в аудиті	76
Висновки до розділу 3 .....	89
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	91
<b>ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	96
<b>ДОДАТКИ</b> .....	105

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Одним із важливих питань бухгалтерського обліку є питання методики та організації обліку необоротних матеріальних активів, які формують основну частину майна підприємства. Необоротні матеріальні активи є найменш ліквідною і мобільною частиною власного майна підприємства, основна її характеристика полягає у багаторазовому використанні у процесі господарської діяльності і поступовій амортизації протягом кожного звітного періоду. Нині бухгалтерський облік необоротних матеріальних активів зазнав позитивних змін в частині уникнення різниць між обліком згідно з П(С)БО та Податкового кодексу України, особливо спростився порядок нарахування амортизації необоротних активів та їх визнання у період придбання, що є позитивним моментом для зближення бухгалтерський та податкового обліку. Разом з тим, проблемними питаннями в обліку необоротних матеріальних активів залишаються не достатньо чіткі критерії визнання та оцінки необоротних матеріальних активів в плані вартісного критерію, відмінності у визнанні капітальних витрат та відновної вартості відповідно до чинної національної методики та вимог МСБО, неузгодженість національних положень щодо реалізації необоротних активів.

Облік необоротних матеріальних активів завжди був актуальний для науково-практичних досліджень та розробки на цій основі рекомендацій щодо їхнього вдосконалення багатьма вченими, особливо в працях Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, З.В. Задорожного, В.В. Костенка, Я.Д. Крупки, В.О. Ластовецького, Н.М. Малюги, Г.В. Нашкерської, В.М. Пархоменка, М.С. Пушкаря, П.Я Хомина та ін. Вище названі економісти розглядають в своїх роботах проблеми вдосконалення обліку руху необоротних матеріальних активів, понесення витрат на експлуатацію та амортизацію зазначених активів, порядку списання витрат на поліпшення цих активів тощо. Більшість проблем, які розглядаються в цих роботах залишаються не вирішеними і по сьогоднішній день. Необхідність вирішення зазначених вище питань обумовили актуальність теми та її наукових характер.

**Мета дослідження** полягає у визначенні економічних категорії «необоротні матеріальні активи» та їх складових відповідно до нормативної, інструктивної та наукової літератури, проведення практичних досліджень організації та методики обліку і аудиту необоротних матеріальних активів з метою їх вдосконалення.

Виходячи з цього сформульовано такі **завдання** дослідження:

- розкрити економічний зміст і класифікацію необоротних матеріальних активів;
- внести пропозиції щодо вдосконалення оцінки необоротних матеріальних активів, а саме основних засобів та ІНМА;
- дати щодо методики обліку наявності та руху необоротних матеріальних активів;
- дослідити і вдосконалити методи і способи обліку витрат на експлуатацію й амортизацію необоротних матеріальних активів;
- дати пропозиції щодо покращення методики й організації обліку капітальних витрат на поліпшення;
- узагальнити методику аудиту необоротних матеріальних активів з використанням аналітичних процедур.

**Об'єктом дослідження** є система обліку і аудиту необоротних матеріальних активів підприємств України, і зокрема ТОВ «Тернопільбуд».

**Предметом дослідження** в роботі виступає фінансово-господарська діяльність підприємств з використання необоротних матеріальних активів, а саме основних засобів та ІНМА.

**Методи дослідження.** За методологічну основу роботи було взято діалектичний підхід до вивчення і розкриття сучасного стану обліку та аудиту необоротних матеріальних активів. Застосовувались методи наукової абстракції, індукції та дедукції, аналізу й синтезу, групування і порівняння, вибіркового обстеження. Для обробки даних було використано такі методичні прийоми як документальна перевірка, узагальнення, огляд, індексний метод, метод рядів динаміки, коефіцієнтний аналіз.

**Наукова новизна** відповідно до мети і завдань полягає в розроблених пропозиціях, спрямованих на вдосконалення обліку та аудиту необоротних матеріальних активів на підприємствах, а саме покращено розуміння поняття та складу необоротних матеріальних активів, запропоновано внести зміни в первинні документи щодо руху необоротних матеріальних активів, зроблено відповідні рекомендації для покращення методики обліку цих активів.

**Практична значущість отриманих результатів** полягає в розробці основних напрямів і конкретних рекомендацій з удосконалення методики обліку необоротних матеріальних активів, в їх оцінці та визнанні, в обліковій методиці порядку вибуття цих активів, в узагальненні робочих документів та порядку проведення аудиту необоротних матеріальних активів, зокрема із застосуванням аналітичних розрахунків, що можуть бути використанні в діяльності ТОВ «Тернопільбуд» та в інших підприємствах України.

**Інформація про апробацію результатів роботи та публікації.** За результатами дослідження підготовлено й опубліковано публікацію в Збірнику тез кафедри обліку і оподаткування підприємницької діяльності.

**Обсяг та структура роботи.** Дипломна робота складається з вступу, трьох розділів, переліку використаних джерел, додатків.

Повний обсяг роботи становить 104 сторінки комп'ютерного тексту, у тому числі 9 таблиць, 17 рисунків, список літератури з 88 найменувань, 3 додатки.

## РОЗДІЛ 1

### ЕКОНОМІЧНА СУТЬ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ, ЇХ ОЦІНКА ТА КЛАСИФІКАЦІЯ

#### 1.1. Економічна суть необоротних активів і їх класифікація

У процесі діяльності будь-яке підприємство використовує оборотні та необоротні активи. В економічній теорії термін «необоротні активи» вживається поряд з такими поняттями як «основний капітал», «основні активи», «засоби праці», і є також важливою економічною категорією.

З економічної точки зору всі засоби підприємства поділяють на основні (необоротні) та оборотні залежно від способу перенесення вартості на готову продукцію. Так, необоротні активи обслуговують виробництво протягом тривалого періоду, беручи участь у декількох виробничих циклах, зберігаючи свою натуральну форму, переносять свою вартість на готову продукцію частинами, по мірі свого зносу. Оборотні засоби повністю споживаються в одному виробничому циклі і всю свою вартість одноразово передають на створюваний продукт. Для продовження процесу виробництва потрібно мати знову оборотні засоби, в той час як необоротні активи залишаються функціонувати тривалий час у декількох виробничих циклах. Частина вартості основних засобів, яка ввійшла у вартість готової продукції, відшкодовується по мірі реалізації продукції, виручка від якої включає спожиті оборотні засоби, частину вартості основних засобів, витрати на оплату праці і суму одержаного прибутку. Таким чином вартість основних засобів окупається поступово по мірі їх зносу.

Для кращого розуміння економічної сутності поняття «необоротні активи» доцільно розглянути їх трактування в економічній літературі, при чому разом з такими тотожними поняттями, як основний капітал, довгострокові активи тощо (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

## Визначення поняття «необоротні активи» в економічній літературі

Ознака Автор	Засоби праці	Матеріальні активи	Нематеріальні активи	Фінансові активи	Строк використання більше 1 року	Признач при для продажу	Багаторазово беруть участь у виробництві	Узагальнений показник грошового виміру капіталу підприємства	Частина капіталу	Переносять свою вартість на новий продукт частинами	Всі активи, що не є оборотними	Сукупність майнових цінностей	Довгострокові активи	Мають довгострокові строки реалізації	Гроші, вкладені в основні засоби	Власні засоби, які вибули з господарського обороту, але ще числяться на балансі
Азрилиян А. Н. [8]	-	-	-	-	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+
Бернар И., Колли Ж.-К. [1]	-	-	-	-	-	+	+	-	+	-	-	-	+	-	-	-
Борисов А.Б. [9]	-	+	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-	+
Бусел В.Т. [16]	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-	-	+
Бутинець Ф.Ф. [12]	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
Гарбузов В.Ф. [84]	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-
Голощупов Н.А. [20]	-	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
Гордієнко К.Д. [21]	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Паргин Г.О. [24]	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-	-	+
Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. [25]	+	+	+	+	-	-	+	-	+	+	-	-	-	-	-	-
Кузнецов В., Михайленко О. [15]	-	+	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Мельник Л.Г. [40]	-	+	-	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Мочерний С.В. [46]	-	+	+	+	+	-	+	-	+	+	-	-	-	-	-	-
Райзберг Б.А. [75]	-	+	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-	-
Сигел Дж., Шим Дж. [78]	-	+	-	-	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Фаминский И.П. [17]	-	-	-	-	+	-	+	-	-	+	-	+	-	+	-	-

Як бачимо, немає єдиного підходу до трактування необоротних активів. Однак, більшість з наведених визначень уособлюють необоротні активи з матеріальними та нематеріальними активами, строк служби (використання) яких перевищує 1 рік, і ці активи підлягають багаторазовому використанню у виробничому процесі.

Ф. Ф. Бутинець вважає, що визначення терміну «необоротні активи» в П(С)БО і назва розділу 1 «Необоротні активи» в балансі є неконкретним, бо вони не відображають реальної суті економічних явищ. У зв'язку з чим, пропонується перейменувати термін «необоротні активи» на «довгострокові активи» або «основні активи» [11, с. 52].

Погоджуємось з думкою П. Л. Сука, що частина необоротних об'єктів, які використовуються більше одного року, можуть не брати участь у виробничому процесі, зберігаючи свою натуральну форму й поступово зношуючись. До таких засобів відносяться об'єкти для задоволення культурно-побутових проблем населення, лікувальних закладів, шкіл тощо. Зазначені засоби також є основними, але не мають виробничого призначення [81, с. 70].

На думку дослідника М. В. Півторака застосування у формі вітчизняного балансу терміну «необоротні активи» є не досить коректним стосовно тих об'єктів, які він об'єднує. Автор зазначає, що єдиним активом, який не є оборотним, є земля. Виходячи з цього, він пропонує поділяти активи на основні і оборотні, що відповідає класичному принципу поділу капіталу [57, с. 6].

На наш погляд, в бухгалтерському обліку суть необоротних активів як основного капіталу підприємства відрізняється від розуміння їх в економічній теорії, тому не доцільно перейменовувати дане поняття на «основні активи».

Попри існуючі відмінності у визначенні економічного змісту необоротних активів і оборотних активів, які в процесі використання разом знаходяться в обороті, однак порядок відображення обороту не однаковий.



Ще Я. В. Соколов визначав, що «всі засоби, вкладені в господарство знаходяться в обороті, і вся різниця лише в часі обороту» [79, с. 491]. Отже, поділ активів на необоротні і оборотні є умовним.

Для конкретизації необоротних активів як облікової категорії, слід розглянути нормативно-правове трактування даного поняття в сфері обліку.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності» містить такі визначення щодо активів: «Оборотні активи – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Необоротні активи – це всі активи, що не є оборотними. Операційний цикл – проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отримання коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг» [48].

Таким чином, НП(С)БО 1 для визначення необоротних активів основою є те, що вони не є оборотними активами. На нашу думку, таке визначення є не розкриває економічної суті даних активів, оскільки не дає жодних характерних рис та встановлює лише одну критеріальну ознаку – використання їх на термін більше 12 місяців або операційного циклу.

Слід відзначити, що такі автори, як Б. Нідлз, Х. Андерсен та Д. Колдуелл, крім зазначеного критерію, виділяють ще 2 основні риси необоротних активів:

- використовуються в діяльності підприємства;
- не підлягають перепродажу покупцям [50, с. 196].

На наш погляд, хоча визначення цих авторів є більш ширшим, однак сумнівною є ознака «не підлягають перепродажу покупцям», оскільки в сучасних економічних умовах перепродажу підлягають не лише необоротні матеріальні активи (порядок їх продажу визначено у П(С)БО 27), а й такі здавалося б нерухомі активи, як дебіторська заборгованість, яка відповідно до П(С)БО 13 підлягає перепродажу як фінансовий актив, довгострокові фінансові інвестиції тощо.

Крім НП(С)БО 1, загальні положення, порядок обліку і оцінку необоротних активів регулюють ряд вітчизняних П(С)БО (рис. 1.1).

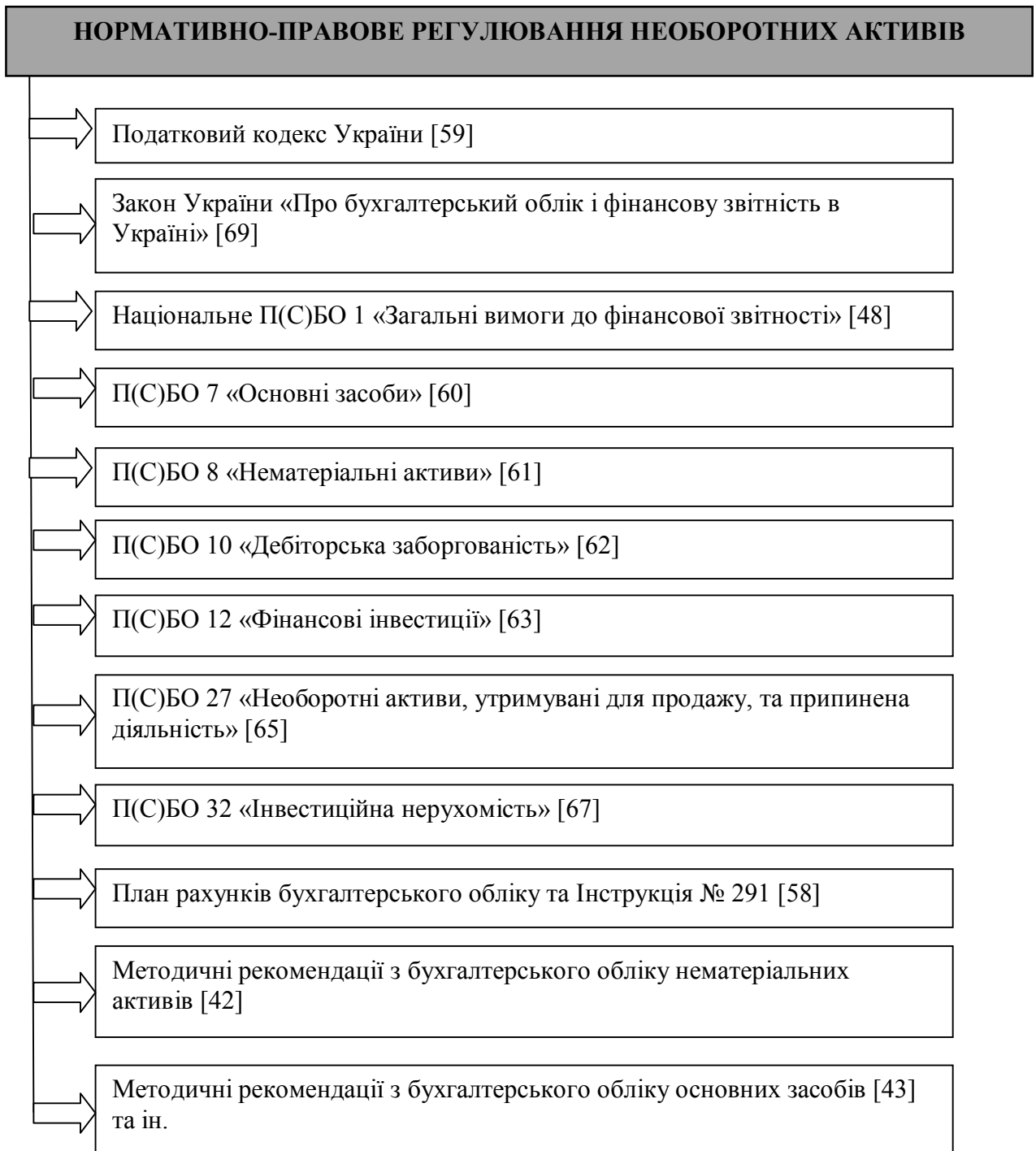


Рисунок 1.1. Законодавче та нормативно-правове регулювання необоротних активів в Україні.

Розглянемо економічний зміст та склад необоротних активів в інших інструктивних та методичних матеріалах з бухгалтерського обліку (рис. 1.2).

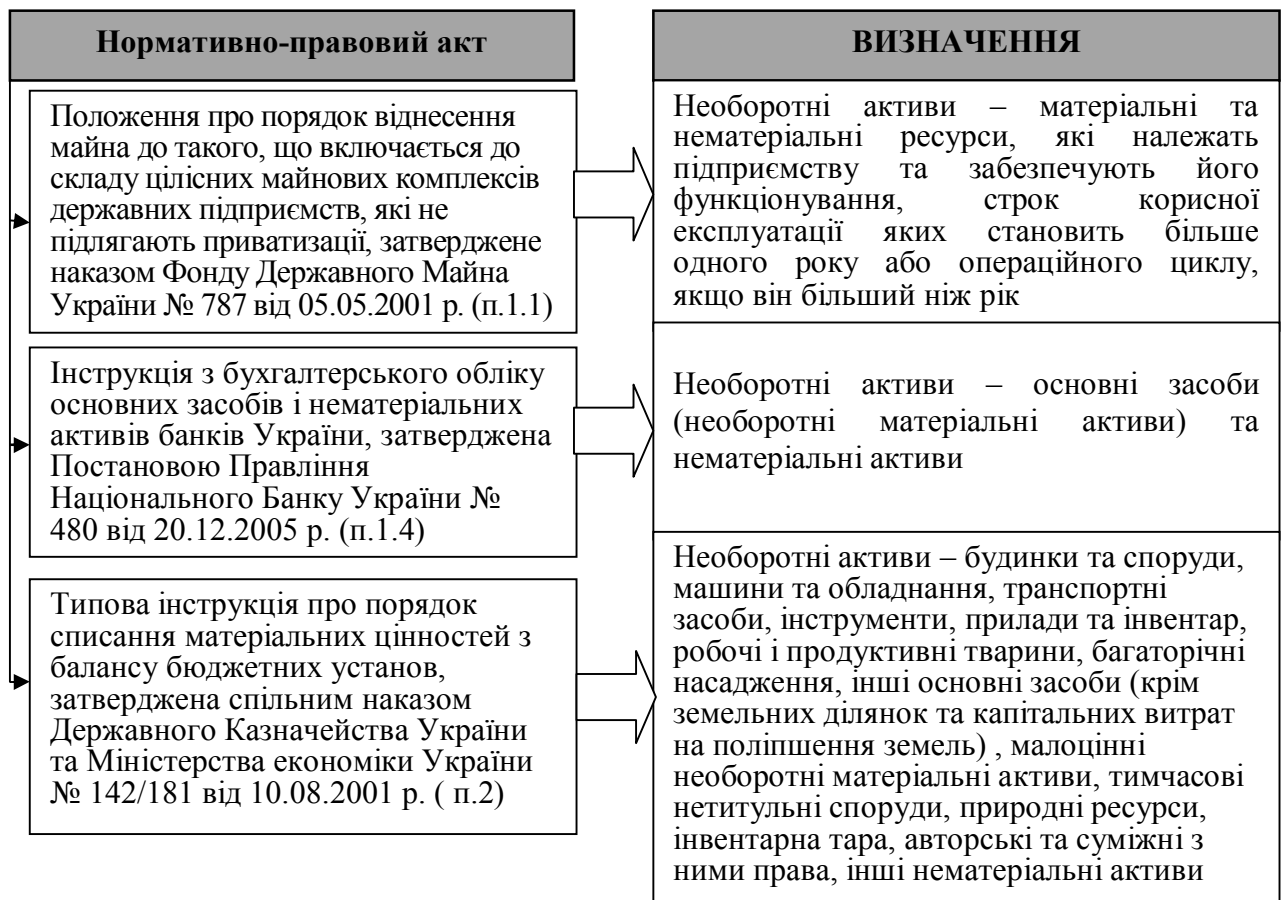


Рисунок 1.2. Тракткування та склад необоротних активів в інструктивно-методичних матеріалах.

Таким чином, основною складовою необоротних активів є основні засоби, які займають найбільшу питому вагу в складі необоротних активів підприємства. Тому доцільно більш детально розглянути економічну суть даного поняття.

Згідно з П(С)БО 7 *основні засоби* – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Податковий кодекс України трактує *основні засоби* як матеріальні цінності, котрі використовуються в господарській діяльності платника податку протягом періоду, що перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей і вартість яких поступово зменшується у зв'язку з моральним і фізичним зносом.

Підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, за якими розрізняються основні засоби та інші малоцінні необоротні матеріальні активи.

В економічній літературі існують інші визначення даного терміну, а саме:

1) основні засоби – 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 [1, с. 103];

2) основні засоби представляють собою сукупність матеріально-речових об'єктів і цінностей, що діють в незмінній натуральній формі протягом тривалого періоду [3, с. 70];

3) основні засоби використовуються тривалий час і переносять свою вартість на продукт частинами, в міру фізичного зношування, у вигляді амортизаційних відрахувань [11, с.43];

4) основні засоби – засоби, що використовуються у виробництві протягом тривалого періоду часу і мають тривалі строки амортизації. Обсяг основних засобів визначається в грошовому вираженні, як їх вартість, тому основні засоби характеризують іноді як грошові кошти, вкладені в основні засоби виробництва [23, с.229];

5) основні засоби підприємства – це сукупність засобів праці, матеріально-майнових цінностей, що функціонують в натуральній формі як в сфері матеріального виробництва, так і у невиробничій сфері [4, с.149];

Згідно з МСБО 16 «Основні засоби» до основних засобів відносяться активи, які:

а) утримує підприємство для використання у виробництві або постачанні товарів і наданні послуг, для надання в оренду іншим особам або для адміністративних цілей;

б) будуть у використанні, як очікується, більше одного року[4, с.152].

З 01.09.2015 р. відповідно до вимог ПКУ основними засобами є матеріальні активи:

- які призначаються платником податку для використання у господарській діяльності, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом;

- очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

До інших необоротних матеріальних активів належать необоротні активи, які відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», не обліковуються у складі основних засобів.

Отже, розглянувши різні трактування необоротних активів в науковій та нормативній літературі, їх характерні риси та класифікацію, можна дати наступне визначення:

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 для соціально-адміністративних цілей, вартість яких перевищує 6000 грн. і 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 дасть змогу ефективніше визначати їх характерні риси, склад, стан наявності і руху даних об'єктів.

## **1.2. Класифікація та групування необоротних матеріальних активів**

Для визначення економічної сутті необоротних активів, важливим є дослідження їхньої структури (класифікації).

Досліджуючи класифікацію необоротних активів, В. С. Сеймон відзначає, що більшість науковців класифікують ці активи за ознакою матеріальності, тобто виділяють лише ті їхні складові, які слід відображати в балансі [77, с. 163].

Разом з тим, І. О. Бланк згрупував необоротні активи ще за декількома ознаками з позиції управління і аналізу:

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

Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл вважають, що у структурі необоротних активів слід виділяти лише матеріальні і нематеріальні активи [50, с. 206].

В. Є Ванкевич пропонує щодо необоротних активів застосовувати таку класифікаційну ознаку як критерій участі необоротних активів у створенні економічної вигоди. При цьому автор виділяє:

- довгострокові матеріальні й нематеріальні активи комерційної діяльності;
- довгострокові матеріальні активи некомерційної діяльності (майно житлової і соціально-культурної сфери) [14].

Зауважимо, що таке групування необоротних активів є неточним, оскільки в діяльності некомерційних організацій також можуть використовуватись і нематеріальні активи.

Я. В. Ошмарін пропонує необоротні активи класифікувати за відношенням до амортизації. Автор вважає, що у фінансовій звітності ці активи повинні поділятися на: 1) майно, що амортизується та 2) майно, що не амортизується [53].

Більш вдалою є пропозиція щодо групування необоротних активів В. С. Сеймона, який вважає, що в межах бухгалтерського обліку доречно класифікувати такі активи за двома ознаками:

- 1) за функціональними видами;
- 2) за характером нарахування амортизації (зносу) [76, с. 164].

Відповідно до представленої у НП(С)БО 1 нової форми 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» необоротні активи включають:

- нематеріальні активи,
- незавершені капітальні інвестиції,
- основні засоби,
- інвестиційна нерухомість,
- довгострокові біологічні активи,
- довгострокові фінансові інвестиції,
- довгострокова дебіторська заборгованість,
- відстрочені податкові активи,
- гудвіл,
- інші необоротні активи [48].

Даний перелік необоротних активів відображений в частині «Активи» балансу у розділі I «Необоротні активи».

На наш погляд, для виконання таких управлінських функцій, як планування, аналіз, облік і контроль, необоротні активи слід розглядати більш деталізовано групування та класифікаційні ознаки (рис. 1.3).



Рисунок 1.3. Класифікація необоротних активів для цілей обліку та менеджменту [76, с. 164].

В наступній табл. 1.2 наведено як необоротні активи відображенні в балансах зарубіжних країн. Результати дослідження групування необоротних активів в балансах підприємств зарубіжних країн показали, що ця категорія є однією з найважливіших у господарській діяльності будь-яких підприємств. Основною відмінністю є назва, оскільки часто вживається термін «довгострокові активи».



Таблиця 1.2

Склад і групування необоротних активів  
в балансах підприємств різних країнах світу

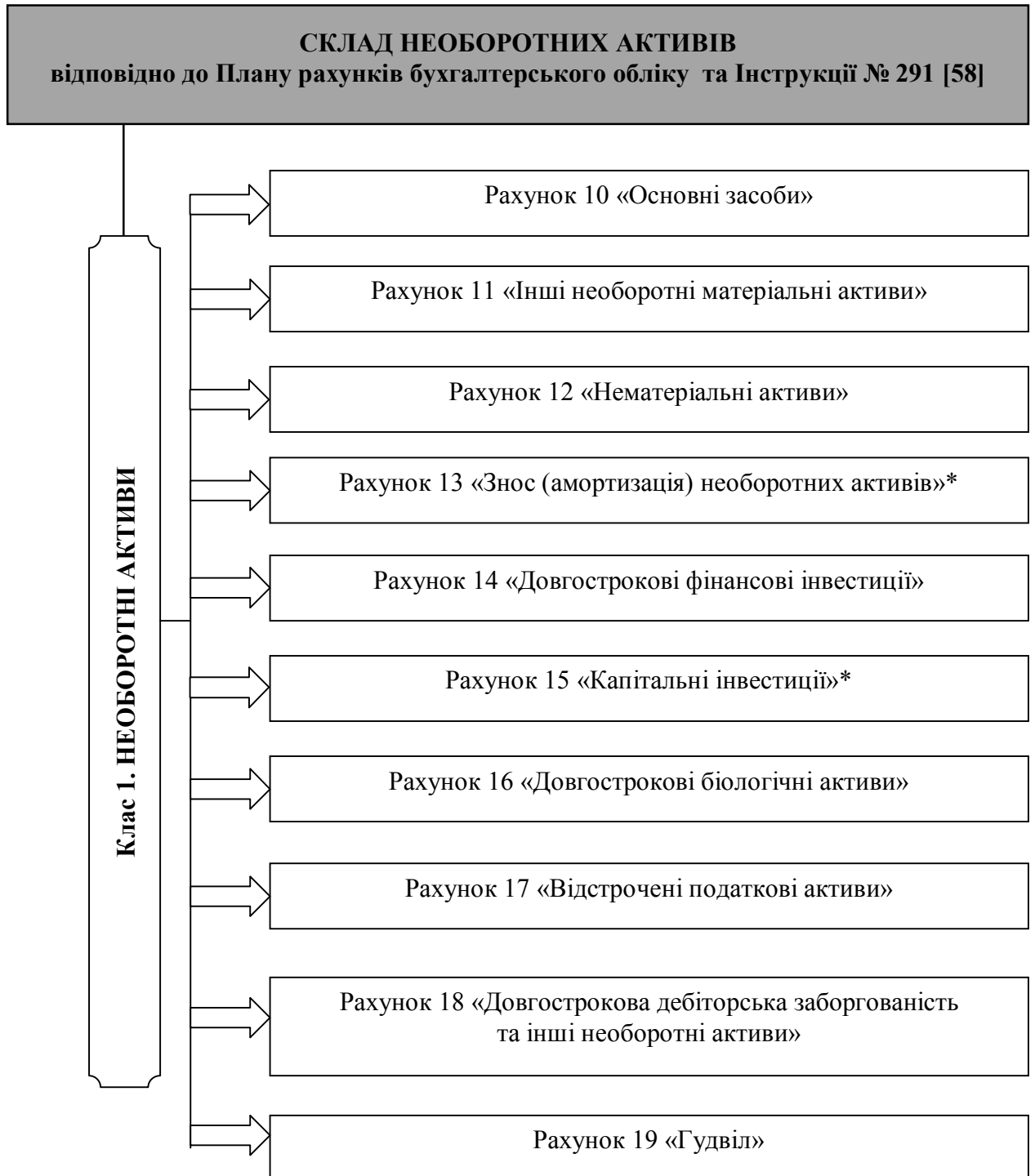
Країна	Діюча назва щодо поняття «необоротні активи»	Склад необоротних активів
Росія	Позаоборотні активи	Нематеріальні активи Основні засоби Незавершене будівництво Доходні вкладення в матеріальні цінності Довгострокові фінансові інвестиції Відстрочені податкові активи Інші необоротні активи
Білорусь	Позаоборотні активи	Нематеріальні активи Основні засоби Доходні вкладення в матеріальні цінності Вкладення в необоротні активи Інші необоротні активи
Молдова	Довгострокові активи	Нематеріальні активи Довгострокові матеріальні активи Довгострокові фінансові активи Інші необоротні активи
Болгарія	Довгострокові активи	Довгострокові матеріальні активи Довгострокові нематеріальні активи Довгострокові фінансові активи Відстрочені податки Торгова репутація Витрати майбутніх періодів
Німеччина	Довгострокові активи	Основний капітал Фінансові активи
Польща	Довгострокове майно	Нематеріальні цінності та права Речове довгострокове майно Фінансове довгострокове майно

На наш погляд, не варто всі активи, що утримуються чи використовуються підприємством більше одного року називати «необоротними». За сучасних економічних умов, більш доречним по відношенні до активів, у яких є потреба утримувати на довготривалій термін, буде вживати термін «довгострокові», оскільки як тільки ці активи не будуть приносити економічну користь підприємству – це застаріле обладнання, техніка, програмне забезпечення, незручне розташування для логістичних цілей приміщення, неліквідні векселі тощо, то такі активи за ринкових умов можуть бути перепродані, передані у фінансову оренду, переоформлені як деривативи тощо.

Крім того, в складі необоротних активів, які визначені у вітчизняній формі балансу та на рахунках бухгалтерського обліку (рис. 1.3) часто по відношенню до фінансових інвестицій, біологічних активів, дебіторської заборгованості вживається приналежне слово «довгострокові», а не «необоротні» активи.

В економічній літературі цю думку висловлюють такі вчені, як В. Є Ванкевич [14], Л.Г. Ловінська [36], В. С. Сеймон [76], які також пропонують змінити необоротні активи на довгострокові активи (засоби).

Слід відзначити, що наведений перелік згідно з НП(С)БО 1, за яким необоротні активи групуються у фінансовій звітності, відрізняється від переліку необоротних активів, які подані у Плані рахунків бухгалтерського обліку. Відповідно до цього нормативного документу, визначено такий склад необоротних активів (рис. 1.4):



\* – вважаємо, що зазначені рахунки є пов'язаними (капітальні інвестиції) або регулюючими (амортизація (знос)) до основних рахунків, які за економічним змістом входять до складу необоротних активів (матеріальні, нематеріальні, фінансові).

Рисунок 1.4. Класифікація необоротних активів у Плані рахунків бухгалтерського обліку.

Таким чином, необоротні матеріальні активи включають:

- 1) основних засоби;
- 2) інші необоротні матеріальні активи (рис. 1.5).

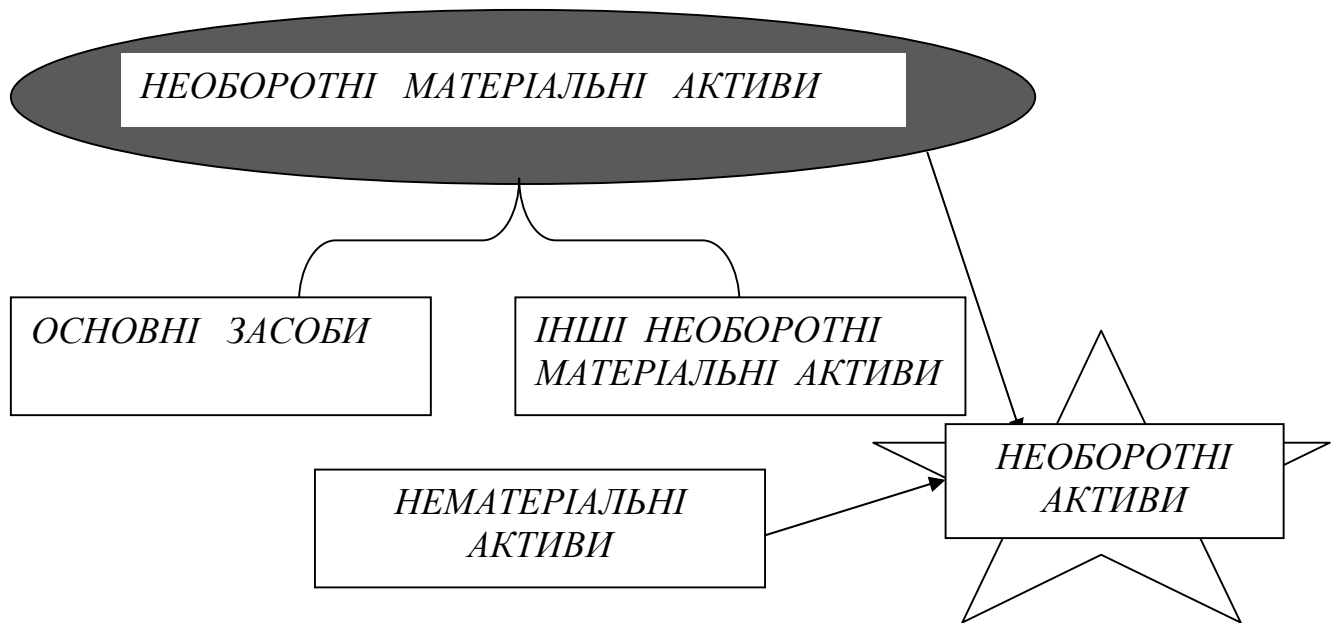


Рис. 1.5. Склад необоротних матеріальних активів.

Конкретного визначення необоротних матеріальних активів у П(С)БО 7 не наводиться, але сказано, що підприємства можуть самостійно встановлювати ознаки для предметів, які входять до складу необоротних матеріальних активів (п.5 П(С)БО 7). Тому в наказі про облікову політику підприємства необхідно встановити граничну вартість активів, за якою вони належать до необоротних матеріальних активів.

### 1.3. Умови визнання та оцінка необоротних активів

Оцінка займає важливе місце впродовж усього часу історичного розвитку бухгалтерської науки, так як являється одним із елементів методу бухгалтерського обліку. Отже, оцінка є методологічною основою бухгалтерського обліку.

В.Ф. Палій і Я.В. Соколов, аргументуючи тезу, що оцінка є складовою методу бухгалтерського обліку, писали, що «без оцінки і калькуляції губляться основні характеристики бухгалтерського обліку як системи, що виробляє інформацію про найважливіші вартісні узагальнені показники» [54].

Сучасні дослідження, зокрема Н. М. Малюги, Г. В. Нашкерської, спрямовані на доведення положення, що оцінка є невід'ємним елементом методу бухгалтерського обліку, деталізацію класифікації оцінок, удосконалення методик оцінки окремих об'єктів обліку, на розроблення облікової політики стосовно оцінки. Фактично у них окреслено теоретичні та практичні підходи до оцінки об'єктів бухгалтерського обліку в ринкових умовах [38; 49].

Так, І.Й. Яремко зазначає: «З процедурної точки зору основним елементом методу обліку виступає подвійний запис, з економічної – оцінка майна і капіталу» [89]. Таке твердження зосереджує увагу на тому, що оцінка відіграє велике значення в сучасних ринкових умовах і з точки зору методики обліку, і зі сторони фінансового менеджменту, адже застосування різних видів оцінок в бухгалтерському обліку мають значний вплив на формування інформації про облікові об'єкти для прийняття управлінських рішень.

Крім того, оцінка має великий вплив на організацію обліку, адже від того який спосіб оцінки вибраний для об'єктів обліку залежить їх достовірне та правдиве визначення у фінансовій та внутрішній звітності для зовнішніх та внутрішніх користувачів з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Тлумачення оцінки в бухгалтерського обліку та її застосування до певних об'єктів регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [69], Національним П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [48].

Як справедливо стверджує В. В. Лангазова, у національних положення в основу покладений підхід до тлумачення оцінки як до процесу вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку і як до процесу створення якісних характеристик облікової інформації, який виокремлює два основних принципи підготовки фінансової звітності:

- 1) принцип історичної (фактичної) собівартості – передбачає пріоритет оцінки активів, виходячи з понесених витрат на їх виробництво або придбання;
- 2) принцип обачності – визначає, що в бухгалтерському обліку повинні застосовуватися методи оцінки, які запобігають заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів та доходів підприємства [35, с. 18].

Оцінка активів є дуже важливою ділянкою бухгалтерського обліку, оскільки наявність різного роду концепцій вартісного вимірювання облікових об'єктів дозволяє достовірно і правильно трактувати ключові поняття обліку, адже одним з основних критеріїв визнання необоротних активів є можливість достовірного визначення їхньої вартості.

Таким чином, оцінка необоротних активів характеризує обґрунтовану вартість основного капіталу (майна) підприємства.

Т. Г. Китайчук визначає оцінку необоротних активів як грошове вираження первісної (облікової, інвентарної) вартості об'єктів, які згодом будуть прийняті в бухгалтерському обліку в якості основних засобів, в тому числі земельних ділянок і об'єктів природокористування, продуктивної і робочої худоби, а також нематеріальних активів [29, с. 164].

При цьому авторка виділяє ряд проблемних питань, пов'язаних з оцінкою необоротних активів:

1) неврегульованість понять справедливої, залишкової вартості законодавством України;

2) розбіжності при віднесенні витрат до первісної вартості активів у бухгалтерському та податковому обліку тощо, які порушують об'єктивність бухгалтерської інформації [44, с. 164].

Розрізняють такі види оцінки необоротних активів (рис. 1.6):

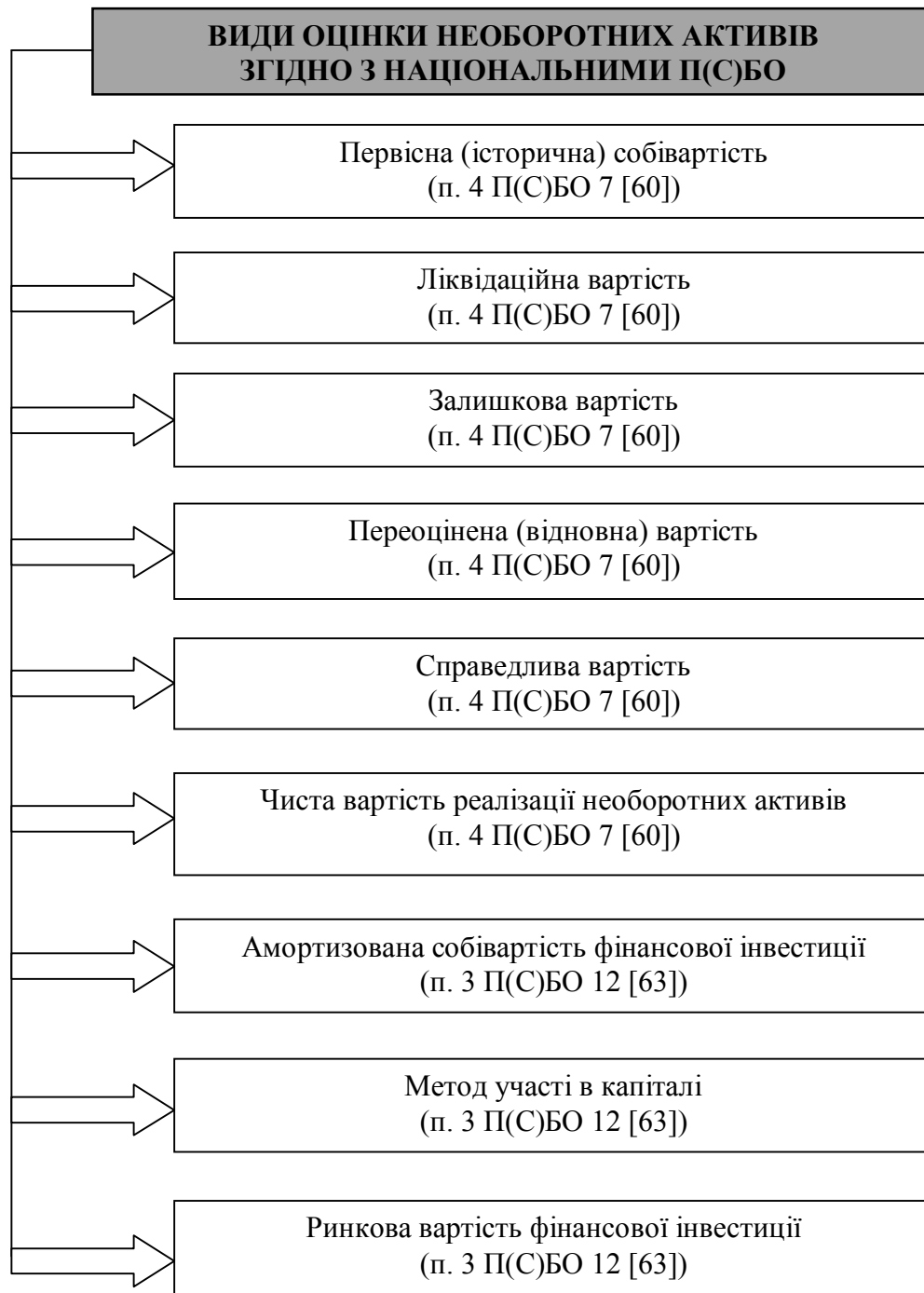


Рисунок 1.6. Види оцінки необоротних активів.

Первісна вартість – це вартість будівництва або придбання об’єктів. За первісною вартістю зараховуються на баланс підприємства придбані у постачальників або створені власними силами основні засоби, інші необоротні матеріальні та нематеріальні активи. Формування первісної вартості необоротних активів представлено в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

## Порядок визначення первісної вартості необоротних активів

№ п/п	Спосіб надходження на підприємство	Складові і порядок утворення первісної вартості	Примітки
1	2	3	4
1	Придбання	Ціна (вартість) придбання: суми, сплачені постачальникам активів і підрядчикам за виконання будівельно-монтажних робіт, ввізне мито, непрямі податки, зв’язані з придбанням, але які не підлягають відшкодуванню підприємству, витрати по страхуванню ризиків доставки, витрати на монтаж, установку, налагодження, і інші витрати, безпосередньо зв’язані з доведенням до стану придатності до експлуатації	Витрати на сплату відсотків за кредит не включаються в первісну вартість активу, придбаного чи цілком частково за рахунок позикового капіталу. При цьому первинна вартість окремого об’єкта сплачених загальною сумою об’єктів визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об’єктів
2	Переведення з оборотних активів, товарів, готової продукції і т.п. в основні	Собівартість зазначених оборотних активів, товарів, готової продукції і т.п.	Визначається відповідно до П(С)БО 9 "Запаси" і 16 "Витрати"
3	Придбання шляхом обміну на подібний об’єкт	3.1. Залишкова вартість переданого об’єкта 3.2. Справедлива вартість переданого об’єкта	При перевищенні залишкової вартості переданого об’єкта над справедливою вартістю об’єкта, отриманого в обмін на подібний об’єкт, вартістю є його справедлива вартість із включенням різниці у витрати звітного періоду
4	Обмін (чи частковий обмін) на неподібний об’єкт	Справедлива вартість переданого об’єкта, збільшена (зменшена) на суму коштів чи їх еквівалентів	На дату одержання
5	Внесок у статутний капітал	Погоджена засновниками (учасниками) справедлива вартість отриманих об’єктів основних засобів	На дату одержання
6	Безкоштовне (безоплатне) одержання	Справедлива вартість отриманих об’єктів основних засобів	На дату одержання



Собівартість об'єкта необоротних активів, яка включає:

- 1) купівельну ціну за винятком торгової знижки;
- 2) мито і безповоротні податки;
- 3) витрати, безпосередньо зв'язані з доведенням об'єктів до робочого стану для використання їх за прямим призначенням, тобто витрати на:
  - підготовку будівельного майданчика,
  - доставку і розвантаження,
  - установку і монтаж,
  - ліцензії і державну реєстрацію;
  - гонорари фахівцям (архітекторам, юристам і т.п.).

Зауважимо, що первісна вартість необоротних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудування, дообладнування, реконструкція і т.п.), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, спочатку очікуваних від використання об'єкта. Первісна вартість основних засобів зменшується в зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Згідно з П(С)БО 7 фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати») [66].

На нашу думку, якщо є підстави відносити витрати на позики, що безпосередньо відносяться до придбання, будівництва основних засобів, то необхідно внести зміни до П(С)БО 7 і нараховані відсотки (витрати на позики), які безпосередньо пов'язані з придбанням (створенням) основних засобів, відносити на збільшення первісної вартості цих активів.

Крім того, витрати на позики, пов'язані з придбанням (створенням) основних засобів, пов'язані з складним процесом визнання об'єкта основних засобів «кваліфікаційним активом», тому необхідно спростити цей порядок у П(С)БО 31 «Фінансові витрати», так як це викладено у МСБО 23 «Витрати на

позики». Це дозволить капіталізувати нараховані відсотки за цими кредитами як частину первісної вартості основних засобів.

Методичними рекомендаціями регламентовані умови збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів за рахунок витрат на капітальний ремонт, а саме:

– витрати на капітальний ремонт об'єктів основних засобів можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо вони можуть бути ідентифіковані з окремою амортизованою частиною (компонентом) основних засобів. Так, витрати на капітальний ремонт можуть бути вказані капітальними інвестиціями, якщо ціна придбання активу вже відображає зобов'язання (необхідність) підприємства здійснити в майбутньому витрати для приведення активу до стану, в якому він придатний для використання [43];

– вартість капітальних робіт, що призводять до збільшення очікуваних майбутніх економічних вигод від використання об'єкта основних засобів, включається до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів [60].

Вважаємо, визначений в П(С)БО 7 критерій «збільшення економічних вигод» для капіталізації витрат є нечітким. Тому варто в обліковій політиці доповнити його вартісним критерієм, таким як в першій редакції Податкового кодексу України. В першій редакції ПКУ було чітко визначено вартісну оцінку збільшення первісної вартості основних засобів, яка могла збільшуватись на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція): а) що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, б) що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення. Нині ці положення втратили чинність.

Сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів

основних засобів, у тому числі орендованих або отриманих у концесію чи створених (збудованих) концесіонером у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітнього року, відноситься до витрат того звітнього податкового періоду, в якому такий ремонт та поліпшення були здійснені [59].

Переоцінена (відновна вартість) – це первісна вартість необоротних активів з урахуванням їх переоцінки (індексації). Переоцінці підлягають об'єкти, балансова (залишкова) вартість яких більш як на 10 % відрізняється від їх справедливої вартості. Якщо змінюється ціна якогось об'єкта, то повинна бути проведена переоцінка усіх об'єктів групи, до якої він належить.

П(С)БО 7 встановлює ще й ліквідаційну вартість активів, яка трактується як сума коштів, яку підприємство очікує отримати за актив після закінчення строку його корисного використання за вирахуванням витрат, пов'язаних з його вибуттям.

При зарахуванні нових об'єктів до складу основних засобів визначити їх ліквідаційну вартість через декілька років достатньо важко. Тому часто підприємства в наказі про облікову політику вказують, що ліквідаційна вартість об'єкта дорівнює нулю, а вартість, що амортизують, відповідає первісній вартості об'єкта. Проблема полягає в тому, що в системі «1-С: Бухгалтерія» визначення ліквідаційної вартості є необхідним, тому необхідно визначити статті, які будуть формувати майбутню ліквідаційну вартість, а саме металобрухт, будівельні матеріали, витрати на розбирання тощо.

Залишкова вартість – це первісна (відновна) вартість за вирахуванням суми зносу.

Вартість, що амортизується – первісна або переоцінена (відновна) вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

П(С)БО 7 вводить такий новий вид оцінки основних засобів як їх справедлива вартість. Під справедливою вартістю розуміється сума, за якою може бути здійснений обмін активу в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Вартість об'єктів основних засобів, що відображена в обліку і балансі, може не відповідати їх реальній (ринковій) вартості. Відповідно до П(С)БО 7 підприємства можуть оцінювати вартість основних засобів як за історичною (фактичною) собівартістю, на основі якої базується первісна вартість основних засобів, так і за справедливою вартістю.

Історична собівартість, поряд з такими перевагами, як документальна обґрунтованість, точність, логічність і простота обчислення, має й істотні недоліки: необхідність проведення переоцінок, що викривляють реальність у результаті недосконалості методик, необ'єктивність фінансового результату тощо.

Концептуальна основа МСФЗ розглядає чотири основні оцінки, які включають історичну і поточну собівартість, вартість реалізації (погашення) і справедливу вартість. МСФЗ передбачають можливість використання історичної, поточної або комбінованої оцінки з метою фінансової звітності, але не виділяють як окремий вид оцінки справедливу вартість.

Одним із основних завдань організації бухгалтерського обліку є визначення порядку використання сум дооцінки основних засобів та обмеження розподілу додаткового капіталу в результаті дооцінки основних засобів між власниками. Необхідно зазначити обраний порядок щодо цієї ділянки в наказі про облікову політику.

Крім цього, відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» підприємство має право встановлювати періодичність (період) зарахування сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку щомісяця, щокварталу, раз на рік або при вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі

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

МСБО 16 «Основні засоби» вимагає: «Переоцінку слід проводити з достатньою регулярністю, так щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від визначеної із застосуванням справедливої вартості на дату балансу» і наголошує: «Частота переоцінок залежить від коливань справедливої вартості переоцінюваних об'єктів основних засобів. Якщо справедлива вартість переоціненого активу суттєво відрізняється від його балансової вартості, слід проводити подальшу переоцінку» [45].

З дослідження О. В. Макеєвої [37, с. 223] видно, що сьогодні існують протилежні погляди на поняття і зміст справедливої вартості. Відтак, О.А. Наумчук обґрунтовує доцільність заміни в П(С)БО терміну «справедлива вартість» на «ринкову вартість» [47, с. 281], а Голов С.Ф. стверджує, що поняття справедливої вартості не є синонімом терміну «ринкова вартість» [19, с. 18]. Ми дослідили визначення в нормативній базі обидва поняття, і тому погоджуємось з С. Ф. Головим щодо того, що це різні поняття, які не варто ототожнювати.

Однією з глобальних тенденцій розвитку фінансової звітності є поступовий перехід до оцінки її статей за справедливою вартістю.

Гармонізація системи бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними стандартами привела до відповідного застосування справедливої вартості в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Проте на практиці визначення справедливої вартості пов'язане з певними труднощами, оскільки МСФЗ і національні положення (стандарти) містять лише загальні орієнтири з справедливої вартості відповідних активів і зобов'язань. Тому тенденція розповсюдження оцінки за справедливою вартістю по-різному сприймається як в розвинених країнах, так і в країнах з перехідною економікою.

На нашу думку, така тенденція обумовлена тим, що справедлива вартість має певні переваги перед історичною собівартістю, оскільки не залежить від:

- дати і витрат, пов'язаних з виникненням зобов'язання і придбанням активів;
- конкретного підприємства;
- намірів підприємства відносно розміщення активів і зобов'язань.

Лангазова В.В. справедливо зазначає, що разом із критикою справедливої вартості, не меншої критики зазнає й оцінка за поточною собівартістю і теперішньою вартістю [35, с. 22]. Так, метод дисконтування майбутніх надходжень занижує теперішню цінність коштів і тим самим зменшує прогнозну цінність даних бухгалтерського обліку.

Таким чином, наведені аргументи показують необ'єктивність підсумкових даних обліку і слабкість обох підходів, що пов'язано з складністю застосування методик для оцінки за справедливою вартістю, а також процедур з визначенням дисконтованих майбутніх надходжень і теперішньої вартості.

## Висновки до розділу 1

1. Розглянувши різні трактування необоротних активів в науковій та нормативній літературі, їх характерні риси та класифікацію, можна дати наступне визначення: 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 для соціально-адміністративних цілей, вартість яких перевищує 6000 грн. і 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 дасть змогу ефективніше визначати їх характерні риси, склад, стан наявності і руху даних об’єктів.

2. Досліджено, що не доцільно всі активи, що утримуються чи використовуються підприємством більше одного року називати «необоротними». За сучасних економічних умов, більш доречним по відношенні до активів, у яких є потреба утримувати на довготривалий термін, буде вживати термін «довгострокові». Такий висновок виходить з того, що дані активи за певних умов можуть бути оборотними. Такі норми затвердженні рядом П(С)БО (П(С)БО 13, П(С)БО 27 ін.). Так, якщо ці об’єкти не будуть приносити економічну вигоду підприємству (наприклад, застаріле обладнання, техніка, програмне забезпечення, незручне розташування для логістичних цілей приміщення, неліквідні векселі тощо), то такі активи за ринкових умов можуть бути перепродані, передані у фінансову оренду, переоформлені як деривативи тощо. Тобто, ці засоби можуть бути як необоротними, так і оборотними в залежності від мети їх утримання.

3. Узагальнивши існуючі підходи до класифікації необоротних активів, можна стверджувати, що в цілях обліку їх варто класифікувати за функціональними видами та порядком відображення в фінансовій звітності (балансі) і на рахунках бухгалтерського обліку.

4. Пропонуємо внести зміни до П(С)БО 7 в частині відображення в первісній вартості об'єктів необоротних активів нарахованих відсотків (витрат на позики), які безпосередньо пов'язані з придбанням (створенням) основних засобів, інших необоротних матеріальних чи нематеріальних активів.

5. Дослідження нормативної бази показали, що витрати на позики, які пов'язані з придбанням (створенням) необоротних активів, пов'язані з складним процесом визнання цих об'єктів «кваліфікаційним активом», тому необхідно спростити цей порядок у П(С)БО 31 «Фінансові витрати» відповідно до запропонованої методики у МСБО 23 «Витрати на позики». Це дозволить капіталізувати нараховані відсотки за цими кредитами як частину первісної вартості основних засобів.

6. Для достовірної оцінки, після проведеного капітального ремонту об'єктів необоротних активів, пропонуємо доповнити наказ про облікову політику ТОВ «Тернопільбуд» наступним пунктом: «Вартість капітальних робіт що призводять до збільшення очікуваних майбутніх економічних вигод від використання об'єкта основних засобів, а саме до збільшення продуктивності або його залишкової вартості на 10 відсотків і більше».



## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

#### **2.1. Організація та методика обліку необоротних матеріальних активів**

Метою організації бухгалтерського обліку необоротних матеріальних активів є гармонізація нормативної бази та адаптація її правил у внутрішньому обліковому середовищі для забезпечення правдивої та достовірної інформації для фінансових органів та створення умов для забезпечення введення управлінського обліку та формування інформації для управлінських потреб.

Для досягнення мети необхідно вирішити певні завдання:

- дослідити порядок організації груп основних засобів за їх строком корисного використання з метою нарахування амортизації за податковим та бухгалтерським законодавством;
- визначити порядок та шляхи удосконалення вартісної оцінки та методів переоцінки основних засобів, інших необоротних матеріальних активів;
- розробити методику обліку руху необоротних матеріальних активів;
- дослідити порядок та запропонувати удосконалення щодо відображення в обліку операцій з ремонту необоротних матеріальних активів;
- узагальнити положення в обліковій політиці в частині основних засобів, інших необоротних матеріальних відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та законодавчої бази.

Для досягнення цих завдань важливою передумовою є правильно сформована облікова політика щодо обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

Серед вчених нема єдиної думки з приводу змісту наказу про облікову політику і складових облікової політики щодо основних засобів. Відтак, В.М. Гаврилюк, В. М. Жук і М. Г. Михайлов виокремлюють чотири елементи облікової політики підприємства щодо основних засобів:

- ✓ встановлення терміну корисного використання основних засобів;
- ✓ вибір методу нарахування амортизації;
- ✓ переоцінка основних засобів;
- ✓ визначення вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів [51, с. 26].

Не погоджується з цим Л. Пантелейчук, який не рекомендує розкривати в обліковій політиці питання про проведення переоцінки, оскільки потреба у ній залежить від обставин, що чітко врегульовані П(С)БО 7 «Основні засоби», а не від рішення керівника підприємства [55, с. 4].

Враховуючи те, що бухгалтерський облік і фінансова звітність повинні надавати користувачам повну, правдиву і неупереджену інформацію про фінансовий стан і результати діяльності підприємства, ми схилиємось до підходу О. Г. Бірюка [3, с. 93] і вважаємо, що наказ про облікову політику повинен максимально розкривати усі методологічні засади і принципи, які використовує підприємство для обліку і відображення в фінансовій звітності основних засобів.

На підставі проведених досліджень щодо суті основних засобів, ІНМА та положень, які повинні розкриватись в наказі про облікову політику, ми визначили ряд завдань щодо обліку основних засобів (рис.2.1).

Вважаємо, що вирішення цих завдань в обліку дасть змогу сформувати інформацію про стан та наявність основних засобів для прийняття ефективних управлінських рішень.

Порядок відображення їх надходження в бухгалтерському обліку залежить від того, яким чином і на яких умовах придбані основні засоби. Облік надходження основних засобів та інших необоротних матеріальних активів регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби» та Інструкцією № 291.



Рисунок 2.1. Завдання обліку та порядок формування інформації про основні засоби в обліковій політиці підприємства.

Документальним підтвердження введення в дію об'єктів основних засобів, які на основі цього підлягаю реєстрації в бухгалтерському обліку, є Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів за формою ОЗ-1 (рис. 2.2).

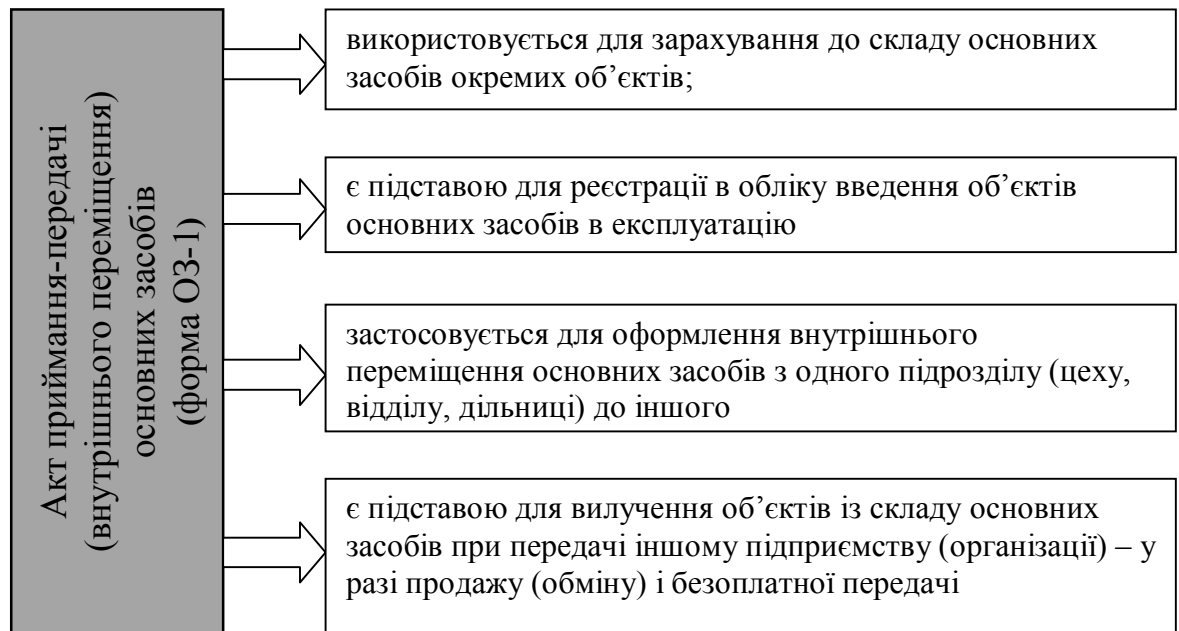


Рисунок 2.2. Суть та призначення Акту приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів.

Акт приймання-передачі повинен мати наступні обов'язкові реквізити:

- ✓ номер, дата оформлення,
- ✓ комісія, яка приймає об'єкт,
- ✓ його найменування,
- ✓ коротка технічна характеристика, результати випробування, висновки комісії про випробування об'єкта в роботі,
- ✓ початкова вартість і норма амортизації,
- ✓ відмітка про відкриття інвентарної картки.

До акту прикладається технічна документація і паспорт на об'єкт. Складається даний документ на кожний об'єкт окремо, а на декілька – лише коли об'єкти однотипні, мають однакову вартість і прийняті одночасно на відповідальне зберігання однієї і тієї ж особи [82].

На нашу думку, будова Акту ф.ОЗ-1 не враховує останніх законодавчих змін і тому є зовсім недосконалою. У зазначеній формі первісна вартість основних засобів помилково ототожнюється із балансовою вартістю, а також передбачена графа для норм амортизації на капітальний ремонт. Разом з тим, актуальним є відображення таких показників, як строк корисного використання (експлуатації) об'єкта, а також справедливую вартість (у випадку проведення переоцінки).

При прийманні основних засобів Акт форми ОЗ-1 складають в одному примірнику, при передачі іншому підприємству – в двох (для обох підприємств), при передачі іншому підрозділу – також у двох (на підставі другого примірника акта працівник, що передає об'єкт основних засобів, робить відповідний запис у інвентарному списку 03-9).

На кожен об'єкт основних засобів повинна бути заведена інвентарна картка. Інвентарні картки групують відповідно до класифікаційних груп основних засобів в цілому по підприємству без розподілу за місцем знаходження. Інвентарні картки, які відкриті в поточному місяці по об'єктах, що надійшли та вибули за цей період, зберігають до кінця місяця окремо від інших підрозділів картотеки. На підставі цих карток у кінці місяця провадять записи в картку обліку руху основних засобів (форма ОЗ-8) у грошовому виразі за кожною класифікаційною групою. Після запису інвентарні картки по об'єктах, що надійшли, розміщують у відповідні групи картотеки, а по тих, що вибули, – підшивають до бухгалтерських документів.

Технічна документація на певний інвентарний об'єкт після відкриття на нього інвентарної картки не зберігається в бухгалтерії, а передається під розписку у відповідний підрозділ підприємства. Заповнені інвентарні картки реєструються в описах (форма 03-7), які веде бухгалтерія (в одному примірнику) за класифікаційними групами (видами) основних засобів.

Для отримання аналітичних даних про наявність і рух основних засобів за їхніми класифікаційними ознаками бухгалтерія на підставі підсумкових

даних в інвентарних картках (книгах) за звітний місяць заповнює картку обліку руху основних засобів за формою ОЗ-8 [82].

Сучасні дослідники зазначають, що первинний облік основних засобів за наведеними формами має ряд недоліків. Відтак, П.Л. Сук зазначає, що потрібно додатково складати обігові відомості для встановлення відповідності записів у картці з синтетичним обліком за рахунком 10 «Основні засоби». Це дозволяє підвищити інформаційний контроль за наявністю і рухом основних засобів, який необхідний в поточній виробничій діяльності. Тому деякі господарства одночасно з інвентарними картками ведуть по них книги або складають обігові відомості [80, с. 50].

Планом рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцією № 291 для обліку об'єктів основних засобів передбачено синтетичний рахунок 10 «Основні засоби». Рахунок 10 призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів та орендованих цілісних комплексів і має 10 субрахунків (рис. 2.3).

Як бачимо, Інструкцією № 291 виділені об'єкти основних засобів, які повинні обліковуватись в межах певних субрахунків. Разом з тим, щодо субрахунку 104 не зазначено як види машин й устаткування слід на ньому обліковувати. М. С. Пушкар пропонує як об'єкти обліку виділяти:

- а) силові (котельні установки, електродвигуни, двигуни внутрішнього згоряння, трактори і ін.);
- б) робочі (вантажно-розвантажувальні роботи, насоси, компресорні машини і устаткування і ін.);
- в) вимірювальні та регулювальні прилади, лабораторне устаткування;
- г) інші машини й устаткування комунального господарства, спортивне, театральне, музичне устаткування.

Такий порядок обліку дозволяє проводити аналіз ефективності їх використання, структури парку, їх вікового складу та іншими причинами [74, с. 152].

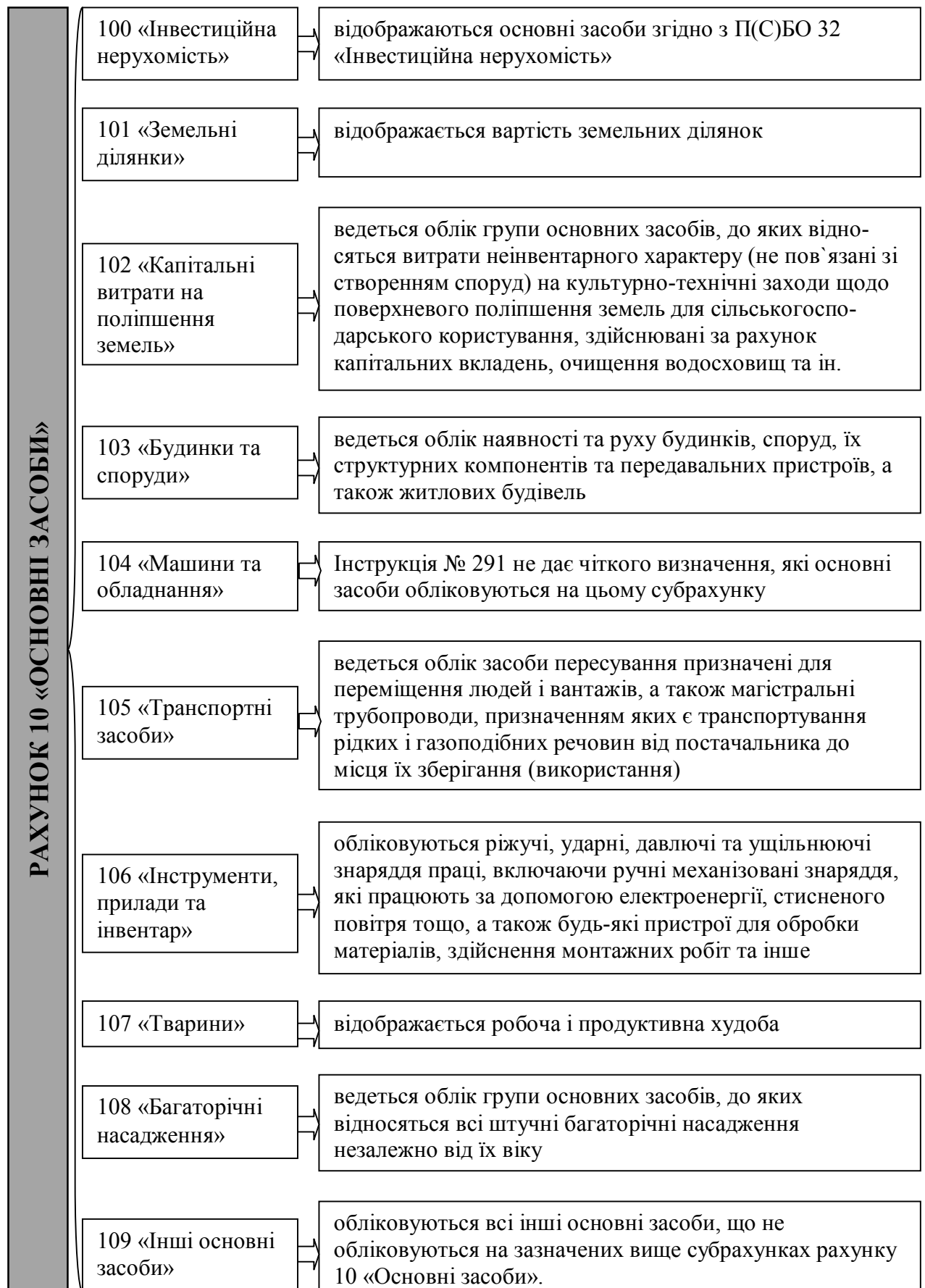


Рисунок 2.3. Структура та призначення субрахунків до рахунку 10 «Основні засоби» згідно з Інструкцією № 291.

Новим елементом в структурі основних засобів є інвестиційна нерухомість. Попри те, що даний об'єкт обліку був впроваджений з введенням в дію П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» ще у 2008 році, у практиці його застосовують дуже рідко. Облік основних засобів, зокрема і в структурі ТОВ «Тернопільбуд», в основному проводиться як об'єктів операційної нерухомості. На нашу думку, такий порядок є не прийнятним, оскільки суб'єктами господарювання досить часто використовуються основні засоби (будівлі, споруди, приміщення) для надання їх в оренду з метою отримання орендних платежів, що за своїм визначенням, є об'єктом обліку інвестиційної нерухомості.

Вважаємо, що введення субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» є необхідним і обґрунтованим етапом розвитку методології обліку необоротних активів відповідно до вимог сучасної економіки. Ведення даного субрахунку дасть змогу здійснювати фактичне відображення в обліку призначення основних засобів, а також полегшить роботу з складання фінансової звітності, адже інвестиційна нерухомість виділяється окремим рядком у Примітках до річної фінансової звітності. Така методика обліку виокремлення інформації щодо інвестиційної нерухомості дозволить приймати обґрунтовані рішення управління щодо ефективності використання основних засобів з метою отримання орендних платежів, а також буде цікавою для інвесторів, кредиторів, інших зовнішніх користувачів.

Сучасні дослідники, зокрема Л. Т. Богуцька [5; 6], А. М. Кодацька, А. М. Кудлай [30], І. А. Юхименко-Назарук [88] пропонують доповнювати субрахунок «Інвестиційна нерухомість» рахунками 3-го порядку, що дасть змогу розмежувати інвестиційну нерухомість за її видами, що значно полегшить облікову роботу.

Однак, погоджуємось з думкою З. В. Задорожного, що такі зміни є неактуальними, оскільки організація обліку на окремих субрахунках третього порядку (1012, 1032) призведе до розпорошення таких активів у різних регістрах та створить необхідність додаткових процедур при складанні



звітності. Натомість, автор пропонує вести облік інвестиційної нерухомості на аналітичних рахунках до субрахунків 101 (1012 «Земельні ділянки, утримувані як інвестиційна нерухомість»), 103 (1032 «Будівлі і споруди, утримувані як інвестиційна нерухомість») [26, с. 14-15].

На нашу думку, виділення окремого субрахунку 100 для обліку інвестиційної нерухомості є достатнім для отримання обліково-аналітичної інформації, а його деталізація не виправдана через збільшенням трудовитрат облікових працівників, тобто такі зміни є недоцільними.

Для обліку надходження або ж будівництва основних засобів Інструкцією № 2091 передбачено використовувати субрахунки транзитного рахунку 15 «Капітальні інвестиції», а саме 151 «Капітальне будівництво» (для витрат на будівництво) та 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» (для витрат, пов'язаних з придбанням або виготовленням) (рис. 2.4).

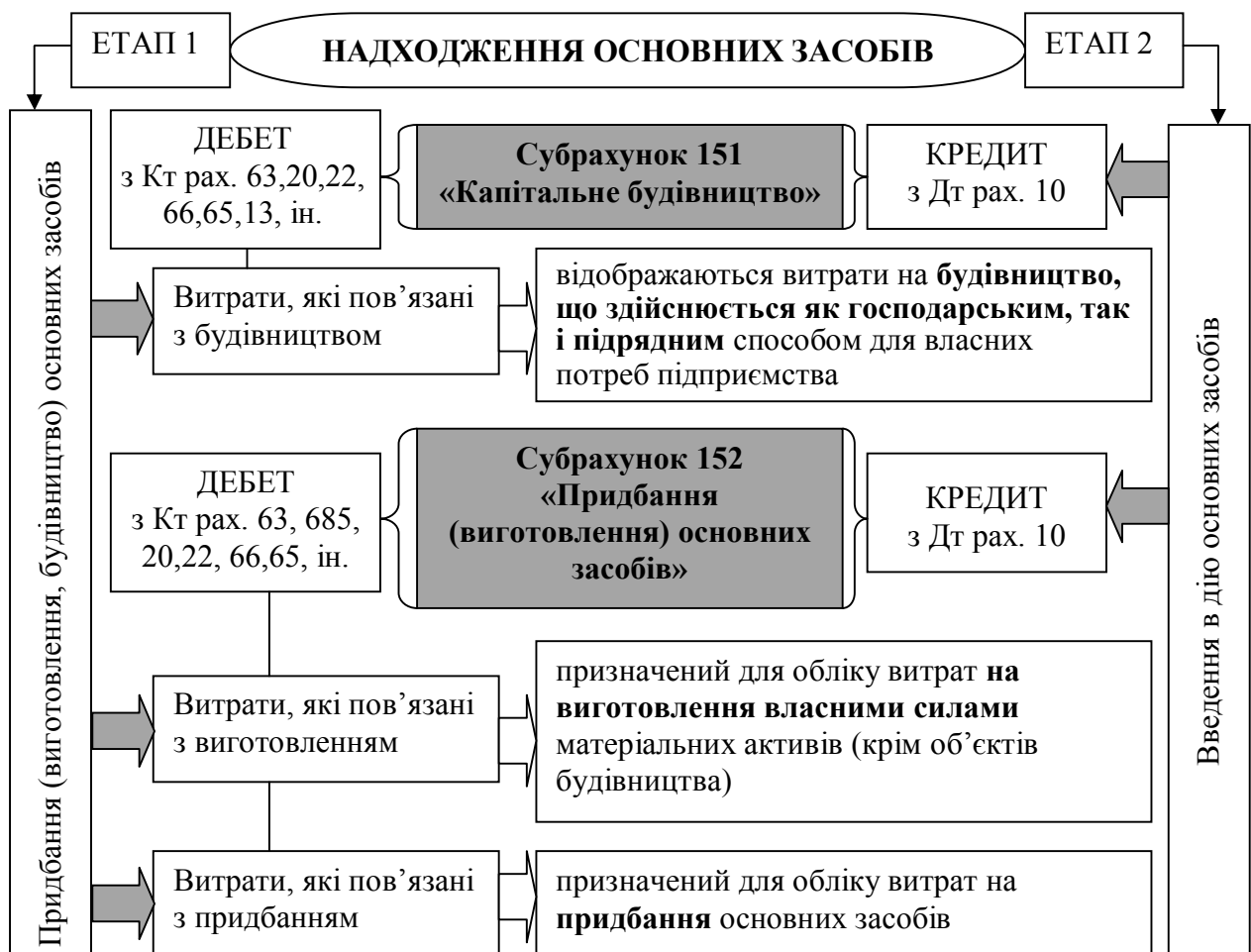


Рисунок 2.4. Облік надходження основних засобів.

Для обліку наявності та руху інших необоротних матеріальних активів призначений рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» (рис. 2.5).

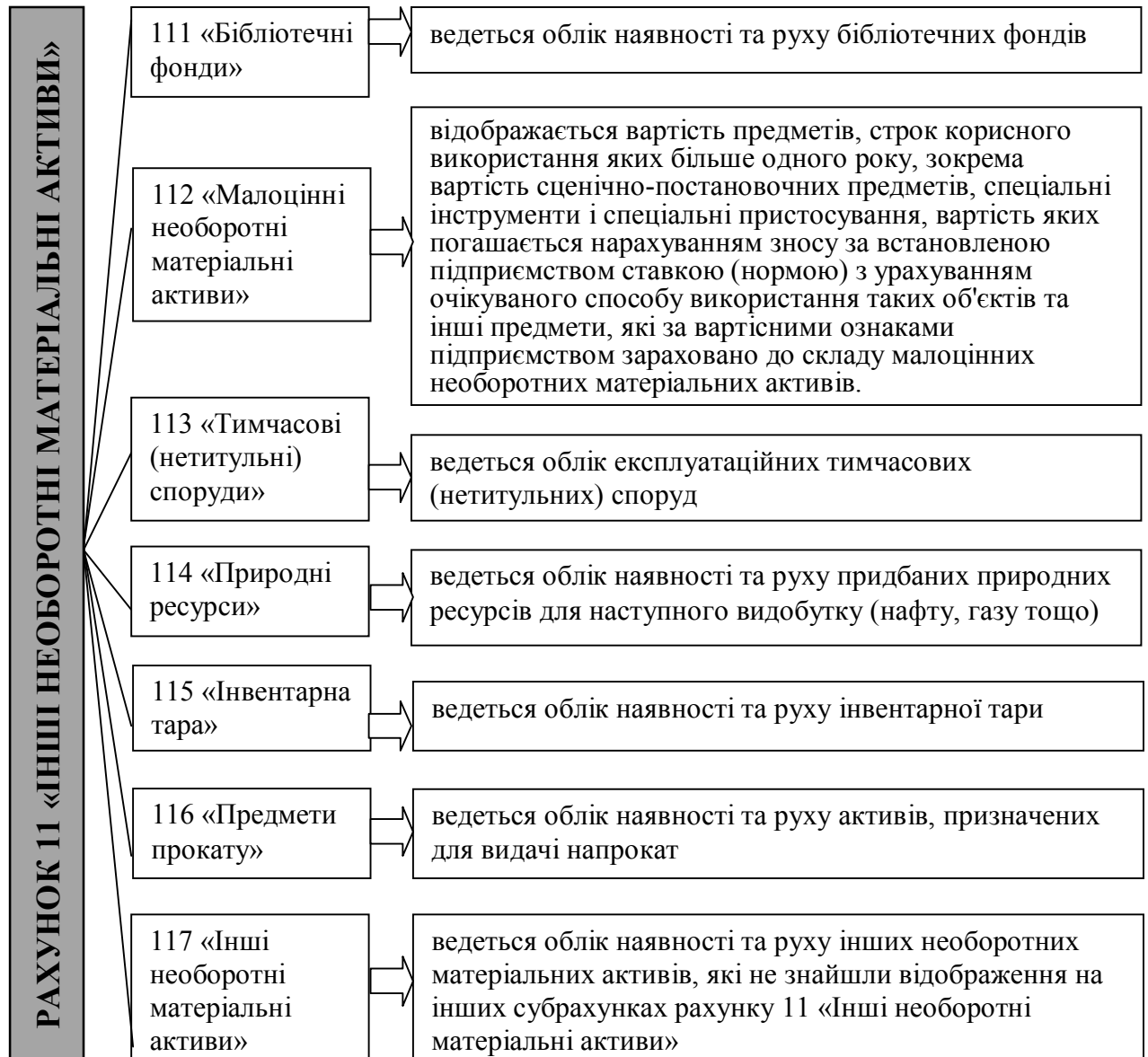


Рисунок 2.5. Структура рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»

Бухгалтерський облік придбання (створення) даних об'єктів є аналогічним методиці обліку надходження основних засобів.

Істотним недоліком в організації обліку надходження і руху інших необоротних матеріальних активів є те, що для первинного обліку не передбачені типові форми, як у випадку з основними засобами. Тому інші необоротні матеріальні активи підставою для оприбуткування при надходженні є той самий документом, який складається при надходженні

основних засобів – Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма ОЗ-1).

При оприбуткуванні таких активів на рахунках бухгалтерського обліку складаються аналогічні записи із застосуванням рахунку 15 «Капітальні інвестиції», як і при надходженні основних засобів. Виняток становлять придбання інших необоротних матеріальних активів внаслідок здійснення капітальних інвестицій. З цією метою використовується субрахунок 15.3 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» замість субрахунків 15.1 «Капітальне будівництво» і 15.2 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

На наш погляд, субрахунок 152 частково вміщає інформацію з субрахунку 151, адже немає чіткого критерію розмежування між поняттями «капітальне будівництво» та «виготовлення основних засобів», так як результат – створений матеріальний актив (об'єкт основних засобів). Тому доцільним є вилучення з субрахунку 151 «Капітальне будівництво» з переліку рахунку 15, а натомість для обліку витрат на будівництво використовувати субрахунок 152 з перейменованою назвою «Придбання (виготовлення, будівництво) основних засобів».

## 2.2. Облік експлуатації та амортизації основних засобів та ІНМА

Після введення в експлуатацію об'єкти основних засобів та ІНМА підлягають нарахуванню амортизації. Вибір методу нарахування амортизації безпосередньо залежить від цілей, які ставить керівництво щодо управління підприємством. Основними факторами, які впливають на вибір методу, є стратегія розвитку підприємства, можливість залучення коштів, оптимізація податкового навантаження, дивідендна політика. Підприємство може встановити різні методи нарахування амортизації для різних облікових груп об'єктів основних засобів (крім землі та незавершених капітальних інвестицій).

Також, як відомо, амортизація активу починається з моменту, коли актив може бути використано за призначенням. Відповідно до МСБО 16 ремонт або ж будь-яке технічне обслуговування активу не відміняє необхідності амортизації такого основного засобу. Національні ж стандарти, на відміну від міжнародних, не припиняють амортизацію подібних активів на період реконструкції, ремонту чи модернізації.

У процесі виробництва основні засоби втрачають свою споживчу вартість і переносять її на створений з їх участю продукт. Внаслідок цього основні засоби втрачають виробничі якості і, якщо вони не можуть бути відновлені ремонтом або модернізацією чи відновлення стає якісно не вигідним, їх ліквідують.

Таким чином, в процесі виробництва відбувається кругообіг вартості основних засобів. Так, їх вартість у вигляді амортизаційних відрахувань включається в собівартість виробленої продукції. В процесі її реалізації виручка. Частина цієї виручки є відшкодуванням зношених основних засобів і спрямовується на капітальні вкладення для оновлення основних засобів. Порядок нарахування і використання амортизаційних відрахувань визначено чинним законодавством та П(С)БО 7 «Основні засоби».

Знос і амортизація – взаємообумовлені категорії обліку. Якщо знос

показує, наскільки змінилась вартість основних засобів у результаті їх участі у виробничому процесі, то амортизація – яка вартість включена у витрати за звітний період. Досить часто в літературних джерелах ці два поняття помилково ототожнюються.

В економічній науці існує два види зносу: фізичний (визначений технічними параметрами і строком служби) і моральний (як прояв постійного вдосконалення та створення нових основних фондів у результаті дії науково-технічного прогресу). Звідси витікає необхідність відновлення фізичної споживчої вартості з урахуванням дії людського розуму, тобто необхідність нарахування амортизації на фізичний та моральний знос. У свою чергу, це передбачає ведення двох відповідних норм амортизаційних відрахувань. При цьому нормою амортизації на фізичний знос повинен передбачатися нормативний, визначений виробником строк служби основних фондів, передбачений технічними характеристиками.

Професор Пушкар М.С. вважає, що доцільно обирати такі методи нарахування зносу, які враховують тенденції науково-технічного прогресу, щоб штучно не занижувати амортизацію і цим не консервувати технічну відсталість України через завищення строків експлуатації.

Відповідно до П(С)БО 7 під *амортизацією* розуміють систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Під амортизацією ще розуміють поступове перенесення вартості необоротних активів на новостворений продукт відповідно до встановлених методів і норм.

*Термін корисного використання* – це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх допомогою буде виготовлено (виконано) очікуваний обсяг продукції, робі (послуг). Відповідно до часу корисного використання встановлюються норми нарахування амортизації (в %) і вартість, що амортизується.

*Норма амортизації* – це частина вартості, виражена у відсотках до амортизованої вартості, яку необхідно перенести на новостворений продукт у

звітному періоді.

*Вартість, що амортизується* – визначається як різниця між первісною, відновною, справедливою вартістю і ліквідаційною вартістю.

*Ліквідаційна вартість* – вартість, створена при ліквідації об'єкта основних засобів (очікувані доходи за виключенням витрат на ліквідацію).

Чинним законодавством передбачено наступні методи нарахування амортизації основних засобів: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий [60].

Відповідно до П(С)БО 7 амортизація може нараховуватися за такими методами:

1) *Прямолінійний метод*. Для цього методу характерним є стабільна норма амортизації, яка визначається на підставі терміну корисного використання основних засобів.

$$A = \frac{Va \cdot Ha}{100}$$

$A$  – сума амортизації за рік;

$Va$  – вартість, що амортизується;

$Ha$  – річна норма амортизації.

2) *Метод зменшення залишкової вартості*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок року на річну норму амортизації.

3) *Метод прискореного зменшення залишкової вартості*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється.

4) *Кумулятивний метод*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, на кумулятивний коефіцієнт. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що

залишилися до кінця очікуваного строку використання об'єкта на суму числа років його корисного використання за схемою:

$$\text{вартість, що амортизується} = \frac{\text{кумулятивний коефіцієнт} - \text{кількість років, що залишається до кінця якісного строку використання}}{\text{сума числа років його корисного використання}} \times$$

5) *Виробничий метод*, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу випущеної продукції, виконаних робіт (послуг) та виробничої ставки амортизації, що залежить від фактичного обсягу продукції.

Кореспонденція рахунків з обліку амортизації основних засобів наведена в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

## Кореспонденція рахунків з обліку амортизації основних засобів

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано амортизацію об'єктів виробничого призначення	23	131, 132
2	Нараховано амортизацію основних засобів загальновиробничого призначення	91	131,132
3	Нараховано амортизацію основних засобів адміністративного призначення (наприклад, амортизація офісного обладнання, комп'ютерів, використовуваних адміністративно-управлінським персоналом)	92	131,132
4	Нараховано амортизацію основних засобів, використовуваних при збуті продукції (наприклад, якщо автомобіль здійснює доставку товару на торговельні точки; а також амортизація торговельного обладнання підприємств торгівлі)	93	131,132
5	Нараховано амортизацію основних засобів, що використовуються в іншій операційній діяльності (наприклад, амортизація об'єктів житлово-комунального і соціально культурного призначення)	94	131,132

Згідно з П(С)БО 7 нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу) [60].

З 1 квітня 2011 року відповідно до Податкового кодексу підприємства для нарахування амортизації (зносу) використовують методику, яка базується на прямолінійному методі з визначенням 16 груп необоротних матеріальних активів та термінів їх корисного використання. До цього часу амортизація за податковим методом проводилась згідно з вимог Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” за методом зменшеного залишку, за яким квартальна сума амортизації визначається як добуток балансової вартості об’єкта на початок кварталу на квартальну норму амортизації. При такій методиці необоротні активи в податковому обліку поділялись лише на чотири групи.

Отже, при проведенні амортизаційних нарахувань, окрім основних статей 144-148 Розділу III «Податок на прибуток підприємств», слід застосовувати положення п.6 та п.14 підрозділу 4 «Особливості справляння податку на прибуток підприємств» Розділу XX «Перехідні положення» у комплексі з визначенням понять згідно з Розділом I «Загальні положення» Податкового кодексу.

Нині нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. При цьому, нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації [59].

Слід відзначити, що нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів в цілях оподаткування здійснюється підприємством в одній групі з основними засобами, які визначені пп. 138.3.3 Податкового кодексу України за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. При цьому, нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації [59].



Перелік груп основних засобів та інших необоротних активів для нарахування амортизації подано у Податковому кодексі (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Групи основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації [59]

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
<i>1</i>	<i>2</i>
група 1 - земельні ділянки	–
група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 - будівлі,	20
споруди,	15
передавальні пристрої	10
група 4 - машини та обладнання	5
з них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень	2
група 5 - транспортні засоби	5
група 6 - інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 - тварини	6
група 8 - багаторічні насадження	10
група 9 - інші основні засоби	12
група 10 - бібліотечні фонди	–
група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	–
група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 - природні ресурси	–
група 14 - інвентарна тара	6
група 15 - предмети прокату	5
група 16 - довгострокові біологічні активи	7

Відзначимо, що на основні засоби групи 1 (земельні ділянки) та групи 13 (природні ресурси) амортизація не нараховується (п.138.3 Податкового кодексу України). Щодо малоцінних необоротні матеріальні активи (група 10) і бібліотечних фондів (група 11), то амортизація може не нараховуватись, оскільки чинною методикою зазначено, що бухгалтер може амортизувати на свій розсуд одним з цих методів:

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

Амортизація основних засобів, як встановлено у пп. 138.3.3 ст. 138 Податкового кодексу, провадиться до досягнення залишкової вартості об'єктом його ліквідаційної вартості.

Для нормального функціонування об'єктів необоротних активів підприємство несе певні витрати на їх підтримання у працездатному стані та відновлення.

На підставі П(С)БО 7, відображення витрат, пов'язаних з експлуатацією або поліпшенням стану основних засобів, у бухгалтерському обліку залежить від їх *впливу на майбутні економічні вигоди*, очікувані від використання об'єктів. При цьому розрізняють два поняття:

- ремонт;
- поліпшення.

Якщо підприємство здійснює *поліпшення* (добудову, реконструкцію, модернізацію), тобто роботи, від яких очікується збільшення вигод у майбутньому, то такі дії розцінюються як капітальні інвестиції. Вони обліковуються на рахунку 15 однойменної назви, в дебеті якого відображаються понесені витрати. Після закінчення всіх робіт на основі акта

на загальну суму поліпшення збільшується первісна вартість основних засобів.

Затрати на проведення ремонтів основних засобів відносяться до поточних операційних витрат. Якщо ремонт проводиться сторонньою організацією, то дебетуються рах. 23, 91 або 92 і кредитуються розрахунки з постачальниками, іншими кредиторами (рах. 63, 68).

Згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів, вартість робіт, що приводить до збільшення очікуваних майбутніх вигод від об'єкта основних засобів, включається до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів. Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та (або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом.

Таким чином, ключовим у методиці бухгалтерського обліку витрат на поліпшення і ремонт основних засобів є вид здійснюваних відновлюваних робіт, від якого залежить, куди варто відносити понесені витрати. Якщо проводиться поліпшення об'єкта основних засобів (модернізація, модифікація, добудування, дообладнання, реконструкція), то витрати на його проведення збільшують первісну вартість об'єкта основних засобів. Якщо ж здійснюється технічне обслуговування, ремонт основних засобів (поточний чи капітальний), то витрати на їх проведення відносяться до витрат поточного періоду.

Однак погоджуємось з думкою Я. Д. Крупки, І. В. Мельничук, що при визнанні капітальних витрат на поліпшення об'єктів необоротних активів проблемним є їх оцінка з позиції економічних вигод. В національних П(С)БО немає пояснення поняття «економічної вигоди, яка призведе в майбутньому до збільшення терміну використання об'єкта необоротних активів». Тому підприємству необхідно самостійно приймати рішення щодо

віднесення капітальних витрат на поліпшення на первісну вартість об'єкта або ж списувати на поточні витрати звітного періоду [32, с. 146].

Згідно з Планом рахунків окремого рахунку для ведення обліку таких витрат не передбачено. Витрати на поліпшення основних засобів, що збільшують первісну вартість об'єкта, відображаються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з подальшим їх включення до вартості об'єкта на рахунок 10 «Основні засоби».

Згідно з Податковим кодексом України, стаття 138, п. 1, фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів чи невиробничих нематеріальних активів, віднесених до витрат відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності. На жаль, в податкових розрахунках також уточнену статтю 146 п.11 щодо визначення критерію збільшення первісної вартості основних засобів як витрат вилучено з Податкового кодексу України. На наш погляд, її редакцію з певними корегуваннями варто відновити, і вважати економічними вигодами витрати на поліпшення, що призводять до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків балансової вартості конкретного об'єкта основних засобів.

Отже, якщо підприємство здійснює *поліпшення* (добудову, реконструкцію, модернізацію), тобто роботи, від яких очікується збільшення вигод у майбутньому, то такі дії розцінюються як капітальні інвестиції. Вони обліковуються на рахунку 15 однойменної назви, за дебетом якого відображаються понесені витрати. Після закінчення всіх робіт на основі акта на загальну суму поліпшення збільшується первісна

### 2.3. Облікова методика вибуття необоротних матеріальних активів

Серед проблемних методичних облікових питань – облік вибуття необоротних активів в цілому, та основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, зокрема, відповідно до вимог національних П(С)БО.

Причини вибуття необоротних матеріальних активів розглянемо на рис.

2.6.

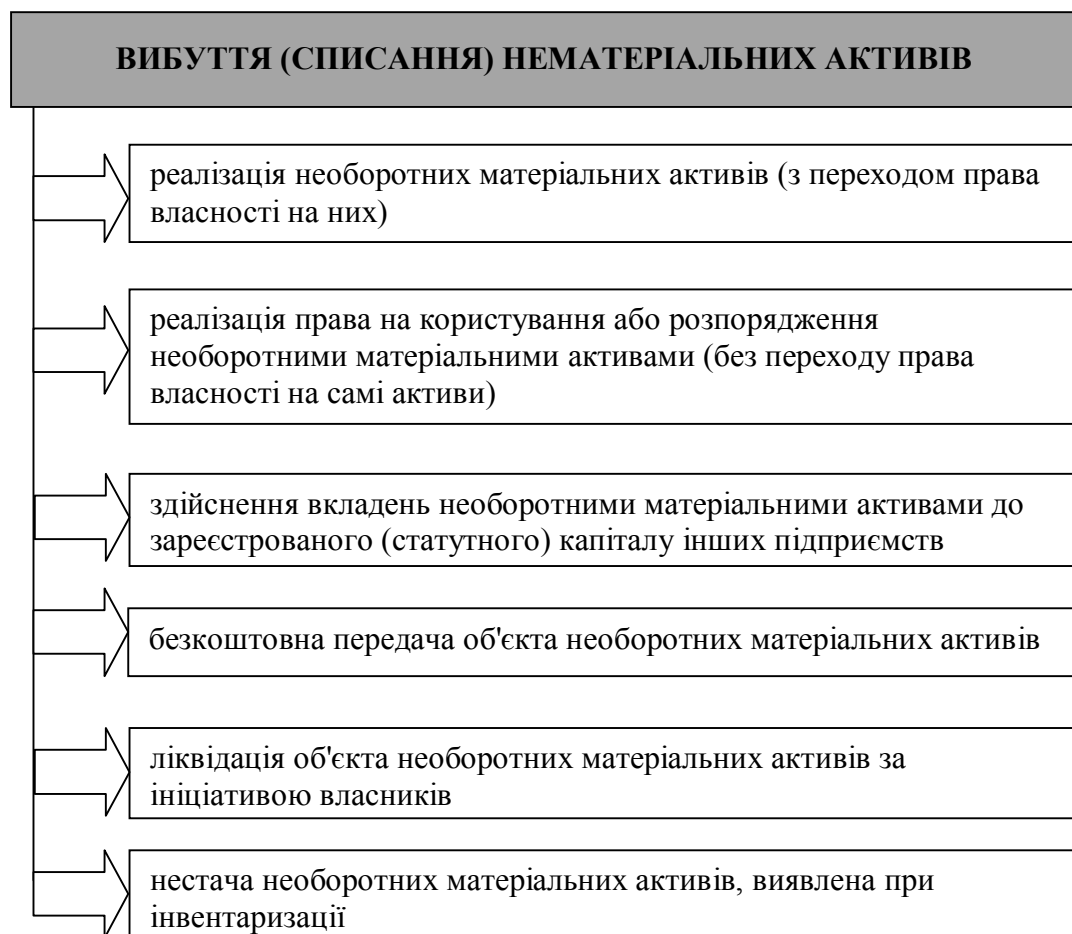


Рисунок 2.6. Причини вибуття (списання) необоротних матеріальних активів з балансу підприємства.

В бухгалтерському обліку залежно від методу вибуття, диференціюється методика відображення самого вибуття.

Порядок списання (ліквідації) об'єктів основних засобів (особливо недоамортизованих) згідно з вітчизняними НП(С)БО 1, П(С)БО 7, П(С)БО 27 здійснюється їх списанням з балансу підприємства з використанням однієї з методик (рис. 2.7).

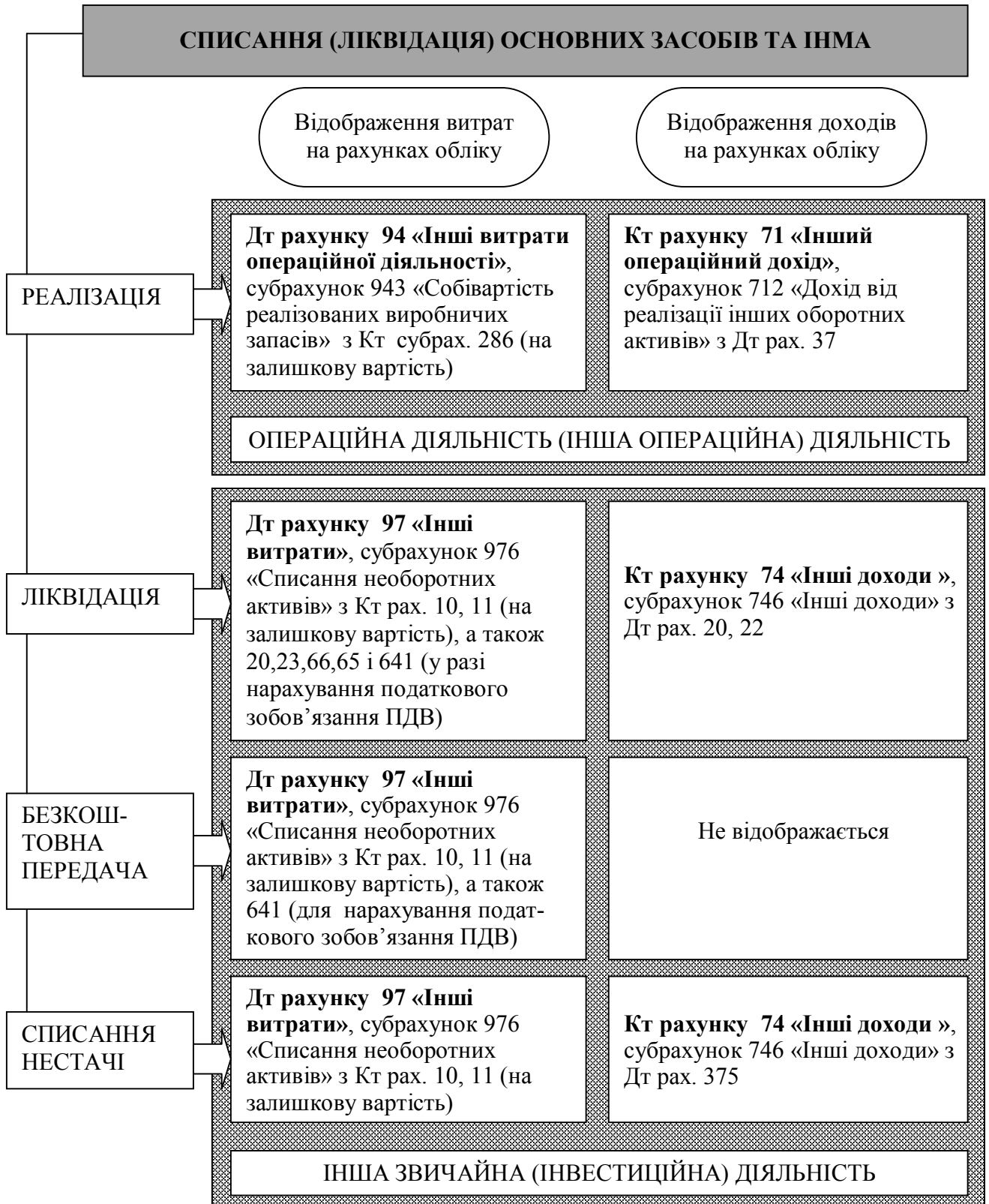


Рисунок 2.7. Облік списання (ліквідації) основних засобів та ІНМА.

Відповідно до положень МСБО 16 вибуття та списання об'єктів основних засобів проводиться в тому випадку, коли вирішено його більше не використовувати і не можна очікувати будь-яких економічних вигод від його вибуття, наприклад, продажу, обміну або здачі в оренду. Невикористані кошти, призначені для вибуття, повинні враховуватися або за балансовою вартістю, або за можливою ціною продажу в залежності від того, яке з двох значень менше. Різниця між сумою чистих надходжень та балансовою вартістю об'єкта, тобто його залишковою вартістю за вирахуванням накопичених амортизаційних відрахувань, що виникає при його вибутті або реалізації, відображається як прибуток або збиток звітного періоду. В операціях обміну одного основного засобу на інший прибутки або збитки не виникають. Якщо підприємство має можливість реалізувати необоротний матеріальний актив на вільному ринку, то в такому випадку об'єкт основних засобів чи ІНМА необхідно перевести в групу товарів.

П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» передбачає виділення в окрему класифікаційну групу тих непоточних активів, залишкову вартість яких буде відшкодовано шляхом продажу, а не подальшої експлуатації [65]. Необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу, лише якщо виконано всі умови, визначені у П(С)БО 27:

- економічні вигоди очікують отримати від продажу необоротних активів, а не від їх використання за призначенням;
- активи готові до продажу в їх теперішньому стані;
- їх продаж, як очікують, завершать впродовж року з дати визнання їх утримуваними для продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;
- їх реалізація має високу ймовірність. Зокрема, якщо керівництво підприємства підготувало план або уклало твердий контракт про продаж, активно пропонує їх на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

Як бачимо, чинна методика передбачає при реалізації основних засобів переводити їх у склад товарів (субрахунок 286), тобто згідно з П(С)БО 27 дані активи виводяться зі складу необоротних в оборотні. Введення такого порядку обліку вибуття основних засобів порушує основний принцип обліку і звітності – це нарахування і відповідність доходів і витрат, оскільки придбання (створення), а також ліквідація від амортизованих основних засобів відноситься до інвестиційної діяльності, а їх реалізація – в межах іншої операційної діяльності.

На думку З. В. Задорожного такий облік є не аргументованим, оскільки суперечить назві класів обліку. Так, клас 2 «Запаси» призначений для обліку оборотних активів, а клас 1 «Необоротні активи» – для всіх необоротних активів. Тому автором запропоновано замість субрахунку 286 в межах класу 1 ввести субрахунок 185 з назвою «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» [26, с. 3].

Т. П. Мац з метою врегулювання питання групування необоротних активів в межах класу 1, пропонує відображати необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, на окремому субрахунку 110 «Основні засоби, утримувані для продажу», доповнивши його рахунками третього порядку [39, с. 165].

На наш погляд, запропонована Т. П. Мац методика є недосконалою, оскільки в склад необоротних активів, які призначені для продажу, згідно з П(С)БО 27 входять не лише основні засоби, а й інші необоротні активи – нематеріальні. В такому випадку, знову ж порушується порядок відображення необоротних активів в межах рахунків класу 1. Тому більш обґрунтованою є методика обліку реалізації необоротних активів, яка запропонована З. В. Задорожним.

При цьому варто зауважити, що сучасним законодавством не враховані операції, які пов'язані з вибуттям в наслідок надзвичайних подій. На сьогодні відмінені рахунки 75 та 99. Натомість такі витрати, відображають за остаточним принципом у складі інших витрат і доходів на 97 та 74 рахунках



відповідно. Така методика не є правильною, тому доцільно повернути зазначені рахунки для обліку надзвичайної діяльності, а в звітності їх узагальнювати разом із іншими витратами та іншими доходами, оскільки така вимога НП(С)БО 1, яка не виокремлює витрати, доходи та результат за видами діяльності підприємства, окрім операційної.

Як бачимо з наведеної методики, існує певна невідповідність між нарахуванням та відповідністю витрат у сфері операційної та інвестиційної діяльності. Так, згідно з П(С)БО 27 нематеріальні активи, які підлягають реалізації переводяться в склад товарів (субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу») аналогічно порядку необоротних матеріальних активів, а після їх реалізації залишкова вартість списується на субрахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів», а отримані доходи відносяться до іншої операційної діяльності. Однак, придбання та реалізація необоротних активів, в тому числі нематеріальних, є частиною інвестиційної, а не операційної діяльності, тому при їх реалізації доцільно було б відображати у складі інших витрат та інших доходів відповідно. Крім того, в формі № 3 «Звіт про рух грошових коштів», грошові потоки при надходженні і реалізації даних активів формуються в межах інвестиційної, а не іншої операційної діяльності. Тому варто привести нормативні положення, викладені в національних П(С)БО, у відповідність з основним принципом обліку і звітності – нарахування та відповідності доходів і витрат [32, с. 89].

Таким чином, досі актуальним залишаються питання вдосконалення організації і методики обліку необоротних матеріальних активів: потребують методичного забезпечення положення щодо віднесення у склад первісної вартості необоротних матеріальних активів суми фінансових витрат, пов'язаних з їх придбанням (створенням); є об'єктивна необхідність у затвердженні типових форм з обліку інших необоротних матеріальних активів; слід вирішити урегулювання відображення на рахунках бухгалтерського обліку реалізації необоротних активів.

## Висновки до розділу 2

1. Дослідження будови форми ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» показало, що даний первинний документ не враховує останніх законодавчих змін і тому потребує змін. У зазначеній формі первісна вартість основних засобів помилково ототожнюється із балансовою вартістю, а також передбачена графа для норм амортизації на капітальний ремонт. Разом з тим, актуальним є відображення таких показників, як строк корисного використання (експлуатації) об'єкта, а також справедливу вартість (для обліку сум проведеної переоцінки).

2. Облік основних засобів, зокрема і в структурі ТОВ «Тернопільбуд», в основному проводиться як об'єктів операційної нерухомості. На нашу думку, такий порядок є не прийнятним, оскільки суб'єктами господарювання досить часто використовуються основні засоби (будівлі, споруди, приміщення) для надання їх в оренду з метою отримання орендних платежів, що за своїм визначенням, є об'єктом обліку інвестиційної нерухомості.

3. Субрахунок 152 частково вміщає інформацію з субрахунку 151, адже немає чіткого критерію розмежування між поняттями «капітальне будівництво» та «виготовлення основних засобів», так як результат – створений матеріальний актив (об'єкт основних засобів). Тому доцільним є вилучення з субрахунку 151 «Капітальне будівництво» з переліку рахунку 15, а натомість для обліку витрат на будівництво використовувати субрахунок 152 з перейменованою назвою «Придбання (виготовлення, будівництво) основних засобів».

4. При визнанні капітальних витрат на поліпшення об'єктів необоротних активів проблемним є їх оцінка з позиції економічних вигод. В національних П(С)БО немає пояснення поняття «економічної вигоди, яка призведе в майбутньому до збільшення терміну використання об'єкта необоротних активів». На жаль, в податкових розрахунках також уточнену статтю 146 п.11 щодо визначення критерію збільшення первісної вартості

основних засобів як витрат вилучено з Податкового кодексу України. На наш погляд, її редакцію з певними коректуваннями варто відновити, і вважати економічними вигодами витрати на поліпшення, що призводять до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків балансової вартості конкретного об'єкта основних засобів. Тому підприємству необхідно самостійно приймати рішення щодо віднесення капітальних витрат на поліпшення на первісну вартість об'єкта або ж списувати на поточні витрати звітного періоду.

5. Зауважено, що сучасним законодавством не враховані операції, які пов'язані з вибуттям в наслідок надзвичайних подій. На сьогодні відмінні рахунки 75 та 99. Натомість такі витрати та доходи, відображаються за остаточним принципом у складі інших витрат і доходів на 97 та 74 рахунках відповідно, у межах звичайної діяльності. Така методика не відповідає за економічним змістом визначенню звичайної діяльності, тому доцільно повернути зазначені рахунки для обліку доходів і витрат від надзвичайних подій.

6. Діюча методика обліку передбачає при реалізації необоротних активів переводити їх у склад товарів (субрахунок 286), тобто дані об'єкти виводяться зі складу необоротних активів в склад оборотних. Введення такого порядку обліку вибуття основних засобів порушує основний принцип обліку і звітності – це нарахування, оскільки придбання (створення), а також ліквідація від амортизованих основних засобів відноситься до інвестиційної діяльності, а їх реалізація – в межах іншої операційної діяльності.

## РОЗДІЛ 3

### АУДИТ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

#### 3.1 Мета, завдання та джерела аудиту необоротних активів

Закономірність виникнення аудиторського контролю в Україні обумовлена проведенням приватизації державного майна, створення спільних підприємств з іноземним капіталом, кооперативів, приватних та інших суб'єктів підприємницької діяльності з різними формами власності і господарювання, керуючись законами України про власність, підприємницьку діяльність, власник набув право обирати незалежний контроль своєї фінансово-господарської діяльності.

Питаннями аудиту, а зокрема необоротних активів, займаються ряд авторів, а саме Ф.Ф. Бутинець [10], А.В. Бодюк [7], Л.П. Кулаковська [34], В.В. Сопко [52], С.Б. Ільїна [28], О.А. Петрик [56], А.Г. Загородній [23], Б.Ф. Усач [83] та ін.

З впровадженням змін у процес організації аудиту на підприємствах відповідно до вимог МСА, виконання аналітичних процедур у процесі аудиту підприємств вимагає чіткого планування, оцінки ризиків та документування. Це дало змогу змінити формальний характер аудиторських перевірок за окремими обліковими ділянками, що зумовлювали проблеми, які пов'язані з витратами часу на проведення аналізу та відсутністю договірної ціни результатів здійсненого аудиту.

Отже, з метою підвищення ефективності використання необоротних активів в процесі аудиту необхідно досконало вивчити організаційно-технологічні особливості діяльності підприємства та оцінити технічні можливості цих активів. Такий підхід дозволить визначити доцільність придбання необоротних активів та визначити оптимальну їх структуру, яка б забезпечувала максимальний економічний ефект. Важлива увага звертається

на оцінку достовірності інформації про наявність, надходження, переміщення та вибуття нематеріальних активів.

Кінцевою метою аудиту є формування професійної думки аудитора щодо достовірності первинних даних про факти господарського життя, повноти та своєчасності відображення цих даних в обліку, правильності ведення обліку та відображення у фінансовій звітності основних засобів, інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів, довгострокової дебіторської заборгованості, довгострокових фінансових інвестицій та інших видів необоротних активів.

Питання, пов'язані з роботою і професійним захистом аудиторів, регулюють Аудиторська палата України і Спілка аудиторів України. Організацію аудиту очолює Аудиторська палата України, яка відповідно до законодавства є неурядовим органом.

Аудиторська діяльність регулюється Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII [68]. Цей Закон визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні й спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника. Положення цього Закону діють на території України і поширюються на всі господарські суб'єкти незалежно від форм власності та видів діяльності.

Аудиторська діяльність включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг.

Аудиторські послуги надаються у формі аудиту, експертиз, консультацій із питань обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних та юридичних осіб.

Варто відзначити, що з 2007 року аудитори обов'язково повинні дотримуватись Міжнародних аудиторських стандартів (МСА), які передбачають документування всіх аналітичних процедур.

Аудит необоротних матеріальних активів може включати також й аналітичні процедури. У такому випадку в межах укладеного договору при проведенні такого розширеного аудиту, рекомендовано зіставити розроблену програму аудиту відповідно поставленим завданням, оскільки методика виконання аналітичних процедур та обсяг їх застосування є предметом професійного судження аудитора.

Мета процедур аудиту необоротних матеріальних активів варіює залежно від умов договору на проведення аудиту та етапу, на якому проводяться аналітичні процедури.

Таким чином, метою аудиту необоротних матеріальних активів є формування професійної думки аудитора щодо достовірності первинних даних про факти господарського життя в частині наявності та руху основних засобів, інших необоротних матеріальних, повноти та своєчасності відображення їх в обліку, правильності ведення обліку та відображення у фінансовій звітності даних об'єктів обліку.

Визначена мета передбачає виконання аудитором завдань щодо з'ясування законності прийнятої на підприємстві методики обліку необоротних активів; обґрунтування даних про необоротних активи, які розкриті у фінансовій звітності згідно з дотриманням принципу суттєвості.

При проведенні аудиту необоротних матеріальних активів необхідно вивчити широке коло питань, які можна об'єднати в такі групи:

- 1) перевірка необоротних матеріальних активів, відображених у фінансовій звітності, на їх приналежність підприємству;
- 2) необхідно впевнитися у тому, що відповідні активи підприємства, які включені до складу необоротних матеріальних активів, дійсно наявні на підприємстві;
- 3) перевірка відповідності класифікації необоротних матеріальних активів чинним П(С)БО, а зокрема НП(С)БО 1;
- 4) перевірка правильності визначення та відображення у бухгалтерському обліку і у фінансовій звітності оцінки необоротних матеріальних

активів;

- 5) впевнитися у правильності розподілу основних засобів, інших необоротних матеріальних активів за відповідними групами;
- 6) оцінити організацію ведення обліку необоротних матеріальних активів у бухгалтерії за матеріально-відповідальними особами;
- 7) дати оцінку внутрішньому контролю за збереженням необоротних матеріальних активів;
- 8) здійснити перевірку достовірності відображення залишків щодо основних засобів, інших необоротних матеріальних активів у фінансовій звітності підприємства;
- 9) перевірити результатів проведеної переоцінки необоротних матеріальних активів та віднесення їх сум на рахунки бухгалтерського обліку;
- 10) впевнитись у своєчасності і законності документального оформлення та відображення у первинних, зведених документах і у регістрах бухгалтерського обліку надходження, переміщення і вибуття необоротних матеріальних активів;
- 11) перевірити відповідність нарахування амортизації та відображення зносу основних засобів, інших необоротних матеріальних активів обраній обліковій політиці;
- 12) перевірити правильність щомісячного нарахування зносу (кредит рахунка 13) за власними необоротними матеріальними активами і за активами, які взяті у фінансову оренду, оскільки ці дані пов'язані з формуванням собівартості продукції (робіт, послуг) (дебет рахунків 23, 91, 92, 93 і т. ін.), мають вплив на фінансові результати підприємства (його балансовий прибуток чи збиток);
- 13) перевірити дотримання підприємством податкового законодавства щодо обліку груп необоротних активів.

Ці питання вивчаються аудитором, дається їх оцінка в аналітичній частині аудиторського висновку, де викладаються пропозиції щодо усунення

виявлених порушень і відхилень від встановлених правил обліку.

На етапі підготовки до аудиту необоротних активів необхідно досконало вивчити нормативну базу з питань відображення цих об'єктів у податковому і бухгалтерському обліку.

Основні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи визначено НП(С)БО 1, П(С)БО 7, а також Планом рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцією № 291, Податковим кодексом України та ін.

Основні джерела інформації при аудиті нематеріальних активів наведені на рис. 3.1.

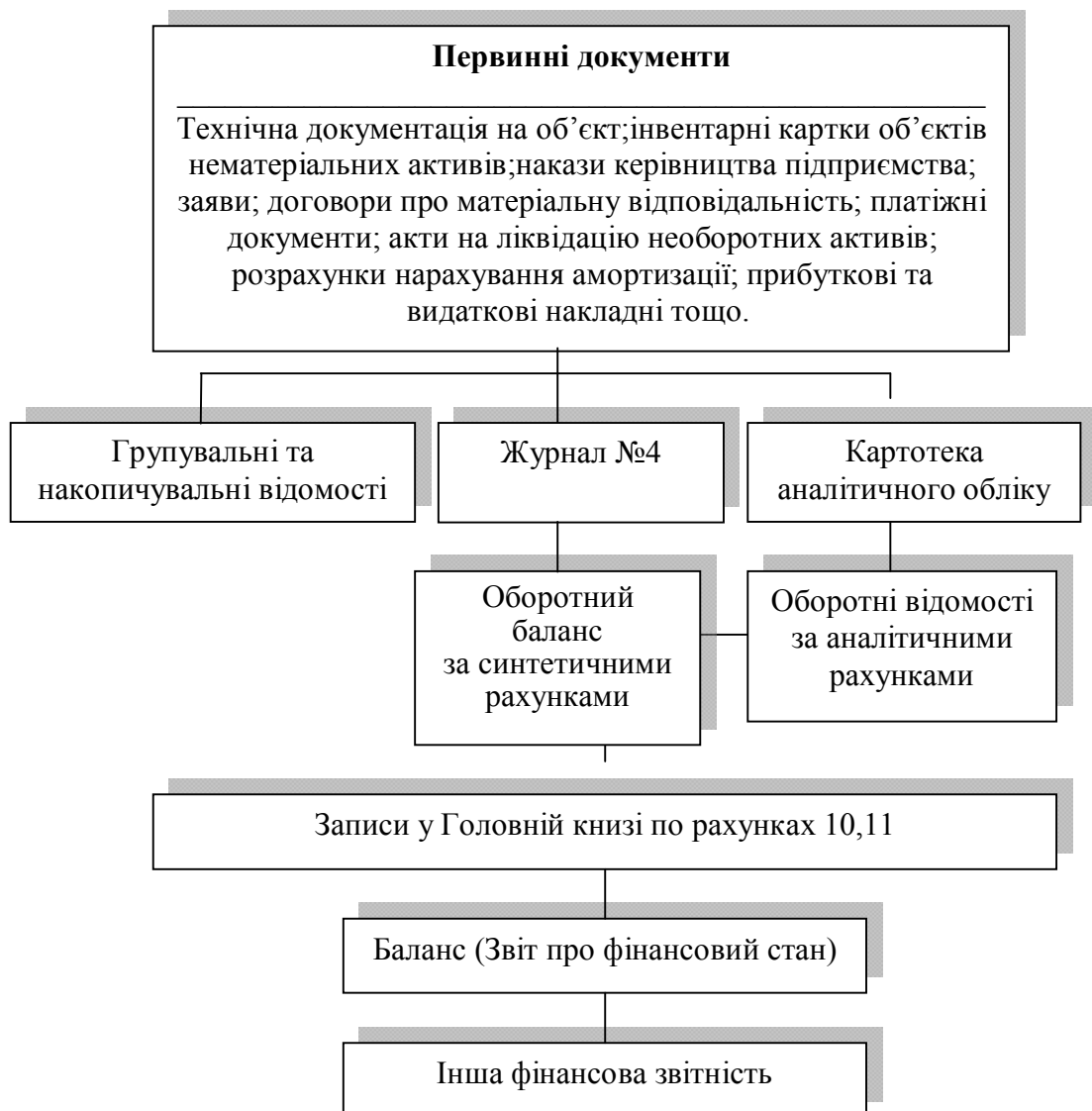


Рисунок 3.1. Джерела інформації при аудиті нематеріальних активів [56, с. 93].



Одним з перспективних напрямів обліку і аудиту необоротних матеріальних активів є його проведення в умовах використання комп'ютерних технологій. Таким чином, до основних видів інформації з обліку необоротних матеріальних активів слід віднести відповідні електронні документи і машинограми – при автоматизованій формі ведення бухгалтерського обліку. Для всіх інших форм обліку з операцій руху необоротних активів необхідно відносити: журнал № 4, який призначений для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, а також відображення капітальних і фінансових інвестицій. У цьому журналі відображаються обороти за кредитом рахунків 10,11,12,13,14,15,18,19,35 [87, с. 168].

Первинні документи з обліку необоротних матеріальних активів, які використовують при проведенні аудиту:

- придбання – ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» та ін.;
- переміщення – акти та накладні на внутрішнє переміщення;
- вибуття, ліквідації та списання – акти списання, ліквідації основних засобів і нематеріальних активів (ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів»), накази на реалізацію основних засобів, ІНМА, рахунки-фактури, накладні тощо;
- нарахування амортизації(зносу) – розрахункові таблиці;
- результати опитування й анкетування керівництва підприємства з питань збереження, використання, обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів;
- документація внутрішнього аудитора (ревізора) щодо контролю за необоротними матеріальними активами;
- відповіді на запит від постачальників необоротних активів або підрядників (при проведенні капітального будівництва);
- робочі документи і звіт попереднього аудитора;

- контракти, угоди про оренду, страхові поліси;
- розрахунки амортизаційних відрахувань за необоротними матеріальними активами;
- наказ про облікову політику в частині обліку необоротних матеріальних активів.

На нашу думку, аудит повинен бути однією із складових функцій управління, що дозволяє вишукувати можливості ефективного використання необоротних активів. На основі висновку аудитора підприємство має змогу вивчати стан їх збереження, розробляти оптимальну структуру необоротних матеріальних активів для свого ефективного функціонування.

У структурі активів ТОВ «Тернопільбуд» необоротні активи займають найбільшу частину – 75,5 %, які забезпечують економічну стійкість підприємств та спрямовані на інтенсифікацію відтворювального процесу і підвищення рівня ефективності виробництва. Розробка дієвої методики аудиту необоротних активів підприємства, що включає повний обсяг інформаційних джерел, об'єктів і раціональних етапів перевірки, моделей робочих документів аудитора, є запорукою підтвердження показників фінансової, податкової та інших видів звітності.

Таким чином, вивчення особливостей, джерел та завдань аудиту необоротних матеріальних активів в цілому на підприємстві має сприяти зростанню загальної ефективності проведення аудиторського дослідження господарської діяльності підприємства.

### 3.2. Методика проведення аудиту необоротних активів

Аудит необоротних матеріальних активів здійснюється відповідно до програми. Програма аудиторської перевірки є документом організаційно-методичного характеру, який містить перелік основних розділів аудиту, розміщених у логічній послідовності. В табл. 3.1. відобразимо перелік питань аудиту необоротних матеріальних активів

Таблиця 3.1

Перелік основних питань аудиту  
основних засобів, інших необоротних матеріальних активів [2, с. 234]

Досліджувані питання	Джерела інформації
Детальна перевірка даних реєстрів обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, їх підрахунок	Інвентарні картки обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, відомості, журнали, машинограми тощо
Перевірка даних інвентаризації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і порівняння її результатів з даними аналітичного обліку	Інвентаризаційні описи та інвентарні картки обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів
Аналіз правильності нарахування і амортизації згідно з відповідними 1 нормами та методами	Відомості, таблиці амортизаційних відрахувань, нормативні документи
Перевірка правильності віднесення нарахованої амортизації на відповідні рахунки з обліку витрат	Відомості розподілу амортизаційних відрахувань
Перевірка обґрунтування розподілу витрат, пов'язаних з покращанням основних засобів (ремонт, реконструкція і т.п.) і відображення цього на відповідних рахунках	Внутрішня звітність
Перевірка відображення залишків необоротних матеріальних активів у звітності	Фінансова та статистична звітність підприємства

Для забезпечення виконання даної програми аудит матеріальних цінностей слід проводити поетапно.

Спочатку аудитор вивчає системи обліку необоротних матеріальних активів на підприємстві, визначає, які види основних засобів та інших необоротних матеріальних активів використовуються на даному підприємстві.

Далі перевіряється правильність віднесення придбаних предметів та засобів до необоротних матеріальних активів за критеріями, встановленими законодавством. Для цього досліджуються первинні документи з оприбуткування даних активів, на підставі яких аудитор робить висновок про дотримання підприємством вимог законодавства з питань віднесення придбаних засобів та предметів необоротних матеріальних активів.

Аудитор повинен перевірити, чи необоротні матеріальні активи відображаються на відповідних рахунках (10, 11) незалежно від джерел коштів, за рахунок яких вони придбані.

При перевірці правильності визнання необоротних матеріальних активів активами підприємства можливі такі порушення: до складу необоротних матеріальних активів віднесено об'єкти, які не можуть бути визнані активами (завищення вартості активів, порушення принципу обачності); відсутність ймовірності того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням. Вартість необоротних матеріальних активів не може бути достовірно визначена тощо (табл. 3.2)

Усі первинні документи, якими оформляються операції з руху основних засобів, складаються і підписуються членами комісії, призначеної розпорядженням (наказом) керівника підприємства. До складу такої комісії повинно входити не менше трьох осіб:

- усі перші особи підприємства: головний бухгалтер, головний інженер, головний механік, головний технолог, головний енергетик;
- посадові особи тих підрозділів, в яких знаходяться (або куди передаються) об'єкти: керівник (або його заступник, начальник зміни, ділянки тощо), механік, бухгалтер.

Таблиця 3.2

## Перелік порушень ведення обліку інших необоротних матеріальних

№ з/п	Можливі порушення	Пункти Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що порушуються
1	2	3
1	Включення до первісної вартості необоротних матеріальних активів (у разі придбання їх за кредитні позики) витрат на оплату відсотків за користування кредитом	п. 8 П(С)БО 7
2	Неправильне визначення собівартості оборотних активів, товарів, готової продукції при зарахуванні їх до складу необоротних матеріальних активів	п. 11 П(С)БО 7
3	Невключення різниці між залишковою та справедливою вартістю переданого об'єкта до складу витрат звітного періоду при отриманні необоротних матеріальних активів в обмін на подібні активи.	п. 12 П(С)БО 7
4	Збільшення вартості необоротних матеріальних активів на суму витрат, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані.	пп. 14-15 П(С)БО 7
5	Відсутність відомостей про зміну первісної вартості та суми зносу основних засобів, інших необоротних матеріальних активів в регістрах аналітичного обліку.	пп. 16-21 П(С)БО 7
6	Нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів: - щомісячно; - з дати надходження інших необоротних матеріальних активів на підприємство; - після дати вибуття інших необоротних матеріальних активів; - протягом календарного року (підприємствами з сезонним виробництвом).	пп. 23, 26-30 П(С)БО 7
7	Невиправдана зміна строку корисного використання (експлуатації) основних засобів, інших необоротних матеріальних активів.	пп. 24-25 П(С)БО 7
8	Безпідставне зменшення корисності інших необоротних матеріальних активів.	пп. 31-32 П(С)БО 7

Якщо підприємство невелике і посадових головних спеціалістів у штаті не передбачено, то до комісії включаються посадові особи та спеціалісти, які фактично виконують їх функції.

Наказ про призначення комісії може видаватися як окремо у кожному випадку здійснення операції з іншими необоротними матеріальними активами, так і загальний, яким призначається єдина комісія для контролю і документального оформлення усіх здійснюваних підприємством операцій з об'єктами основних засобів упродовж певного періоду, або без обмеження у часі. В останньому випадку, коли дія наказу про призначення комісії розповсюджується на декілька років, в наказі обумовлюються посади членів комісії та її голови без зазначення відповідних прізвищ (це дозволяє при звільненні і прийманні нового працівника не видавати нового наказу).

Основним завданням аудиту по ремонту необоротних активів є: встановлення правильності визначення обсягу й собівартості проведених ремонтних робіт, правомірність використання за цільовим призначенням коштів, виділених на проведення ремонту, віднесення їх на збільшення балансової вартості необоротних активів або до складу валових витрат підприємства.

Перевірка витрат на поточний та капітальний ремонт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів починається з вивчення наявності і виконання завдань щодо поточного та капітального ремонту. Необхідно встановити правильність розмежування робіт і віднесення їх до поточного і капітального ремонту. Це пов'язано з особливостями їх організації і технології, а відповідно і контролю витрат. Вивчаючи витрати на поточний і капітальний ремонт, необхідно з'ясувати, чи є кошторис — фінансові розрахунки і технічна документація, ким вона затверджена, яким способом виконувався ремонт. Аудитор повинен вивчити за документами (за нарядами, актами приймання робіт), чи правильно застосовувались розцінки, як здійснювалося списання у межах норм. У разі ремонту за підрядним методом слід перевірити стан розрахунків з підрядниками і встановити, чи правильно виписані ними розрахунки на виконані роботи, чи є акти приймання-передавання робіт та чи вказані в актах недоробки,

дефекти, чи встановлені строки їх усунення, у який спосіб ведеться облік ремонту.

Дослідження операцій з погляду правильності відображення витрат на капітальний ремонт обладнання та транспортних засобів мають велике значення для попередження приписок обсягу ремонту.

При перевірці документів здійснюється взаємна звірка господарських договорів, накладних, рахунків-фактур та прибуткових ордерів на предмет ідентичності ряду показників: номенклатури, ціни, кількості, дат оприбуткування тощо.

Порівняння кількісних показників оригіналів рахунків-фактур, сертифікатів і специфікацій постачальника, а також приймальних актів дозволяє встановити, чи всі запаси оприбутковані за актами приймання.

Перевірка правильності відпуску (списання) інших необоротних матеріальних активів. В ході такої перевірки контролеру необхідно з'ясувати:

- ✓ як обліковувались надходження і витрачання інших необоротних матеріальних активів на складах та інших об'єктах;
- ✓ чи не було фактів неоприбуткування (повного або часткового) інших необоротних матеріальних активів, що надійшли;
- ✓ чи відповідало фактичне витрачання інших необоротних матеріальних активів документальним даним;
- ✓ чи не було фактів приховування недостач інших необоротних матеріальних активів в бухгалтерському обліку;
- ✓ чи не приховувались недостачі інших необоротних матеріальних активів різними необґрунтованими бухгалтерськими проводками.

При аудиті інших необоротних матеріальних активів необхідно перевірити, чи не допускалась їх передача без оплати. Якщо такі активи реалізовувались на сторону, необхідно виявити, коли і за якою ціною вони придбані, коли і кому продані, їх ціна, ПДВ, транспортні витрати, уточнити роздрібні ціни на момент реалізації.

В ході перевірки необхідно дослідити акти інвентаризації за період, що

вивчається, і висновки інвентаризаційної комісії, які підтверджують зміни даних активів на час складання акту, картки складського обліку про їх рух на складі.

Окрему увагу аудитор повинен приділити вивченню стану складського обліку (переглянути книги (картки), перевірити своєчасність записів тощо), уточнити, чи мають комірники положення або посадові інструкції про порядок ведення складського господарства і складського обліку, чи проводиться інструктаж матеріально відповідальних осіб з питань обліку і звітності.

Займаючись розробкою плану, аудитор має визначити рівень суттєвості, що значно впливає на особливості вибору прийомів і способів аудиту. Даний підхід використовується при складанні програм.

Для виконання плану аудитор повинен підготувати в письмовій формі програму аудиторської перевірки з визначенням у ній конкретних завдань і процедур для кожного об'єкта аудиту.

Програма аудиту – це детальний перелік змісту аудиторських процедур. Цей перелік є детальною інструкцією для асистентів аудитора та пересічних учасників перевірки, який також є засобом контролю за якістю їхньої роботи [28, с. 130].

В табл. 3.3 представимо запропоновану програму аудиту необоротних матеріальних активів.

Після проведеного планування, складання плану і програми аудиторської перевірки та підписання договору на проведення аудиту починається сам процес аудиторської перевірки необоротних матеріальних активів.

Протягом її проходження основною метою аудитора є збирання достатніх доказів для написання повного і обґрунтованого аудиторського висновку. Для збору доказів аудитором можуть бути застосовані різні процедури, тобто певні методи пошуку аудиторських свідчень.



Таблиця 3.3

## Програма аудиту необоротних матеріальних активів

№ п/п	Аудиторські процедури	Термін перевірки	Виконавець	Примітки
1	Перевірка наявності необоротних матеріальних активів і отримання підтвердження на право власності на всі активи, котрі зберігаються в підприємстві чи у довірених осіб			
2	Перевірка правильності й повноти відображення в обліку необоротних матеріальних активів			
3	Порівняння даних первинного обліку, реєстрів синтетичного й аналітичного обліку необоротних матеріальних активів із Головною книгою			
4	Перевірка правильності й повноти оприбуткування, обліку та вибуття необоротних матеріальних активів			
5	Перевірка правильності нарахування амортизації, а саме: - термінів корисного використання; - розрахунків сум амортизації; - спадкоємності облікової політики попередніх періодів			
6	Перевірка даних синтетичного й аналітичного обліку, зносу необоротних матеріальних активів за Головною книгою			
	Визначення правомірності обліку активів у складі необоротних матеріальних активів			
8	Визначення правомірності віднесення об'єктів, які надійшли у звітному періоді до необоротних матеріальних активів			
9	Перевірка правильності визначення фактичної собівартості придбання об'єктів			
10	Перевірка правильності відображення в обліку сум сплаченого при придбанні об'єктів ПДВ			
11	Перевірка обґрунтованості встановленого строку корисного використання, правильності нарахування норми погашення			
12	Перевірка дотримання при розрахунку норми погашення вартості окремих активів, терміну їх дії, передбаченого нормативними актами			
13	Визначення правомірності розрахунку і відображення на рахунках бухгалтерського обліку суми вартості необоротних матеріальних активів, які списуються			

Основними методами, які використовуються при аудиті необоротних матеріальних активів є опитування, фактична перевірка, порівняння, перерахунок, документальна перевірка, вибіркоче дослідження [34, с. 329].

У процесі опитування або документальної перевірки аудитору важливо з'ясувати облікову політику відносно необоротних матеріальних активів, методи нарахування амортизації і постійність їх застосування; чи були зміни облікової політики і методів нарахування амортизації; дослідити присутність необхідних пояснень у примітках до звітності. Слід також отримати дані про необоротні матеріальні активи, передані й отримані в оренду, вивчити умови орендних угод; з'ясувати, чи відповідає облік орендованих об'єктів цим угодам (операційна або фінансова оренда); проконтролювати правильність визначення орендної плати за основні засоби і відповідне її віднесення на доходи або витрати у орендодавця чи орендаря. Опитування керівництва підприємства-клієнта може спонукати аудитора до проведення додаткових аудиторських процедур і застосування інших методів.

На підготовчому етапі аудиторської перевірки при загальному ознайомленні з суб'єктом господарювання аудитор з'ясовує склад необоротних матеріальних активів, їх види, рівень забезпеченості підприємства нематеріальними активами, їх питому вагу у загальній структурі необоротних активів.

Головний етап аудиту полягає в контролі оцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, встановленні їх належності, перевірці достовірності облікових записів за даними активами і залишків за ними у балансі, перевірці правильності нарахування зносу необоротних матеріальних активів. Для аудитора важливе значення має встановлення власника необоротних матеріальних активів суб'єкта господарювання, оскільки від цього залежить, чи відображаються вони в балансі чи на позабалансових рахунках.

Для вирішення завдань аудиту на основному етапі перевірки необоротних матеріальних активів аудитор здійснює:

- ✓ контроль дотримання чинного законодавства за операціями з необоротних матеріальних активів;
- ✓ перевірку правильності перенесення початкових залишків за необоротних матеріальних активів;
- ✓ перевірку правильності документального оформлення оприбуткування і ліквідації необоротних матеріальних активів;
- ✓ контроль зіставлення даних аналітичного, синтетичного обліку, Головної книги і Балансу;
- ✓ перевірку правильності кореспонденції рахунків за операціями з основними засобами й ІНМА у відповідності з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291;
- ✓ контроль розрахунку амортизаційних відрахувань (зносу) за необоротних матеріальних активів;
- ✓ перевірку оцінки фінансових результатів від реалізації необоротних матеріальних активів фізичним або юридичним особам;
- ✓ перевірку операцій з орендованими і переданими в оренду необоротних матеріальних активів;
- ✓ встановлення джерел фінансування придбання (створення) необоротних матеріальних активів;
- ✓ встановлення ефективності використання необоротних матеріальних активів [23, с. 198].

Усі результати здійснених аудиторських процедур повинні знайти відображення в робочих документах аудитора.

На заключному етапі аудиторської перевірки аудитор повинен узагальнити результати перевірки, написати аудиторський висновок щодо цих результатів та підготувати обґрунтовані пропозиції про усунення недоліків і використання виявлених резервів підприємства.

### 3.3. Аналітична оцінка необоротних матеріальних активів в аудиті

Необоротні активи служать матеріально-технічною базою виробництва, фундаментом його вдосконалення і розвитку. Цей процес відбувається як шляхом нарощування потенціалу основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів (екстенсивно), так і через покращення ефективності їх використання (інтенсивно). Значне нарощування необоротних активів приводить до ускладнення у технічному переоснащеності виробництва, морального і фізичного старіння устаткування, що зменшує ефективність його використання та можливість конверсії. Тому більш економічно виправданим є збільшення часу роботи устаткування, повне завантаження наявного парку, кваліфікований догляд за його роботою та ін.

Ефективність використання основних засобів в значній мірі залежить від ступеня забезпеченості ними виробничого підприємства та технічного стану обладнання і техніки. При проведенні аналізу забезпеченості підприємства необоротними активами необхідно вивчити: чи достатньо їх у підприємства, їх наявність, динаміку, склад, структуру, технічний стан, рівень виробництва і його організацію.

Забезпеченість необоротними матеріальними активами та їх складу вивчають за даними статистичної звітності (форма № 11 - ОЗ). У даному документі у згрупованому вигляді відображено наявність, рух, введення в дію основних засобів, а також їх наявність на кінець року за вирахуванням зношування (залишкова вартість). У звіті окремо показують виробничі основні засоби будівельного призначення, виробничі фонди інших галузей, невиробничі фонди, а у складі виробничих основних фондів будівельного призначення – машини та устаткування, транспортні засоби, інструмент, виробничий і господарський інвентар, виділяючи машини та устаткування.

Аналіз використання необоротних активів починається з оцінки

забезпеченості підприємства основними засобами, інших необоротними матеріальними активами, нематеріальними активами. Для цього необхідно вивчити динаміку обсягу, складу і структури основних засобів, їх технічний стан за класифікаційними групами.

Аналіз складу і структури необоротних активів забезпечить керівництво підприємства інформацією про склад основних засобів і співвідношення між їхніми групами, уможливить виявлення тенденції зміни структури основних засобів за групами. Порівняння із середніми та найліпшими показниками дасть змогу вжити відповідних заходів для відновлення оптимальної питомої ваги машин і обладнання як найбільш активної частини основних засобів, а також визначити міру впливу цих змін на показники використання основних засобів.

Розглянемо динаміку необоротних активів ТОВ «Тернопільбуд» за 2010-2017 рр. на рис. 3.2.



Рисунок 3.2. Динаміка необоротних активів ТОВ «Тернопільбуд» за період 2010-2017 рр.

З рис.3.2. видно, що станом на кінець 2017 року відбулось незначне зростання вартості необоротних активів, а саме на +132 059 тис. грн., в порівнянні з попереднім 2016 роком. Насамперед це пов'язано з тим, що необоротні матеріальні та нематеріальні активи ТОВ «Тернопільбуд» частково оновлено та зменшено частку зносу, особливо це стосується нематеріальних матеріальних активів (з 50,14% у 2015 р. до 45,90% у 2017 р.), що впливає на їх залишкову вартість, яка включається до підсумку балансу. Знос основних засобів та ІНМА у ТОВ «Тернопільбуд» становить 45,90%, тобто необоротні матеріальні активи наполовину зношені, при тому, що за останні роки спостерігається позитивна динаміка збільшення необоротних матеріальних активів, а значить, і первісної вартості основних засобів, тобто діючі об'єкти поступово списуються, а натомість ТОВ «Тернопільбуд» оновлює їх новими (рис. 3.3).



Рисунок 3.3. Динаміка зношування необоротних матеріальних та нематеріальних активів ТОВ «Тернопільбуд».

Для подальшого аналізу необоротних матеріальних активів доцільно вивчити їх структуру (рис. 3.4).

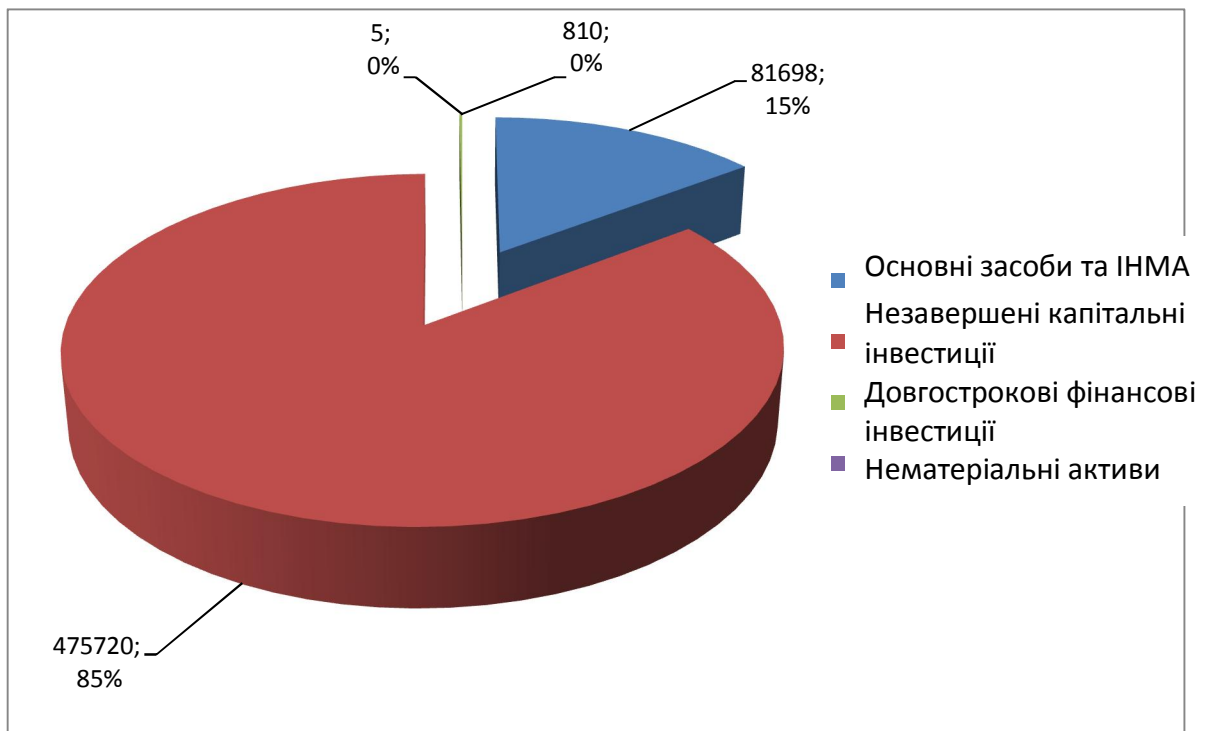
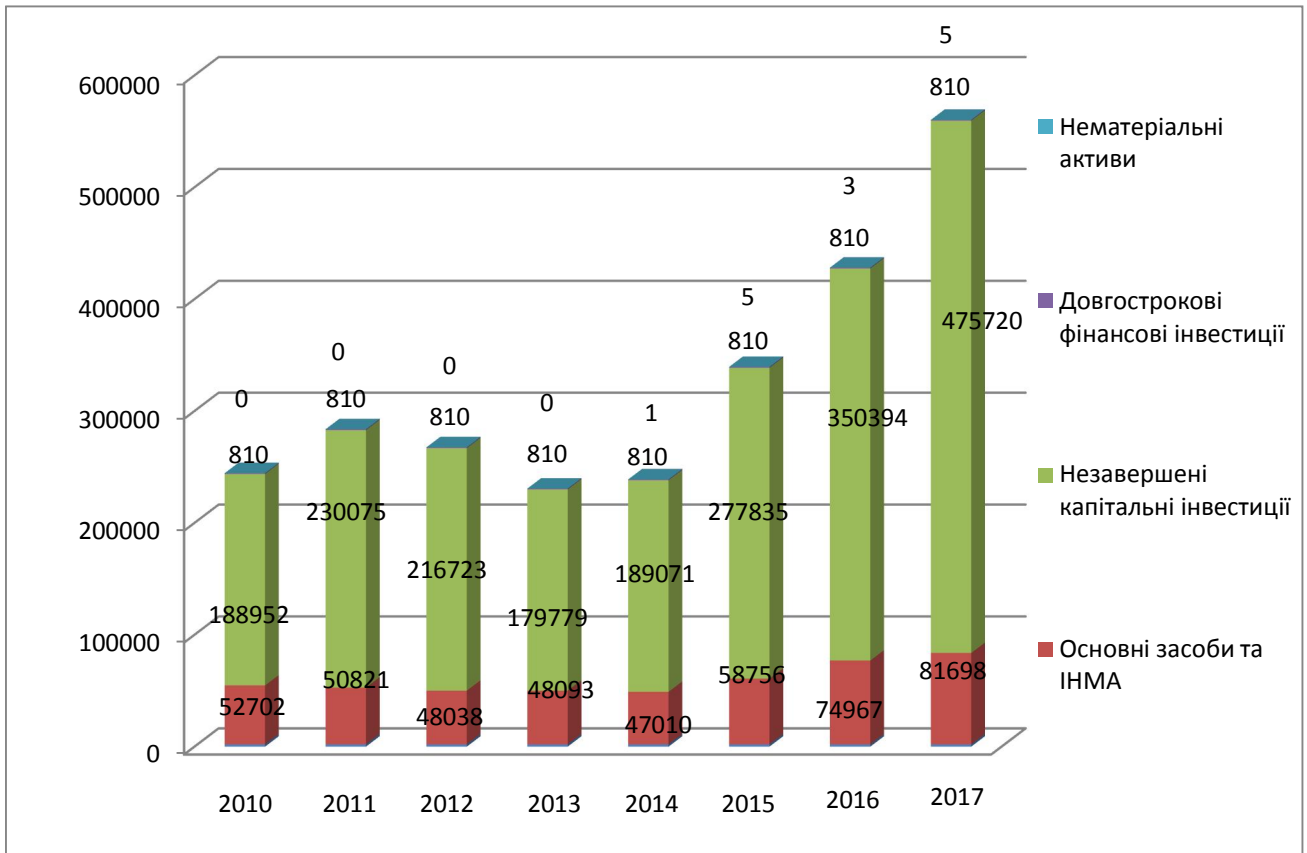


Рисунок 3.4. Склад і структура необоротних активів ТОВ «Тернопільбуд».

У ТОВ «Тернопільбуд» облік інвестиційної нерухомості не ведеться, тому в структурі необоротних активів вони не відображені. Також в складі необоротних активів на ТОВ «Тернопільбуд» у 2010-2017 рр. немає довгострокової дебіторської заборгованості, інших необоротних активів (Додаток А). Крім того, довгострокові фінансові інвестиції у балансі ТОВ «Тернопільбуд» показуються без змін балансової вартості, оскільки метод участі в капіталі до цих інвестицій не застосовується.

Таким чином, найбільшу частку в необоротних активах ТОВ «Тернопільбуд» займають незавершені капітальні інвестиції (85%), а найменшу частку становлять нематеріальні активи (близько 0%) та довгострокові фінансові інвестиції (0,001%), основні засоби та ІНМА в структурі необоротних активів мають частку 15 %.

Розглянемо детальніше склад і рух основних засобів та ІНМА у табл. 3.4 на ТОВ «Тернопільбуд» у 2017 році.

Таблиця 3.4

## Стан і динаміка основних засобів

ТОВ «Тернопільбуд» в 2016-2017 рр., тис.грн.

Показники	В 2016 році	В 2017 році	Відхилення
1	2	3	4
1. Наявність основних засобів на початок року (залишкова вартість), тис. грн.	58756	74967	+6731
2. Надійшло за рік, тис. грн.	23611	8262	-15349
3. Вибуло за рік, тис. грн.	7400	1531	-58698
4. Наявність основних засобів на кінець року, тис. грн.	74967	81698	+6731
5. Коефіцієнт оновлення (п.2/п.4)	0,49	0,10	+0,39
6. Коефіцієнт вибуття (п.3/п.1)	0,13	0,02	-0,11
7. Знос основних засобів на кінець року, тис. грн.	61463	69308	+7845
8. Коефіцієнт зносу (п.7/ п.4)	0,82	0,85	+0,03
9. Коефіцієнт придатності (п.7/ПВ)	0,45	0,46	+0,01



З таблиці 3.4 видно, що дане підприємство на початок року мало основні засоби за балансовою вартістю на суму 74967 тис. грн., на кінець року їх вартість становила 81698 тис. грн., тобто відбулось їх зростання на +6731 тис. грн. або на 0,09 %.

Як свідчать дані розрахунків, коефіцієнти оновлення і вибуття в 2016 р. становлять відповідно 0,49% та 0,13%, а в 2017 р. – відповідно 0,10% та 0,02. Тобто, коефіцієнт оновлення випереджає коефіцієнт вибуття, що може бути результатом збільшення потужності ТОВ «Тернопільбуд», однак коефіцієнт оновлення дуже низький, тому скоріш за все, ці показники свідчать про негативні явища в ТОВ «Тернопільбуд», адже надходження нових основних засобів не замінюють старі зношені види техніки, що нагромаджуються.

Разом з тим, коефіцієнти зносу і придатності свідчать про добрий технічний стан основних засобів: низький коефіцієнт зносу і відповідно досить високий коефіцієнт придатності 46%. При чому в 2017 році, порівняно з 2016, дані показники залишились майже незмінними поряд із зростанням первісної вартості основних засобів, що свідчить про те що підприємство дещо відновило свою технічну базу.

Вирішення завдання підвищення ефективності використання основних засобів і потужностей підприємства означає збільшення кількості продукції, яка виробляється, підвищення її якості, зниження собівартості одиниці продукції і виробництва в цілому, зростання потенціалу. Удосконалення структури основних засобів, балансу виробничих потужностей призводять до зменшення витрат підприємства на їх екстенсивне нарощування при зміні обсягів і номенклатури продукції, яка виготовляється. Це значною мірою сприяє підвищенню оборотності виробничих засобів, що забезпечує скорочення розриву між фізичним та матеріальним зношенням основних засобів, прискоренню темпів їх оновлення [30, с. 30].

Ефективне функціонування основних засобів залежить від того, наскільки повно реалізується інтеграційний потенціал сукупності екстенсивних і інтенсивних факторів поліпшення їх використання.

Ефективність відтворювальних процесів певною мірою залежить від строків експлуатації перш за все активної частини основних засобів, тобто періоду функціонування у виробництві відповідно до їх первісного технологічного призначення. При цьому як скорочення, так і збільшення періоду експлуатації по-різному впливають на ефективність відтворення і використання знарядь праці.

Для виявлення резервів поліпшення використання основних виробничих засобів й удосконалення планування капітальних вкладень необхідно проаналізувати показники, які характеризують використання засобів праці на підприємстві.

До узагальнюючих показників відносять фондівддачу. Фондовіддача основних засобів визначається відношенням обсягу виготовленої продукції до середньорічної вартості основних засобів. Фондовіддача показує загальну віддачу від використання кожної гривні, витраченої на основні виробничі фонди, тобто ефективність цього вкладення коштів. Для досліджуваного підприємства показник фондівддачі у 2017 р. є досить низьким – 0,003 грн., що означає низьку виробничу завантаженість ТОВ «Тернопільбуд» попри високий рівень фондоозброєння.

Незважаючи на те, що фондівддача є узагальнюючим показником використання основних засобів, вона не може розкрити всіх потенційних можливостей поліпшення планування відтворення основних засобів та інтенсифікації виробництва. Тому при плануванні та обліку використовують систему окремих (індивідуальних) показників, кожний з яких відображає окремий бік ефективності використання основних засобів. Таким чином, можна визначити ефективність за кожною одиницею або певною групою виробничих основних засобів.

Успішне функціонування основних засобів та виробничих потужностей залежить від того, якою мірою реалізуються екстенсивні та інтенсивні фактори кращого їх використання. Екстенсивне поліпшення використання основних засобів і виробничих потужностей означає: по-перше, збільшення

часу функціонування основного устаткування і, по-друге, підвищення питомої ваги діючого устаткування в складі всього устаткування, наявного на підприємстві. Важливим напрямком підвищення ефективності використання основних засобів є зменшення кількості недіючого устаткування, виведення з експлуатації зайвого та швидке залучення у виробництво невстановленого устаткування, обсяги якого є досить значними. Слід підкреслити, що екстенсивне поліпшення використання основних засобів та виробничих потужностей хоча повністю на сьогодні не реалізоване, все ж воно має межі [31, с. 53].

Набагато ширші можливості має інтенсивне поліпшення використання основних засобів та виробничих потужностей, яке передбачає підвищення ступеня завантаження устаткування за одиницю часу. Підвищення інтенсивного завантаження устаткування може бути досягнуто шляхом модернізації діючого устаткування, машин та механізмів, установлення оптимального режиму їх роботи. Інтенсивне використання основних засобів підвищується також через технічне удосконалення засобів в праці та технології виробництва, скорочення строків досягнення проектної продуктивності техніки, удосконалення наукової організації праці, виробництва й управління, підвищення кваліфікації та професійної майстерності робітників.

Одним з найбільш важливих завдань розвитку промисловості є забезпечення виробництва насамперед за рахунок підвищення його ефективності і більш повного використання внутрішньогосподарських резервів. Для цього необхідно раціональніше використовувати основні засоби і виробничі потужності.

Збільшення обсягів виробництва промислової продукції досягається за рахунок: запровадження в дію основних засобів і виробничих потужностей; поліпшення використання діючих основних засобів і виробничих потужностей.

До основних проблем стану та ефективності використання основних засобів В. Я. Нусінов відносить:

- різні підходи до термінології та визначення сутності основних засобів у фінансовому обліку й системі оподаткування, принципів їх оцінки;
- проблеми вдосконалення системи амортизації;
- проблеми підвищення інформативності первинних документів з обліку основних засобів;
- проблеми інформаційного забезпечення управління матеріально-технічною базою, що представлено на підприємстві системою обліку, аналізу, аудиторського контролю;
- проблеми аналізу ефективності використання основних засобів і можливості її прогнозування тощо [77, с. 262].

Варто заперечити ряду виділених проблем, а саме щодо визначення основних засобів у фінансовому та податковому обліку, адже з введенням в дію Податкового кодексу України усунуто існуючі розбіжності в даній ділянці обліку, а саме уточнений порядок формування амортизаційних відрахувань, строки введення основних засобів та початку нарахування амортизації співпадають з бухгалтерським періодом, визначено мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів, порядок проведення капітальних ремонтів згідно П(С)БО 7 та встановлено більш реальну (ринкову) вартісну оцінку основних засобів (6000 грн.). Все це дозволить контролювати рівень зношення та старіння техніки, більш ефективно використання основних засобів у виробничих цілях та підтримки їх технічного стану.

Разом з тим, необхідно відзначити, що на базовому підприємстві однією з найбільших проблем є проблема інформаційного забезпечення управління щодо стану та ефективності використання основних засобів для прийняття ефективних управлінських рішень. Первинні документи та відповідні машинограми не дозволяють провести детальний аналіз ефективності основних засобів. Тому необхідно створювати аналітичну базу

для управлінських цілей. Доцільно також аналізувати витрати на придбання основних засобів, визначати їх функціональне призначення та вплив на покращення виробничо-господарської.

У подальшому пропонуємо розробити методику прогнозування ефективності використання основних засобів на основі методів багатовимірного статистичного аналізу, яка надає можливість прогнозувати ефективність використання основних засобів підприємства на основі таких чинників, як частка активної частини основних засобів, продуктивність праці і озброєність працівників підприємств засобами праці.

Підвищення ефективності використання основних засобів у даний час, коли в Україні спостерігається значний занепад виробництва, має величезне значення. Підприємства, що мають у розпорядженні основні засоби, що дістались як спадщина від соціалістичної економіки, повинні не тільки прагнути їх модернізувати, але і максимально ефективно використовувати те що є, особливо в існуючих умовах дефіциту фінансів і виробничих інвестицій.

З погляду Сопко В.В., одним із найважливіших чинників підвищення ефективності виробництва є забезпеченість його основними засобами. Підприємство утримує їх з метою використання у процесі виробництва, здавання в оренду іншим особам чи для виконання адміністративних і соціально-культурних функцій тощо. У разі необхідності придбання нового активу насамперед відбувається з'ясування питання про наявність коштів для цього. Далі здійснюється вибір постачальника та підбір оптимальних умов для підприємства-користувача. Коли власних коштів не вистачає, наступним кроком стає вибір ефективного фінансового механізму для купівлі нового обладнання. Звичайно, якщо актив, що його планують придбати, не вимагає великих капіталовкладень, можна піти шляхом максимального скорочення витрат та купити необхідні основні засоби за власні кошти. Однак, як показує практика, це не завжди можливо, а також не завжди вигідно з економічної

точки зору. До того ж, існують альтернативні джерела фінансування, які може обрати керівник для досягнення підприємством поставленої мети.

Вибір відповідного варіанта фінансування оновлення основних засобів на підприємстві здійснюється з урахуванням певних чинників:

- I. достатності власних фінансових ресурсів для забезпечення економічного розвитку підприємства у майбутньому періоді;
- II. вартості довгострокового фінансового кредиту порівняно з рівнем прибутку, що генерується тими основними засобами, які оновлюються;
- III. досягнутого співвідношення використання власного й позикового капіталу, що визначає рівень фінансової стійкості підприємства;
- IV. доступності довгострокового фінансового кредиту для підприємства [82, с. 132].

Як показав аналіз забезпеченості основними засобами ТОВ «Тернопільбуд» володіє значним фондом основних засобів. Попри це значна частина основних засобів має адміністративне та загальногосподарське призначення. Таким чином, ефективність новітнього обладнання сфери обслуговування та організації господарської діяльності не впливає на конкурентоспроможність та збільшення виробничої потужності підприємства, оскільки для будівельної організації частка основних засобів адміністративного призначення 73% є досить високою, адже весь процес організації та реалізації будівельної продукції здійснюється безпосередньо на місці виконання будівельно-монтажних робіт. Пропонуємо зменшити витрати на придбання основних засобів адміністративного та загальногосподарського обладнання та збільшити ефективність використання діючого виробничого устаткування.

Велике значення має не лише побудова ефективної стратегії відтворення основних засобів підприємств, а і удосконалення її, що дозволить підтримувати на належному рівні технічне забезпечення виробництва, збільшувати обсяг виробництва продукції без залучення додаткових інвестиційних ресурсів, знижувати собівартість виробів за

рахунок скорочення питомої ваги амортизації та витрат на управління виробництвом, а отже, на наш погляд, успішно реалізовувати виробничу політику підприємства.

Виходячи з вищезазначеного, варто звернути увагу на інші чинники та резерви збільшення ефективності основних засобів.

На думку Чорної І.О. підвищення ефективності використання основних засобів є своєчасне впровадження в експлуатацію нових основних засобів і виробничих потужностей, швидке їхнє освоєння. Скорочення термінів впровадження в експлуатацію нових фабрик і заводів дозволяє швидше одержати потрібну для народного господарства продукцію з технічно досконаліших основних засобів, прискорити їхній оберт і тим самим сповільнити настання морального зносу основних засобів підприємств, підвищити ефективність суспільного виробництва в цілому [86, с. 234].

Для підвищення ефективності використання основних засобів необхідно проводити реконструкцію виробництва, створювати умови для інтенсивних інвестицій, витримувати курс на динамічну структурну перебудову, швидко замінюючи застарілі технології новими, конкурентоздатними.

Для досягнення вищевказаного пропонуємо шляхи екстенсивного та інтенсивного поліпшення використання основних засобів та підвищення фондівіддачі.

Екстенсивне поліпшення використання основних засобів означає, що, з одного боку, буде збільшений час роботи діючих технічних засобів в календарний період, а з іншого, - підвищена питома вага цих засобів у складі всіх засобів, що має підприємство. Найважливішими напрямками збільшення часу роботи технічних засобів є скорочення і ліквідація їх внутрішньозмінних простоїв шляхом: підвищення якості їх ремонтного обслуговування, своєчасного забезпечення основного виробництва робочою силою, сировиною, матеріалами, паливом тощо.

Інтенсивне поліпшення використання основних засобів означає підвищення ступеня завантаження виробничих потужностей в одиницю часу. Останнє може бути досягнуте при модернізації діючих машин і механізмів, встановленні оптимального режиму їхньої роботи. Робота при оптимальному режимі технологічного процесу забезпечує збільшення випуску продукції без зміни складу основних засобів, без росту чисельності працюючих і при зниженні витрати матеріальних ресурсів на одиницю продукції. Інтенсивність використання основних засобів підвищується також шляхом технічного удосконалювання знарядь праці, шляхом ліквідації «вузьких місць» у виробничому процесі, скорочення термінів досягнення проектної продуктивності техніки, підвищення кваліфікації і професійної майстерності робітників. Істотним напрямком підвищення ефективності використання основних засобів є удосконалення їхньої структури.

На нашу думку, для ТОВ «Тернопільбуд» більш прийнятним буде інтенсивний шлях використання основних засобів діючого підприємства, що означає ліквідацію застарілого виробничого устаткування, технічне переозброєння, підвищення темпів відновлення основних засобів.



### Висновки до розділу 3

1. На ТОВ «Тернопільбуд» облік інвестиційної нерухомості не ведеться, тому в структурі необоротних активів вони не відображені. Також в складі необоротних активів на ТОВ «Тернопільбуд» у 2010-2017 році немає довгострокової дебіторської заборгованості, інших необоротних активів. Крім того, довгострокові фінансові інвестиції у балансі ТОВ «Тернопільбуд» показуються без змін балансової вартості, оскільки метод участі в капіталі до цих інвестицій не застосовується.

2. Найбільшу частку в необоротних активах ТОВ «Тернопільбуд» займають незавершені капітальні інвестиції (85%), а найменшу частку становлять нематеріальні активи (близько 0%) та довгострокові фінансові інвестиції (0,001%), основні засоби та ІНМА в структурі необоротних активів мають частку 15 %.

3. Дане підприємство на початок року мало основні засоби за балансовою вартістю на суму 74967 тис. грн., на кінець року їх вартість становила 81698 тис. грн., тобто відбулось їх зростання на +6731 тис. грн. або на 0,09 %. Коефіцієнти оновлення і вибуття в 2016 р. становлять відповідно 0,49% та 0,13%, а в 2017 р. – відповідно 0,10% та 0,02. Тобто, коефіцієнт оновлення випереджає коефіцієнт вибуття, що може бути результатом збільшення потужності ТОВ «Тернопільбуд», однак коефіцієнт оновлення дуже низький, тому скоріш за все, ці показники свідчать про негативні явища в ТОВ «Тернопільбуд», адже надходження нових основних засобів не замінюють старі зношені види техніки, що нагромаджуються.

4. Коефіцієнти зносу і придатності свідчать про добрий технічний стан основних засобів: низький коефіцієнт зносу і відповідно досить високий коефіцієнт придатності 46%. При чому в 2017 році, порівняно з 2016, дані показники залишились майже незмінними поряд із зростанням первісної вартості основних засобів, що свідчить про те що підприємство дещо відновило свою технічну базу.

5. Аналіз забезпеченості основними засобами ТОВ «Тернопільбуд» володіє значним фондом основних засобів. Попри це значна частина основних засобів має адміністративне та загальногосподарське призначення. Таким чином, ефективність новітнього обладнання сфери обслуговування та організації господарської діяльності не впливає на конкурентоспроможність та збільшення виробничої потужності підприємства, оскільки для будівельної організації частка основних засобів адміністративного призначення 73% є досить високою, адже весь процес організації та реалізації будівельної продукції здійснюється безпосередньо на місці виконання будівельно-монтажних робіт. Пропонуємо зменшити витрати на придбання основних засобів адміністративного та загальногосподарського обладнання та збільшити ефективність використання діючого виробничого устаткування.

6. Найважливішими напрямками збільшення часу роботи технічних засобів є скорочення і ліквідація їх внутрішньозмінних простоїв шляхом: підвищення якості їх ремонтного обслуговування, своєчасного забезпечення основного виробництва робочою силою, сировиною, матеріалами, паливом тощо. На нашу думку, для ТОВ «Тернопільбуд» більш прийнятним буде інтенсивний шлях використання основних засобів діючого підприємства, що означає ліквідацію застарілого виробничого устаткування, технічне переозброєння, підвищення темпів відновлення основних засобів.

## ВИСНОВКИ

1. Розглянувши різні трактування необоротних активів в науковій та нормативній літературі, їх характерні риси та класифікацію, можна дати наступне визначення: 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 для соціально-адміністративних цілей, вартість яких перевищує 6000 грн. і 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 дасть змогу ефективніше визначати їх характерні риси, склад, стан наявності і руху даних об'єктів.

2. Досліджено, що не доцільно всі активи, що утримуються чи використовуються підприємством більше одного року називати «необоротними». За сучасних економічних умов, більш доречним по відношенні до активів, у яких є потреба утримувати на довготривалий термін, буде вживати термін «довгострокові». Такий висновок виходить з того, що дані активи за певних умов можуть бути оборотними. Такі норми затвердженні рядом П(С)БО (П(С)БО 13, П(С)БО 27 ін.). Так, якщо ці об'єкти не будуть приносити економічну вигоду підприємству (наприклад, застаріле обладнання, техніка, програмне забезпечення, незручне розташування для логістичних цілей приміщення, неліквідні векселі тощо), то такі активи за ринкових умов можуть бути перепродані, передані у фінансову оренду, переоформлені як деривативи тощо. Тобто, ці засоби можуть бути як необоротними, так і оборотними в залежності від мети їх утримання.

3. Узагальнивши існуючі підходи до класифікації необоротних активів, можна стверджувати, що в цілях обліку їх варто класифікувати за функціональними видами та порядком відображення в фінансовій звітності (балансі) і на рахунках бухгалтерського обліку.

4. Пропонуємо внести зміни до П(С)БО 7 в частині відображення в первісній вартості об'єктів необоротних активів нарахованих відсотків (витрат на позики), які безпосередньо пов'язані з придбанням (створенням) основних засобів, інших необоротних матеріальних чи нематеріальних активів.

5. Дослідження нормативної бази показали, що витрати на позики, які пов'язані з придбанням (створенням) необоротних активів, пов'язані з складним процесом визнання цих об'єктів «кваліфікаційним активом», тому необхідно спростити цей порядок у П(С)БО 31 «Фінансові витрати» відповідно до запропонованої методики у МСБО 23 «Витрати на позики». Це дозволить капіталізувати нараховані відсотки за цими кредитами як частину первісної вартості основних засобів.

6. Дослідження будови форми ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» показало, що даний первинний документ не враховує останніх законодавчих змін і тому потребує змін. У зазначеній формі первісна вартість основних засобів помилково ототожнюється із балансовою вартістю, а також передбачена графа для норм амортизації на капітальний ремонт. Разом з тим, актуальним є відображення таких показників, як строк корисного використання (експлуатації) об'єкта, а також справедливу вартість (для обліку сум проведеної переоцінки).

7. Облік основних засобів, зокрема і в структурі ТОВ «Тернопільбуд», в основному проводиться як об'єктів операційної нерухомості. На нашу думку, такий порядок є не прийнятним, оскільки суб'єктами господарювання досить часто використовуються основні засоби (будівлі, споруди, приміщення) для надання їх в оренду з метою отримання орендних платежів, що за своїм визначенням, є об'єктом обліку інвестиційної нерухомості.

8. Субрахунок 152 частково вміщає інформацію з субрахунку 151, адже немає чіткого критерію розмежування між поняттями «капітальне будівництво» та «виготовлення основних засобів», так як результат – створений матеріальний актив (об'єкт основних засобів). Тому доцільним є

вилучення з субрахунку 151 «Капітальне будівництво» з переліку рахунку 15, а натомість для обліку витрат на будівництво використовувати субрахунок 152 з перейменованою назвою «Придбання (виготовлення, будівництво) основних засобів»).

9. При визнанні капітальних витрат на поліпшення об'єктів необоротних активів проблемним є їх оцінка з позиції економічних вигод. В національних П(С)БО немає пояснення поняття «економічної вигоди, яка призведе в майбутньому до збільшення терміну використання об'єкта необоротних активів». На жаль, в податкових розрахунках також уточнену статтю 146 п.11 щодо визначення критерію збільшення первісної вартості основних засобів як витрат вилучено з Податкового кодексу України. На наш погляд, її редакцію з певними коректуваннями варто відновити, і вважати економічними вигодами витрати на поліпшення, що призводять до зростання майбутніх економічних вигод від використання об'єкта основних засобів, а саме до збільшення продуктивності або його залишкової вартості на 10 відсотків і більше. Тому підприємству необхідно самостійно приймати рішення щодо віднесення капітальних витрат на поліпшення на первісну вартість об'єкта або ж списувати на поточні витрати звітного періоду.

10. Зауважено, що сучасним законодавством не враховані операції, які пов'язані з вибуттям в наслідок надзвичайних подій. На сьогодні відмінені рахунки 75 та 99. Натомість такі витрати та доходи, відображаються за остаточним принципом у складі інших витрат і доходів на 97 та 74 рахунках відповідно, у межах звичайної діяльності. Така методика не відповідає за економічним змістом визначенню звичайної діяльності, тому доцільно повернути зазначені рахунки для обліку доходів і витрат від надзвичайних подій.

11. Діюча методика обліку передбачає при реалізації необоротних активів переводити їх у склад товарів (субрахунок 286), тобто дані об'єкти виводяться зі складу необоротних активів в склад оборотних. Введення такого порядку обліку вибуття основних засобів порушує основний принцип

обліку і звітності – це нарахування, оскільки придбання (створення), а також ліквідація від амортизованих основних засобів відноситься до інвестиційної діяльності, а їх реалізація – в межах іншої операційної діяльності.

12. На ТОВ «Тернопільбуд» облік інвестиційної нерухомості не ведеться, тому в структурі необоротних активів вони не відображені. Також в складі необоротних активів на ТОВ «Тернопільбуд» у 2010-2017 році немає довгострокової дебіторської заборгованості, інших необоротних активів. Крім того, довгострокові фінансові інвестиції у балансі ТОВ «Тернопільбуд» показуються без змін балансової вартості, оскільки метод участі в капіталі до цих інвестицій не застосовується. Найбільшу частку в необоротних активах ТОВ «Тернопільбуд» займають незавершені капітальні інвестиції (85%), а найменшу частку становлять нематеріальні активи (близько 0%) та довгострокові фінансові інвестиції (0,001%), основні засоби та ІНМА в структурі необоротних активів мають частку 15 %.

13. Дане підприємство на початок року мало основні засоби за балансовою вартістю на суму 74967 тис. грн., на кінець року їх вартість становила 81698 тис. грн., тобто відбулось їх зростання на +6731 тис. грн. або на 0,09 %. Коефіцієнти оновлення і вибуття в 2016 р. становлять відповідно 0,49% та 0,13%, а в 2017 р. – відповідно 0,10% та 0,02. Тобто, коефіцієнт оновлення випереджає коефіцієнт вибуття, що може бути результатом збільшення потужності ТОВ «Тернопільбуд», однак коефіцієнт оновлення дуже низький, тому скоріш за все, ці показники свідчать про негативні явища в ТОВ «Тернопільбуд», адже надходження нових основних засобів не замінюють старі зношені види техніки, що нагромаджуються.

14. Коефіцієнти зносу і придатності свідчать про добрий технічний стан основних засобів: низький коефіцієнт зносу і відповідно досить високий коефіцієнт придатності 46%. При чому в 2017 році, порівняно з 2016, дані показники залишились майже незмінними поряд із зростанням первісної вартості основних засобів, що свідчить про те що підприємство дещо відновило свою технічну базу.

15. Аналіз забезпеченості основними засобами ТОВ «Тернопільбуд» володіє значним фондом основних засобів. Попри це значна частина основних засобів має адміністративне та загальногосподарське призначення. Таким чином, ефективність новітнього обладнання сфери обслуговування та організації господарської діяльності не впливає на конкурентоспроможність та збільшення виробничої потужності підприємства, оскільки для будівельної організації частка основних засобів адміністративного призначення 73% є досить високою, адже весь процес організації та реалізації будівельної продукції здійснюється безпосередньо на місці виконання будівельно-монтажних робіт. Пропонуємо зменшити витрати на придбання основних засобів адміністративного та загальногосподарського обладнання та збільшити ефективність використання діючого виробничого устаткування.

16. Найважливішими напрямками збільшення часу роботи технічних засобів є скорочення і ліквідація їх внутрішньозмінних простоїв шляхом: підвищення якості їх ремонтного обслуговування, своєчасного забезпечення основного виробництва робочою силою, сировиною, матеріалами, паливом тощо. На нашу думку, для ТОВ «Тернопільбуд» більш прийнятним буде інтенсивний шлях використання основних засобів діючого підприємства, що означає ліквідацію застарілого виробничого устаткування, технічне переозброєння, підвищення темпів відновлення основних засобів.

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бернар И. Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология: : [науч.изд.] – Пер. с фр. в 2-х тт. / И Бернар, Ж.-К. Колли. – М.: Междунар.отношения, 1997.
2. Білуха М.Т. Курс аудиту: [підручник] –2-ге вид., перероб. / М. Т. Білуха. – К.: Вища шк.: Т-во «Знання», КОО, 2000. – 574 с.
3. Бірюк О.Г. Облікова політика щодо основних засобів / О. Г. Бірюк // Облік і фінанси АПК. – 2016. – № 3. – С. 93-97.
4. Бланк И.А. Финансовый менеджмент : [учебный курс] – 2-е изд., перераб. и доп. / И.А. Бланк – К.: Эльга, Ника-Центр, 2004. – 656 с.
5. Богущька Л. Т. Деякі аспекти обліку інвестиційної нерухомості / Л. Т. Богущька // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 183-191.
6. Богущька Л. Т. Облік і аналіз інвестиційної нерухомості у будівельних організаціях: [автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.09] / Л. Т. Богущька. – Тернопіль: ТНЕУ, 2013. – 20 с.
7. Бодюк А.В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: [Монографія] / А. В. Бодюк. – К.: Кондор, 2005. – 356 с.
8. Большой бухгалтерский словарь : [науч.изд.] / Под. ред.А.Н. Азрилиян. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
9. Борисов А.Б. Большой экономический словарь : [науч.изд.] /А.Б. Борисов – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.
10. Бутинець Ф.Ф. Аудит: [підручник для студ. спеціальності «Облік і аудит» ВНЗ] – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с.
11. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [навч. посіб.] / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – С. 544.
12. Бухгалтерський словник : [наук.вид.] / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 224 с.



13. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник – 8 вид., перер. і доп.] / Ф.Ф.Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська. –Житомир: ЖІТІ, 2009. – 912 с.
14. Ванкевич В. Е. Учет внеоборотных активов и источников их формирования: состояние и развитие : [автореф. дис. канд. эконом. наук] / В.Е. Ванкевич. – Минск, 2017. – 19 с.
15. Великий словник бухгалтера : [наук.вид.] – 6-те вид., перероб. і доп. / Уклад. В. Кузнецов, О. Михайленко. – Х.: Фактор, 2015. – 232 с.
16. Великий тлумачний словник сучасної української мови : [наук.вид.] / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2011. – 1440 с.
17. Внешнеэкономический толковый словарь : [науч.изд.] / Под ред. И.П. Фаминского. – М.: Инфра-М, 2010. – 512 с.
18. Гнатишин Л. Б. Значення та особливості обліку гудвілу / Л. Б. Гнатишин, О. С. Прокопишин // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. – 2017. – № 1. – Т. 3. – С. 82-88.
19. Голов С.Ф. Справедливая стоимость и ее место в системе оценок бухгалтерского учета / С. Ф. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2016. – № 4. – С. 3-18.
20. Голощапов Н.А. Словарь-справочник аудитора : [науч.изд.] / Н.А. Голощапов; Под ред. В.И. Осипова. – М.: «Экзамен», 2009. – 384 с.
21. Гордієнко К.Д. Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки : [наук.вид.] – 5-е вид., перероб. і доп. / К.Д. Гордієнко — К.: КНТЕУ, 2014. – 360 с.
22. Гудзь Н. В. Проблеми обліку фінансової та інвестиційної діяльності / Н. В. Гудзь // Стан і перспективи розвитку вітчизняної системи обліку : монографія / З.-М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, І. Я. Омецінська, Н. В. Гудзь ; за наук. ред. З.-М. В. Задорожного, Я. Д. Крупки. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – С. 163-174.
23. Загородній А. Г. Аудит: теорія і практика : [навч. посіб.] – 4-те вид., перероб. і доп. / А.Г. Загородній, М.В. Корягін, А.В. Єлісеєв та ін. –

- Львів: В-во Національного унів-ту «Львівська політехніка». – 2014. – 456 с.
24. Загородній А.Г. Облік і аудит: Термінологічний словник : [наук.вид.] / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин. – Львів: «Центр Європи», 2012. – 671 с.
  25. Загородній А.Г. Фінансовий словник : [наук.вид.] – 5-те вид., виправл. і доп. / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко. – Львів: В-во «Центр Європи», 2007. – 576 с.
  26. Задорожний З. В. Проблемні питання обліку руху матеріальних необоротних активів / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 12-16.
  27. Задорожний З.В., Семеген Л.Г., Богуцька Л.Т. / Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів / Тернопіль: Економічна думка, 2011. – 105 с.
  28. Ільїна С.Б. Основи аудиту: [навч.-практ. посібник] / С.Б. Ільїна. – К.: Кондор. – 2006. – 378 с.
  29. Китайчук Т. Г. Проблеми оцінки основних засобів в бухгалтерському обліку / Т. Г. Китайчук // Вісник ЖДТУ: Економічні науки. – 2017. – Ч. 2 – № 9 (33). – С. 162-168.
  30. Колодійчук Н. О., Лещук В. П. Ефективність використання основних фондів // Інвестиції: практика та досвід. – 2018. – №1. – С. 30-37.
  31. Куницька Т. В. Ефективність використання основних засобів // Інвестиції: практика та досвід. – 2018. – № 5. – С. 53-57.
  32. Крупка Я. Д. Облік, оподаткування і правове регулювання інвестиційно-інноваційної діяльності : [навч. посіб.] – 3-тє вид., перероб. і доп. / Я. Д. Крупка, С. В. Питель, І. В. Мельничук. – Тернопіль : Крок, 2017. – 264 с.
  33. Кужельний М. В., Левицька С. Організація обліку : [підручник] / М. В. Кужельний, С. О. Левицька. – Рівне: НУВГП, 2010. – 265 с.
  34. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: [навч. посіб.] – 2-е вид. / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.:Каравела, 2005. – 560 с.

35. Лангазова В. В. Проблемні питання оцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів / В. В. Лангазова // Вісник Луганського національного аграрного університету. – № 2. – 2015. – С. 16-23.
36. Ловінська Л.Г. Нарахування зносу – спосіб регулювання балансової оцінки довгострокових активів /Л.Г. Ловінська // Фінанси України. – 2012. – № 7. – С. 92-100.
37. Макеєва О. В. Сучасні підходи до оцінки основних засобів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності / О. В. Макеєва // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2013. – № 31. – С. 223-228.
38. Малюга Н.М. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи (на прикладі підприємств Житомирської області): [автореф. дис. канд.екон. наук] / Н.М. Малюга, 1999 р. – 21 с.
39. Мац Т. П. Методичні аспекти обліку основних засобів у сільськогосподарських підприємствах / Т. П. Мац // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Вип. 2. – Т.1. Економічні науки. – Полтава : ПДАА. – 2016. – С. 163 – 169.
40. Мельник Л. Г. Экономика и информация: экономика информации и информация в экономике: Энциклопедический словарь : [науч.изд.] / Л.Г. Мельник. – Сумы: ИТД «Университетская книга», 2005. – 384 с.
41. Мельничук І. В. Оцінка та облік інноваційних проектів та програм, які капіталізуються / І. В. Мельничук – Облік і фінанси АПК.– № 2. – 2011. – С. 32-36.
42. Мельничук І. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційною стратегією підприємства / І. В. Мельничук – Економіка та суспільство. – № 11. – 2017. – С. 528-534. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://economyandsociety.in.ua/journal/11\\_ukr/11\\_2017.pdf#page=528](http://economyandsociety.in.ua/journal/11_ukr/11_2017.pdf#page=528).
43. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів – Наказ Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=293623](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623). 43\*

44. Міжнародний (стандарт) фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу» – Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/document/9242/МСФЗ\\_03.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/9242/МСФЗ_03.pdf).
45. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» – Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/document/9242/МСБО\\_16.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/9242/МСБО_16.pdf).
46. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник : [наук.вид.] – у 2-ох т., Т. 1 / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устинко, С.І. Юрій.; За ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.
47. Наумчук О.А. Оцінка основних засобів як основа реальності економічної інформації. //Вісник соціально-економічних досліджень. – Вип. 22. – Одеса: ОДЕУ, 2016. – С. 275-281.
48. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336>.
49. Нашкерська Г. В. Методологія і практика оцінювання у фінансовому обліку: [Монографія] / Г. В. Нашкерська. – Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 2009. – 426 с.
50. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета [пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд.] / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
51. Облікова політика підприємства: [навч. посіб.] / За ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г. – К.: ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 326 с.
52. Організація і методика проведення аудиту: [навч.-практ. посібник] / В. В. Сопко, Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С. Б. Ільїна, О.М. Брадул. – К.: ВД «Професіонал», 2014. – 624 с.

53. Ошмарін Я.В. Облікове забезпечення амортизаційної політики підприємств АПК : [автореф. дис. на здобуття наук.ступеня канд. економ. наук.] / Я.В. Ошмарін. – К., 2008. – 20 с.
54. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы. – 1979. – 225 с.
55. Пантелейчук Л. Формування облікової політики – важливий етап роботи підприємства. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 9. – С. 3-11.
56. Петрик О.А. Аудит : Методологія і організація: [Монографія] / О. А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.
57. Півторак М.В. Облік основних засобів у рибному господарстві: [автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон.] / М.В. Півторак. – Київ, 2006. – 19 с.
58. План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій – Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 з: [http://zakon.nau.ua/doc/?doc\\_id](http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id).
59. Податковий кодекс України – Офіційний документ ВРУ № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2755-17>.
60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» – Наказ Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 2.11.1999 р. № 242 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» – Наказ Міністерства фінансів України № 237 від

- 08.10.1999 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>.
63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» – Наказ Міністерства фінансів України № 91 від 26.04.2000 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>.
64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» – Наказ Міністерства фінансів України № 163 від 07.07.1999 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.
65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» – Наказ Міністерства фінансів України № 617 від 07.11.03 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
66. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» – Наказ Міністерства фінансів України № 415 від 28.04.2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>.
67. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» – Наказ Міністерства фінансів України № 412 від 31.12.2006р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
68. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність – Закон України № 2258-VIII від 21.12.2017 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
69. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні – Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу з: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
70. Про затвердження Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки та господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності – Наказ

Міністерства фінансів України № 1213 від 19.12.2006 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1363-06>.

71. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання – Наказ Міністерства фінансів України № 818 від 13.09.2016 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16#n138>.
72. Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку – Наказ Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.
73. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів – Наказ Міністерства фінансів України № 732 від 22.11.2004 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.
74. Пушкар М. С. Фінансовий облік [підруч.] / Пушкар М. С. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с.
75. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь : [науч.изд.] – 2-е изд., исправ. /Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 1998. – 479 с.
76. Рябкіна К. Г. Проблемні питання аналізу стану, ефективності придбання та використання основних засобів підприємства / В. Я. Нусінов, К. Г. Рябкіна // Вісник КТУ. – 2017. – Вип. 28. – С, 260-263.
77. Сеймон В. С. Поняття необоротних активів, їх класифікація та склад / В. С. Сеймон // Вісник ЖДТУ: Економічні науки. – 2009. № 3 (48). – С. 162-168.
78. Сигел Дж. Словарь бухгалтерских терминов : [науч.изд.] – Пер. с англ. / Дж. Сигел, Дж. Шим– М.:ИНФРА-М, 2001. – 408 с.
79. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учебн. пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М.: ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

80. Сук Л. Організація обліку необоротних активів / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2009. – №15-16. – С. 49-60.
81. Сук Л.К., Сук П.Л. Організація бухгалтерського обліку [підруч.] / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К.: Каравела, 2009. – 624 с.
82. Сопко В. В. Економічний аналіз : [практикум] / В. В. Сопко, В. С. Рудницький. – Київ: Центр навчальної літератури, 2007. – 432 с.
83. Усач Б.Ф., Душко З.О., Колос М.М. Організація і методика аудиту: [підручник] / Б.Ф. Усач, З.О. Душко, М.М. Колос. – К.: Знання, 2006. – 295 с.
84. Финансово-кредитный словарь : [науч.изд.] – в 3-х т., Т. II. (К – П) / Глав. ред. В.Ф. Гарбузова. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 511 с.
85. Фінансовий облік : [підруч.] – 4-те вид., доповн. та переробл. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.].– Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 451 с.
86. Чорна І. О. Ефективність використання основних виробничих засобів та розробка пропозицій щодо її поліпшення // Формування ринкових відносин в Україні. – 2017. – №8. – С. 233-237.
87. Шарманська В. М. Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку : [навч. посіб.] / В. М. Шаманська. – К.: Знання-Прес, 2003. – 268 с.
88. Юхименко-Назарук І. А. Методика бухгалтерського обліку нерухомості: перспективи розвитку / І. А. Юхименко-Назарук // Вісник ЖДТУ. – 2013. – Вип. 3 (21). – С. 418-424.
89. Яремко І.Й. Економічні категорії у методології обліку: [Монографія] / І. Й. Яремко. – Львів. – 2002. – 126 с.



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

**Мрига Іванна Олександрівна**

**ОБЛІК І АУДИТ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ  
АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА: МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ**

**Спеціальність 071 – Облік і оподаткування**  
**Дипломна робота на здобуття вищого ступеня освіти «магістр»**

**Частина 2**

**ДОДАТКИ**

**Тернопіль – 2018**