

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

Бондар Юлія Ярославівна

«Облік і аналіз руху необоротних матеріальних активів»

«Accounting and the analysis of the transfer of non-current tangible assets»

(на матеріалах ТОВ «Маркетингові технології ПБС»)

спеціальність бакалавр

освітньо-професійна (наукова) програма

випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «бакалавр»

Виконав студент

Групи ОПД-41

Бондар Юлія Ярославівна

підпис

Науковий керівник:

к.е.н., доцент

Богущька Л.Т.

підпис

Випускнуну кваліфікаційнуну роботу

допущено до захисту

«__» _____ 20__р.

Завідувач кафедри

підпис

Тернопіль – 20__

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИКОРИСТАННЯ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	
1.1. Економічна сутність та класифікація необоротних матеріальних активів....	6
1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку необоротних матеріальних активів.....	15
1.3. Завдання обліку і аналізу необоротних матеріальних активів в обліку та фінансовій звітності.....	22
РОЗДІЛ II. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ РУХУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	
2.1. Документальне оформлення руху необоротних матеріальних активів.....	26
2.2. Методика та організація синтетичного обліку руху НМА та їх відображення у фінансовій звітності.....	35
2.3. Організація та методика аналізу руху необоротних матеріальних активів.....	43
ВИСНОВКИ.....	51
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	55
ДОДАТКИ.....	60

ВСТУП

Актуальність теми. На сьогодні в умовах економічної кризи склалась ситуація, коли є недостатня кількість фінансових інвестицій в українські підприємства, великий відсоток зносу обладнання, та відсутність системного оновлення необоротних активів. Зважаючи на ці фактори, актуальним є дослідження руху необоротних матеріальних активів, їх вплив на ефективність виробництва продукції. В умовах особлива увага приділяється проблематиці з обліку необоротних матеріальних активів, так як, раніше це поняття не використовували в національній економіці. Нерегульованість чинного законодавства породжує суперечки у вирішення питання про зарахування необоротних матеріальних активів до певної групи.

Проблемні питання теорії та практики обліку необоротних активів висвітлено в наукових роботах як зарубіжних, так і вітчизняних учених-економістів. Зокрема, їх досліджували Ф. Ф. Бутинець [4], С. Ф. Голов [7], З. В. Задорожний, Л. І. Куликова [18], Я. Д. Крупка [17], Б. М. Литвин [21], Н. М. Малюга [23], І. М. Павлюк [31], В. М. Пархоменко [32], М. С. Пушкар [47], В. В. Сопко [45, 46], Л. К. Сук [47].

Метою написання дипломної роботи є розкриття питань з обліку і аналізу руху НМА та відображення їх у звітності. Для досягнення мети у роботі поставлено такі завдання:

- розкрити економічну сутність необоротних матеріальних активів та їх класифікацію;
- дослідити нормативно-правове забезпечення обліку необоротних матеріальних активів;
- визначити завдання обліку і аналізу необоротних матеріальних активів в обліку та фінансовій звітності;
- внести пропозиції щодо порядку документального оформлення руху необоротних матеріальних активів;
- дослідити методики та організації синтетичного обліку руху НМА та відображення їх у фінансовій звітності;

- дослідити існуючу організацію та методику аналізу руху необоротних матеріальних активів.

Предметом дослідження є методика обліку та аналізу руху НМА.

Об'єктом дослідження виступаю необоротні матеріальні активи ТОВ «Маркетингові технології ПБС».

Методи дослідження. При написанні дипломної роботи для дослідження організаційних та методологічних питань було застосовано методи індукції та дедукції(при дослідженні понять та економічної сутності необоротних матеріальних активів), статистичні розрахунки (при проведенні аналізу складу та структури необоротних матеріальних активів), економічний аналіз та порівняльний аналіз (при встановленні недоліків та переваг різних способів оцінки необоротних матеріальних активів), спостереження (при дослідженні стану необоротних матеріальних активів у ТОВ «Маркетингові технології ПБС»).

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці та обґрунтуванні теоретичних положень, удосконаленні методики та організації обліку інших необоротних матеріальних активів на сучасних підприємствах, а саме:

- удосконалено визначення терміну інші необоротні матеріальні активи, зокрема – це засоби господарської діяльності суб'єктів господарювання, період планового використання яких перевищує рік, котрі, маючи матеріальну форму і переважно незначну вартість, здатні забезпечувати отримання економічної вигоди;

- запропоновано класифікацію необоротних матеріальних активів, зокрема, зазначені активи поділяти на ті, які використовуються у виробничій сфері, і ті, які використовуються у соціальній сфері з метою спрощення обліку та покращення інформаційного забезпечення;

- удосконалено методику синтетичного обліку, зокрема запропоновано вести облік вартості необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу на субрахунок 977 «Інші витрати діяльності» , а облік доходів за цими

активами вести на субрахунку 746 «Інші доходи» з метою забезпечення достовірності їх оцінки;

Практичне значення результатів дипломної роботи полягає в розробці основних напрямків і практичних рекомендацій з удосконалення методики обліку руху необоротних матеріальних активів, їх оцінки та нарахування амортизації, методики проведення аналізу необоротних матеріальних активів та використання їх у обліковій практиці ТОВ «Маркетингові технології ПБС».

Дипломна робота складається з вступу, двох розділів, висновків, перелік використаних джерел та додатків. Основний текст викладено на 72 сторінок, робота містить 8 таблиць, 6 рисунків, перелік використаних джерел із 50 найменувань, 4 додатків.

Публікації. За результатами дипломної роботи було опубліковано тези на тему «Документальне оформлення необоротних матеріальних активів» у збірнику наукових праць студентів «Глобалізація обліку та звітності» – Тернопіль, 2019р., с. 8-10.

РОЗДІЛ І.
ТЕОРЕТИЧНІ ТА ЗАКОНОДАВЧІ ОСНОВИ ОБЛІКУ
ВИКОРИСТАННЯ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ
ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇХ ЕЛЕМЕНТІВ

1.1. Економічна сутність та класифікація необоротних матеріальних активів

Для здійснення процесу виробництва підприємство не може обійтись без засобів праці – матеріальних активів, які у процесі виробництва не змінюють своєї натуральної форми і переносять свою вартість на створену продукцію, надані послуги тощо частинами, поступово. Але засоби праці різноманітні за своїм складом і функціональним призначенням. Серед них є такі, що можуть використовуватись протягом багатьох років, а є і такі, строк використання яких менший одного року. Тому розмежування в обліку засобів праці на оборотні та необоротні матеріальні активи здійснюється за єдиним критерієм – строком їх експлуатації.

Ведення обліку необоротних матеріальних активів завжди потребувало від бухгалтерів підвищеної уваги. За період незалежності України зміни в законодавстві досить часто стосувалися і порядку обліку основних засобів. При цьому методика обліку необоротних матеріальних активів декілька разів зазнавала значних змін. Проте завжди побудова обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів ґрунтувалася на їх визначенні та економічній класифікації.

Оскільки необоротні матеріальні активи є складовою необоротних активів, то й базові критерії визнання будуть аналогічними. Разом з тим, доречним буде застосування критеріїв наявності матеріальної форми, виробничого та (або) невиробничого призначення, перенесення вартості частинами впродовж строку їх корисного використання (експлуатації). Так, Р.

Ентоні та Дж. Ріс відповідно до критерію матеріальності поділяють довготермінові активи на матеріальні – ті, які мають фізичний стан, і нематеріальні – котрі не мають фізичної основи [21]. Важливим моментом зарахування до складу необоротних матеріальних активів має бути, як зазначає З. В. Задорожний [12], і введення таких активів в експлуатацію. Зауважимо, що за наявності таких критеріїв виокремлення довгострокових матеріальних активів поза увагою залишається відносно новий для бухгалтерської практики актив – інвестиційна нерухомість (земля чи будівля), який не переносить своєї вартості частинами на новостворений продукт, тобто не амортизується і використовується лише як об'єкт інвестиційної діяльності, а тому має особливості щодо відображенні у обліку. Класифікація об'єктів здійснюється за спільними ознаками, властивостями, тому такі об'єкти як інвестиційна нерухомість (земля, будівлі, споруди), непоточні (необоротні) активи, призначені для продажу – однакові за формою (у натуральному чи вартісному вираженні), але різні за економічною сутністю повинні групуватись окремо.

До необоротних матеріальних активів відносяться засоби праці, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здаванні 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). Засоби праці, що використовуються не більше одного року або операційного циклу, якщо він більший одного року, відносяться до оборотних матеріальних активів [38].

Основними завданнями бухгалтерського обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (далі – ІНМА) є:

- правильне документальне оформлення та своєчасне відображення в облікових регістрах надходження основних засобів та ІНМА, їх внутрішнього переміщення і вибуття;
- достовірне визначення фінансових результатів від реалізації та іншого вибуття основних засобів та ІНМА;

- точне визначення витрат, пов'язаних з утриманням основних засобів у робочому стані (витрати на технічний огляд та на проведення всіх видів ремонту), правильне обчислення та відображення в обліку суми амортизації таких активів;

- контроль над збереженням основних засобів, ефективністю їх використання.

Для дослідження організації обліку основних засобів та ІНМА важливими є такі передумови:

1) визначення змісту поняття «необоротні матеріальні активи» з метою встановлення одиниці обліку предметів основних засобів та ІНМА;

2) класифікація необоротних матеріальних активів.

Для правильного визначення поняття «необоротні матеріальні активи» та розкриття їх сутності, необхідно дослідити поняття та економічну природу активів. Визначення поняття, економічного змісту та знання об'єктів обліку необоротних матеріальних активів – є основою правильної організації обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Це власне і є одні з головних передумов ефективного управління ними та отримання позитивних результатів від ефективного їх використання [15].

Питання обліку необоротних матеріальних активів в Україні регламентовано певними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку П(С)БО, зокрема: ПСБО 7 «Основні засоби» [38], П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [39], П(С)БО 14 «Оренда» [33], П(С)БО 30 «Біологічні активи» [34], П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [37].

Розходження в трактуванні основних термінів необоротних матеріальних активів, які зустрічаються у різних авторів, вимагає подальшої їх систематизації при формуванні понятійного апарату і вироблення нових критеріїв визнання, які відповідатимуть новим соціально-економічним умовам функціонування нашої країни.

Для того, щоб дослідити значимі для бухгалтерського обліку категорії, ми проаналізували основні поняття, які застосовують вітчизняні та іноземні науковці.

До 1991 року у вітчизняній літературі поняття «необоротні матеріальні активи» підміняли поняттям «засоби праці», тобто ці категорії ототожнювали. До того ж, при визначенні категорії «засоби праці» не було однозначного підходу. Зазвичай під ними розуміли річ (або комплекс речей), яку працівник розміщує між собою і предметом праці так, щоби вона була провідником його дій на цей предмет, за допомогою яких виробляють матеріальні та духовні цінності (тобто машини, обладнання, верстати, інструменти тощо) [12].

Але зустрічаються і такі думки, що засоби праці – це об'єкти, котрі протягом тривалого часу багаторазово використовуються у виробничому, комерційному, тобто операційному процесі і поступово зношуються, зберігаючи при цьому натуральну форму, або, що вони не мають тієї взаємозамінності, яка характерна для потенційної робочої сили та запасів діяльності. Тому ефективність їх відрізняється за галузями, підприємствами, окремими видами діяльності.

Такі науковці, як Я.Д. Крупка [16] зазначає, що при трактуванні поняття «необоротні матеріальні активи» простежується взаємозв'язок двох сторін одного процесу: інвестиції ресурсів, тобто їх витрачання на формування сучасних необоротних матеріальних активів і одержання результату у вигляді «діяльного активу» для тривалого і ефективного використання у виробничому процесі. Поняття «діяльного активу» дуже важливе для організації обліку, руху, використання необоротних матеріальних активів у галузі [16].

Однак, найбільш популярним є визначення необоротних матеріальних активів, які зустрічаються у літературі, є їх характеристика як «основних засобів» і «капітальних інвестицій». Трактування терміну «необоротні матеріальні активи» за змістом є аналогічне як у вітчизняній, так і в зарубіжній науковій літературі. Слід погодитися з тим, що необоротні матеріальні активи –

це основний вид капітальних ресурсів у формі основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних вкладень.

Природа необоротних матеріальних активів, сформованих на підприємстві, представляє матеріальні активи, що їх підприємство формує з метою тривалого використання у процесі виробництва чи постачання товарів, надання послуг, передачі в оренду або для здійснення адміністративних чи соціально-культурних заходів.

Наявність достатньо тлумачень призводить до неправильного трактування цих понять на практиці. Так, в офіційних документах і економічній літературі часто ототожнюють поняття «основні засоби» та «основні фонди».

Дискусійним є визначення поняття основних засобів П(С)БО 7 «Основні засоби» [38] з уведенням до них інших необоротних матеріальних активів. Згідно з даним визначенням – це активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких – більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Як зазначає З.В. Задорожний, підприємство може придбати активи у вигляді обладнання, інструменту, інвентарю, утримувати їх і не використовувати деякий час. Тоді до моменту введення активів в експлуатацію їх обліковуватимуть як капітальні інвестиції, а не у складі інших необоротних матеріальних активів. З. В. Задорожний пропонує у визначення основних засобів, що наведене в П(С)БО 7 «Основні засоби», ввести доповнення, зокрема основні засоби – це введені в експлуатацію матеріальні активи які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких – більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

З введенням в дію національних положень (стандартів) значно розширився понятійний апарат. Зокрема у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі – П(С)БО 7), затвердженому Наказом № 92 Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р., розкрито зміст нового терміну «інші необоротні матеріальні активи».

Розглянемо основні критерії, за якими інші необоротні матеріальні активи є відмінними від основних засобів та малоцінних швидкозношуваних предметів (рис.1.1.).

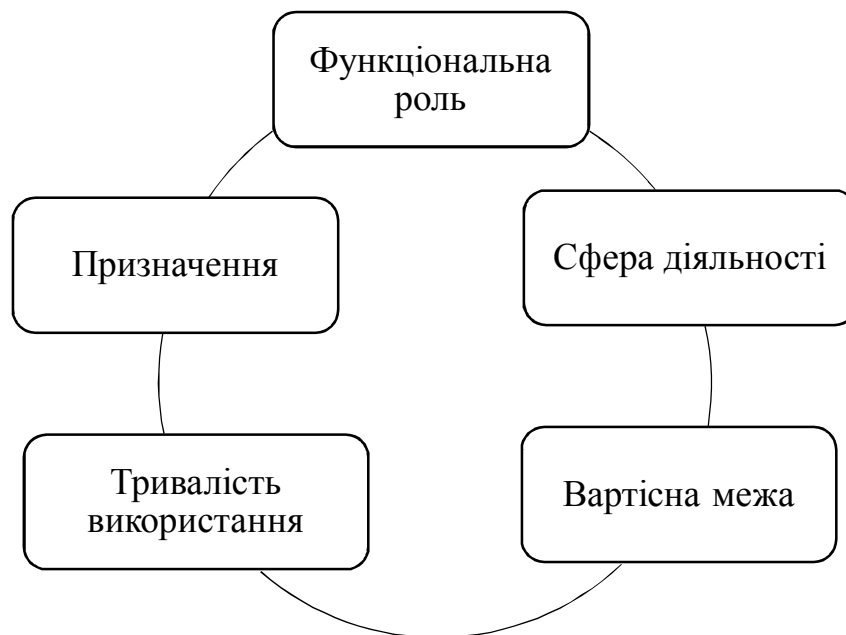


Рис. 1.1. Критерії зарахування цінностей до НМА.

Такими критеріями є вартість кожного об'єкта і термін їхнього використання, що має бути більшим від року (чи операційного циклу).

Щодо вартісних ознак інших необоротних матеріальних активів у п. 5 П(С)БО 7 зазначено, що «...підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, які входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів» [39].

Спірним питанням є нижня межа вартості інших необоротних матеріальних активів. Питання визнання необоротних матеріальних активів та особливостей, за якими доцільно відносити цінності до необоротних матеріальних активів, досліджувала Л. Куликова у своїй монографії «Облік основних засобів: сучасна концепція і тенденції розвитку» [17].

Зокрема, автор аналізує такі критерії зарахування цінностей до необоротних матеріальних активів, як: функціональна роль, призначення, сфера діяльності, тривалість використання, нерухомість, матеріальність, вартісна межа тощо.

Вивчаючи проблему функціональної ролі активів, автор зауважує, що не потрібно обмежувати використання необоротних матеріальних активів лише як засобів праці. Вважаємо таке зауваження слушним, оскільки до необоротних матеріальних активів можна зарахувати об'єкти, що не можуть бути засобом праці в прямому розумінні, зокрема це предмети господарського інвентарю, багаторічні насадження, земельні ділянки.

Наступним важливим критерієм – є призначення активів, яке запропонував А. Сміт. Розуміння цього критерію базується на тому, що необоротні матеріальні активи визнано частиною майна. Зауважимо, що критерій призначення активів застосовують у бухгалтерському обліку багатьох країн світу.

Відображенню в бухгалтерському обліку об'єкта інших необоротних матеріальних активів передуює його визнання. Відповідно до П(С)БО 7 [38], інші необоротні матеріальні активи мають відповідати критеріям, характерним для всіх активів підприємства.



Рис.1.2. Критерії відповідності активів

У Міжнародних стандартах фінансової звітності визначено такі шляхи надходження майбутніх економічних вигід у результаті використання необоротних матеріальних активів: якщо останні беруть участь у виробництві продукції або наданні послуг з метою реалізації; ними можна погашати власні зобов'язання; їх можна обміняти на інші активи, в тому числі на грошові кошти; вони можуть бути розподілені між власниками підприємства.

З наведеного вище можемо зробити такі висновки: будь-який об'єкт інших необоротних матеріальних активів може забезпечувати отримання економічної вигоди, незважаючи на його використання в господарській діяльності підприємства, якщо він має мінімальну вартість. Отже, інші необоротні матеріальні активи – це засоби господарської діяльності суб'єктів господарювання, період планового використання яких перевищує рік, котрі, маючи матеріальну форму і переважно незначну вартість, здатні забезпечувати отримання економічної вигоди.

На сьогодні у бухгалтерському обліку використовується цілий ряд класифікації необоротних матеріальних активів (Додаток А.).

За характером участі у виробництві поділяють на діючі та недіючі. Недіючі НМА в свою чергу поділяються на: запасні (устаткування, що перебуває в резерві й призначене для заміни об'єктів основних засобів, котрі вибули або перебувають у ремонті), та на консервації (зберігання устаткування у зв'язку з припиненням виробничої або іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх використання).

За ознакою належності НМА поділяються на: власні і орендовані, зокрема:

- власні – це необоротні матеріальні активи, які є власністю підприємства і мають таке джерело утворення, як внесок до Статутного капіталу, заборгованість перед постачальниками, цільове фінансування;
- орендовані – це ті НМА, які використовуються на підприємстві, проте не є його власністю.

За виробничим призначенням НМА поділяються на виробничі та невиробничі. Виробничі основні засоби призначені для використання у сфері матеріального виробництва, а невиробничі (об'єкти житлово-комунального господарства, охорони здоров'я, культури, освіти, спорту та інше) – для обслуговування колективів підприємства, тобто виробничими є ті засоби, які беруть безпосередню участь у процесі виробництва та пов'язані зі створенням конкретного продукту, виконанням робіт і наданням послуг. Вони представлені будівлями, спорудами, машинами, верстатами, устаткуванням тощо. Невиробничими називаються основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, що не беруть безпосередньої участі у процесі виробництва і представлені будинками культури, спортивними комплексами, дитячими дошкільними закладами, пральнями, лазнями та ін., які є власністю підприємства, і їх використовують у невиробничій сфері. Хоча невиробничі активи безпосередньої участі у виробництві не беруть, на них підприємство витрачає певні кошти, оскільки вони мають важливе соціальне значення для розвитку підприємств.

Із вище наведеного в п. 4 П(С)БО 7 [38], можемо зазначити, що поняття «виробничі» та «невиробничі» основні засоби з позиції національних стандартів є ідентичними. Новий порядок фінансового обліку основних засобів не передбачає такого поділу та, відповідно, не містить вимог щодо організації їх обліку. Цей факт, на нашу думку, певною мірою спрощує порядок ведення обліку об'єктів необоротних матеріальних активів. Проте у новому порядку їх обліку є певні складності. Якщо до прийняття Положення 7 ключовим для бухгалтерів у обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів було питання про те, чи належить об'єкт до виробничих або до невиробничих, то сьогодні основним є питання визнання або невизнання активами матеріальних цінностей, які щойно надійшли на підприємство. Відповідно до національних стандартів, будь-які матеріальні цінності, що надійшли на підприємство, незалежно від цілей їх подальшого використання, оцінюють передусім на предмет того, чи є вони активами, а потім уже

вирішують, до якого різновиду активів вони належать (основні засоби, запаси тощо) [12].

У даній класифікації необоротних матеріальних активів доцільно, на нашу

думку відмінити їх поділ на виробничі та невиробничі, оскільки в системі національних рахунків такий поділ не застосовано. Відсутній також поділ сфер господарської діяльності на виробничу і невиробничу. На нашу думку, важливим є розмежування об'єктів відповідно з міжнародними вимогами на активи, які використовуються у виробничій чи соціальній сфері.

1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку необоротних матеріальних активів.

Питання обліку необоротних активів в Україні регламентується положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО), П(С)БО 7 «Основні засоби» [38], П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [40], П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [37], тощо.

На сьогодні в Україні прийнято 34 національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку, класифікувати які доволі важко, оскільки кожен із них регулює якщо не облік окремих об'єктів, то процеси, що відбуваються на підприємствах.

У міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ) порядок визнання та відображення в обліку цих об'єктів присвячені наступні стандарти: МСФЗ 11 «Спільна діяльність» [27], МСФЗ 16 «Оренда» [25], МСФЗ 17 «Страхові контракти» [26], і т.д. Отже, як і в національній, так і в міжнародній практиці, стандарти регламентують питання організації та ведення бухгалтерського обліку в розрізі окремих груп об'єктів.

Для раціональної організації обліку необоротних матеріальних активів важливим є визначення їх економічного змісту, як поняття необоротних активів в цілому, так і за кожною групою - складовою необоротних активів. Ці питання майже повністю вирішені у вищенаведених нормативних актах. Однак, методика бухгалтерського обліку необоротних матеріальних активів в Україні має багато неточностей. Відповідно до норм вітчизняних П(С)БО на рисунку 1.3. наведено склад необоротних активів.

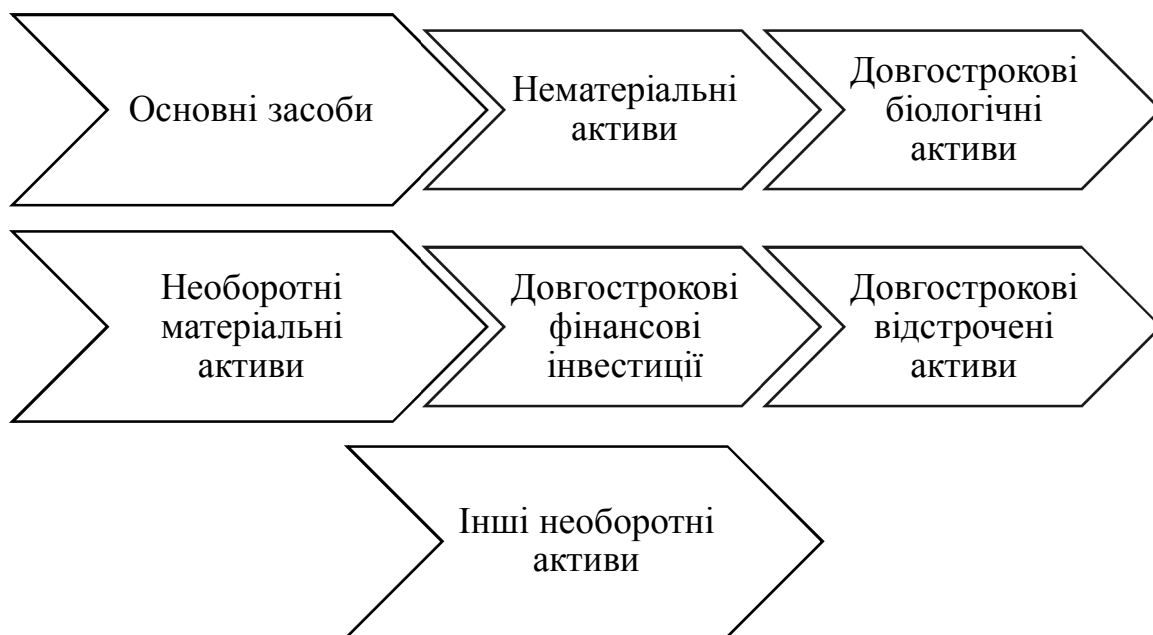


Рис.1.3. Склад необоротних активів згідно з П(С)БО

При цьому, найбільш питому вагу у складі необоротних активів займають основні засоби, тому зупинимося на дослідженні питання оцінки таких активів [48].

Розглянемо далі, як поняття «основні засоби» розкривається у нормативно-правових актах України та Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Трактування сутності поняття «основні засоби» у нормативно-правових актах України [48]

Нормативний документ	Визначення
Положення (стандарт)	Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у

бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»	процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціальнокультурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).
---	--

Продовження таблиці 1.2.

Податковий кодекс України	Матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).
Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 16 «Основні засоби»	Основні засоби – матеріальні об'єкти, які: а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду

Основними нормативними актами, що регулюють облік основних засобів в Україні, є: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» і Податковий кодекс України [31], а також трактування сутності основних

засобів міститься у Міжнародному стандарті фінансової звітності (IAS) 16 «Основні засоби» [30].

Наведені визначення поняття «основні засоби», що містяться у нормативно-правових актах дають змогу зробити висновок щодо відсутності єдиного підходу до його трактування.

Так, у Податковому кодексі України та Державному класифікаторі України «Класифікація основних фондів» до вищенаведених критеріїв визнання основних засобів додається ще додатковий критерій – критерій вартості.

У податковому обліку, згідно з Податковим кодексом України, починаючи із 01.09.2015 року, вартість придбаних активів для віднесення їх до основних засобів або до малоцінних необоротних матеріальних активів має прирівнюватись до 6000 грн. Зазначимо, що основні засоби, утримувані на підприємстві і залишкова вартість яких станом на 01.09.2015 р. менша ніж 6000 грн., не потребують переведення до малоцінних необоротних матеріальних активів. Зміна вартісного критерію до них не застосовується і не є причиною для подальшої перекласифікації такого активу, який уже утримується підприємством. А в бухгалтерському обліку, відповідно до П(С)БО 7, вартісну межу основних засобів підприємства можуть встановлювати самостійно, про що зазначають у своїй обліковій політиці. З метою уникнення помилкового обчислення бази оподаткування така вартість визначається згідно критерієм прописаним у Податковому кодексі України [2].

Визначення поняття «основні засоби» у нормативно-правових актах України, які регулюють їх бухгалтерський облік призводять до ще більшої плутанини до розуміння їх сутності, оскільки при встановленні критеріїв віднесення об'єкту до основних засобів перевага надається їх призначенню. В той же час норми податкового законодавства акцентують увагу на особливостях визнання об'єкту основних засобів активом, тобто лише у тому випадку, коли його застосування відбувається виключно «для використання у господарській діяльності платника податку».

На відміну від інших нормативно-правових актів ч. 3 ст. 139 Господарського кодексу України, де міститься визначення лише «основних фондів», до яких віднесено «будинки, споруди, машини та устаткування, обладнання, інструмент, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар та інше майно тривалого використання, що віднесено законодавством до основних фондів». Тобто у даному випадку законодавство ототожнює поняття «основні засоби» і «основні фонди».

Відображенню в бухгалтерському обліку об'єкта інших необоротних матеріальних активів передують його визнання. Відповідно до П(С)БО 7, інші необоротні матеріальні активи мають відповідати критеріям, характерним для всіх активів підприємства. Зокрема, інші необоротні матеріальні активи мають акумулювати в собі майбутню економічну вигоду; об'єкт інших необоротних матеріальних активів має бути достовірно оцінений.

Термін «економічна вигода» почав використовуватися у вітчизняній практиці обліку після набуття чинності Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996- XIV від 16.07.1999 р. [41] та національних положень бухгалтерському обліку. Так, у зазначеному Законі визначено економічну вигоду як потенційну можливість одержання підприємством грошових коштів від використання активів. При складанні фінансової звітності майбутню економічну вигоду визначають як потенціал, що може сприяти надходженню до підприємства прямо або опосередковано грошових коштів або їхніх еквівалентів. З вищеподаних визначень випливає, що економічною вигодою можуть бути грошові кошти, які надійшли. Інші необоротні матеріальні активи, виконуючи власні функції в процесі господарської діяльності, побічно сприяють надходженню грошових коштів. З наведеного вище можна зробити висновок, що інші необоротні матеріальні активи є однією зі складових здійснення виробництва продукції (робіт, послуг).

У Міжнародних стандартах фінансової звітності визначено такі шляхи надходження майбутніх економічних вигід у результаті використання необоротних матеріальних активів:

- 1) якщо останні беруть участь у виробництві продукції або наданні послуг з метою реалізації;
- 2) ними можна погашати власні зобов'язання;
- 3) їх можна обміняти на інші активи, в тому числі на грошові кошти;
- 4) вони можуть бути розподілені між власниками підприємства.

З наведеного вище можна зробити висновок: будь-який об'єкт інших необоротних матеріальних активів може забезпечувати отримання економічної вигоди, незважаючи на його використання в господарській діяльності підприємства, якщо він має мінімальну вартість.

Отже, інші необоротні матеріальні активи – це засоби господарської діяльності суб'єктів господарювання, період планового використання яких перевищує рік, котрі, маючи матеріальну форму і переважно незначну вартість, здатні забезпечувати отримання економічної вигоди.

Важливим об'єктом необоротних активів є також інвестиційна нерухомість, порядок визнання якої на вітчизняних підприємствах здійснюється відповідно до критеріїв, прописаних у нормативно-правових документах, що регулюють облік даних активів на законодавчому рівні.

Слід зазначити, що всі П(С)БО щодо регулювання обліку інвестиційної нерухомості поділяються на:

– стандарти, в яких прямо прописано порядок здійснення обліку інвестиційної нерухомості (положення в яких іде мова про об'єкти інвестиційної нерухомості);

– стандарти, які опосередковано здійснюють таке регулювання (в яких про інвестиційну нерухомість нічого не сказано, але їх дія поширюється на інвестиційну нерухомість);

– стандарти, які жодним чином не впливають на визначення і облік інвестиційної нерухомості [3].

До стандартів в яких прямо прописаний порядок здійснення обліку інвестиційної нерухомості належать: ПСБО 31 «Фінансові витрати» та ПСБО 32 «Фінансова нерухомість».

Стандарти, які опосередковано регулюють облік інвестиційної нерухомості: НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [32], НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність», П(С)БО 7 «Основні засоби» [38], ПСБО 9 «Запаси», П(С)БО 14 «Оренда» [33], П(С)БО 15 «Дохід» [34], П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [40], П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

Ще одним важливим об'єктом обліку є необоротні матеріальні активи, утримувані для продажу, нормативно-правовим документом який регулює їх облік є П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [40]. Дане П(С)БО розроблене на основі МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [28].

Відповідно до МСФЗ 5 непоточним (необоротним) активом, який утримується для продажу є актив балансова вартість якого буде в основному відшкодовуватися шляхом операції продажу, а не шляхом використання в основній діяльності [28]. Це не суперечить вимогам П(С)БО 27, згідно якого необоротні активи визначаються утримуваними для продажу, якщо:

- 1) Суб'єкт господарювання отримує економічні вигоди від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;
- 2) вони придатні до продажу в їх теперішньому стані;
- 3) їх продаж, як очікується, буде завершено на протязі року з дати визнання утримуваними для продажу;
- 4) умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу подібних активів, тощо [39].

Існують деякі відмінності у П(С)БО 27 та Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку щодо продажу основних засобів. Згідно із Планом рахунків та Інструкцією до Плану рахунків [14], для таких об'єктів передбачено субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», де обліковуються довгострокові активи, які підприємство не використовує у виробничих цілях та, які повинні бути

реалізовані протягом року. Але цей субрахунок знаходиться у складі рахунку 28 «Товари», який використовується для обліку оборотних активів. Крім того, в Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку зазначено, що рахунок 28 використовується для обліку товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Однак потрібно зазначити, що необоротні активи можуть надходити на підприємство з метою їх використання в операційній діяльності, які згодом можуть бути продані (не є придбаними для негайного продажу). Тому обліковувати ОЗ як запаси вважаємо необґрунтованим. Для відображення даних активів доцільно застосувати субрахунок 109 «Інші основні засоби» [10].

Отже, як бачимо, що у зв'язку із реформуванням податкової політики України з прийняттям Податкового кодексу виникли розбіжності в тлумаченні та методиці обліку НМА, що потребує подальшої гармонізації у тлумаченні та визнанні згаданого активу у різних нормативно-правових актах.

1.3.Завдання обліку і аналізу необоротних матеріальних активів в обліку та фінансовій звітності.

Облік необоротних та необоротних матеріальних активів є важливою ланкою в сфері бухгалтерського обліку та звітності. Його вдосконалення є важливим етапом впровадження позитивних змін у діяльності підприємств та економічного життя країни в цілому.

Проаналізувавши літературні джерела з бухгалтерського обліку, можна стверджувати, що однозначного визначення завдань обліку необоротних матеріальних активів немає, однак всі вони між собою наближені.

Відтак, С.Ф. Голов зауважує, що основними завданнями обліку ОЗ та НМА є:

- чітке та правильне документальне оформлення та відповідно оперативне відображення в облікових регістрах інформації стосовно надходження, переміщення та вибуття та ліквідації необоротних матеріальних активів;

- суворий контроль за збереженням всіх об'єктів необоротних матеріальних активів та ефективне їх використання у виробничому процесі;

- своєчасне та правильне відображення в обліку амортизаційних відрахувань НМА та ОЗ;

- достовірне відображення витрат на ремонт та поліпшення необоротних матеріальних активів [7].

Дослідник Н. М. Ткаченко стверджує, що основними завданнями, які постають перед бухгалтерським обліком необоротних матеріальних активів є:

1) контроль за зберіганням необоротних матеріальних активів;
2) правильне та своєчасне документальне оформлення і відображення в обліку руху необоротних матеріальних активів, а саме: їх надходження, внутрішнє переміщення, ефективне використання та вибуття;

3) щомісячне відображення в обліку зносу необоротних матеріальних активів, витрат на ремонт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;

4) своєчасне визначення фінансових результатів від ліквідації необоротних матеріальних активів, а також збитків від списання не повністю амортизованих об'єктів основних засобів, тощо [48].

Для більш повного використання на практиці резервів для збільшення виробництва продукції необхідно активізувати можливості бухгалтерського обліку необоротних матеріальних активів. Їх активізація приведе до вирішення завдань поданих у наступному рисунку.



Рис.1.4. Завдання обліку необоротних матеріальних активів [44].

Своєчасне і чітке виконання зазначених завдань та відповідне вдосконалення обліку необоротних матеріальних активів буде сприяти позитивному впливу системи бухгалтерського обліку на ефективність використання всієї сукупності засобів виробництва сільськогосподарських підприємств [44].

На сучасному високо-технічному рівні виробництва величина і ефективні використання необоротних матеріальних активів, їх технічний стан великою мірою визначають потенційні можливості підприємств та їх потужність.

Відповідно до цього перед вищим управлінням підприємств виникає потреба в аналізі забезпеченості виробництва необоротними матеріальними активами, насамперед основними засобами, їх технічного стану і використання, а також аналізі їх впливу на збільшення обсягу виготовленої продукції, зниження собівартості продукції і, як наслідок, збільшення прибутку від реалізації продукції.

Виділяють такі основні завдання аналізу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів:

- оцінка забезпеченості підприємства та його структурних підрозділів основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами – відповідність величини, складу і їх технічного рівня до них;

- технічний стан ОЗ та НМА;

- оцінка ступеня використання виробничих потужностей, площ та устаткування;

- ступінь використання необоротних матеріальних активів і факторів, що впливають на його рівень;

Відповідно за поданих вище завдань, аналіз необоротних матеріальних активів буде проводитись при дослідженні і оцінці:

- структури необоротних матеріальних активів;

- використання НМА, основних засобів, виробничих потужностей, площ і обладнання;

- наявності НМА та ОЗ, їх стану та інтенсивності оновлення;

- рентабельності ОЗ та НМА.

Висновок до розділу I

1. Пропонуємо удосконалити визначення інших необоротних матеріальних активів, зокрема – це засоби господарської діяльності суб'єктів господарювання, період планового використання яких перевищує рік, які, маючи матеріальну форму і переважно незначну вартість, здатні забезпечувати отримання економічної вигоди.

2. Досліджено порядок нормативно-правового регулювання обліку необоротних матеріальних активів, зокрема (П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [40], П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [37], тощо), МСФЗ 11 «Договори підряду» [27], МСФЗ 16 «Оренда» [25], МСФЗ 17 «Страхові контракти» [26], і т.д.

3. Запропоновано внести зміни у порядок відображення «необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу» на рахунках бухгалтерського обліку. З метою збереження економічної сутності необхідно обліковувати такі активи на субрахунку 109 «Інші основні засоби», а не як запаси на субрахунку 286.

РОЗДІЛ II.

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ РУХУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1. Документальне оформлення руху необоротних матеріальних активів.

Важливим етапом бухгалтерського обліку є реєстрація фактів господарського життя, а саме складання первинних документів, які є важливою складовою не лише у системі бухгалтерського обліку, але й економічного аналізу. Інформація, яка формується, на основі даних документів, і у результаті процесу збору, групування та обробки вона задовольняє поставлені потреби.

Первинний документ повинен містити весь спектр необхідної інформації щодо фактів господарського життя, які у ньому фіксуються. При цьому реєстрації має підлягати вся облікова інформація у грошових та інших вимірниках. Необхідно зазначити, що наведене твердження є абсолютно об'єктивним, оскільки без належно оформленого документу не може бути бухгалтерського запису, що у свою чергу впливає на якість, повноту, достовірність та швидкість отримання облікової інформації для користувачів.

Перевагою облікової інформації, яка фіксується в бухгалтерських документах, є те, що вона виконує такі основні вимоги:

1) кількість – визначає обсяг інформації, при якому можна зробити певні висновки або прийняти обґрунтовані рішення.

2) якість - показник говорить сам за себе, адже від нього залежить позитивний результат майбутніх дій керівника.

3) тимчасовість - полягає в тому, що збирання та обробка даних відбувається регулярно (у строки фінансової звітності) або періодично (за потреби) [47].

На підприємствах необхідно забезпечувати постійне оновлення необоротних активів не тільки тому, що вони зношуються, а й з метою впровадження сучасних досягнень науково-технічного прогресу – фактору, який дає змогу кардинально підвищувати рівень ефективності виробництва. Тому на виробничому підприємстві необхідно приділяти увагу операціям з постачання НМА. Надходження необоротних матеріальних активів здійснюється такими шляхами:

- надходження після передоплати за такі активи;
- оприбуткування НМА, а потім здійснюється оплата за них.

Облік надходження інших необоротних матеріальних активів регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби» [38] та Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 [14]. Саме від шляхів та умов придбання інших необоротних матеріальних активів залежить порядок відображення їхнього надходження в бухгалтерському обліку і формування первісної вартості цих активів. Процес формування первісної вартості інших необоротних матеріальних активів показано в табл. 2.1.

Таблиця 2.1.

Формування первісної вартості інших необоротних матеріальних активів відповідно до вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» [38]

<i>Шляхи надходження ІНМА</i>	<i>Формування первісної вартості необоротних матеріальних активів</i>
Придбання за грошові кошти	Витрати на придбання
Безоплатне одержання	Справедлива вартість на дату отримання
Внесення до статутного капіталу	Погоджена засновниками підприємства справедлива вартість інших необоротних матеріальних активів

Створення власними силами	Сума прямих і непрямих витрат, пов'язаних зі створенням активу
Зарахування з виготовленої продукції, товарів тощо	Собівартість активу, яка визначається згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та 16 «Витрати»
Отримання в результаті обміну на подібний об'єкт	Залишкова вартість переданого об'єкта (якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує справедливу, то первісною буде справедлива вартість переданого об'єкта, а різниця належатиме до витрат звітного періоду)
Отримання в результаті обміну на неподібний об'єкт	Справедлива вартість переданого об'єкта збільшується на суму грошових коштів або їхніх еквівалентів, що була передана під час обміну

Первинні документи, які використовуються для обліку основних засобів, можна застосовувати для обліку інших необоротних матеріальних активів, проте в дещо видозміненому вигляді. В цьому разі виникає проблема щодо нумерації цих первинних документів, оскільки такі форми, як ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів» і ОЗ-5 «Акт на установку, пуск та демонтаж будівельних машин», не можуть бути використані для обліку інших необоротних матеріальних активів, оскільки їхні порядкові номери не будуть наскрізними. З огляду на вищезазначене у своїй праці З.-М. В. Задорожний, Л. Т. Богуцька та

Л. Г. Семеген запропонували встановити такий перелік первинних документів:

- ІНМА-1 – Акт приймання та поліпшення інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-2 – Інвентарна картка обліку інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-3 – Опис інвентарних карток з обліку інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-4 – Картка обліку руху інших необоротних матеріальних активів;

- ІНМА-5 – Інвентарний список інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-6 – Акт вибуття інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-7 – Акт про розбирання тимчасових (нетитульних) споруд;
- ІНМА-8 – Розрахунок амортизації (зносу) інших необоротних матеріальних активів [12].

Форму № ІНМА-1 «Акт приймання та поліпшення інших необоротних матеріальних активів» слід застосовувати для оформлення зарахування до складу інших необоротних матеріальних активів окремих об'єктів, для обліку введення їх в експлуатацію, за винятком тих випадків, коли введення об'єктів у дію потрібно відповідно до чинного законодавства оформляти в особливому порядку. Також у цьому акті доцільно відображати витрати, які понесені в зв'язку з поліпшенням та ремонтом інших необоротних матеріальних активів. Документальне оформлення приймання-здавання об'єктів інших необоротних матеріальних активів, що надійшли з ремонту, реконструкції та модернізації, здійснюють шляхом складання типової форми № ОЗ-2 «Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів», який використовують для основних засобів. Вважаємо за недоцільне застосування окремого первинного документа для таких операцій з іншими необоротними матеріальними активами, оскільки на підприємствах будівельного комплексу поліпшення і ремонти їх проводяться рідко через швидке списання внаслідок інтенсивного використання. Тому пропонуємо об'єднати операції з приймання та поліпшення таких активів в одному акті.

Враховуючи зміни, які відбулися в методиці обліку як основних засобів, так і інших необоротних матеріальних активів на сьогоднішній день виникла необхідність внесення відповідних корективів у форми первинних документів, що застосовуються для відображення облікової інформації про ці активи. Слід вказати, що деякі графи нині не використовуються, такі як норми амортизаційних відрахувань на повне відновлення і капітальний ремонт, тому їх доцільно виключити.

Водночас при надходженні об'єкта члени приймальної комісії мають установити очікуваний термін його корисної експлуатації, ліквідаційну вартість і спосіб амортизації. Оскільки всі ці відомості необхідно вказувати в акті, доцільно змінити типову форму цього документа, вилучивши з нього зайві графи і доповнивши новими, інформація в яких відповідатиме сучасним вимогам обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Так, в Акті приймання та поліпшення інших необоротних матеріальних активів слід ввести такі додаткові показники: спосіб надходження об'єкта (у певних випадках впливає на порядок нарахування амортизації та оцінку), термін корисного використання (експлуатації) об'єкта, ліквідаційна (вказують для нарахування амортизації), справедлива вартість (у разі, коли активи оприбутковують за справедливою вартістю, якщо останньою визнана залишкова вартість після переоцінки), та метод нарахування амортизації (обираються з урахуванням очікуваного способу одержання економічних вигод від використання і реального зношування об'єктів). На зворотній стороні вказаного первинного документа слід відобразити витрати на ремонт та поліпшення активу. В цьому акті необхідно вказувати, чи є ці види робіт поліпшенням або ремонтом інших необоротних активів. Якщо результатом проведених робіт є поліпшення об'єкта, то в акті необхідно зазначити його характеристики за техніко-економічним паспортом, на основі якого зроблено такий висновок. В акті також доцільно фактичну вартість на ремонт або поліпшення інших необоротних матеріальних активів.

Для контролю за станом і рухом інших необоротних матеріальних активів кожному об'єктові в момент його введення в експлуатацію надають інвентарний номер. На більшості підприємств як інвентарний використовують порядковий номер надходження об'єкта. Цей спосіб нумерації не передбачає жодного інформаційного навантаження. Тому вважаємо вірним встановлювати інвентарні номери так, щоб вони відображали певну інформацію, яка б характеризувала об'єкт.

Форму № ІНМА-2 Інвентарна картка обліку інших необоротних матеріальних активів використовують для аналітичного обліку інших необоротних матеріальних активів.

Багато науковців вважають що типова форма інвентарної карти доцільно доповнити такими показниками: спосіб надходження, справедлива вартість, термін корисного використання, ліквідаційна вартість, метод нарахування амортизації, витрати на поліпшення об'єктів, дати та вид переоцінок, вартість після переоцінки, розмір залишкової вартості на момент вибуття об'єкта. Оскільки дані щодо терміну корисного використання, ліквідаційної вартості та методу амортизації є індивідуальними для кожного об'єкта, тому їх потрібно відображати насамперед в інвентарній картці. Погляди окремих науковців щодо вдосконалення типової форми ОЗ-6 Інвентарна картка обліку основних засобів наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2.

Рекомендації з удосконалення типової форми ОЗ-6 Інвентарна картка обліку основних засобів

Автор	Рекомендації з удосконалення
А. А. Белоусов[1]	Вказати справедливу вартість, групу і термін корисного використання основних засобів, метод нарахування амортизації, спосіб надходження, вид переоцінки, вартість після переоцінки.
О.А.Горошанська[8]	Відобразити інформацію про формування первісної вартості об'єкта, внутрішнє переміщення, амортизацію, вартість реалізації.
О.М. Десятнюк[11]	Доповнити картку інформацією про метод і дату переоцінки і вартість об'єкта після переоцінки.
Л. Д. Лисова [20]	Визначити спосіб надходження на підприємство: внесок у статутний капітал, інвестиції, безкоштовне одержання та ін.

З більшістю рекомендацій можна погодитись, однак окремі з них, зазначені в табл.2.2., вважаємо доволі дискусійними. Не погоджуємося з поглядами О. А. Горошанської [8] щодо необхідності реєстрації в Інвентарній

картці обліку основних засобів сум, що формують первісну вартість об'єкта. Інвентарна картка є реєстром аналітичного обліку до рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи», а витрати, що передбачають у первісній вартості інших необоротних матеріальних активів, накопичуються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Отже, інформацію про складові первісної вартості за кожним об'єктом мають містити реєстри з обліку капітальних інвестицій, а не інших необоротних матеріальних активів. Узагальнюючи вищеподане, вважаємо за доцільне типову форму інвентарної карти доповнити наступною інформацією: спосіб надходження, справедлива вартість, термін корисного використання, ліквідаційна вартість, метод нарахування амортизації, витрати на поліпшення об'єктів, дати та вид переоцінок, вартість після переоцінки, розмір залишкової вартості на момент вибуття об'єкта.

Показники терміну корисного використання, ліквідаційної вартості та методу амортизації є індивідуальними для кожного об'єкта, тому їх потрібно відображати насамперед в інвентарній картці. Оскільки згідно з П(С)БО 7 на вартість об'єктів інших необоротних матеріальних активів, що перебувають на консервації, модернізації та добудуванні, амортизація тимчасово не нараховується, ці засоби слід виділити в окрему групу і результати операцій з такими активами відображати в інвентарній картці, де наявна інформація щодо: дати початку і завершення робіт з поліпшення та ремонту, номер акту приймання та поліпшення об'єкта, його інвентарний номер і суми витрат на ремонт. Необхідно також виокремити графи для відображення результатів переоцінки, оскільки цей процес індивідуальний для кожного об'єкта, що зумовлює перерахування первісної вартості, суми зносу і впливає на бухгалтерські записи при подальших переоцінках. Окрім цього, в інвентарній картці слід вказати величину залишкової вартості на момент вибуття об'єкта. Ці показники можуть бути корисними для прийняття управлінських рішень у майбутньому.

Технічна документація інвентарного об'єкту 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 ІНМА-3), які веде бухгалтерія (в одному примірнику) за класифікаційними групами (видами) інших необоротних матеріальних активів. Цю форму використовують з метою контролю за наявністю інвентарних карток. Для отримання аналітичних даних про наявність і рух інших необоротних матеріальних активів за їхніми класифікаційними ознаками бухгалтерія на підставі підсумкових даних в інвентарних картках за звітний місяць заповнює картку обліку руху інших необоротних матеріальних активів за формою ІНМА-4. Форму ІНМА-5 Інвентарний список інших необоротних матеріальних активів застосовують для пооб'єктного обліку інших необоротних матеріальних активів за місцем їхнього перебування (експлуатації) і матеріально відповідальними особами. Дані аналітичного обліку інших необоротних матеріальних активів за місцем їхнього перебування мають бути тотожні записам в інвентарних картках обліку цих активів, що ведуть у бухгалтерії.

Документальне оформлення вибуття об'єктів інших необоротних матеріальних активів здійснюють шляхом складання типової форми № ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів», який використовують для основних засобів. Вважаємо за доцільне застосування окремого первинного документа для операцій з іншими необоротними матеріальними активами, а саме форми ІНМА-6 «Акт вибуття інших необоротних матеріальних активів» [9].

Оскільки порядок обліку списання інших необоротних матеріальних активів залежить від способу вибуття (рис.2.1.), в акті необхідно вказувати причини цього вибуття, а саме: внутрішнє переміщення, що передано як внесок до статутного капіталу, безоплатна передача, ліквідація при стихійних лихах, списання внаслідок зносу, переведення в розряд оборотних активів. Також у цьому акті слід ввести такі додаткові показники: термін корисного використання (експлуатації) об'єкта, ліквідаційна та справедлива вартість,

метод нарахування амортизації, очікувані витрати, пов'язані з вибуттям, а також вартість поліпшення, яке призвело до збільшення вартості об'єкта.



Рис.2.1. Шляхи вибуття необоротних матеріальних активів

Таким чином, окреслені альтернативні підходи до формування облікової інформації в первинних бухгалтерських документах з обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів дають змогу більш влучно та ефективно задовольняти існуючі інформаційні потреби користувачів, що, без сумніву, позитивно впливатиме на якість та раціональність прийнятих управлінських рішень. Відповідно до вищезазначених пропозицій щодо первинної реєстрації облікової інформації про об'єкти основних засобів, організація їх документообігу набуває іншого вигляду [12].

2.2. Методика та організація синтетичного обліку руху НМА та їх відображення у фінансовій звітності.

Важливим при бухгалтерському обліку є надання достовірної, правильної інформації власникам майна, про фінансовий стан суб'єкта господарювання, наявність активів та заборгованості. Для деталізації зазначеної інформації на підприємстві повинен бути чітко організований аналітичний облік майна.

Відповідно до Інструкції №291 [14] та Плану рахунків для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів або отриманих відповідно до фінансового лізингу об'єктів, а також тих орендованих майнових комплексів, які віднесені до основних засобів, призначений рахунок 10 «Основні засоби»

Вище згаданою Інструкцією, для кожної групи основних засобів зазначеної в П(С)БО 7 виділений субрахунок до рахунку 10 «Основні засоби»:

- 100 «Інвестиційна нерухомість», що використовується для обліку інвестиційної нерухомості;
- 101 «Земельні ділянки» передбачений для обліку вартості земельних ділянок;
- 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» - призначений для обліку капітальних вкладень стосовно поліпшення земель;
- 103 «Будівлі та споруди» - використовується для обліку наявності споруд, будівель та їх структурних одиниць, а також облік їх руху;
- 104 «Машини та обладнання» - відображає інформацію щодо машин та устаткування;
- 105 «Транспортні засоби»;
- 106 «Інструменти, пристосування та інвентар»;
- 107 «Тварини» - призначений для обліку дорослих тварин, які не призначені для сільськогосподарського використання;

- 108 «Багаторічні насадження»;

- 109 «Облік інших основних засобів» містить інформацію щодо тих ОЗ, які не знайшли своє відображення на інших субрахунках.

Аналітичний облік основних засобів ведеться у інвентарних картках, які можуть використовуватись, як для одного основного засобу, так і для групи однотипних об'єктів, які відповідають однаковим технічним характеристикам, мають одну і ту саму вартість або надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці.

Всім об'єктам основних засобів, незалежно від того, чи перебувають вони в експлуатації, повинен присвоюватись інвентарний номер. При прийнятті об'єктів ОЗ, він прописується на об'єкті основних засобів шляхом металевого таврування, прикріплення жетону, тощо. Присвоєний інвентарний номер закріплюється за об'єктом основних засобів протягом усього періоду його знаходження на підприємстві, а також вказується у всіх документах та реєстрах обліку [50].

Інвентарний номер може містити в собі 10 знаків, і кожен з них повинен відображати певну інформацію, наприклад номер рахунку бухгалтерського обліку ОЗ, номер субрахунку, номер підгрупи та порядковий номер об'єкта.

У випадку, коли об'єкт передається в оренду, він обліковується в орендаря згідно номеру інвентарної картки орендодавця, яка прикріплюється до Акту приймання-передачі об'єктів, які оренднуються [13].

Що стосується обліку інших необоротних матеріальних активів він ведеться аналогічно до обліку основних засобів, на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» в розрізі семи субрахунків. По кожному об'єкту аналітичний облік ведеться окремо.

Вважаємо, що детального дослідження потребує ще один об'єкт необоротних матеріальних активів – інвестиційна нерухомість.

Інвестиційна нерухомість – це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення

власного капіталу, а не для виробництва і постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності [3].

Згідно до п. 16 П(С)БО 32 інвестиційна нерухомість на дату балансу відображається у фінансовій звітності за справедливою вартістю, за умови, що її можна достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, що визнаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» [37].

Згідно П(С)БО 7 для обліку інвестиційної нерухомості закріплений субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість», за дебетом субрахунку відображається збільшення (надходження) інвестиційної нерухомості на баланс підприємства, а також збільшення справедливої вартості об'єкта, за кредитом – вибуття інвестиційної нерухомості внаслідок продажу чи невідповідності критеріям визнання активом, а також зменшення справедливої вартості об'єкта. Аналітичний облік інвестиційної нерухомості ведеться щодо кожного об'єкта окремо.

Дослідивши наукові публікації з питань відображення у синтетичному обліку оприбуткування невиробничих активів, в тому числі інвестиційної нерухомості, зазначимо, що більш детального вивчення та вирішення потребують наступні питання: які рахунки використовувати при надходженні об'єктів інвестиційної нерухомості, а також, на якому рахунку відображати введені в експлуатацію об'єкти інвестиційної нерухомості.

Нормативно-правовою базою, яка забезпечує методологічні основи для відображення таких операцій у обліковій системі підприємства нині є: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [41], Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, Інструкція щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій [41].

Як зазначає в своїй праці Л.Т. Богуцька [3], доцільно буде при надходженні інвестиційної нерухомості на підприємство, відображати її в

розрізі таких об'єктів як земельні ділянки, будівлі, споруди, а також інші активи, які разом із ними складають цілісний майновий комплекс. Інші активи, як зазначає автор, необхідно відображати на окремому аналітичному рахунку. Введення такої деталізації в організацію обліку інвестиційної нерухомості дозволить формувати та надавати користувачам більш деталізовану інформацію.

Метою утримання інвестиційної нерухомості є очікування на отримання додаткових економічних вигод, зокрема одержання плати за надані в операційну оренду об'єкти інвестиційної нерухомості та/або збільшення власного капіталу.

Відповідно до принципу бухгалтерського обліку відповідності нарахування доходів і витрат, підприємство може обчислити одержані доходи щодо об'єктів інвестиційної нерухомості при одночасному визнанні витрат, понесених на утримання цих активів, які привели до можливості акумулювання та одержання додаткових грошових надходжень.

Щодо придбання об'єктів інвестиційної нерухомості, то Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій № 291 для її обліку передбачено субрахунки: 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»; 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»; 154 «Придбання (виготовлення) нематеріальних активів»; 155 «Придбання (виготовлення) довгострокових біологічних активів» [41].

Зазначені субрахунки відображають капітальні вкладення у основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні та довгострокові біологічні активи. У межах такого підходу, вважаємо необхідним відкриття ще одного субрахунку, на якому б акумулювалася інформація щодо здійснених витрат на капітальні інвестиції, внаслідок придбаних об'єктів інвестиційної нерухомості. З метою збереження єдиного підходу відображення та класифікації інформації щодо капітальних інвестицій у необоротні активи за видами пропонуємо відображати витрати щодо формування первісної вартості

придбаних об'єктів інвестиційної нерухомості на субрахунку 156 «Придбання інвестиційної нерухомості», що дозволить оптимально організувати синтетичний та аналітичний облік капітальних інвестицій, пов'язаних із придбанням інвестиційної нерухомості, що в майбутньому виступить запорукою достовірного визначення вартості придбаних об'єктів.

Враховуючи вищезазначене, капітальні інвестиції щодо інвестиційної нерухомості можна відображати на субрахунку 151 при будівництві та 156 при придбанні об'єктів у розрізі таких активів як земельні ділянки; будівлі; споруди та інші необоротні активи, що утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний майновий комплекс. Запровадження і застосування додаткової деталізації за окремими субрахунками рахунка 15, на нашу думку, є досить важливим з метою відображення відтворювальної і технологічної структури інвестицій. Крім цього, воно забезпечить ведення пооб'єктного обліку нерухомості. На субрахунках 1511, 1512, 1513 за дебетом будуть збираються витрати, пов'язані із здійсненням будівництва об'єктів нерухомості господарським способом, а це: використані будівельні матеріали, заробітна плата робітників, відрахування Єдиного соціального внеску, амортизація обладнання, задіяного у процесі будівництва, та інші витрати, понесені підприємством. За дебетом субрахунків 1521, 1522, 1523 міститиметься інформація про витрати, понесені при здійсненні будівництва підрядним способом, а саме: суми сплачені будівельним організаціям відповідно із договором за здійсненні будівельно-монтажні роботи. На субрахунках 1561, 1562, 1563, 1564 відобразатимуться витрати на придбання об'єктів інвестиційної нерухомості, які формують їх первісну вартість. Таким чином, з метою вдосконалення порядку відображення об'єктів інвестиційної нерухомості в системі синтетичного та аналітичного обліку пропонуємо внести окремі зміни Інструкцію № 291 [41].

Детального дослідження потребують «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не передбачають способу вибуття активу як продаж, але положення п. 34 П(С)БО 7 та п. 35 П(С)БО 8 свідчать про можливість визначення доходу від вибуття, який не можна отримати за наведених способів, але можна отримати за умови продажу. Це суперечить вимогам П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», згідно з яким необоротні активи, утримувані для продажу, припиняють враховуватися у складі необоротних активів та стають оборотними.

Проведений аналіз відповідних нормативно-правових актів свідчить, що в зазначених документах відсутнє ґрунтовне тлумачення поняття «необоротні активи, утримувані для продажу», що значно ускладнює їх визнання, оцінку та відображення в обліку. На нашу думку, під необоротними активами, утримуваними для продажу, слід розуміти такі активи, які підприємство утримує лише для продажу протягом року з дати визнання їх такими в їх теперішньому стані, за справедливою вартістю, та балансова вартість яких відшкодуватиметься шляхом, як продажу, так і подальшим використанням у не господарській діяльності.

Для позначення поняття необоротних активів, утримуваних для продажу, в наукових працях авторами широко використовуються такі економічні категорії, як: «товар», «продаж майна», «необоротні активи, утримувані для продажу», «продаж основних засобів та інших необоротних активів», «вибуття в результаті продажу», «виручка від реалізації майна», «відчуження майна», «відчуження земельної ділянки», «відчуження нерухомості», «вибуття основних засобів[24].

Наведемо підходи вчених-економістів до визначення цього терміну в контексті різних джерел наукової літератури(табл.2.3):

Таблиця 2.3.

Підходи до визначення терміну «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» [12]

Вчені-економісти	Трактування терміну
<i>Словники економічної теорії</i>	
А.Г.Загородній, С.В. Мочерний	Продаж- це спосіб вибуття, розрізняють оплатну чи безоплатну передачу права власності на майно (відчуження), ознакою об'єктів визначають матеріальність/нематеріальність, документальне оформлення продажу.
<i>Вітчизняні наукові праці</i>	
О.Ф.Вареник, В.В.Сопко [45]	Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу- це активи, які утримують лише для продажу протягом року з дати визнання їх такими в їх теперішньому стані за ціною, що відповідає справедливій вартості, та їхню балансову вартість відшкодовуватимуть шляхом операції з продажу, а не поточного використання.
<i>Наукові праці зарубіжних авторів</i>	
А.Н.Азріліян, Х. Андерсен, Е. Райс	Не надають чіткого визначення необоротних активів, утримуваних для продажу, розуміючи його через терміни «відчуження майна», «продаж», «товар», «вибуття в результаті продажу», «виручка від реалізації майна», «вибуття основних засобів», «відчуження (купівля-продаж)», «дарування». Головним підходом до розуміння сутності необоротних активів, утримуваних для продажу, є те, що це активи, спеціально призначені для продажу за справедливою вартістю в річний термін і не враховуються в складі необоротних активів.

Як вже згадувалось вище «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» обліковуються на субрахунку 286, який призначений для обліку оборотних активів, до того ж в Інструкції до плану рахунків бухгалтерського обліку зазначено, що рахунок 28 використовується для обліку товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу.

Так, як рахунок 28 відображає облік та надходження оборотних активів, відповідно подальша реалізація зазначених необоротних активів буде відбуватись, як у всіх оборотних активів. Дохід від реалізації «Необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу» відобразатиметься на субрахунку та 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», а їх собівартість обліковуватиметься на субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів». Таке об'єднання різних за економічною сутністю засобів праці є суперечним у бухгалтерському обліку та викривляє інформацію у фінансовій звітності.

З метою вирішення цієї невідповідності пропонуємо застосувати такі субрахунки як: 977 «Інші витрати діяльності» - для відображення собівартості реалізованих необоротних активів та 746 «Інші доходи» - для відображення доходу при реалізації таких об'єктів відповідно [7].

Додаткового перегляду та внесення змін потребує і відображення «Необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу» у фінансовій звітності. Оскільки у Звіті про фінансові результати, доходи і витрати пов'язані з реалізацією таких активів відображаються і у складі операційної діяльності, а у Звіті про грошові кошти операції з цими активами відображаються у складі інвестиційної діяльності.

2.3. Організація та методика аналізу руху необоротних матеріальних активів.

Аналіз складу, стану, руху та ефективності використання необоротних матеріальних активів має фундаментальне значення для забезпечення сталого функціонування та розвитку будь-якого підприємства. Зазначений аналіз дає змогу вчасно реагувати на несприятливі внутрішні та зовнішні фактори, які заважають нормальному функціонуванню підприємства. Це один з найважливіших напрямків аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства, оскільки необоротні активи – це ресурси, використання яких має в майбутньому призвести до отримання прибутку, а отже, ефективність використання цих об'єктів підприємством забезпечує досягнення основної своєї мети – отримання прибутку.

Необоротні матеріальні активи займають значну частку у валюті балансу підприємства і є невід'ємною умовою його ефективного функціонування. Основні засоби використовуються на промислових підприємствах (будинки, споруди, цехи, виробниче обладнання тощо), на торгових підприємствах (торговельні зали, офісна та торгівельна техніка), на підприємствах сфери послуг і т.д. В бухгалтерському обліку повинні відображатися всі типи господарських операцій, пов'язані з рухом і станом основних засобів.

Під надходженням основних засобів та ІНМА розуміється збільшення виробничих потужностей, заміна зношених об'єктів новими. Порядок відображення в обліку надходження необоротних матеріальних активів залежить від того, яким чином вони були придбані [18].

Коли говоримо про майно чи про джерела утворення майна, то завжди виникає питання оцінки. Будь-який об'єкт, який знаходиться у власності підприємства, можна оцінити з різних точок зору. Вартість придбання об'єкту основних засобів – це первісна вартість активу. Така вартість може відображати економічну (ринкову, справедливу) вартість, актуальну на даний момент. Інтерес до оцінки основних засобів спостерігається на всіх етапах їх

економічного життя (надходження, утримання, використання, вибуття). Підприємство оцінює вартість активів в бухгалтерському обліку, діючи у встановлених законодавством рамках. Законодавство більшості країн світу у сфері бухгалтерського обліку ставить головним завданням забезпечення достовірності інформації, яка надається як зовнішнім, так і внутрішнім користувачам бухгалтерської звітності.

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

1. викривлення інформації в балансі про вартість основних засобів та їх співвідношення з оборотними засобами;
2. неточне обчислення сум амортизаційних відрахувань, а відповідно, і собівартості виготовленої за їх допомогою продукції;
3. перекручення показників прибутковості та рентабельності підприємства, об'єктивної характеристики ефективності виробництва [42].

Вважаємо, що до основних завдань аналізу необоротних матеріальних активів належать:

- аналіз структури та динаміки необоротних матеріальних активів, їх відповідності вимогам технічного прогресу та оптимальним параметрам виробництва;
- визначення рівня використання необоротних матеріальних активів і факторів, що на нього впливають;
- виявлення резервів підвищення ефективності використання необоротних матеріальних активів.

Окремі автори виокремлюють значно більше завдань аналізу необоротних матеріальних активів, зокрема аналіз:

- обсягу і динаміки;
- аналіз структури і стану необоротних матеріальних активів за видами, термінами використання;

– аналіз доходності (рентабельності) і фондівіддачі необоротних матеріальних активів;

– аналіз ліквідності необоротних матеріальних активів і рівня ризику вкладення капіталу в такі об'єкти.

Для проведення належного аналізу, важливе значення належить інформаційному забезпеченню, детальний перелік яких наведемо у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4.

Групування джерел інформації для аналізу необоротних активів

№ з/п	Джерела інформації	Перелік документів
1	Нормативно-правові акти	Цивільний кодекс України, Господарський кодекс України, Податковий кодекс України, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО 7, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкція по його застосуванню
2	Внутрішньогосподарська документація	Робочий план рахунків бухгалтерського обліку, наказ про облікову політику підприємства, накази про призначення комісії щодо операцій з необоротними активами,
3	Первинні документи з обліку необоротних активів	ОЗ-1, ОЗ-2 тощо
4	Бухгалтерська, податкова, статистична звітність	Баланс (Звіт про фінансовий стан): форма № 1, Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід): форма № 2, Звіт про рух грошових коштів: форма № 3 (за прямим методом) і форма № 3-н (за непрямим методом), Звіт про власний капітал: форма № 4, Примітки до фінансової звітності: форма № 5.
5	Технічна та технологічна документація	Відомості технічного стану активів, технологічні карти, карти бізнес-процесів

6	Прогнозно-фінансова документація	Бізнес-плани, техніко-економічне обґрунтування, листи котирувань, дані про емісію цінних паперів
7	Контрольно-вимірвальна документація	Аудиторські висновки, акти проведення інвентаризацій, акти податкових та інших перевірок
8	Маркетингова інформація	Дані маркетингових досліджень, інформація
9	Інша інформація	Інформація, отримана з інтернет-ресурсів, дані консалтингових компаній, інсайдерська інформ

Аналізуючи «Звіт про фінансовий стан» досліджуваного підприємства «Маркетингові технології ПБС» бачимо, що питому вагу необоротних матеріальних активів на підприємстві складають основні засоби. Розглянемо, яким чином на досліджуваному ТОВ «Маркетингові технології ПБС» відбувається рух основних засобів.

Бухгалтерський облік операцій по придбанню основних засобів відповідно до міжнародних стандартів є дещо відмінним від вимог П(С)БО 7 «Основні засоби». Різниця полягає в тому, що відповідно до міжнародних стандартів витрати на придбання основних засобів акумулюються не на рахунку капітальних інвестицій, а на рахунку основних засобів.

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

Насамперед проведемо аналіз, структури та складу необоротних матеріальних активів у ТОВ «Маркетингові технології ПБС» за залишковою вартістю (Табл. 2.5.)

Таблиця 2.5.

Оцінка структури та складу основних засобів у ТОВ «Маркетингові технології ПБС»(на основі

Група ОЗ	Залишкова вар-ть, тис.грн			Питома вага, %			Абсолютне відхилення, тис.грн	Відносне відхилен ня ,%
	2016	2017	2018	2016	2017	2018		
Будівлі та споруди	16,5	19,0	20,1	36,4	39,3	38,1	+3,6	121,8
Машини та обладнання	22,0	24,6	26,9	48,5	50,9	51,0	+4,9	122,3
Транспортні засоби	6,3	4,0	5,0	13,9	8,2	9,5	-1,3	-79,4
Інші	0,5	0,7	0,7	1,2	1,6	1,4	+0,2	140,0
Разом	45,3	48,3	52,7	100	100	100	+7,4	116,3

Проаналізувавши наведені в таблиці дані та рис.2.3., можемо сказати, що станом на 2018 рік більшу частку загальної вартості необоротних матеріальних активів становлять «Машини та обладнання», а саме 51,0%.

За період 2016-2018 роки питома вага основних засобів збільшилась на 2,5% за статтею «Машини та обладнання», питома вага за статтею «Транспортні засоби» навпаки зменшилась 4,4%.

Загальний обсяг основних засобів у ТОВ «Маркетингові технології ПБС» за 2016-2018 роки зріс на 7,4 тис.грн, збільшення відбулось за рахунок всіх складових, крім «Транспортних засобів», однак найбільшу частку становлять «Машини та обладнання», їх збільшення відбулось на 4,9 тис.грн.

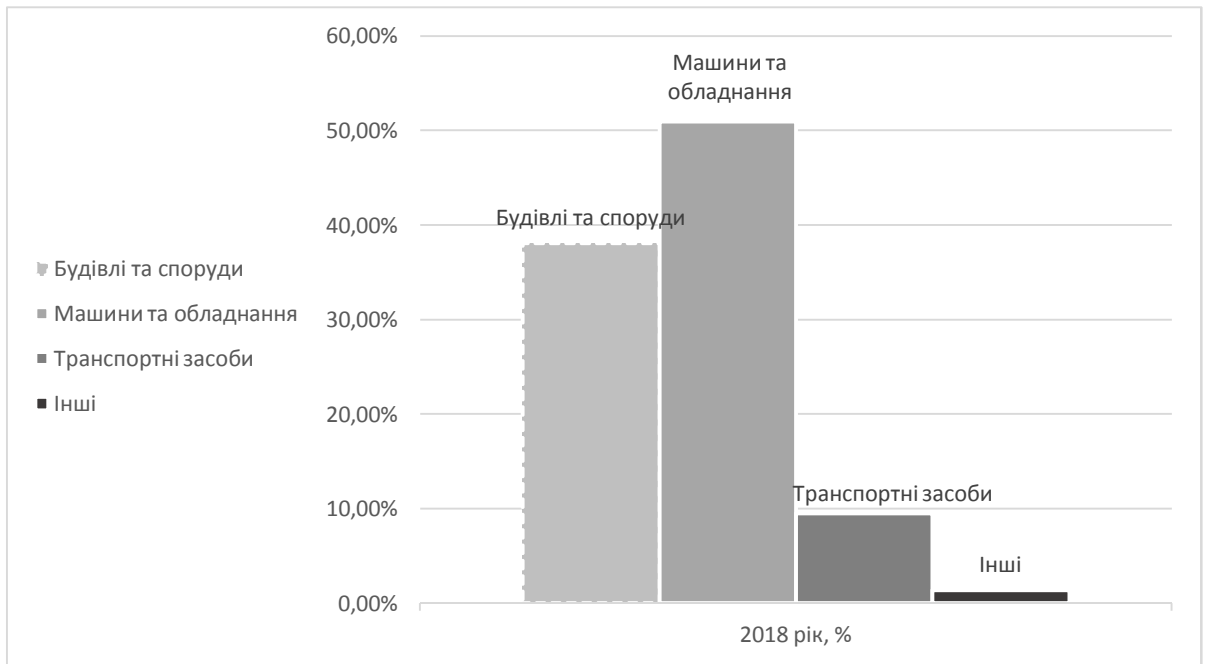


Рис.2.1. Склад ОЗ у «ТОВ Маркетингові технології ПБС»

Таблиця 2.6.

Первинні показники оцінки основних засобів та результатів діяльності підприємства.

Показник	2016 рік, тис.грн	2018, тис.грн	Абсолютне відхилення (+,-)
1	2	3	4
Первісна вар-ть ОЗ			
На початок року	50,1	67,2	17,1
На кінець	62,2	69,2	7,0
Надійшло нових ОЗ,	25,6	27,8	2,2
Вибуло ОЗ,	9,6	8,2	-1,4
Залишкова вар-ть на кінець року	45,3	52,7	7,4
Знос ОЗ на кінець року	16,9	16,5	-0,4
Обсяг реалізов.продукції	254,7	263,1	8,4
Чистий дохід	497,3	515,9	18,6
Чистий прибуток	38,6	48,4	9,8
Середня облікова кільк.працівників	20	21	1

За допомогою таблиці 2.6. розрахуємо показники стану, руху та ефективності використання ОЗ у «ТОВ Маркетингові технології ПБС»(табл.2.7)

Таблиця 2.7.

Показники стану, руху та ефективності використання ОЗ у «ТОВ
Маркетингові технології ПБС»

Показник	2016	2018	Абсолютне відхилення (+,-)
Середньорічна вартість ОЗ	56,15	68,2	12,05
Коефіцієнт зносу ОЗ на кінець року	0,27	0,24	-0,03
Коефіцієнт оновлення ОЗ на кінець року	0,41	0,40	-0,01
Коефіцієнт вибуття ОЗ на кінець року	0,19	0,12	-0,07
Капіталовіддача(фондовіддача)	8,86	7,56	-1,3
Капіталоозброєність, грн/особу	2,8	3,24	0,44
Рентабельність ОЗ, %	0,69	0,71	0,02

Відповідно даним обчисленим у таблиці 2.7., можемо спостерігати що вартість основних засобів у «ТОВ Маркетингові технології ПБС» зростає. Так за період 2016-2018 року вона зросла на 12,05 тис. грн. Коефіцієнт зносу основних засобів на кінець 2018 року становить 24%, тобто на 3% менше у порівнянні з 2016, це свідчить що стан матеріально-технічної бази на підприємстві покращився. Спостерігається також зниження коефіцієнта оновлення майже на 1%, та коефіцієнта вибуття на 7%, що свідчить, що на підприємстві не відбувається оновлення основних засобів, на даний момент таке відхилення є незначним, проте керівництву підприємства необхідно задуматись в майбутньому над оновленням необоротних активів для досягнення ефективності господарської діяльності та підвищення економічних вигод.

У 2018 році ми спостерігаємо зростання капіталоозброєності підприємства на 440 грн, що є позитивним фактором і означає що, зменшується кількість робіт, які потрібно виконувати вручну, відповідно зменшується кількість простоїв з причин несправності, що призводить до зменшення суми на їх утримання.

Негативним фактором є те, що порівняно з минулими роками капіталовіддача ОЗ (фондовіддача) знижується, це може свідчити про несправність обладнання та простоїв і загалом про його неефективне використання.

Показник рентабельності ОЗ свідчить про те, що дані активи на підприємстві використовують неефективно, для вирішення цієї проблеми пропонуємо:

- 1) провести модернізацію матеріально-технічної бази підприємства;
- 2) підвищення конкурентоспроможності виготовленої продукції;
- 3) розробка стратегії і тактики діяльності з урахуванням особливостей виробництва;
- 4) покращення умов праці та підвищення кваліфікації працівників.

Висновок до розділу II

1. Запропоновано ввести і використовувати для облікову інших необоротних матеріальних активів, з урахуванням їх економічної сутності та особливостей відображення в обліку, наступні форми первинних документів:

- ІНМА-1 – Акт приймання та поліпшення інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-2 – Інвентарна картка обліку інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-3 – Опис інвентарних карток з обліку інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-4 – Картка обліку руху інших необоротних матеріальних активів.

2. Удосконалено порядок відображення об'єктів інвестиційної нерухомості, зокрема вважаємо, що при придбанні інвестиційної нерухомості понесені витрати на формування їх первісної вартості необхідно обліковувати на субрахунку 156 «Придбання інвестиційної нерухомості».

3. Визначено основні завдання аналізу інших необоротних матеріальних активів, зокрема:

- аналіз структури та динаміки необоротних матеріальних активів, їх відповідності вимогам технічного прогресу та оптимальним параметрам виробництва;
- визначення рівня використання необоротних матеріальних активів і факторів, що на нього впливають;
- виявлення резервів підвищення ефективності використання необоротних матеріальних активів.

ВИСНОВКИ

1. 1. Досліджено економічну сутність необоротних матеріальних активів визначено, що це засоби господарської діяльності суб'єктів господарювання, період планового використання яких перевищує рік, які, маючи матеріальну форму і переважно незначну вартість, здатні забезпечувати отримання економічної вигоди.

2. Запропоновано здійснювати класифікацію необоротних матеріальних активів за ознакою участі у господарській діяльності, доведено недоцільності поділу активів на виробничі та невиробничі.

3. Удосконалено порядок документального оформлення операцій з руху необоротних матеріальних активів. Пропонуємо такі первинні документи з обліку руху необоротних матеріальних активів:

- ІНМА-1 – Акт приймання та поліпшення інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-2 – Інвентарна картка обліку інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-3 – Опис інвентарних карток з обліку інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-4 – Картка обліку руху інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-5 – Інвентарний список інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-6 – Акт вибуття інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-7 – Акт про розбирання тимчасових (нетитульних) споруд;
- ІНМА-8 – Розрахунок амортизації (зносу) інших необоротних матеріальних активів.

4. Удосконалено синтетичний облік в частині оприбуткування інвестиційної нерухомості, зокрема пропонуємо доповнити План рахунків бухгалтерського обліку субрахунком 156 «Придбання інвестиційної нерухомості», для відображення витрат при формуванні первісної вартості придбаних об'єктів інвестиційної нерухомості, що дозволить оптимально організувати синтетичний та аналітичний облік капітальних інвестицій,

пов'язаних із придбанням інвестиційної нерухомості, і в майбутньому виступить запорукою достовірного визначення вартості придбаних об'єктів.

6. Досліджено визначення поняття «Необоротні активи та груби вибуття, утримувані для продажу», облік яких ведеться на субрахунку 286. Пропонуємо для усунення викривляє інформацію щодо доходів і витрат від продажу таких об'єктів введення додаткових рахунків, а саме:

- субрахунок 746 «Інші доходи»;
- субрахунок 977 «Інші витрати діяльності».

7. Нами визначено основні завдання аналізу руху необоротних матеріальних активів, зокрема:

- своєчасний аналіз технічного стану активів;
- аналіз забезпеченості підприємства та його структурних підрозділів основними засобами у відповідності до їх величини, складу та технічного рівня відповідності потребам у них;
- оцінка ступеня використання виробничої потужності.

8. Проведений аналіз показників стану, руху та ефективності використання необоротних матеріальних активів свідчить, що Проаналізувавши наведені в таблиці дані та рис.2.3., можемо сказати, що станом на 2018 рік більшу частку загальної вартості необоротних матеріальних активів становлять «Машини та обладнання», а саме 51,0%.

За період 2016-2018 роки питома вага основних засобів збільшилась на 2,5% за статтею «Машини та обладнання», питома вага за статтею «Транспортні засоби» навпаки зменшилась 4,4%.

Загальний обсяг основних засобів у ТОВ «Маркетингові технології ПБС» за 2016-2018 роки зріс на 7,4 тис.грн, збільшення відбулось за рахунок всіх складових, крім «Транспортних засобів», однак найбільшу частку становлять «Машини та обладнання», їх збільшення відбулось на 4,9 тис.грн.

Також можемо спостерігати, що вартість основних засобів у «ТОВ Маркетингові технології ПБС» зростає. Так за період 2016-2018 року даний показник зріс на 12,05 тис. грн. Коефіцієнт зносу основних засобів на кінець

2018 року становить 24%, тобто на 3% менше у порівнянні з 2016, це свідчить, що стан матеріально-технічної бази на підприємстві покращився. Спостерігається також зниження коефіцієнта оновлення майже на 1%, та коефіцієнта вибуття на 7%, що свідчить, що на підприємстві не відбувається оновлення основних засобів, на даний момент таке відхилення є незначним, проте керівництву підприємства необхідно задуматись в майбутньому щодо оновленням необоротних активів.

Негативним фактором є те, що порівняно з минулими роками капіталовіддача ОЗ (фондовіддача) знижується, це може свідчити про несправність обладнання та простоїв і загалом про його неефективне використання.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Белоусов А. Шляхи гармонізації бухгалтерського та податкового обліку основних засобів. Бухгалтерський облік і аудит. 2005. № 11. С.11–16.
2. Богуцька Л. Т. Проблеми визнання активів як основних засобів: дис. ... канд. ек. наук: Тернопіль, 2017. 251 с.
3. Богуцька Л. Т. Проблемні питання обліку надходження інвестиційної нерухомості : дис. ... канд. ек. наук: Тернопіль, 2016. 3 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. / за ред.
5. Бухгалтерський облік в Україні: Аналіз стану та перспективи розвитку: навч. посіб. / Голов С.Ф. Київ: ЦУЛ, 2007. 522 с.
6. Власюк Т. М., І. І. Юзюк. Основні засоби: Організаційно-методичні аспекти формування облікової політики підприємства. Вісник Кнунд. 2014. №2. С. 197–205.
7. Воськало Н. М. Особливості відображення у обліку та звітності інформації про необоротні активи. Науковий вісник Ужгородського університету. 2015. №1. С. 317–320.
8. Горошанська О. А. Облік і аналіз відтворення основних засобів у підприємствах харчування : автореф. дис. ... канд. екон. Наук : 08.06.04. Харків, 2005. – 20 с.
9. Гречко С. М. Особливості визнання основних засобів в цілях бухгалтерського обліку та оподаткування. Житомирський державний технологічний університет. 2011. С.23-31.
10. Дерун І. А. Сутність необоротних активів, утримуваних для продажу та шляхи удосконалення методики їх обліку: м. Київ, 2014, С. 125.
11. Десятнюк О. М. Облік і аудит основних засобів: організація і методика (на прикладі підприємств електротехнічної промисловості) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Тернопіль, 1999. 20 с.

12. Задорожній З. В., Л. Г. Семейн., Л. Т. Богуцька. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2012. 209 с.
13. Задорожній, З. В. Проблеми обліку амортизації необоротних активів [Текст] / З. В. Задорожній // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. Сер. : Економіка. – 2002. – № 11. – С. 156-158.
14. Задорожній, З. Особливості діяльності підприємств нафтогазової промисловості та їх вплив на облік необоротних матеріальних активів [Текст] / Зеновій Задорожній, Софія Кафка // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 3. – С. 127-140.
15. Зінкевич О. В. Облік основних засобів на етапі реалізації реальних (капітальних) інвестицій. Економіка і суспільство. Рівне, 2017. №9. С. 1127–1133.
16. 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. К.І. Махно, Київ: КНЕУ, 2011. 578 с.
17. Кафка С. М. Актуальні питання обліку необоротних активів: економічний зміст, ознаки, склад і структура необоротних активів. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. Збірник наукових праць. Київ. : ПП «Рута», 2013. С.135–140.
18. Крупка Я. Д. Про нормативно-правове регулювання обліку інвестиційної діяльності підприємств. Бухгалтерський облік і аудит. 2009. № 3. С. 22–29.
19. Куликова Л. И. Признание и оценка инвестиционной недвижимости в соответствии с МСФО (IAS) 40. Международный бухгалтерский учет. 2015. № 9. С. 2–7.
20. Линник О. І. Шляхи підвищення ефективності використання основних засобів підприємства. Харків, 2015. 4 с.

21. Лисова Л. Д. Облікова політика основних засобів і аналіз ефективності їх використання в підприємствах харчування : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Харків, 1998. 22 с.
22. Литвин Б.М., Крупка Я.Д. Принципові підходи до обліку витрат на поліпшення основних засобів. Бухгалтерський облік і аудит. 2001. №8. С. 45-46.
23. Лучко М. Складні питання в обліку основних засобів. Соціально-економічні проблеми і держава. Тернопіль, 2013. №2. С. 188–194.
24. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку. Теорія, практика, перспективи. Житомир: ЖІТІ, 1998. 384 с.
25. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433.
26. Мичак Н. А. Сутність необоротних активів, утримуваних для продажу: облікова та економічна точки зору. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2017. №15. С. 13–18.
27. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: [http:// www. minfin. gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).
28. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Страхова діяльність». URL: [http:// www. minfin. gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).
29. Міжнародний стандарт фінансової звітності 11 «Спільна діяльність» URL : [http:// www. minfin. gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).
30. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».URL: <http://www.minfin.gov.ua>.
31. Павлюк І. О. Облік придбання та іншого надходження і будівництва основних засобів. Бухгалтерський облік і аудит. 2003. № 11. С. 31 - 33.
32. Пархоменко В. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів. Консультант бухгалтера. 2003. №47. С. 24 -38.
33. Податковий кодекс України : Закон від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.

34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 31.03.1999 р. № 87. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>
35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» від 28.07.2000 №181. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999 № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>
37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» від 09.12.2011 № 1591. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>
38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» від 28.04.2006 № 415. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>
39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» 02.07.2007 N 779. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» від 19.11.1999р. № 44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» від 7.11.2003 р. № 617: URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
43. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV Дата оновлення: 18.09.2018. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
44. Пушкар М. С. Сучасні проблеми обліку : монографія / за ред. д-ра екон. наук, проф. М. С. Пушкар. Тернопіль, 2010. 124–127 с.
45. Ряховська А. П. Факторний аналіз ефективності використання основних фондів. Економічний аналіз. 2013. №3. С. 25–29.
46. Сафронська І. М. Сутність та завдання обліку основних засобів. Харків, 2014. №2. 245 с.

47. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу / за ред. Сопко В. В., Завгородній В. П. : Підручник. Київ : КНЕУ, 2009. 412 с.
48. Сук Л. Облік необоротних активів. Бухгалтерія 2003, № 13. С.2-4.
49. Теоретичні основи обліку основних засобів. «Молодий вчений». 2018, №5. С. 779–781.
50. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник / за заг. ред. Н. М. Ткаченко. Київ. : Алерта. 2008, 926 с.
51. Ужва А. М. Особливості обліку необоротних активів у міжнародній та вітчизняній практиці та шляхи його удосконалення. Інноваційна економіка / за. ред. А. М. Ужва, Д. Ю. Бубліс. Київ, 2013, №39. С. 285–288.
52. Шубіна С. В. Комплексний аналіз основних засобів промислового підприємства. Вісник університету банківської справи /за. ред С. В. Шубіна, В. А. Малахов, Н. С. Літвінцева. 2017, №3. С. 95–100.