

**Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра обліку і оподаткування**

Мала Наталія Романівна

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

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

Виконала:
студентка групи ОПДм-21
Мала Наталія Романівна

(підпис)

Науковий керівник:
к.е.н., доцент
Починок Н.В.

(підпис)

Випускню кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
«__»_____20__р.
В. о. зав. кафедри
к.е.н., доцент Починок Н. В.

(підпис)

Тернопіль-2019

Перелік умовних позначень

БА	– біологічний актив
В _С	– виробнича ставка
ЗВ	– залишкова вартість
ЗЗВ	– зменшення залишкової вартості
ІНМА	– інший необоротний матеріальний актив
К _В	– коефіцієнт вибуття
К _З	– коефіцієнт зносу
К _К	– кумулятивний коефіцієнт
К _О	– коефіцієнт оновлення
К _{Прид.}	– коефіцієнт придатності
К _{Прир.}	– коефіцієнт приросту
ЛВ	– ліквідаційна вартість
Н _А	– норма амортизаційних відрахувань
НМА	– необоротний матеріальний актив
ПВ	– первісна вартість
ПКУ	– Податковий кодекс України
Р _А	– річна сума амортизаційних відрахувань
Р _{НМА}	– рентабельність необоротних матеріальних активів
СВ	– справедлива вартість
Ф _В	– фондоддача
Ф _М	– фондомісткість
Ф _О	– фондоозброєність

РЕЗЮМЕ

Кваліфікаційна робота містить 109 сторінок, 23 таблиці, 19 рисунків, список використаних джерел із 97 найменувань, 10 додатків.

Метою кваліфікаційної роботи є вивчення, дослідження та висвітлення основних напрямів удосконалення методики й організації обліку й аудиту необоротних матеріальних активів.

Об'єктом дослідження методика й організація обліку й аудиту необоротних матеріальних активів на підприємстві.

Предметом дослідження є теоретичні, методологічні, а також організаційні аспекти та положення обліку та аудит необоротних матеріальних активів.

Одержані результати та їх новизна: полягає в розробці практичних рекомендацій щодо оптимізації й удосконалення методики та організації обліку та аудиту необоротних матеріальних активів.

Ключові слова: необоротні матеріальні активи, облік, аудит, організація, методика, класифікація, первісна вартість, переоцінка, рентабельність.

RESUME

Thesis contains 109 pages, 23 tables, 19 figures, a list of sources with 97 titles, 10 applications.

The aim of the thesis is study, research and coverage of the main directions of improvement of methodology and organization of accounting and audit of noncurrent tangible assets.

Object methodology and organization of accounting and audit of noncurrent tangible assets at the enterprise.

The subject of research is theoretical, methodological, as well as organizational aspects and provisions of accounting and audit of noncurrent tangible assets.

The results conclusions and innovation: is to develop practical recommendations for optimizing and improving the methodology and organization of accounting and audit of noncurrent tangible assets.

Keywords: assets, noncurrent tangible assets, fixed assets, accounting, audit, organization, methodology, classification, initial value, revaluation, profitability.

АНОТАЦІЯ

Мала Н.Р. Облік і аудит необоротних матеріальних активів підприємства: методика та організація. – Рукопис.

Дослідження на здобуття освітнього ступеня «магістр» за спеціальністю 071 – облік і оподаткування, освітньо-професійна програма – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2019.

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

ANNOTATION

Mala N.R. Accounting and audit of noncurrent tangible assets of the enterprise: methodology and organization. – Manuscript.

Doctoral studies for the education level "Master" with the title 071 «Accounting and taxation». – Ternopil National Economic University, Ternopil, 2019.

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

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	9
1.1. Необоротні матеріальні активи: економічний зміст, класифікація	9
1.2. Визнання та оцінка необоротних матеріальних активів підприємства	19
1.3. Основні аспекти організації обліку необоротних матеріальних активів ..	26
Висновки до розділу I	31
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ	32
2.1. Методика обліку надходження необоротних матеріальних активів	32
2.2. Документування та відображення в обліку операцій з експлуатації та вибуття необоротних матеріальних активів	41
2.3. Особливості обліку зносу та амортизації необоротних матеріальних активів	54
2.4. Автоматизація обліку необоротних матеріальних активів	61
Висновки до розділу II	68
РОЗДІЛ 3. АУДИТ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	69
3.1. Методика та організація аудиту необоротних матеріальних активів підприємства.....	69
3.2. Аналітичні процедури в аудиті необоротних матеріальних активів	79
Висновки до розділу III	87
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	88
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	93
ДОДАТКИ	101

ВСТУП

Актуальність теми. На сьогоднішній день наша країна перебуває у стані відновлення, економічного зростання й інтеграції як до європейських так і до інших розвинутих країн світу. Основними, першочерговими пріоритетами для України є формування власного сильного та незалежного бренду, стабільності економіки на міжнародному рівні, створення сприятливого клімату для зовнішніх інвесторів. У зв'язку з численним зростанням кількості організацій різної форми власності, міжнародних угод та співпраць, а також з покращенням умов ведення українського бізнесу та долучення його до світових ринків і процесів постає безумовна необхідність для вдосконалення системи обліку, адаптації її до міжнародних арен з врахування вітчизняних особливостей. Ефективна організація кожної ланки бухгалтерсько-го обліку – є важливим засобом зростання продуктивності підприємств, збільшення обсягів їх виробництва, підвищення якості діяльності та конкурен-тоспроможності на міжнародному рівні.

Основні засоби, в тому числі й необоротні матеріальні активи (далі – НМА), охоплюють питому вагу всього капіталу підприємства. Ефективне використання та контроль необоротних матеріальних активів, а також збільшення, вдосконалення та інвестування в них визначають виробничу потужність та безпосередньо впливають на кінцеві результати фінансово-господарської діяльності підприємства. Правильність організації порядку бухгалтерського обліку та документування операцій з необоротними активами на підприємстві дає змогу в майбутньому чітко забезпечувати управлінський персонал та інших користувачів необхідною інформацією. Зростання правильності використання необоротних активів – є одним з основних питань у період розвитку міжнародних ринкових відносин.

Контроль за операціями з основними засобами є одним з елементів раціональної системи управління підприємством, що дозволяє з великою точністю відобразити правильність, своєчасність та правдивість операцій з

надходження, використання та вибуття необоротних активів, відповідність ведення аналітичного та синтетичного обліку нормативно-правовим документам, правильність нарахування зносу та амортизації необоротних матеріальних активів. Саме тому, питання методики організації обліку й аудиту необоротних матеріальних активів є надзвичайно актуальним в цей період становлення та розвитку економіки України на міжнародній арені.

Неабиякий вклад у розвиток питання обліку й аудиту необоротних матеріальних активів здійснили такі відомі вітчизняні професори та вчені-економісти, як: З.В. Задорожний, Я.Д. Крупка, М.С. Пушкар, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Кузьмінський, А.Г. Загородній, Ю.І. Осадчий, С.Р. Романів, В.В. Сопко, В.Г. Швець та інші. Попри те, що існує безліч цінних напрацювань та приділяється велика увага питанню обліку НМА, на сьогодні має значне місце його удосконалення, уточнення та пошук нових шляхів розвитку.

Мета дослідження. Метою написання магістерської роботи є вивчення, дослідження та висвітлення основних напрямів удосконалення методики й організації обліку й аудиту необоротних матеріальних активів.

Завдання дослідження. Для досягнення поставленої мети, слід вивчити та розв'язати наступні завдання:

- 1) розкрити економічну суть поняття «необоротні матеріальні активи» та їх класифікацію;
- 2) вивчити критерії визначення необоротними матеріальними активами;
- 3) дослідити особливості оцінки та переоцінки необоротних активів;
- 4) розглянути особливості нарахування амортизації НМА;
- 5) дослідити правильність документального оформлення операцій з надходження, експлуатації та вибуття необоротних матеріальних активів;
- 6) дослідити існуючу методику та організацію обліку й аудиту НМА на підприємстві та розробити шляхи їх оптимізації й удосконалення;
- 7) розглянути специфіку автоматизації обліку НМА;
- 8) вивчити методику й етапи проведення аудиту необоротних матеріальних активів та надати рекомендації щодо його вдосконалення.

Об'єктом дослідження є господарські процеси та операції пов'язані з рухом необоротних матеріальних активів, а також методика й організація їх обліку й аудиту на ПП «Торговий дім» БМВ».

Предметом дослідження є теоретичні, методичні, а також організаційні положення обліку та аудит НМА.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети дослідження, використано наступні методи: аналіз та узагальнення, індукція, дедукція, спостереження та порівняння, графічний, формалізації та систематизації.

Інформаційна база дослідження складається з законодавчих актів, нормативів і положень, вітчизняних і зарубіжних науково-економічних праць в розрізі обліку й аудиту необоротних матеріальних активів, матеріалів наукових конференцій, а також даних обліку та звітності ПП «Торговий дім» БМВ».

Наукова новизна отриманих в процесі дослідження результатів полягає в розробці практичних рекомендацій щодо оптимізації й удосконалення методики та організації обліку та аудиту необоротних матеріальних активів. Розширення сутності поняття «необоротні матеріальні активи», удосконалення розуміння аспектів віднесення до НМА, розробка нових шляхів в автоматизації операцій, надання пропозицій щодо запровадження нових форм первинних документів, оптимізації процесів обліку та удосконалення організації аудиту НМА на підприємстві задля підвищення ефективності контролю за процесами та своєчасного, повного отримання необхідної інформації.

Апробація наукового дослідження. В результаті проведених досліджень опубліковано статті на тему: «Облік необоротних матеріальних активів» в Збірнику наукових праць студентів «Глобалізація обліку та звітності» (Тернопіль, 2019).

Практичне значення отриманих результатів полягає в можливості практичного використання викладених у роботі аспектів організації та методики обліку та аудиту НМА ПП «Торговий дім» БМВ».

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

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1. Необоротні матеріальні активи: економічний зміст, класифікація

Ведення фінансово-господарської, виробничої чи будь-якої іншої діяльності кожного суб'єкта підприємництва неможливе без користування засобів праці або перефразовуючи – необоротних активів. На відміну від предметів праці, необоротні активи зберігають свою першочергову форму та неодноразово використовуються у виробничому процесі, переносуючи частинами вартість на кінцеву продукцію у вигляді амортизаційних нарахувань.

Необоротний актив є обов'язковим атрибутом ефективної, прибуткової організації виробництва. Оптимальна кількість та раціональна структура їх складу безпосередньо сприяє нарощуванню виробничих потужностей, підвищення конкурентоспроможності на галузевому рівні, високій дохідності країни, адже є матеріально-технічною основою господарської одиниці. Зокрема, будучи необхідною часткою в процесі праці, використовуючи свій якісний стан, наслідуючи передові технології, необоротні активи все більше стають невід'ємною одиницею науково-технічного процесу, що підвищує рівень продуктивності країни та її положення в порівнянні з іншими країнами світу.

Щоби з'ясувати сутність необоротних активів розглянемо окремі позиції з історії зародження та розвитку економічних поглядів. Полеміки щодо визначення економічної природи НА тривали століттями. Відома постать фізіократизму, Франсуа Кене, один з перших розглянув капітал в уречевленій формі, як засоби виробництва, які сприяють отриманню доходу [30, с.166].

Проте на думку представників фізіократів, таким капіталом є лише сільськогосподарські засоби виробництва тому, що лише ця галузь, могла бути продуктивною. Відома праця Адама Сміта «Дослідження про природу і причини багатства народів» трактує капітал господарюючого суб'єкта як

частину запасів, очікуючи від якої в майбутньому отримати дохід. Шотландський економіст був одним із перших, хто економічно обґрунтовуючи поділив капітал на основний та оборотний. Він трактував основний капітал як частину, що не входить в оборот виробництва, але безпосередньо приносить прибуток у сфері виробництва [87].

Французький економіст, Жан-Батіст Сей, який є представником класичної школи політичної економії, тлумачив основний капітал не як майно господарства, яке приносить дохід, а як певний фактор виробництва, що приносить прибуток суб'єкту як оплату за його роботу. Завдяки послідовникам школи класицизму в політекономії, зокрема Карлу Марксу, які були прибічниками трудової теорії вартості, концепцію поділу капіталу на основний та оборотний поглибили та уточнили новою, деталізованою класифікацією, а саме його поділ на постійний і змінний. Відповідно до якої, постійним капіталом є засоби виробництва та праці, що не змінюють свою вартість у виробництві, а змінним є частинка основного капіталу, яка у процесі виробництва змінює свою першочергову вартість [30, 239].

Альфред Маршалл, представник англійської маржинальної концепції вартості, у своїй праці «Принципи економічної науки», аналізував капітал як запас засобів, що використовується для виробництва матеріальних благ та досягнення вигод. А. Маршалл поділив капітал не лише на основний та оборотний, а й на споживчий – включає засоби, які забезпечують існування працівників (житло, їжа, одяг, т.п.) та додатковий – слугує додатком, засобом що полегшує працю та збільшує її ефективність (інструменти, обладнання, машини тощо). Починаючи з середини XIX ст., в період розвитку капіталістичних відносин, почали відкриватися великі господарські одиниці, зокрема фабрики та корпорації, у зв'язку з чим майнові цінності власника перетворюються у ресурси діяльності підприємств. Це спричинило зародженню категорії активів економічній думці та в бухгалтерському обліку [51].

Німецький економіст І.Ф. Шер сформував залежність власного капітал, зобов'язань та активів, яка лежить в основі формування балансу. Дана

залежність відображається у рівнянні за допомогою якого можна розрахувати вартість усіх активів:

$$A = K + Z, \quad (1.1)$$

де A – активи, K – власний капітал, Z – зобов'язання.

Сучасні іноземні бухгалтери-економісти, науковці, а саме Б. Нідлз та Х. Андерсен, розглядають необоротні активи як засоби:

- термін корисного використання яких, повинен бути більше одного року чи одного операційного циклу;
- повинні використовуватися у діяльності господарюючого суб'єкта;
- не повинні бути продані протягом року [63, с. 196].

Однозначного тлумачення значення необоротних активів не має, сучасні вчені-економісти висвітлюють різноманітні погляди, які розкривають суть даного терміну (див. табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Підходи вітчизняних та іноземних науковців-економістів до трактування терміну «необоротні активи»

Автор	Визначення необоротних активів
В.Є. Ванкевич	Необоротні активи – довгострокові матеріальні і нематеріальні активи, більша частина яких бере участь у процесі виробництва продукції, робіт, послуг більше одного року і кругообігу засобів суб'єкта господарювання, що забезпечує приплив грошових засобів.
А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк	Необоротні активи – сукупність майнових цінностей підприємства, які багаторазово беруть участь у процесі його господарської діяльності.
Дж. Доунс, Дж. Елліот Гудман	Необоротні активи – майнові цінності, конвертація яких у грошові кошти, продаж чи обмін під час виробничого циклу діяльності підприємства, який зазвичай складає один рік, не планується.
В.А. Коноплицький, Г. І. Філіна	Необоротні активи – будівлі, машини і устаткування (за первісною і балансовою вартістю), вартість земельної власності, вкладання фінансового характеру (довгострокова, тобто понад один рік, дебіторська заборгованість, вкладення у неконсолідовані компанії, власні акції в портфелі), нематеріальні активи (торговельні знаки, патенти, ліцензії).

Отже, проаналізувавши та узагальнивши погляди науковців можна зробити висновок, що на сьогоднішній день необоротні активи набувають наступних характерних ознак:

- ✓ обов'язкове існування ймовірності того, що господарююча одиниця, використовуючи необоротних актив, у майбутньому отримає прибуток чи будь-яку іншу економічну вигоду;
- ✓ собівартість конкретного активу повинна бути достовірно оцінена;
- ✓ термін корисного використання якого становить більше 12 календарних місяців або більше одного операційного циклу;
- ✓ не можуть бути реалізовані протягом першого року експлуатації;
- ✓ частково, а не в повному обсязі переносять свою вартість на виготовлену продукцію чи надану послугу;
- ✓ обов'язково є неліквідним господарським засобом [77].

У вітчизняному українському законодавстві непередбачено однозначного та конкретизованого поняття «необоротні активи» (див. табл. 1.2). Як вказано в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі – НП(С)БО) та в П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», необоротними одиницями є ті активи, що не є оборотними.

Таблиця 1.2

Економічна характеристика поняття необоротних активів у вітчизняній українській нормативно-правовій документації

Джерело	Визначення терміну	Примітка
НП(С) БО № 1 «Загальні вимоги до ФЗ»	Необоротні активи – всі активи, що не є оборотними. Оборотні активи – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу	таке визначення не конкретизує склад необоротних активів, а тільки зводиться до ідентифікації необоротних активів за терміном їх експлуатації
Управління НБУ	Необоротні активи – основні засоби (необоротні матеріальні активи) та нематеріальні активи	це визначення необоротних активів зводиться до поділу необоротних активів на матеріальні та нематеріальні необоротні активи і тому не може бути використано для підприємств інших галузей

Продовження таблиця 1.2

Міністерство фінансів України	Необоротні активи – всі активи, що не є оборотними	дублює визначення НА у НП(С)БО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
Фонд державного майна України	Необоротні активи – матеріальні та нематеріальні ресурси, які закріплюються за підприємством на праві господарського відання чи праві оперативного управління і забезпечують провадження його основної діяльності та строк корисної експлуатації яких становить більше одного року або операційного циклу, якщо він більший ніж рік	дане визначення найповніше розкриває суть необоротних активів, порівняно із попередніми, оскільки окрім вищезгаданих характеристик вказує на необхідність права володіння чи користування необоротними активами суб'єктів господарської діяльності

Проаналізувавши різну нормативно-правову документацію вітчизняного законодавства, вважаю, що необоротні активи потрібно характеризувати як активи, які підприємство використовує у своїй діяльності на протязі тривалого терміну, а саме більше 12 календарних місяців, та використовуючи які господарство беззаперечно отримає фінансові (економічні) вигоди в майбутньому, а вартість таких одиниць повинна достовірно визначатися [77].

Беручи до уваги те, що необоротний актив неодноразово (багаторазово) бере участь в господарському процесі і частинами переносить свою вартість на готову продукцію, тому його часто називають довгостроковим або постійним активом. Розгляд таких постійних активів виходить, в першу чергу, із їх класифікації, яка є досить складною і має потребу в деталізації за рахунками бухгалтерського обліку (див. Додаток А).

Бухгалтерський облік здійснює суцільне та безперервне документальне відображення та відтворення всіх господарських одиниць, процесів та явищ, що здійснюється в ході господарсько-економічної діяльності кожного суб'єкта господарювання, які є в складі необоротних активів (див. рис. 1.1).

До складу необоротних активів у бухгалтерському обліку включаються:

- основні засоби;
- довгострокові біологічні активи;
- інші необоротні матеріальні активи (далі – ІНМА);
- нематеріальні активи;

- довготермінові фінансові інвестиції;
- довготермінову дебіторську заборгованість;
- відстрочені податкові активи;
- гудвіл.

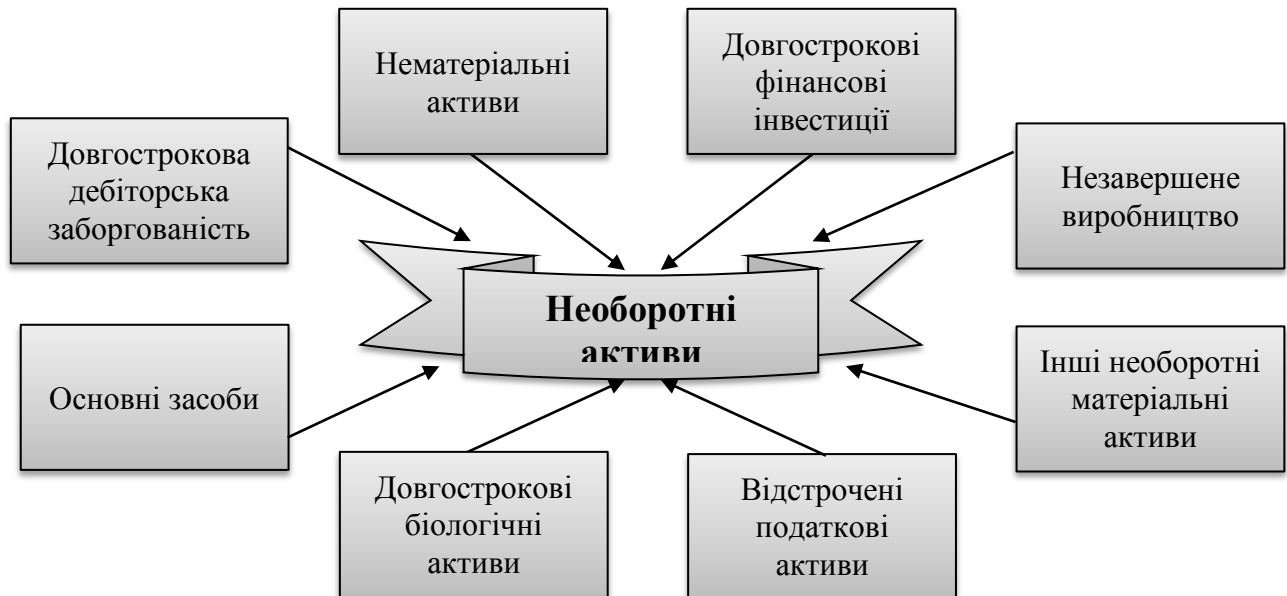


Рисунок 1.1. Склад необоротних активів

Враховуючи, що необоротні матеріальні активи є невід’ємною частиною самих необоротних активів, тому основними критеріями їх визнання є однаковими.

Також, безумовно, доречним є застосування таких характеристик як наявність матеріальної форми, виробничого та/або невиробничого призначення, перенесення своєї вартості частками на продукцію протягом строку корисного використання. Р. Ентоні й Дж. Ріс у своїх працях визначають такий критерій класифікації як критерій матеріальності, відповідно до якого довготермінові активи поділяються на матеріальні – мають фізичну форму та стан, а також на нематеріальні – котрі володіють фізичною основою.

Під час зарахування певних постійних активів у склад необоротних матеріальних активів, важливим та першочерговим, як правильно визначає З.В. Задорожний, є можливість їх введення в експлуатацію.

Саме тому, проаналізувавши дані критерії, пропонуємо обширне та деталізоване визначення поняття необоротні (постійні, довгострокові)

матеріальні активи – як сукупність введених в експлуатацію активів виробничого та/або невиробничого призначення, які мають фізичний стан та матеріальну форму, частками переносять оцінену вартість протягом строку корисної експлуатації (який обов’язково становить більше одного календарного року чи операційного циклу, якщо він довший за рік) на готову продукцію (товари, послуги), які підприємство використовує в процесі економічно-господарської діяльності і очікує на отримання вигід в майбутніх періодах.

Вважаю доцільним класифікувати довгострокові матеріальні активи, використовуючи такі критерії як:

- ✓ Приналежність;
- ✓ Використання;
- ✓ Функціональне призначенням;
- ✓ Галузь діяльності [85].

Враховуючи критерій приналежності необоротних матеріальних активів їх слід поділяти на власні активи та орендовані.

Власними постійними матеріальними активами підприємства вважаються ті, які є його власністю на законодавчо обумовлених підставах, що документально підтверджено.

Власні активи можуть бути придбані чи створені за рахунок зареєстрованого статутного (пайового) капіталу, додаткового надходження з певних джерел фінансування на розширене виробництво чи будівництво або ж власного прибутку.

Орендованими необоротними матеріальними активами вважаються активи, котрі не належать конкретному господарству, а орендуються в контрагентів для використання на певний період часу, що оформляється договором оренди [77].

Класифікація необоротних матеріальних активів за використанням поділяє їх на діючі та, відповідно, недіючі активи. Діючі необоротні матеріальні активи – це ті активи, що в конкретний момент часу перебувають в експлуатації, сюди ж відносяться ті, які тимчасово з певних причин не

використовуються або ж перебувають в оренді на договірних умовах. Ті ж активи, що знаходяться в запасі (резерві чи на складі) відносять до недіючих необоротних матеріальних активів [85].

За функціональним призначенням НМА поділяються на два типи – виробничі й невиробничі активи.

Виробничими необоротними матеріальними активами, вважаються так звані «знаряддя праці» котрі впливають на предмет та є необхідними для заготівлі, виробництва або реалізації продукції, послуг та в обов'язковому порядку безпосередньо використовуються у виробничому процесі та/або певною мірою сприяють його здійсненню. Водночас, вони багаторазово беручи участь у виробничих циклах, поступово зношуючись не змінюють свою натуральну форму і переносять свою вартість на кінцевий продукт визначеними частинами.

У свою чергу, невиробничі НМА є необхідною складовою суспільного відтворення, тобто активи котрі безпосередньо не використовуються в основному виробництві, а обслуговують потреби суб'єкта (адміністративні).

Вони теж функціонують на підприємстві під час тривалого терміну, поступово зношуються, але на відміну від виробничих, не використовуються безпосередньо у виробництві, в результаті чого не переносять свою вартість на виготовлений продукт, а втрачена їх вартість (зношення) відшкодовується за рахунок доходу господарюючого суб'єкта.

Критерій класифікації необоротних матеріальних активів за галузями є найбільш обширним, адже поділяються на такі, що використовуються в різних сферах господарської діяльності, це може бути: промисловість, сільське господарство, транспорт (транспортні послуги), будівництво, торгівля, громадське харчування, лісове господарство, освіта та культура, охорона здоров'я мистецтво, наука та інші. Слід враховувати специфіку конкретної галузі, адже відповідно до неї класифікація НМА конкретизується [85].

До складу НМА входять: основні засоби, ІНМА, незавершені капітальні інвестиції в НМА та довгострокові біологічні активи (див. Додаток Б).

Виходячи з даної класифікації, наведемо узагальненні вимоги обліку щодо класифікації необоротних матеріальних активів у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Класифікація НМА та особливості їх обліку

Класифікаційні угруповання	Особливості обліку
Класифікація за ознакою належності	
Власні	Облік здійснюється за різними правилами: власні - згідно з П(С)БО 7, орендовані та отримані у лізинг - згідно з П(С)БО 14. Власні та придбані у фінансовий лізинг обліковуються на балансі, орендовані - за балансом.
Придбані у фінансовий лізинг (оренду)	
Орендовані на умовах операційної (оперативної) оренди	
Класифікація за ознакою напрямку використання	
Виробничі	У сучасному бухгалтерському обліку НМА не діляться на виробничі та невиробничі, але від цього залежить, як класифікуватимуться амортизаційні відрахування
Невиробничі	
Класифікація за ознакою місця використання	
Головне підприємство	Якщо філії ведуть облік окремо, а складають загальний баланс, облік головного матиме деякі особливості
Структурний підрозділ	
Класифікація за ознакою джерела фінансування	
Придбані за власні кошти	Має значення тільки для управлінського обліку
Придбані за кредитні кошти або кошти цільового призначення	
Придбані в обмін на корпоративні права тощо	
Класифікація за ознакою поліпшень	
Підлягали поліпшенням	Операції з поліпшеними НМА здійснюються як операції з об'єктами, які не підлягали поліпшенням
Непідлягали поліпшенням	

Відповідно до П(С)БО 7, ОЗ є матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного календарного року [77].

Щодо інших необоротних матеріальних активів, то це всі ті довгострокові матеріальні активи, котрі не ввійшли в перелік основних засобів.

Незавершеними капітальними інвестиціями в НМА є – капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, купівля об'єктів НМА, введення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося, а також авансові платежі для фінансування будівництва.

Довгостроковими біологічними активами (далі – БА) являються ті БА,

котрі спроможні надавати сільськогосподарську продукцію, додаткові одиниці БА чи будь-яким іншим способом здатні приносити фінансово-економічні вигоди протягом більш як одного календарного року (або одного операційного циклу за умови якщо він є більше одного календарного року), а також ті біологічні активи на створення яких необхідно більше ніж 12 к. міс., за винятком тварин, що знаходяться на вирощуванні та/або відгодівлі [77].

Порівнюючи групи НМА відповідно до українського нормативу та МСБО 16 «Основні засоби», то в міжнародній практиці більш лояльною є їх класифікація і не є обов'язковою в дотриманні.

Господарство індивідуально може розробити та використовувати класифікацію основних засобів в тому числі й НМА, залежно від специфіки діяльності. В МСБО 16, клас ОЗ є групою однотипних за характером та способом використання певних активів, тому їх поділ є потрібний для правильного здійснення переоцінки (див. табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Групи ОЗ в Україні та МСФЗ

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

Податковий кодекс України (далі – ПКУ) виділяє 16 груп основних засобів та інших необоротних активів (див. Додаток В). Дана класифікація, на відміну від бухгалтерського обліку, безпосередньо впливає на порядок визначення та результати податкових розрахунків, адже відповідно до неї встановлюються конкретні терміни корисної експлуатації необоротних матеріальних активів відповідно з якими нараховується амортизація, що є складовою витрат підприємства та зменшує його податок на прибуток.

1.2. Визнання та оцінка необоротних матеріальних активів підприємства

Одними з важливих складових частин бухгалтерського обліку необоротних матеріальних активів є їх визнання та оцінка.

Оцінка НМА підприємства – це вираження їх вартості в грошовому вимірнику [56].

Даний показник необхідний в обліку для достовірного вираження існуючого на підприємстві обсягу необоротних матеріальних активів, їх динаміки та структури, а також для правильного та точного розрахування економічних показників фінансово-господарської діяльності суб'єкта за конкретно встановлений проміжок часу. Проведення в обліку оцінки є ключовим аспектом для встановлення рівня зносу НМА, а також для планування витрат які можуть бути понесені на їх ремонт, модернізацію тощо.

В результаті дослідження та узагальнення літературних джерел та поглядів різних науковців, систематизовано основні позиції визнання активів як необоротних матеріальних активів (див. Додаток Г).

Для визначення активу як повноцінного необоротного матеріального активу, потрібно враховувати такі критерії як:

1. Матеріально-речова форма;
2. Термін корисної експлуатації – більше одного календарного року (або операційного циклу, якщо такий цикл більший 12 календарних місяців);
3. У майбутньому від експлуатації таких активів очікується отримання певних економічних вигод;
4. Не передбачається в ближчому часі їх продаж (тобто економічні вигоди актив повинен приносити в результаті його використання в основній чи будь якій іншій діяльності підприємства, а не в результаті його продажу чи перепродажу як товару);
5. Вартість такого активу повинна визначатися достовірно [77].

Отже, якщо основним з вищеперерахованих складових визнання НМА є

обов'язковість достовірного визначення їх вартості, то дослідження саме критерію оцінки вартості таких активів в бухгалтерському обліку є досить важливим.

На сьогоднішній час у вітчизняній та зарубіжній фінансово-економічній літературі не має єдиного трактування терміну «оцінка». Так, Н.М. Малюга пояснює оцінку як певний процес усвідомлення певних господарських явищ, досягнень господарської діяльності, результатів праці тощо у певній позитивній чи негативній значимості [50, с. 132]. Я.Д. Крупка трактує поняття «оцінка необоротних матеріальних активів» як обґрунтування та визначення їх об'єктивної та реальної ринкової вартості на конкретну дату [45]. І.Я. Назарова характеризує оцінку НМА як спосіб вираження їх наявності та руху в узагальненому грошовому вимірнику [60].

Відповідно до українського законодавства суб'єкт господарювання повинен беззаперечно реєструвати та відображати інформацію про всі види своєї діяльності в тому числі й операції з рухом основних засобів (див. рис. 1.2).

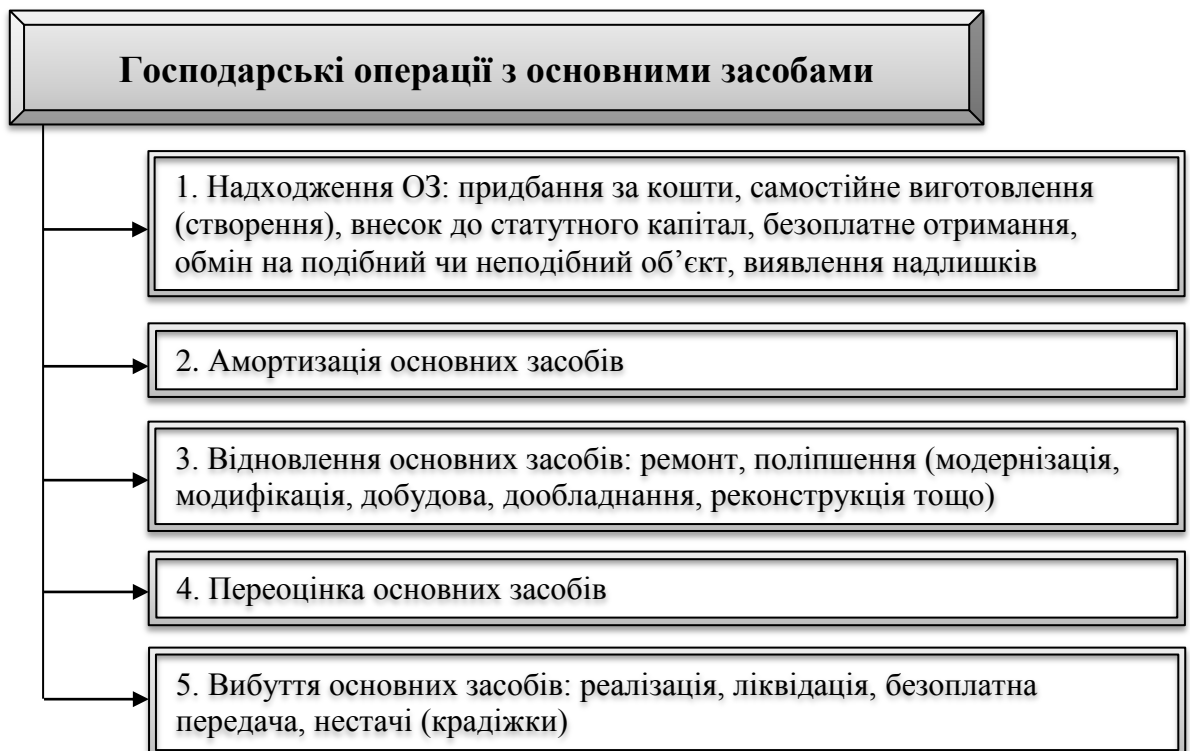


Рисунок 1.2. Господарські операції з руху та стану ОЗ

Проаналізувавши й узагальнивши аспекти трактування та використання терміну «оцінка» на сучасному етапі вітчизняного та міжнародного обліку,

можна визначити основні, найбільш характерні його риси, а саме:

- Оцінка – окрема процедура, що здійснюється господарським суб'єктом або будь яким іншим, яка має на те відповідні підстави.
- Оцінка, як один з основних елементів методу бухгалтерського обліку, виражає об'єкт основних засобів в грошовому контексті.
- Основна ціль оцінки НМА полягає у відображенні рівня, цінності або значення оцінюваного об'єкта.
- Спосіб вираження кожної оцінки прямо залежить від її цілі проведення.
- При відповідності вимог, висунутих до якісної характеристики, інформація про оцінку НМА може бути та зобов'язана відображатися в обліку та звітності суб'єкта фінансово господарської діяльності.
- Інформація отримана в результаті оцінки задовольняє потреби зацікавлених внутрішніх та зовнішніх користувачів та використовується при прийнятті ними відповідних економічних, фінансових чи інших рішень [85].

Питання оцінки НМА набуло важливого значення в діяльності суб'єкта господарювання у зв'язку з тим що:

1. Точна оцінка майна дає змогу визначити величину можливостей підприємства при розпорядженням ним.
2. Можливість відображення співвідношення між певними групами та підгрупами майна, в тому числі НМА, суб'єкта.
3. Оцінка допомагає господарюючій одиниці встановити достатність, надлишок або дефіцит забезпеченості необоротними матеріальними активами, ступінь зношеності тощо.
4. Оцінка майнових статей балансу приводить до можливості визначити грошову вартість цього майна [97, с. 41].

Не менш велику роль оцінка відіграє при порівнянні балансу та звітності різних підприємств. За умови довготривалої та стабільної оцінки впливає можливість порівнювати підприємства різних галузей економіки та за різні періоди діяльності.

Звісно ж, оцінка необоротних матеріальних активів займає невід'ємну

частину не лише у діяльності підприємства, а й в системі бухгалтерського обліку в цілому (див. табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Місце оцінки в системі бухгалтерського обліку

Завдання бухгалтерського обліку	Місце оцінки в системі бухгалтерського обліку
Забезпечення збереження майна власника	Забезпечення визначення вартості наявного майна, виразивши його в грошовому вимірнику
Формування повної, достовірної, інформації про діяльність суб'єкта господарювання та його майновий стан	Об'єктивне відображення фактів господарського життя
Контроль за доцільністю здійснення господарських операцій	Надання об'єктам спостереження кількісного та вартісного вираження, що забезпечує ефективний контроль
Формування облікової інформації для цілей управління	Формування звітності підприємства, де інформація узагальнюється у формі грошового вимірника

Зокрема, оцінка впливає на прийняття необхідних рішень управлінцями, адже при виборі тієї чи іншої оцінки при розрахунку вартості необоротних матеріальних активів прямо впливає на зміст та величину показників звітності господарства [32].

У свою чергу неправильність оцінки НМА призводить до помилкового, не точного нарахування амортизації, що впливає на кінцеву собівартість товарів (продукції, послуг) і в результаті на дохід, неправильність визначення об'єкта оподаткування та відображення інформації в статтях балансу та іншій звітності підприємства [85].

Основні положення оцінки необоротних матеріальних активів та їх визнання, надходження, утримання, вибуття та відображення в звітності в Україні затверджено на законодавчому рівні в ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положенні (стандарти) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» та в інших нормативах.

В українському законодавстві вказується, що історична (фактична) собівартість є пріоритетною для оцінки необоротних матеріальних активів.

В процесі вибору тієї чи іншої оцінки та для її правильності бухгалтер

повинен проаналізувати: обставини, за яких буде застосовуватися оцінка та вид використовуваних активів (див. табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Види вартісних оцінок необоротних матеріальних активів

Вид оцінки	Нормативний документ терміну	Види активів	Обставини, за яких можлива оцінка
Первісна вартість	П(С)БО 7 «Основні засоби»	ОЗ, ІНМА	Придбання, утримання, вибуття
Історична собівартість	ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Всі необоротні матеріальні активи	Придбання, утримання, вибуття
Переоцінена вартість	П(С)БО 7 «Основні засоби»	ОЗ, ІНМА	Утримання, вибуття
Відновлювальна вартість	-	ОЗ, ІНМА	Утримання, вибуття
Залишкова вартість	П(С)БО 7 «Основні засоби»	Всі необоротні матеріальні активи	Утримання, вибуття
Справедлива вартість	П(С)БО 7 «Основні засоби»	Всі необоротні матеріальні активи	Придбання, утримання, вибуття
Ліквідаційна вартість	П(С)БО 7 «Основні засоби»	ОЗ, ІНМА	Вибуття, а також використовується для визначення суми вартості, для А
Вартість, що амортизується	П(С)БО 7 «Основні засоби»	ОЗ, ІНМА	Як база для нарахування А

Щодо переоціненої вартості, то це вартість об'єкта НМА після його переоцінки. Тобто, визначають нову ціну того чи іншого активу враховуючи фізичний чи моральний його знос, сучасні способи виробництва, динаміку цін тощо [85].

Справедлива вартість – це обґрунтована реаліями ринку та достовірно визначена сума, за якою здійснюється операції між зацікавленими та незалежними контрагентами з обміну конкретного об'єкта НМА або оплати зобов'язання.

У переважній більшості, справедлива вартість прирівнюється до ринкової вартості.

Ціна об'єкта НМА, яка одержується після відрахування суми зносу від первісної (переоціненої) вартості називається – залишковою. Дану вартість необоротного матеріального активу відображають в балансі та включають в

його підсумок.

Ліквідаційна вартість (далі – ЛВ) – це грошові кошти, які господарюючий суб’єкт планує виручити після реалізації чи ліквідації об’єкта НМА після закінчення терміну його корисної експлуатації з урахування пов’язаних витрат. Зокрема, термін ліквідаційна вартість використовують при нарахуванні амортизації необоротного активу [85].

Первісною вартістю об’єкта необоротного матеріального активу вважається вартість його зарахування на баланс господарюючого суб’єкта, а саме історична (фактична) собівартість НМА у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів заплачених (переданих), затрачених при придбанні (створенні) необоротних активів [66].

Первісна вартість (далі – ПВ) необоротних матеріальних активів має безпосередню залежність від виду їх надходження на підприємство. У відповідності до української нормативно правової бази можливі декілька видів надходження НМА (див. табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Вартість НМА відповідно до виду їх надходження

№	Шляхи надходження	Вартість зарахування на баланс
1	Придбання за кошти	Первісна вартість
2	Самостійне виготовлення (створення)	Первісна вартість (фактична собівартість)
3	Внесок до статутного капіталу	Справедлива вартість, погоджена засновниками (учасниками)
4	Безоплатне отримання	Справедлива вартість
5	Отримання в обмін на подібний об’єкт	Залишкова вартість переданого об’єкта або справедлива вартість
6	Отримання в обмін на неподібний об’єкт	Справедлива вартість переданого об’єкта, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів

Зокрема, до первісної вартості активів, згідно з нормативними документами, включаються такі витрати як: суми, сплачені контрагентам за надання будівельно-монтажних послуг; реєстраційні збори, мито тощо; суми непрямих податкових платежів; інші витрати (див. Додаток Д).

Відповідно є такі витрати, які не включаються до первісної вартості активів: непрямі податкові платежі, відсотки за кредит, витрати для

підтримання НМА в функціональному стані тощо (див. рис. 1.3).

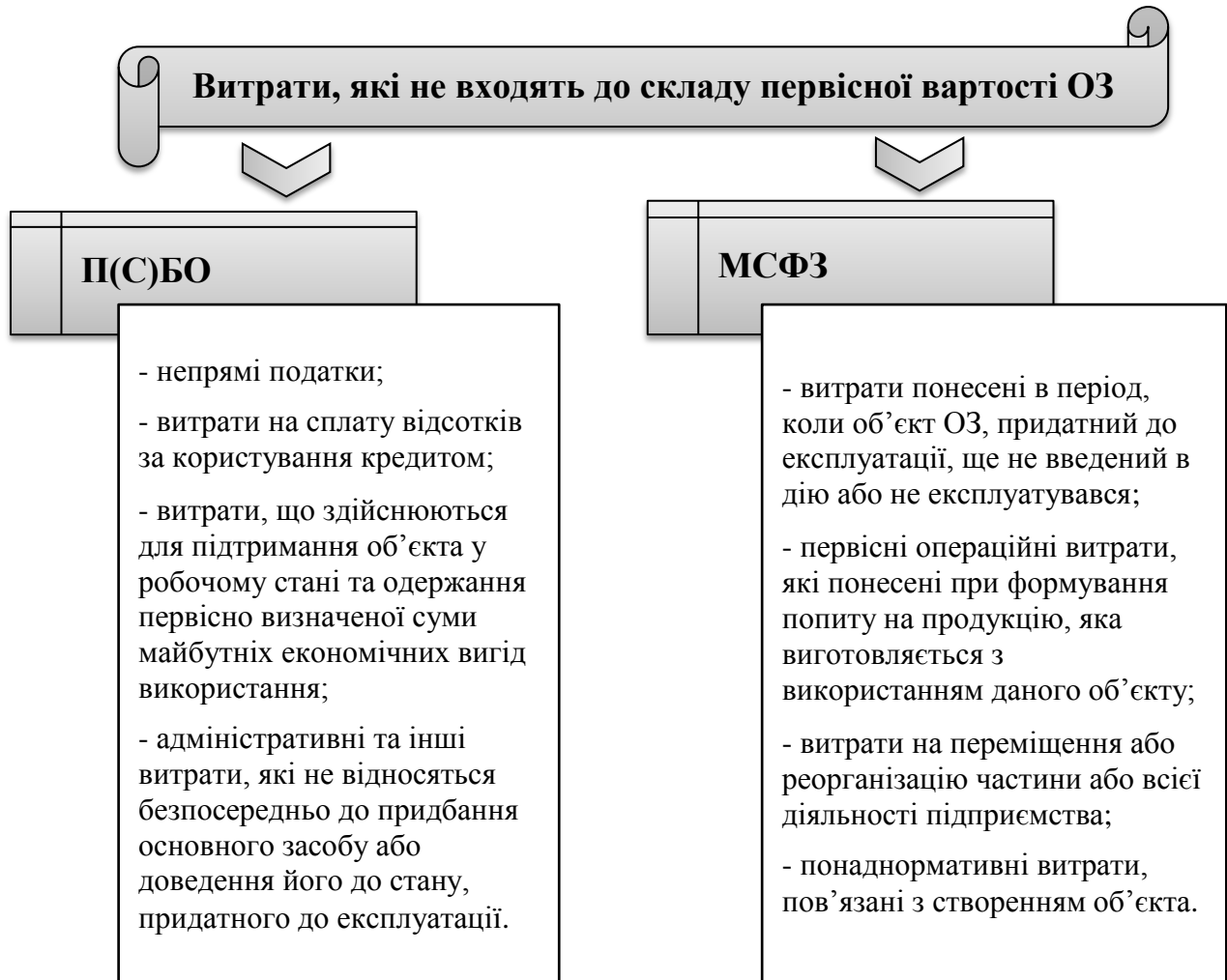


Рисунок 1.3. Витрати, які не входять до складу первісної вартості

Звісно ж, в українському законодавстві є деякі недоліки в контексті визначення вартості НМА. Як зазначалося вище, відповідно до П(С)БО, передбачається декілька видів оцінок: первісна, переоцінена, ліквідаційна, залишкова та справедлива.

У порівнянні з міжнародним обліком, такого поняття як «залишкова вартість» не існує, проте МСБО 16 наводить термін балансова вартість – що є сумою визнання активу, з урахуванням зменшення на суму накопиченої амортизації та збитків після зменшення корисності такого активу.

Отже, дослідивши національні та міжнародні стандарти, зазначимо що балансова та залишкова вартості (далі – ЗВ) – ідентичні терміни, тому вважаємо доцільним запровадити в українських нормативах міжнародний термін – балансова вартість.

1.3. Основні аспекти організації обліку необоротних матеріальних активів

Рациональний та обґрунтований підхід до організації обліку необоротних матеріальних активів безпосередньо впливає на якість та своєчасність отримання необхідної інформації управлінцями та іншими зацікавленими сторонами, що у свою чергу є підґрунтям у пошуку напрямів зростання конкурентоспроможності, ефективності діяльності, а в кінцевому результаті отримання високого рівня доходу та правильного формування результатів діяльності господарської одиниці [81, с. 21].

Організація обліку необоротних матеріальних активів – це політика ведення бухгалтерського обліку, фінансово-економічної, виробничої та іншої діяльності господарської одиниці, зміст та особливості якої відрізняються в залежності від галузі функціонування.

Такий норматив налагоджує систему обліку конкретного господарського суб'єкта, забезпечує збирання, формування та надання облікових даних, в тому числі про необоротні матеріальні активи, певним користувачам.

Саме своєчасність, достовірність та оперативність формування інформації про необхідний об'єкт або фінансовий стан підприємства в цілому залежить від ефективної організації обліку.

Провівши аналіз вітчизняної літератури та погляди вчених щодо організації обліку необоротних матеріальних активів господарюючого суб'єкта, доцільно виокремити певні облікові, фінансово-економічні завдання даної підсистеми:

- ✓ облік, контроль та аналіз надходження, наявності (утримання, руху, використання), вибуття необоротних матеріальних активів;
- ✓ облік зносу НМА та аналіз рівня зношеності таких активів;
- ✓ облік та контроль ремонту, модернізації, підтримання в робочому стані об'єктів НМА;
- ✓ організація роботи та контроль облікової ланки.

Організація обліку НМА – це цілісний процес, що впорядковує взаємопов’язані та взаємоузгоджені способи, методи та прийоми обліку, що створюють певний комплекс щодо виявлення, збору, реєстрації, накопичення, узагальнення даних про надходження, використання, вибуття об’єктів необоротних матеріальних активів суб’єкта господарської діяльності та передачі цих даних управлінцям для прийняття відповідних рішень [81, с. 22].

Вважаємо правильними наступні шляхи, щодо удосконалення даного процесу організації для будь якого підприємства:

- формування необхідного складу та величини облікових даних, у відповідності до галузі та специфіки діяльності господарства, що забезпечить високу ефективність виконання поставлених завдань перед обліком необоротних матеріальних активів;
- дослідження сучасних розробок або ж створення власних удосконалених носіїв облікових даних, автоматизованих систем, тощо та запровадження їх у своїй діяльності для досягнення високого рівня інформативності та ефективності роботи;
- детальний аналіз особливостей своєї діяльності та її масштабів для розробки ефективної та раціональної схеми документообігу, формуванню відповідних підрозділів та розподілу повноважень по кожній ланці задля мінімізації трудових, матеріальних та фінансових затрат, що у свою чергу дозволить забезпечити ефективну діяльність суб’єкта господарювання та у глобальному контексті підвищити рівень конкурентоспроможності.

Такий процес удосконалення можливий лише за призначенням матеріально відповідальних працівників, своєчасного оновлення, модернізації та ремонту технічної бази підприємства, а також впорядкування кошторисно-фінансової, облікової та юридичної документації.

Раціональна організація документування та документообігу подій з надходження, наявності (утримання, руху, передачі тощо) та вибуття об’єкту НМА є одним з першочергових завдань організації обліку, адже відображення їх у бухгалтерському обліку господарюючого суб’єкта можливе лише за умови

юридично правильного їх оформлення відповідно до затвердженого українського законодавства (див. рис. 1.4).

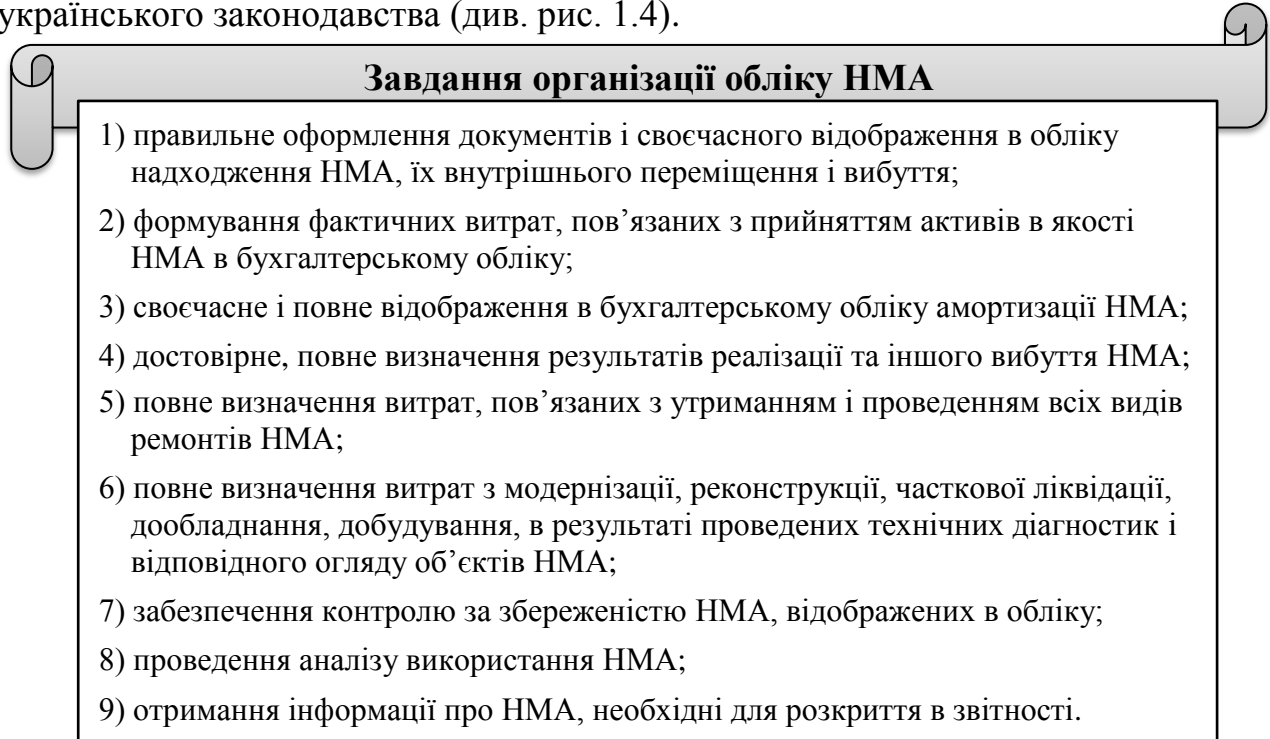


Рисунок 1.4. Основні завдання організації обліку НМА

Уся первинна документація з руху НМА на підприємстві в обов'язковому порядку повинна бути підписана членами відповідної на те комісії, яка призначається рішенням директора чи керівника, яке оформлюється наказом (розпорядженням).

Така комісія має складатися не менше як з 3-х осіб:

- представник керівництва суб'єкта господарювання: директор (керівник), головний бухгалтер, головний інженер чи енергетик тощо;
- посадові працівники відповідних структурних відділів підприємства де знаходиться (або надходить) об'єкт НМА: керівник ділянки, інженер, технолог, бухгалтер та/або менеджер відповідного відділу на якого покладені обов'язки бухгалтера тощо [97, с. 56].

Відповідно до діючого українського законодавства, зокрема стандартів бухгалтерського обліку суб'єкт господарської діяльності має право на власний розсуд вибирати методи та прийоми ведення обліку НМА з наявних затверджених на законодавчому рівні варіантів. В результаті обрання тих чи інших методів та прийомів обліку, відповідно до особливостей своєї діяльності

підприємство формує облікову політику.

Беручи до уваги перелічені вище положення, то важливим є визначення факторів, які впливають на процедуру організації обліку необоротних матеріальних активів (див. рис. 1.5).

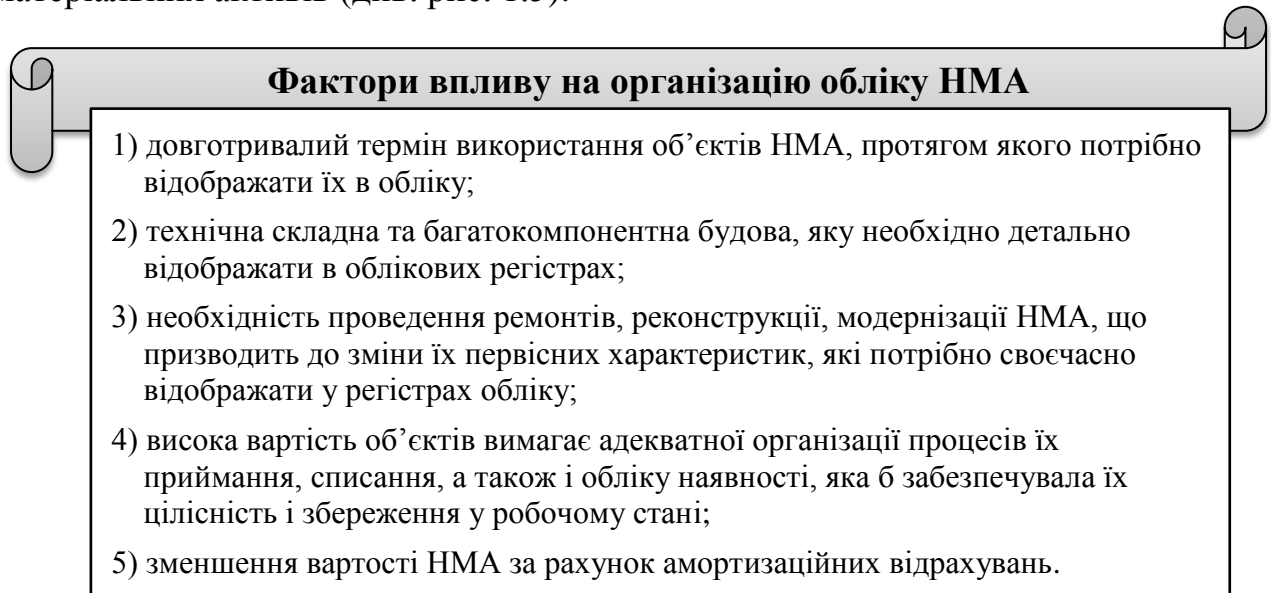


Рисунок 1.5. Фактори впливу на організацію обліку НМА

У тексті ст. 1 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» трактують термін «облікова політика» як певну сукупність принципів, методів і процедур, які підприємство використовує для складання та подання фінансової звітності. Дослідивши сутність поняття «облікова політика», вважаю необхідним доповнити та розширити його пояснення.

Облікова політика господарюючого суб'єкта – це обумовлений комплекс взаємопов'язаних та взаємодоповнюючих принципів, методів, процедур, прийомів тощо, відповідно до специфіки галузі діяльності, які суб'єкт господарювання використовує для ведення бухгалтерського обліку проведених операцій та складання і подання статистичної, фінансової чи іншої звітності.

Як вже зазначалося вище, основі положення облікової політики, зокрема НМА, суб'єкт господарювання в праві самостійно обирати, відповідно до специфіки своєї діяльності, з поміж затверджених у П(С)БО та законодавстві України норм. Тому доцільним є при створенні та формуванні наказу про ОП долучати не лише управлінський персонал (директор, бухгалтер, юрист), а й представників інших наявних підрозділів чи ланок на підприємстві (технологів,

інженерів, менеджерів, економістів тощо). В результаті такого залучення наказ про ОП буде не лише керівництвом бухгалтерів та керівників, але і підгрунтям для створення цілісної системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, що сприятиме його розвитку в цілому та підвищення ефективності діяльності.

В українській економічній літературі виділяють декілька складових облікової політики суб'єкта господарювання щодо НМА:

- ◆ визначення строку корисної експлуатації об'єкта НМА;
- ◆ обрання необхідного методу нарахування амортизації НМА;
- ◆ порядок проведення переоцінки НМА;
- ◆ встановлення вартісних оцінок, які відносяться до малоцінних НМА.

Проаналізувавши законодавство та праці вчених, на мій погляд, потрібно визначити конкретні складові щодо організації обліку НМА (див. рис. 1.6).

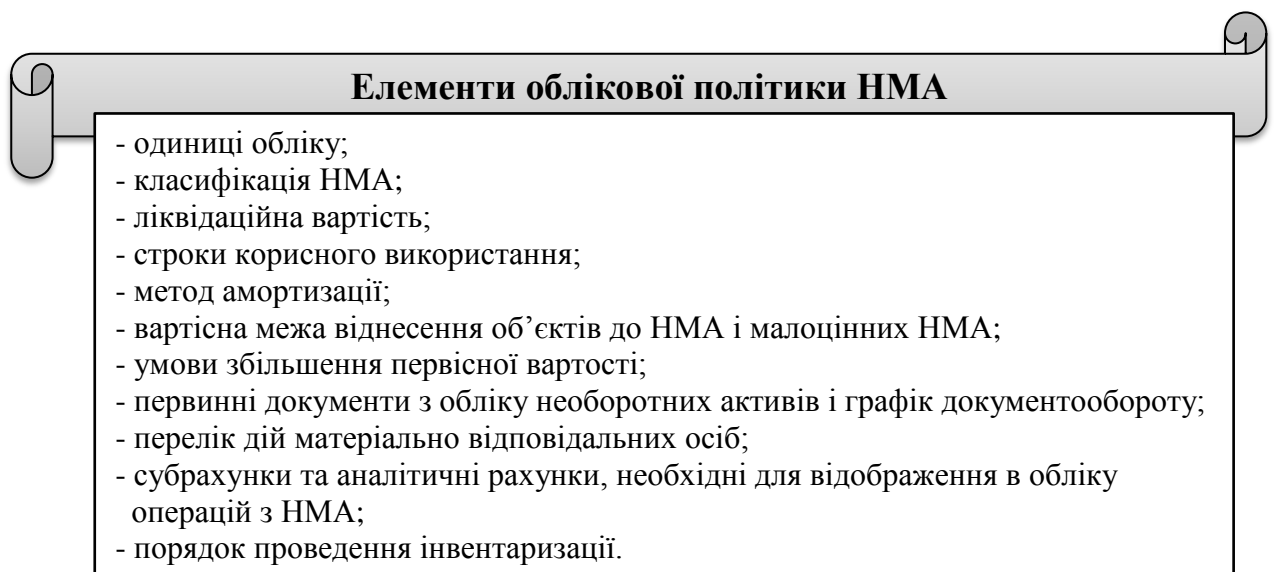


Рисунок 1.6. Елементи облікової політики щодо НМА

Розглянувши запропоновані нами елементи організації обліку НМА можна виокремити кілька основних пунктів, таких як визначення суб'єктом господарювання: тривалість операційного циклу, вартісну межу розподілу НМА та малоцінних НМА, відповідної політики амортизаційних відрахувань тощо. Зокрема, важливим є визначення для кожного об'єкта НМА термін корисної експлуатації, враховуючи індивідуальні потужності та продуктивність підприємства тощо.

Висновки до розділу I

Дослідивши основи фінансово-економічного трактування суті поняття «необоротні матеріальні активи», можна зазначити такі основні аспекти:

1. Розглянувши генезис поняття НМА та історію розвитку підходів до його обґрунтування, можемо сформулювати правильне розуміння суті таких «довгооборотних» активів, а саме це сукупність введених в експлуатацію активів виробничого чи невиробничого призначення, які мають фізичний стан та матеріальну форму, частками переносять оцінену вартість протягом строку корисної експлуатації (який обов'язково становить більше одного календарного року чи операційного циклу, якщо він довший за рік) на готову продукцію (товари, послуги), які підприємство використовує в процесі економічно-господарської діяльності і очікує на отримання вигід в майбутніх періодах.

2. Проаналізувавши погляди в поясненні сучасних науковців і економістів можемо сказати, що НМА мають такі ознаки визнання: обов'язково існує ймовірність того, що господарюючий суб'єкт, використовуючи необоротний актив, у майбутньому отримає прибуток чи іншу економічну вигоду; собівартість конкретного активу повинна бути достовірно оцінена; термін корисного використання становить більше 12 календарних місяців; не можуть бути реалізовані протягом першого року експлуатації; частково, а не в повному обсязі переносять свою вартість на виготовлену продукцію чи надану послугу; обов'язково є неліквідним господарським засобом.

3. Провівши дослідження ефективних шляхів організації обліку об'єктів НМА варто зазначити, це є цілісний процес впорядкування взаємопов'язаних та взаємоузгоджених способів, методів та прийомів обліку, що створюють певний комплекс щодо виявлення, збору, реєстрації, накопичення, узагальнення даних про надходження, використання, вибуття об'єктів необоротних матеріальних активів суб'єкта господарської діяльності та передачі цих даних управлінцям для прийняття відповідних рішень. Підприємство має право на власний розсуд вибирати методи, прийоми ведення обліку НМА із затверджених законодавчо.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Методика обліку надходження необоротних матеріальних активів

Для здійснення нормальної господарської діяльності суб'єкти зобов'язані проводити стабільне оновлення НМА, не лише через їх зношення, а в першу чергу для підтримання високого показника фондоозброєності та запровадження результатів НТП – фактору, що без сумніву підвищує рівень результативності діяльності. Саме в цьому пояснюється необхідність у дослідженні порядку обліку необоротних матеріальних активів при їх надходженні.

Для пояснення сутті терміну «надходження» НМА, розглянемо найбільш поширені його трактування в межах вітчизняної економічної літератури (див. табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Трактування терміну «надходження» НМА

Джерело	Визначення
Азрилиян А.Н.	Надходження - це те, що надійшло в результаті певної дії. Надходження - поповнення НМА в підприємство в результаті здійснення капітальних вкладень, формування основного складу і безоплатного отримання об'єктів від інших підприємств.
Терехова В. А.	Надходження - зарахування на баланс об'єктів НМА в зв'язку з закінченням будівництва, закінчення робіт з добудови і дообладнання об'єктів, збільшуючи їх первісну вартість придбання окремих об'єктів; безоплатного отримання.
Великий економічний словник	Надходження - збільшення НМА підприємства в результаті капітальних вкладень, безоплатної передачі від інших підприємств, внесок в капітал.

Проаналізувавши трактування терміну «надходження» НМА в вітчизняних працях, доцільним є охарактеризувати його більш розширено.

Надходження НМА – це документально оформлений процес зарахування об'єктів НМА на баланс господарюючого суб'єкта шляхом їх придбання, безоплатного отримання, інвестиційних вкладень, в результаті будівництва та/або статутного внеску, що забезпечує високий рівень виробництва [81, с. 58].

Види та шляхи надходження необоротних матеріальних активів є одним з головних критеріїв, відповідно до якого відбувається вибір порядку їх відображення в обліку та формування первісної вартості (див. рис 2.1).

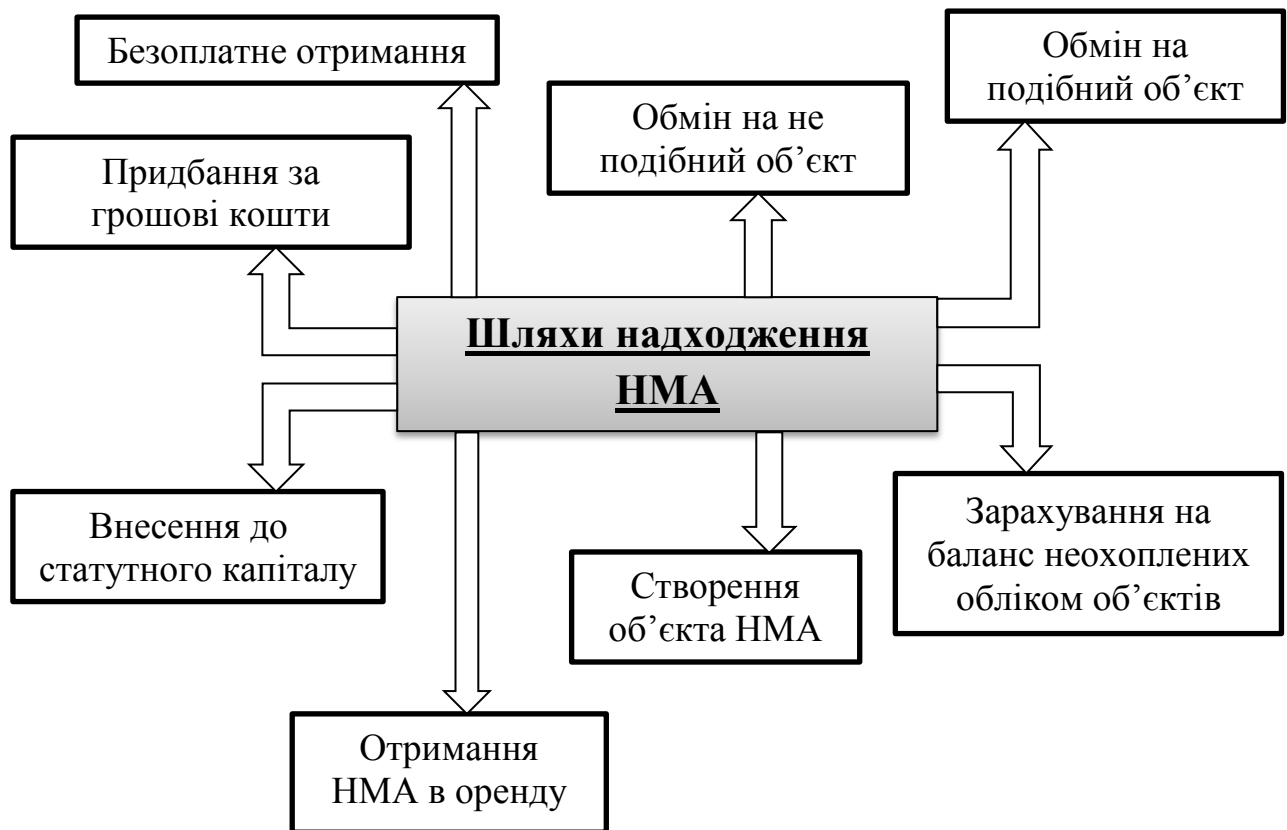


Рисунок 2.1. Шляхи надходження НМА

ПВ об'єкта НМА, при його придбанні, формується з наступних витрат:

- ✓ платежі на користь постачальників таких активів, а також підрядникам за надані будівельно-монтажні роботи (за виключенням непрямих податків);
- ✓ реєстраційні податки та збори, мито та/або подібні платежі, пов'язані з придбанням чи одержанням права на об'єкт НМА;
- ✓ оплати ввізного мита;
- ✓ вартість непрямих податків пов'язаних з купівлею чи будівництвом НМА, за умови що такі податки не підлягають відшкодуванню платнику;
- ✓ страхові платежі по доставці об'єкта НМА;
- ✓ суми сплачені контрагентам за отримані послуги по транспортуванні, установці, налаштуванні та/або налагодженні об'єкта НМА;
- ✓ суми всіх інших платежів, які понесенні безпосередньо в процесі доведення об'єкта НМА до запланованого функціонально придатного стану, а

також фінансові витрати передбачені відповідним П(С)БО 31.

Первісна вартість при створенні (самостійному виготовленні) необоротного матеріального активу – суми понесених витрат при виготовленні та введенні в експлуатацію такого об'єкта за мінусом ПДВ при умові, що господарюючий суб'єкт не є платником ПДВ [66].

При надходженні необоротного матеріального активу на баланс шляхом внесення до статутного капіталу його первісна вартість погоджується між засновниками господарюючого суб'єкта, але за умови не нижчою за звичайну ціну такого об'єкта. Така операція з надходження НМА прирівнюється до купівлі.

ПВ одержаного об'єкта НМА при обміні на схожий йому формується з вартості що амортизується за мінусом зносу, яка не є вищою за звичайну ціну НМА отриманого при обміні.

У разі обміну необоротного матеріального активу на не схожий йому об'єкт, первісна вартість його дорівнює вартості, яка амортизується за мінусом зносу, а також з її збільшенням чи зменшенням на суму переданої (одержаної) при обміні, проте не більше звичайної ціни такого об'єкта [81, с. 67].

ПВ при безоплатному отриманні об'єкта НМА відповідає його справедливій на день одержання з відповідними понесеними витратами, що передбачаються п.8 П(С)БО 7.

Проаналізувавши основні шляхи одержання об'єктів НМА, можна з впевненістю сказати, що найпоширенішим та найчастішим є їх купівля.

Тому, доцільно узагальнити суть даного поняття, а саме первісною вартістю НМА при його купівлі – є фактична собівартість об'єкта НМА, яка складається з суми обумовленої договором придбання (створення) та витрат на реєстраційні збори, мито, страхування, доставку, встановлення та робіт з доведення його до запланованого функціонально придатного стану тощо.

В міжнародному обліку прихід об'єктів необоротних матеріальних активів та їх первісна вартість, аналогічно як і в Україні, залежить від виду їх купівлі.

Тобто, відповідно до шляху надходження таких активів застосовуються різні способи оцінки (див. табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Первісна вартість об'єкта НМА в міжнародному обліку

Країна	Вартість зарахування на баланс
Польща	Обліковуються за ціною придбання, за фактичними витратами на придбання та приведенням до готовності. Не використовуються поняття можливої ціни реалізації
Франція	Приймається на облік: за ціною придбання у випадку купівлі за грошові кошти з урахуванням додаткових витрат на доставку та установку; за виробничою собівартістю для об'єктів, вироблених власними силами, виходячи з витрат на сировину і матеріали, пов'язаних з виробництвом; ринковою вартістю для об'єктів, придбаних за особливих обставин
Німеччина	Відображаються в бухгалтерському обліку за вартістю придбання або створення за вирахуванням нарахованого зносу
Естонія	Приймається на облік за вартістю придбання, яка складається з витрат на придбання, платежів, що не відшкодовуються, та інших прямих витрат, пов'язаних з підготовкою майна до використання
Іспанія	Обліковуються за первісною вартістю і відображаються за ціною придбання, витрат виробництва або ринкової вартості, залежно від того, яка з оцінок нижча. Ціна придбання містить суму, яка зазначена в рахунку постачальника, і додаткові витрати. Крім того, можуть включатися фінансові витрати, пов'язані з придбанням або виробництвом активів і які відображені в річній звітності, а також податки

Проаналізувавши способи визначення первісної вартості активу видно, що в кожній країні Європи вона формується суттєво по різному.

У більшості випадків прихід об'єкта НМА відбувається методом капітального інвестування. Тобто, капітальні інвестиції – це суми платежів, в тому числі податкових, що понесені на купівлю, створення/будівництво, модернізацію та/або реконструкцію вже існуючих необоротних матеріальних активів.

В даному випадку всі понесені витрати, які входять до первісної вартості активу збираються в Д-т рахунку 15 «Капітальні інвестиції» або на відповідному субрахунку, сума якого збільшується відповідно до збільшення витрат. У разі прийняття такого активу в експлуатацію всі витрати списуються в К-т рахунку [74].

Розглянемо більш детально особливості облікове відображення об'єктів необоротних матеріальних активів та їх документальне оформлення, відповідно

до шляху надходження.

При купівлі необоротного матеріального активу за гроші та їх еквіваленти всі витрати, що включаються до первісної вартості збираються в дебеті рахунку 15 «Капітальні інвестиції» [74].

Коли такий об'єкт вже готовий передаватися в експлуатацію вся сума, що накопичилася підлягає списанню з рахунка 15 на рахунок 10 «Основні засоби» або 11 «Інші необоротні матеріальні активи» з відповідним субрахунком (див. табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Облікове відображення операцій з купівлі об'єкта НМА

Господарська подія	Документальне оформлення	Облікове відображення	
		Д-т	К-т
Відображення ціни об'єкта НМА, відповідно до договору постачання, без ПДВ	Договір, акт, накладна	152	631
Відображення ПК з ПДВ	Податкова накладна	641	631
Відображення сум за інформаційні, реєстраційні, страхування, транспортні та налагоджувальні послуги, без ПДВ	Договір, акт наданих послуг	152	685
Відображення ПК з ПДВ	Податкова накладна	641	631
Відрахування до Пенсійного Фонду, у разі покупки автомобіля	Бухгалтерська довідка	152	651
Оплата понесених витрат	Рахунок на оплату, платіжка, виписка	631,685, 651	311
Введення в експлуатацію об'єкта НМА	Акт ОЗ-1	10	152

Як видно з таблиці, прихід об'єктів необоротних матеріальних активів та формування їх первісної вартості документально оформлюється типовими первинними документами, а саме:

- рахунок на оплату та/або рахунок-фактура;
- накладна;
- акт наданих послуг/виконаних робіт;
- договір поставки;
- платіжні доручення [81, с. 69].

Для документального відображення об'єктів НМА господарюючі суб'єкти використовують чині на конкретний момент форми первинних

документів. Зокрема, при надходженні об'єкта НМА кожний господарюючий суб'єкт оформляє форми наступних документів:

- форма № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»;
- форма № ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих реконструйованих і модернізованих об'єктів».

Зокрема, відповідно до Наказу МФУ №818 від 13.09.16р. затверджено нові форми первинної документації операцій з ОЗ для державного сектору:

- Акт введення в експлуатацію основних засобів;
- Акт приймання-передачі основних засобів;
- Акт внутрішнього переміщення основних засобів;
- Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів;
- Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів.

Використання даних форм документів відбувається при зарахуванні на баланс організації об'єкта НМА, введення його в експлуатації, при внутрішньому переміщенні, а також у разі вибуття або при його ремонті/модернізації. Наказом керівника організації призначається відповідна комісія, яка оформляє ОЗ-1 на кожний окремий об'єкт, виключення становлять лише однотипний інструмент та обладнання однакової вартості та прийняття яких відбулося в одному календарному місяці. Аналітичний облік кожного окремого об'єкта необоротних матеріальних активів організації ведеться в інвентарній картці чинної форми № ОЗ-6, в котрій вказується інвентарний номер, первісна оцінка, технічні характеристики амортизаційні відрахування тощо. В подальшому, з метою контролю руху об'єктів НМА на підприємстві дані картки проходять реєстрацію в описах інвентарних карток форми № ОЗ-7, які складаються відповідно до певних груп. Також, при необхідності отримання інформації про наявність об'єкта НМА, як певний додаток до ф. № ОЗ-7 господарюючі одиниці використовують інвентарний список (ф. № ОЗ-9).

Усі понесені витрати під час будівництва об'єкта НМА збираються на субрахунку 151 «Капітальне будівництво» за певними статтями з початку робіт до дати введення об'єкта в експлуатацію, в результаті чого вираховується фактична собівартість робіт та відповідно первісна вартість (див. табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Облікове відображення операцій при будівництві об'єкта НМА

Господарська подія	Док. оформлення	Д-т	К-т
Будівництво об'єктів основних засобів підрядним способом			
Відображення витрат на проектні, кошторисні, будівельно-монтажні роботи, без ПДВ	договір, кошторис, рахунок, ф. №КБ-2в	151	631
Відображення ПК з ПДВ	Податкова накладна	641	631
Одержання фінансування на будівництво з зовнішніх джерел (бюджет, внески учасників)	Виписка банку, бух. довідка	311	48
Використання коштів цільового фінансування для розрахунків з підрядниками	Виписка банку	631 48	311 69
Введення в експлуатацію збудованого об'єкту	Акт ОЗ-1	10	151
Будівництво об'єктів основних засобів господарським способом			
Відображення фактичних витрат за статтями: будівельні матеріали, оплата праці, відрахування на ЄСВ, сторонні послуги, загально дільничні витрати тощо	Акт приймання виконаних робіт, розрахунок витрат	151	20,5, 66,65, 63,685, 91,92
Виконання будівництва підрозділом підприємств.	Розрахунок витрат	151	23
Введення в експлуатацію об'єкта НМА	Акт ОЗ-1	10	151
Віднесення доходів майбутніх періодів до інших доходів діяльності в частині нарахованої амортизації уведених об'єктів	Бух. довідка	69	745

Однак, при надходженні об'єкта необоротного матеріального активу шляхом будівництва, з використанням послуг сторонньої організації, обов'язковим є оформлення наступної документації:

- договір на будівельно-монтажні роботи;
- локальний кошторис на будівельні роботи (ф. №1);
- договірна ціна на будівництво;
- акт приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2в);
- довідка про вартість виконаних робіт і витрат (форма № КБ-3);
- зведений кошторис;
- підсумкова відомість ресурсів до локального (зведеного) кошторису;
- дефектний акт [67].

У разі надходження активу на баланс господарюючого суб'єкта шляхом

безоплатного одержання, облікове відображення здійснюється проведення з дебетом рахунку 15 та кредитом 424 «Безоплатно одержані необоротні активи». Проте при даному виді надходження є певні особливості, а саме амортизаційні відрахування першого місяця після введення в експлуатацію здійснюються проведення за Д-т 424 рахунку та К-т 746 «Інші доходи» (див. табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Облікове відображення операцій при безоплатному отриманні НМА

Господарська подія	Док. оформлення	Д-т	К-т
Відображення вартості безоплатно одержаних основних засобів	Акт ОЗ-1	10	424
Витрати на транспортування і монтаж безоплатно одержаних засобів, без ПДВ	Акт виконаних робіт, послуг	152	685
Відображення ПК з ПДВ	Податкова накладна	641	685
Зарахування витрат на транспортування і монтаж до первісної вартості НМА	Акт ОЗ-1	10	152
Визнання доходу одночасно з нарахуванням амортизації за перший рік експлуатації	Розрахунок амортизації	424	745

Понесені витрати з приходу об'єкта НМА при внесенні засновниками в статутний капітал, аналогічно як і в попередніх операціях накопичуються на рахунку 15, а при введенні в експлуатацію переносяться в дебет відповідного субрахунок рахунку 10 «Основні засоби» або 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Одночасно закривається Д-т 46 рахунку «Неоплачений капітал» у вигляді заборгованості засновника по внеску (див. табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Операції з внесення засновниками до статутного капіталу НМА

Господарська подія	Док. оформлення	Д-т	К-т
Формування зареєстрованого статутного капіталу	Статут, бухг. довідка	46	401
Одержання від учасника об'єкта НМА	Акт	15	46
Витрати на транспортування, монтаж	Договір, акт, інші	15	685,66,23
Відображення ПК з ПДВ	Податкова накладна	641	685
Зарахування об'єкту до складу ОЗ	Акт ОЗ-1	10	15

Одним з видів надходження об'єкту необоротного матеріального активу на баланс господарюючого суб'єкта є його купівля в обмін на інший подібний чи неподібний йому актив. При такому випадку, залишкова вартість такого об'єкту списується за кредитом рахунку 10 або 11 відповідно до його виду на

рахунок витрат, а накопичений знос за дебетом 131 «Знос основних засобів».

Відповідно об'єкт, який надходить в обмін відображається в обліку аналогічним чином як і придбаний за кошти (див. табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Операції з отримання об'єкту НМА в обмін

Господарська подія	Док. оформлення	Д-т	К-т
Отримано об'єкт НМА за бартером	Накладна	152	63
Відображення ПК з ПДВ	Податкова накладна	641	63
Зарахування до складу об'єкт до НМА	Акт ОЗ-1	10	152
Відпуск в обмін продукції, робіт	Накладна, акт	36	70.3,71
Відображення ПЗ з ПДВ	Податкова накладна	70.3,71	641
Собівартість відпущеної продукції, робіт	Розрахунок	90	23,26
Взаємозарахування за операціями	бух. довідка	63	36

Отже, провівши детальний аналіз та дослідивши основні шляхи надходження об'єктів НМА на баланс господарюючого суб'єкта можна виділити, що на сьогоднішній день в економічній практиці виникають певні проблеми обліку саме з безоплатно отриманими активами.

При наближенні податкового обліку до бухгалтерського та внесення правок до ПКУ (з 01.01.2015р.) було вирішено низку проблем, так у вітчизняному обліку безоплатний прихід об'єкта НМА визнається оподаткованим доходом з обох сторін законодавства. Тобто, в обох видах обліку нарахування доходу та амортизації є одночасним проте для тих об'єктів НМА, котрі були одержані до змін податковий облік має певні відмінності з бухгалтерським. Амортизація таких об'єктів НМА, згідно ПКУ не нараховується це пояснюється тим, що вони включилися в дохід підприємства відразу при безоплатному надходженні.

Доцільним є сказати, що після внесених змін та правок до ПКУ, податковий облік, дійсно наблизився до бухгалтерського, але досі існують деякі відмінні питання у формуванні первісної вартості необоротних матеріальних активів при їх надходженні. Тому, для узгодження та врегулювання усіх відмінних позицій вважаємо необхідним більше наблизити чинне законодавства, в частині НП(С)БО до міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку.

2.2. Документування та відображення в обліку операцій з експлуатації та вибуття необоротних матеріальних активів

Рух НМА в господарюючого суб'єкта розпочинається з введення такого об'єкта в експлуатацію, що документально оформлюється та засвідчується чинною формою ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів». Данну форму використовують при:

- включенню об'єкта НМА до складу ОЗ;
- веденні обліку зарахованих на баланс та прийнятих в експлуатацію об'єктів НМА;
- документальному оформленні операцій по переміщенню конкретного об'єкта НМА між підрозділами підприємства;
- вибутті об'єктів НМА з балансу суб'єкта господарювання, шляхом продажу, обміну чи безоплатному передаванні [97, с. 67].

В документі обов'язково вказуються основні дані операції з об'єктом НМА, зокрема:

- ✓ номер та дата складання документа;
- ✓ призначена керівником підприємства комісія, що засвідчує операцію;
- ✓ повна назва об'єкта та певні технічні характеристики, відповідно до заводських документів (додатково прикріплюється, за наявності, документація та паспорт об'єкта);
- ✓ вартість об'єкта та норма амортизації;
- ✓ тощо.

Акт оформляється для кожного конкретного об'єкта НМА, виключенням є однотипний та однаковий за вартістю інвентар, інструмент та обладнання.

При надходженні акт ОЗ-1 оформляють в одному примірнику. Однак, при передачі об'єкта НМА іншому підрозділу чи суб'єкту господарювання дана форма складається у двох екземплярах. Зокрема, один з них в обов'язковому порядку передають в бухгалтерський відділ для внесення записів про об'єкт в інвентарні картки форми ОЗ-6, яку використовують з метою аналітичного

обліку. В картці окрім вище перелічених даних, додатково зазначають адресу й місце використання, номер і дату наказу розпорядження) про введення в експлуатацію, записи про ремонт (реконструкцію тощо).

В ході експлуатації та активної участі в різних виробничих процесах об'єкти НМА мають здатність зношуватися, в результаті чого потребують ремонту, реконструкції та/або модернізації. В таких випадках складається «Акт прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів», який має чинну форму №ОЗ-2. Працівники, які є відповідальними за здачу та прийняття в ремонт об'єкта НМА, підписують акт та вказують його основну інформацію та характеристику, аналогічно акту ОЗ-1 [67].

Варто зауважити, при проведенні ремонтних робіт власними силами акт складається в одному примірнику, якщо ж залучаються сторонні підприємства, то необхідним є оформлення двох екземплярів.

В результаті проведених ремонтних робіт, на основі ф. ОЗ-2 бухгалтер вносить записи про ремонт (реконструкцію) у відповідну інвентарну картку та зазначає отримані зміни технічних характеристиках у паспорт об'єкта НМА.

При надходженні кожному об'єкту НМА, за винятком земельних ділянок, багаторічних насаджень та капітальних витрат на поліпшення, присвоюється інвентарний номер, що в подальшому відображається в первинних та супроводжуючих документах, це забезпечує контроль за ними та ефективне ведення обліку. Такий номер повинен містити шість цифр, а саме перші три вказують на групу ОЗ до котрої належить об'єкт НМА, а решта на його порядковий номер.

Інвентарний номер об'єкта НМА не змінюється протягом усього терміну корисної експлуатації, а у разі вибуття залишається за тим же об'єктом протягом трьох років і не може бути присвоєний іншим [66].

У свою чергу, після заповнення інвентарних карток їх реєструють в чинній формі ОЗ-7 «Опис інвентарних карток», які оформляють в одному екземплярі за кожною окремою групою ОЗ.

Зокрема, в кожному конкретному підрозділі та/або відділі використання

НМА ведуть інвентарні списки чинної форми №ОЗ-9. Якщо керівнику чи іншому користувачу необхідно отримати інформацію про рух об'єктів НМА за певний період, то з такою метою ведуться картки обліку руху ОЗ форми ОЗ-8 за класифікаційними групами.

Узагальнюючи інформацію про надходження, експлуатацію, ремонт (реконструкцію, модернізацію), капітальні вкладення та наявність об'єктів НМА оформляється Журнал 4.

Проаналізувавши документальне оформлення операцій з об'єктами НМА можна зазначити, що в бухгалтерському обліку суб'єкта господарської діяльності відбувається певний рух інформації від первинної документації, синтетичних та аналітичних регістрів до звітності (див. рис. 2.2).

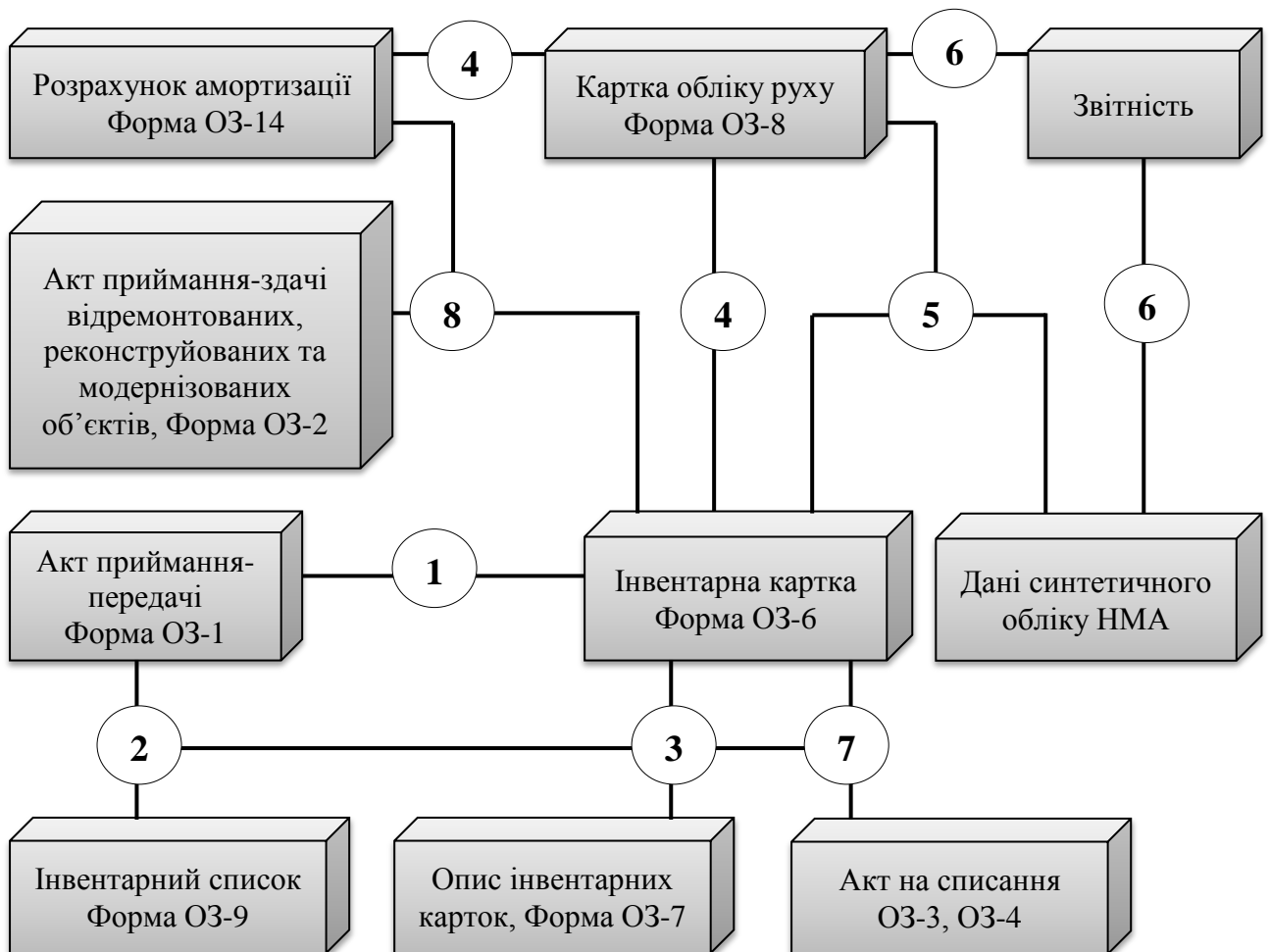


Рисунок 2.2. Етапи документування руху операцій з об'єктами НМА

Для більш детального аналізу документального оформлення операцій з руху об'єктів НМА варто охарактеризувати кожний з етапів:

1. Прихід об'єкта на баланс суб'єкта господарювання оформляється актом

ОЗ-1, про що свідчать етапи №1-2. Після чого на його підставі в бухгалтерії вносять записи до інвентарної картки та списку.

2. Етап №3 свідчить про те, що після заповнення інвентарні картки обов'язково реєструють в описі інвентарних карток.

3. Наступним етапом документування є №4, спираючись на інформацію форму ОЗ-6 та розрахунок амортизації в кінці певного визначеного періоду вносяться дані в форму ОЗ-8.

4. Етап №5 – проводиться аналіз та звірка даних форм ОЗ-6 та ОЗ-8 з аналітичним обліком.

5. Етап №6 – на основі даних синтетичного обліку формується звітність.

6. Глянувши на етап №7 схеми можна сказати, що у разі вибуття або ліквідації об'єкта необоротних матеріальних активів оформляється акт на списання та одночасно робляться записи до інвентарного списку й вилучається інвентарна картка такого об'єкта.

7. Якщо є потреба в ремонті чи реконструкції НМА, відповідно до етапу №8, оформляється акт ОЗ-2 та відповідно до якого робляться записи про збільшення залишкової вартості до форми ОЗ-14 [67].

Варто зауважити, що в українському законодавстві встановлено порядок та форми оформлення практично усіх операцій з основними засобами, в тому числі НМА. Проте, інформація щодо первинного документування операцій конкретно з ІНМА в нормативних документах та положеннях відсутня, що є досить проблемним питанням.

Відповідно до вітчизняного трактування поняття інших необоротних активів такі активи мають подібну до ОЗ природу та специфіку обліку, тому прийнято використовувати аналогічні способи оформлення операцій як і з ОЗ.

Вважаємо доречним розробити та законодавчо затвердити окремі форми первинної документації саме для ІНМА або ж внести зміни у вже існуючі.

У зв'язку з інфляцією в країні виникає знецінення об'єктів необоротних матеріальних активів та суттєво зростає відмінність їх залишкової та справедливої вартості. В такому випадку, згідно П(С)БО 7 організації повинні

проводити переоцінку основних засобів, зокрема НМА.

Переоцінкою об'єктів НМА вважається процес доведення їх залишкової вартості до рівня справедливої. У П(С)БО 19 передбачено порядок щодо визначення справедливої вартості основних засобів (див. табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Визначення справедливої вартості об'єктів основних засобів

Об'єкт ОЗ	Порядок визначення справедливої вартості
Земля	Ринкова вартість
Будівлі та споруди	Ринкова вартість
Машини та обладнання	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювана вартість за вирахуванням суми зносу.
Інші ОЗ	Відновлювана вартість за вирахуванням зносу на дату оцінки

Визначення справедливої вартості об'єктів НМА для їх переоцінки можна поділити на 4 етапи, а саме:

1. Створення комісії з кваліфікованих фахівців для визначення справедливої вартості.
2. Вибір найбільш підходящих принципів та методів, якими необхідно керуватися відповідно до мети проведення переоцінки.
3. Етап за якого збираються та аналізуються відомості про об'єкт НМА для визначення його справедливої вартості.
4. Документальне оформлення отриманих результатів [26].

Етап вибору методу визначення справедливої вартості є одним з пріоритетних. Однак, в українському законодавстві не висвітлено положень про такі методи. Проте, беручи до уваги те, що вітчизняні П(С)БО побудовані спираючись на основні принципи МСБО доцільним є використовувати міжнародний досвід.

Основним міжнародним правовим документом щодо питань переоцінки є МСО 1 «Ринкова вартість як база оцінки». Даний стандарт трактує поняття «ринкова вартість» як розрахунково обґрунтована сума, що є результатом потенційної угоди на дату оцінки. Згідно МСО 1, найбільш використовуваними методиками оцінки ринкової вартості є:

1. Порівняння продажів. Даний метод аналізує процеси продажу схожих

об'єктів НМА за певний визначений період та зіставляє отриману інформацію з метою отримання точної вартості. Тобто, інвестор, використовуючи принцип заміщення та проаналізувавши умови ринку не придбає НМА більшої вартості ніж вартість аналогічних об'єктів.

2. Метод капіталізованого доходу використовує коефіцієнт капіталізації, який переводить чистий потік капіталу від користування об'єктом в його вартість. Тобто відбувається зіставлення отриманого доходу на капітал та виплата його частки інвестору-власнику.

Суть до даного методу полягає у визначенні величини щорічного доходу і відповідної ставки капіталізації, спираючись на які й визначається вартість об'єкта. Проте, використання методу можливе лише за умови приблизної рівності поточного й майбутнього чистого доходу та грошового потоку, а темп їх зростання стабільним та передбачуваним.

3. Затратний метод базується на сукупності методів оцінки, які засновані з метою визначення витрат, що є необхідні у відновленні та заміщенні об'єкта НМА враховуючи накопичений знос. Тобто, припускається, що зацікавлений суб'єкт господарської діяльності з високою вірогідністю не придбає вже готовий необхідний об'єкт НМА за вартість більшу, ніж обійдеться створення нового з аналогічною корисністю [55, с. 21].

Проаналізувавши сутність методів, згідно МСО 1 можна сказати, що враховуючи поставлені цілі та принципи доцільніше використовувати затратний метод оцінки вартості, адже він є більш універсальний. За його допомоги можливо розрахувати не лише ринкову, а й відновлювальну вартість.

При оцінці об'єкта НМА затратним методом розраховуються витрати на його відновлення з урахуванням зносу. Відтворювальні витрати можуть визначатися як:

а) вартість відтворення – витрати визначені в поточних ринкових цінах, які необхідні для відтворення (відновлення) об'єкта НМА та його корисності з аналогічних та/або схожих матеріалів;

б) вартість заміщення – вартість нового НМА на конкретну визначену

дату, який за своїми характеристиками є найбільш схожим та/або аналогічним об'єкту оцінювання.

Вартість НМА, відповідно до затратного методу визначається формулою:

$$V_{з.м.} = ВВ - (ВВ \times K_3), \quad (2.1)$$

де ВВ – відтворювальні витрати на конкретну визначену дату;

K_3 – коефіцієнт зносу НМА;

$ВВ \times K_3$ – сума видів зносу НМА в грошовому вимірнику.

Вибравши необхідні принципи та методи, доцільним є перейти до третього етапу, під час якого визначається справедлива вартість необхідного об'єкта.

На прикладі ПП «Торговий дім» БМВ» розглянемо процес визначення справедливої вартості НМА методом затрат.

Наприклад, необхідно розрахувати справедливу вартість автомобіля. Первісна вартість – 160 450 грн., фактична дата початку експлуатації – 2007 р. Провівши огляд об'єкта та спираючись на документальну інформацію, сукупний його знос становить 47%. Ринкова ціна нового аналогічного об'єкта (вартість відтворення) на дату оцінки становить 170 700 грн.

Таким чином, виходячи з наведених даних, справедлива вартість автомобіля затратним методом становить: $170700 - (170700 \times 0,47) = 90\,471$ грн.

Визначивши справедливу вартість НМА потрібно розрахувати індекс переоцінки. Як зазначено в П(С)БО 7, індекс переоцінки визначається шляхом ділення справедливої вартості на залишкову вартість об'єкта. Для того, щоб розрахувати переоцінену первинну вартість та/або знос НМА необхідно перемножити відповідно первинної вартості або зносу на індекс переоцінки.

Проте, в ході переоцінки НМА впливає негативний фактор. А саме, відповідно до чинного законодавства в разі переоцінки певного об'єкта НМА необхідним є переоцінювання усіх об'єктів відповідної групи ОЗ, до якої він належить. В результаті цього чим більшою кількістю ОЗ володіє господарюючий суб'єкт, тим фінансово не вигіднішим постає питання здійснення переоцінки.

Відповідно до П(С)БО 7 переоцінювання об'єктів ОЗ, зокрема НМА повинно проводитися на дату балансу, за умови суттєвої відмінності його залишкової вартості від справедливої на таку дату. Зокрема, в чинному законодавстві зазначається, що звітність складається наприкінці звітного періоду, яким є календарний рік. Проте, існує таке поняття, як «проміжна звітність», яка подається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного періоду (баланс, звіт про фінансові результати). Тобто, з цього випливає, якщо підприємство подає звітність щоквартально, то й аналогічно повинно проводити переоцінку [77].

МСБО 16 зазначає, що проведення переоцінювання об'єктів ОЗ кожного звітного періоду необхідне лише за умови значних та непостійних коливань справедливої вартості таких об'єктів. Якщо ж таких процесів в ринковій економіці не спостерігається, то їх переоцінку доцільно проводити раз на 3-5 роки [55, с. 257].

Тому, вважаємо за необхідне доповнити аналогічним роз'ясненням й українське законодавство.

Залежно від результатів проведеної переоцінки об'єктів НМА може виникнути необхідність їх дооцінки або уцінки. Сума дооцінки включається до складу капіталу підприємства, а уцінки – до витрат (див. рис. 2.3).

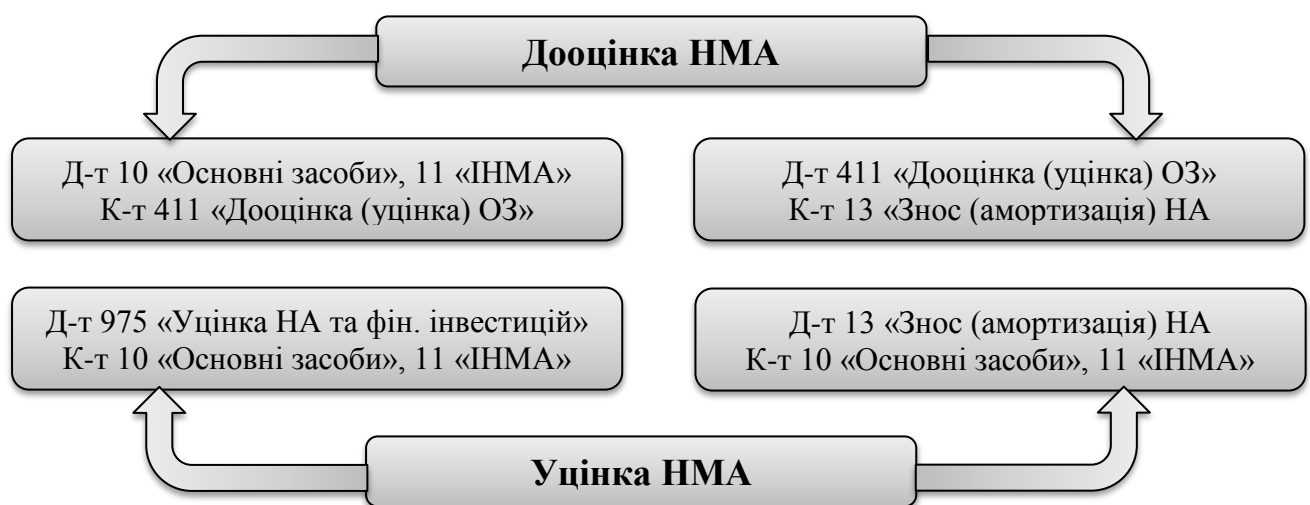


Рисунок 2.3. Облікове відображення результатів переоцінки НМА

У процесі господарської діяльності може виникнути ситуація, коли ЗВ НМА становить нуль, тоді переоцінена ЗВ такого об'єкта визначається шляхом

сумування справедливої та залишкової вартості без зміни накопиченого зносу.

У випадку, якщо за попередній звітний період сума дооцінки НМА була більшою за його уцінку, тоді різниця чергової уцінки та попереднє перевищення дооцінки списують у витрати (див. рис. 2.4).

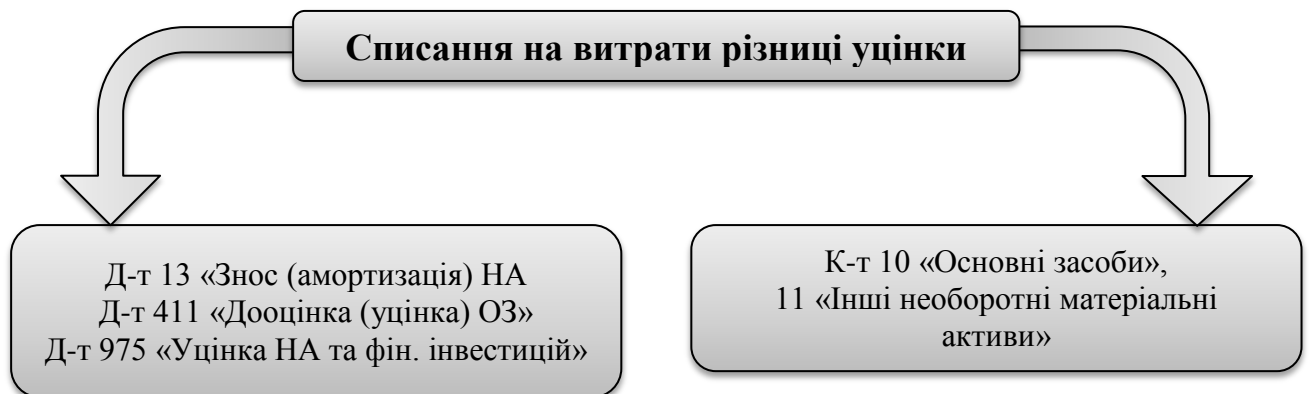


Рисунок 2.4. Списання різниці уцінки залишкової вартості НМА

У випадку, перевищення суми уцінки НМА над сумою дооцінок за попередні періоди, то різниця чергової дооцінки та попереднє перевищення уцінки включають до доходів теперішнього звітного періоду.

При виникненні ситуації з вибуття об'єкта НМА, який у минулому був переоціненим, тоді різниця попередньої суми перевищення дооцінки над сумою уцінки його залишкової вартості включають у нерозподілений прибуток й одночасно з цим зменшують додатковий капітал [56].

Після проведення переоцінювання об'єкта НМА його накопичена за час експлуатація амортизація повинна пройти коригування.

Відповідно до вітчизняного П(С)БО 7 кожний господарюючий суб'єкт в обов'язковому порядку (за наявності відповідних операцій) повинен вести реєстр аналітичного обліку з даними про проведенні переоцінювання НМА.

У зв'язку з такою необхідністю ми розробили можливу форму такого реєстру «Реєстр операцій з переоцінювання об'єктів НМА» (див. Додаток Е).

Використовуючи запропонований нами реєстр аналітичного обліку на практиці, суб'єкти господарської діяльності зможуть вести конкретизований обліку операцій з переоцінювання за кожним інвентарним об'єктом НМА.

Одною з важливих ситуацій, які виникають в ході підприємницької

діяльності є вибуття об'єкта необоротного матеріального активу, що у свою чергу відбувається за різних обставин та різними напрямками (див. рис. 2.5).



Рисунок 2.5. Напрями вибуття об'єктів НМА

Найбільш поширеним видом вибуття об'єктів НМА є їх продаж. У зв'язку з цим такі об'єкти переводяться до складу утримуваних для продажу. Існують певні критерії визнання необоротних активів та груп вибуття, а саме:

- 1) отримання економічних та/або фінансових вигід від їх реалізації за певну винагороду, а не від їх експлуатації;
- 2) об'єкт готовий до реалізації в його теперішньому реальному стані;
- 3) очікувана реалізація буде здійснена протягом року з дати визнання їх утримуваними для продажу (за певних умов може бути продовжено);
- 4) реалізація об'єкта здійснюється на звичайних (стандартних) умовах продажі як і для схожих активів;
- 5) існує висока ймовірність їх продажу, а саме: підготовлено порядок дій з реалізації та/або укладено договір такої події, проводиться їх пропозиція на ринку за визначеною та відповідною до аналогічних об'єктів ціною [56].

У разі, якщо об'єкт відповідає усім переліченим критеріям, то його переводять у склад утримуваних для продажу та одночасно припиняється

нарахування амортизації. Відповідно до вітчизняного П(С)БО 27 об'єкти НМА утримувані з метою продажу обліковуються на субрахунку 286 за вартістю, яка є нижча: залишкова або чиста вартістю реалізації. Якщо ж чиста вартість реалізації є меншою, то різниця яка виникає між ними підлягає списанню на субрахунок витрат 949 [56].

На прикладі ПП «Торговий дім» БМВ» обліково відобразимо операцію з вибуття об'єкта НМА шляхом продажу. Підприємству необхідно продати вантажний автомобіль ціна якого становить 300 000 грн. (з ПДВ). Первинна вартість якого дорівнювала – 660 000 грн., знос – 500 000 (див. табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Облікове відображення вибуття НМА шляхом продажу

Господарська подія	Документальне оформлення	Облікове відображення		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
Відображено дохід від реалізації автомобіля (з ПДВ)	Договір, накладна	37	712	300 000,00
Відображено ПЗ з ПДВ	ПН	712	641	50 000,00
Списання накопиченого зносу	Бух. довідка	131	10	500 000,00
Переведення залишкової вартості об'єкта до складу утримуваних для продажу	Бух. довідка	286	10	160 000,00
Списання собівартості товару на витрати	Бух. довідка	943	286	160 000,00
Віднесення доходу на збільшення фінансовий результат	Бух. довідка	712	791	250 000,00
Віднесення витрат на зменшення фінансовий результат	Бух. довідка	791	943	160 000,00
Фінансовий результат (прибуток)				90 000,00

Важливо зауважити те, що процес доведення залишкової вартості до чистої вартості реалізації за своєю економічної природою вважається зменшенням корисності, що регулюється вітчизняним П(С)БО 28 «Зменшення корисності». При вибутті НМА шляхом продажу відбувається зміна у способі його експлуатації, адже такі об'єкти за визначенням підприємство повинно використовувати у ході своєї господарської діяльності, а не продавати. Тому приймаючи рішення про реалізацію першочергово необхідно протестувати такий об'єкт на зменшення корисності. В разі реалізації підприємством об'єкта НМА, вартість його експлуатації (тобто сума грошових потоків, яку очікують отримати від активу в майбутньому) буде рівною з його чистою вартістю

реалізації. Тому за умови коли ЗВ є більша, процес зменшення корисності порівнюють до операцій по приведенню залишкової вартості до рівня чистої.

Саме тому, вважаємо некомпетентним списання різниці, яка виникає між залишковою та чистою вартістю на інші операційні витрати. Більш правильним у даній ситуації буде списання такої різниці на субрахунок 972 «Втрати від зменшення корисності».

Якщо виникає ситуація, збільшення корисності об'єкта НМА, який утримується з метою подальшого продажу, іншими словами при перевищенні чистої (ринкової) вартості його реалізації на первісну, то в такому випадку слід проводити дооцінку, в разі оберненої до цієї ситуації – уцінку. Відповідно до П(С)БО 28 основними похідними, що призводять зниження ринкової вартості об'єкта НМА, утримуваних з метою подальшого продажу є:

- ❖ будь який вид морально та/або фізичного зношення, пошкодження НМА;
- ❖ зміни в технологічній, політичній, ринковій, економічній чи в будь якій іншій сфері, що безпосередньо має негативний вплив на діяльність організації;
- ❖ інші ситуації в результаті яких може погіршитися корисність об'єкта НМА чи зменшитися очікування у його корисності в майбутньому.

Вартість об'єктів НМА, які підприємство планує реалізувати відповідно до чинного законодавства, відображають в розділі балансу «III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття». Вважаємо недоцільним таке відображення, адже порушується певна класифікація балансових статей відповідно до зростання їх ліквідності.

Тому на нашу думку, більш правильним було б відображення даної інформації в другому розділі активу балансу, а після розмістити дані про оборотні активи в третьому розділі. Таким чином, збережеться класифікація балансових статей у відповідності до зростання їх ліквідної здатності.

При безоплатному вибутті об'єкта НМА у підприємства відсутній будь який дохід, тому в обліковому відображенні такої операції практично немає відмінностей в порівнянні з реалізацією їх за винагороду. Єдиною відмінністю є списання залишкової вартості об'єктів, які безоплатно передають та пов'язані

витрати списують на субрахунок інших витрат, а саме 976 «Списання необоротних активів» (див. табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Облікове відображення операцій з безоплатної передачі НМА

Господарська подія	Документальне оформлення	Облікове відображення	
		Д-т	К-т
Списання вартості об'єкта НМА у частині нарахованого зносу	Бух. довідка	131	10
Списання залишкової вартості об'єкта	Акт ОЗ-1	976	10
Нарахування суми ПДВ на залишкову вартість	Бух. довідка	976	641

У разі, якщо об'єкт НМА перестає відповідати критеріям визнання активів, то він підлягає ліквідуванню з балансу суб'єкта господарювання.

На практиці можуть виникнути два види ліквідування НМА: часткове – зменшення первинної (переоціненої) вартості та накопиченого знос зменшуються на відповідну суму ліквідованої його частини; повне ліквідування [56].

Якщо після проведення ліквідації НМА виявляються матеріальні цінності, які можна використати у подальшій діяльності та/або реалізувати, то суб'єкт господарювання зобов'язаний визнати дохід з відображенням сум на субрахунку 746 «Інші доходи» (див. табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Облікове відображення операцій з ліквідації НМА

Господарська подія	Документальне оформлення	Облікове відображення	
		Д-т	К-т
Списання вартості ліквідованого об'єкта НМА у частині нарахованого зносу	Акт ОЗ-3	131	10
Списання залишкової вартості об'єкта	Акт ОЗ-3	976	10
Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією	Акт ОЗ-3	976	20,66...
Доходи від ліквідації НМА	Акт ОЗ-3	20,22	746
Відображення суми ПДВ у разі ліквідації неамортизованих НМА	Бух. довідка	976	641
Відображення сум дооцінки НМА при їх вибутті	Бух. довідка	41	441

Фінансовий результат вибуття НМА розраховується з шляхом зменшення доходу від такої операції на суму пов'язаних непрямих податків та витрат.

2.3. Особливості обліку зносу та амортизації необоротних матеріальних активів

Одним з пріоритетних питань бухгалтерського обліку в розрізі НМА є визначення суми котру такі об'єкти в процесі своєї експлуатації та зношення переносять на готову продукцію. Тобто, потрібно точно визначити амортизовану суму об'єкта НМА та його знос.

Висвітлюючи поняття зносу, то це певний процес за якого необоротний матеріальний актив втрачає будь які свої фізичні та/або моральні якості, технічні та/або економічні властивості і в результаті цього свою первинну вартість. Сума зносу та її величина відрізняється відповідно до конкретного НМА, це залежить в першу чергу від його природи та початкового стану, техніко-функціонального їх використання у господарській діяльності, а також умов та строку їх експлуатації.

Відповідно до вітчизняного П(С)БО 7 знос трактується як певна вартість його амортизації від моменту початку експлуатації до необхідної звітної дати.

Поняття зносу й амортизації є взаємопов'язаними. Тобто, знос показує величину зміни (зменшення) вартості досліджуваного об'єкта в грошовому вимірнику. У свою чергу, амортизація відображає певну суму досліджуваного об'єкта, яка включається у витрати визначеного періоду [81, с. 87].

Особливості нарахування та облікового відображення амортизації регламентується вітчизняним стандартом 7 «Основні засоби». Відповідно до якого, амортизація характеризується як сталий та систематичний розподіл вартості досліджуваного об'єкта ОЗ та НМА, яка підлягає амортизації протягом періоду їх ефективної експлуатації [77].

Такі поняття як норма амортизації та амортизована вартість об'єкта НМА є першочерговими елементами на основі яких проводиться визначення, розрахунок та нарахування амортизації. У свою чергу, на кожний з даних елементів впливає ряд показників. Зокрема, на величину амортизаційної норми впливає вибір методу її нарахування та період протягом якого, як очікується,

об'єкт буде ефективно використовуватися. Величина суми об'єкта, яка підлягає амортизації розраховується з урахуванням проведеної оцінки та переоцінки, визначеної ліквідаційної суми та витрат, які були понесені на його поліпшення.

Початковим етапом у формуванні амортизаційної політики господарської одиниці є зарахування об'єкта до відповідної групи, тобто до складу необоротних активів, зокрема ОЗ (рахунок 10) чи НМА (рахунок 11) або до складу оборотних – МШП (рахунок 22). Даний порядок є досить важливим, адже обґрунтовує необхідність майбутнього ведення амортизаційної політики.

Основним критерієм включення певного об'єкта до складу необоротних активів є очікування, що строк його ефективної експлуатації становитиме більше одного календарного року [77].

Чинні на даний момент законодавчі акти та нормативна документація не визначають єдино прийнятого підходу до встановлення строку експлуатації НМА. В них вказується, що такий термін господарюючий суб'єкт має право встановлювати самостійно, враховуючи умови, специфіку та інтенсивність використання такого НМА у виробничому процесі та інші фактори.

В сучасній науковій літературі та на практиці виділяють декілька методів, щодо визначення правомірного строку корисної експлуатації, зокрема:

1. Встановлення терміну базуючись на існуючому досвіді господарюючої організації з використання схожих та/або аналогічних активів.

2. Встановлення терміну відповідно до наведеної технічної інформації у супроводжуючій документації об'єкта, зокрема в технічному паспорті, сертифікаті якості тощо. Проте, такий метод не є досконалим та точним, адже залежно від специфіки діяльності господарюючого суб'єкта, інтенсивності використання у виробничому процесі НМА строк буде різним.

3. Встановлення терміну відповідно до наведених норм експлуатації кожної групи ОЗ, згідно ПКУ. Даний варіант можна було б вважати найбільш правильним, проте така класифікація не враховує технічний стан кожного з об'єктів НМА, їх знос та первинний стан [97, с. 48].

Поправити неточність у визначенні строку ефективної експлуатації

можливо при проведенні експертного дослідження необхідного об'єкта кваліфікованими фахівцями. Якщо в ході такої перевірки або під час експлуатації об'єкта впливає, що буде його використання може бути подовжено або скорочено, то відповідно до законодавства підприємство має право змінити такий термін. Така ситуація можлива в разі подовження отримання економічної вигоди від використання об'єкта НМА, шляхом проведення його модернізації, ремонтів тощо.

Варто зазначити, що на даний момент існує певна проблема в обґрунтуванні строку ефективної експлуатації з економічної сторони. Тобто, при меншій тривалості використання норма амортизації є більшою, в результаті чого об'єкти НМА підлягають швидшому зношенню та виникає необхідність постійного їх відтворення, що призводить до збільшення собівартості кінцевого продукту виробництва. У свою чергу, при обернено пропорційній ситуації виникає більший період компенсації зносу, що зменшує або за невеликої платоспроможності підприємства унеможливорює впровадження та використання нових технологій та/або досягнень НТП.

Наступним, не менш важливим етапом амортизаційної політики є чітке розмежування досліджуваних об'єктів на ОЗ та МНМА. Результатом такого поділу є можливість правильного вибору методу амортизаційних нарахувань.

У випадку зарахування об'єкта до складу ОЗ, суб'єкт господарської діяльності має право використовувати один з наступних методів:

- ✓ прямолінійний;
- ✓ виробничий;
- ✓ кумулятивний;
- ✓ зменшення залишкової вартості (далі – ЗЗВ);
- ✓ прискореного ЗЗВ [77].

При визнанні об'єкта як МНМА підприємство, окрім визначених методів має право використовувати спрощений порядок амортизації.

Для вартісного розмежування таких активів, ПКУ встановлена межа віднесення до того чи іншого складу в розмірі 6000 грн [73].

Вважаємо за необхідне, з метою наближення обліку з податкової та бухгалтерської позиції, внести дане вартісне розмежування і в П(С)БО 7.

Існує безліч факторів впливу на вибір того чи іншого методу амортизації, зокрема величина залучення грошових коштів та фінансових інвестицій, визначені підприємством цілі та стратегії діяльності тощо. Тому варто відзначити, що питання вибору методу амортизаційного нарахування НМА є одним з пріоритетних (див. рис. 2.6).

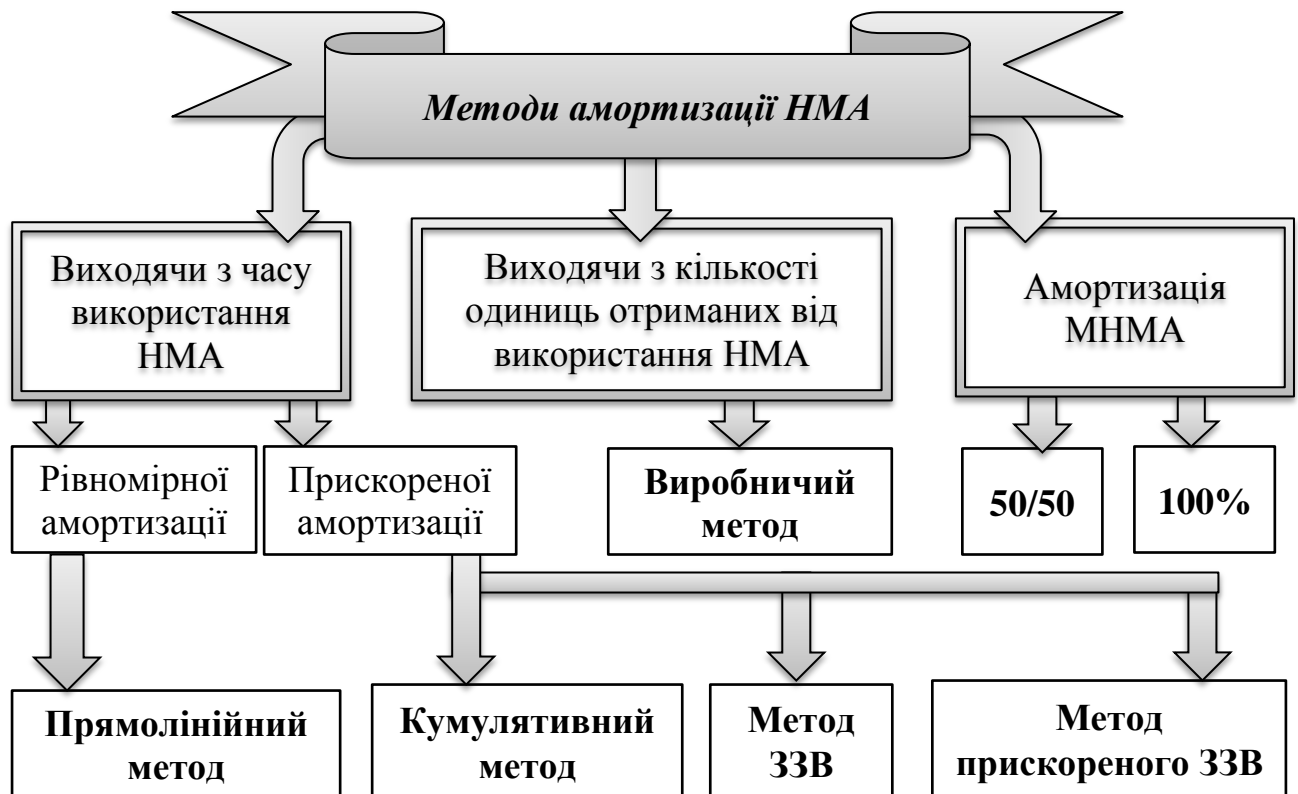


Рисунок 2.6. Методи нарахування амортизації НМА

Суть прямолінійного методу полягає в рівномірному списанні вартості об'єкта НМА (первинної та/або переоціненої) впродовж тривалості терміну його служби. Відповідно до даного методу річна норма амортизаційних відрахувань (далі – H_A) та річна сума амортизаційних відрахувань (далі – P_A) розраховуються один раз та залишаються незмінними протягом усього строку, за рахунок чого залишкова вартість такого об'єкта зменшується на суму накопичених амортизаційних відрахувань [81, с. 89].

P_A в гривнях розраховується за формулою:

$$P_A = \frac{ПВ - ЛВ}{\text{Строк корисного використання}} \quad (2.2)$$

У практичній діяльності часто використовують не P_A , яка розраховується для кожного інвентарного об'єкта, а H_A – встановлюючи на певну групу об'єктів НМА. H_A розраховується за рік у процентах:

$$H_A = \frac{P_A}{B_A} \times 100\%, \quad (2.3)$$

де B_A – амортизаційна вартість.

Суб'єкти господарської діяльності надають перевагу даному методу за простоту його розрахування та рівномірності розподілу амортизації. Проте, існують певні його недоліки, зокрема це неврахування морального зносу об'єкта НМА, збільшення часу його використання в певні періоди чи цикли виробництва, зношення в останні роки експлуатації та необхідність витрат на його поліпшення [33].

Щодо методу ЗЗВ, його суть полягає в тому, що відповідно до ЗВ досліджуваного об'єкта на початок звітного періоду визначається його P_A . Величину амортизаційних відрахувань, розраховують:

$$A = ЗВ \times H_A \quad (2.4)$$

У свою чергу H_A організація повинна визначити наступним шляхом:

$$H_A = 1 - \sqrt[n]{ЛВ:ПВ}, \quad (2.5)$$

де n – роки ефективної експлуатації НМА.

Даний метод досить ефективний, адже стимулює стабільну своєчасність, періодичність технічного оновлення процесу виробництва. Методи прискореної амортизації є доцільними у використуванні тому, що:

- на перші роки експлуатації об'єкта НМА у господарській діяльності підприємства припадає більша інтенсивність;
- забезпечується можливість накопичення фінансів для заміни чи модернізації амортизованого об'єкта НМА, у випадку його швидкого технічного старіння чи інфляції;
- виникає можливість збільшення витратної вартості в частині ремонту об'єкта амортизації в останні роки експлуатації, без зростання витрат виробництва [67].

Можна зробити висновок, що застосування методу ЗЗВ має економічно

обґрунтований позитивний характер, адже в перші роки відбувається більше нарахування суми амортизації, а в наступні поступово зменшується, що відповідає технічній природі використовуваний НМА. Даний метод є доцільним у застосуванні до об'єктів з швидким моральним та фізичним старінням, строк ефективного використання яких не може бути точно визначеним, наприклад для обчислювальної техніки.

Метод прискореного ЗВ є схожим до прямолінійного. Проте, P_A розраховується добутком первинної вартості (у першій рік нарахувань) або залишкової вартості (в наступні роки) та H_A , що перемножується на два[33].

На практиці прийнято коригувати суму амортизаційних відрахувань за останній рік таким чином, щоб ЗВ на кінець дорівнювала ЛВ.

Даний метод є різновидом попереднього, тобто в перші роки експлуатації забезпечується більш швидка амортизація, з метою заміни такого об'єкта за міри необхідності.

Суть кумулятивного методу полягає в розрахуванні кумулятивного коефіцієнта (далі – K_K), який є своєрідною H_A . За даним методом P_A розраховується добутком амортизаційної вартості та K_K .

$$A = V_A \times K_K \quad (2.6)$$

K_K розраховується шляхом ділення, де в чисельнику знаходиться залишок кількості років ефективного використання НМА, а в знаменнику – суму років усього терміну експлуатації. Такий коефіцієнт розраховується на кожний рік.

Наслідок використання даного методу є схожий до методу ЗВВ, проте списання частини ПВ досягається завдяки зменшенню K_K (тобто норми амортизації), а не бази для її нарахування.

Виробничий метод абсолютно відрізняється від розглянутих вище, адже розроблений на позиції, що корисність об'єкта НМА не лежить в протяжності часу його експлуатації, а від його результативності. Його суть полягає в знаходженні суми амортизаційних відрахувань на одиницю випущеної продукції, шляхом ділення вартості НМА на виробничу ставку (далі – V_C). Для цього господарюючий суб'єкт повинен визначити очікуваний/плановий обсяг

випуску продукції за необхідний період. Після чого, добуток такої V_C та фактичний обсяг виготовлених товарів визначить необхідну суму амортизації.

$$P_A = \frac{ПВ - ЛВ}{\text{Плановий обсяг продукції}} \quad (2.7)$$

Даний метод має неабияку перевагу в порівнянні з вище переліченими, адже забезпечується рівномірне розподілення амортизаційних сум на фактично виготовлений товар. Проте, існує великий недолік даного методу, а саме його обмеження в застосуванні лише для НМА які беруть безпосередню участь у виробничому процесі [67].

Щодо методів амортизаційних відрахувань МНМА та бібліотечних фондів, то згідно нормативних документів існує два їх види, а саме: 50/50% – коли вартість об'єкта розділяється на дві рівномірні частини, одна списується на початку експлуатації, інша – в кінці; 100% – уся вартість визначеного об'єкта амортизується на початку періоду використання [77].

ПП «Торговий дім» БМВ» використовує прямолінійний метод визначення амортизаційних нарахувань для об'єктів НМА та метод 100% вартості для МНМА, про що зазначено у його обліковій політиці.

Амортизаційні нарахування суб'єкти господарської діяльності повинні відображати за зростанням Д-т рахунку 23 «Виробництво» (за умови безпосереднього використання НМА у виробничому процесі) або рахунків витрат відповідно до специфіки використання активу (адміністративні, збутові, інші витрати) та К-т рахунку 13 за відповідними субрахунками. У разі, якщо НМА на який проводять нарахування амортизаційних сум використовується при роботах з капітального будівництва або пов'язаний з освоєнням та розробкою нового виробництва, то такі витрати відображають за дебетом рахунків капітальних інвестицій та витрат майбутніх періодів відповідно.

Відповідно до нормативних документів, якщо підприємство у своїй діяльності використовує НМА то нарахування амортизації здійснюється обов'язково і припиняється лише при повному зносі або в момент вибуття НМА з балансу організації.

2.4. Автоматизація обліку необоротних матеріальних активів

Одним з основних завдань, які покладені перед бухгалтерським обліком є можливість своєчасного та достовірного надання необхідної інформації зацікавленим користувачам, а також додержання контролю відповідності такої інформації проведеним господарським операціям. У разі, правильного побудованого обліку НМА суб'єкт господарювання в змозі буде вести ефективне управління та контроль за веденням своєї діяльності.

У разі наявності на балансі підприємства великої кількості об'єктів НМА важко вести достовірний облік та контроль за ними ручним способом, адже це потребує значних затрат часу, людської праці та її оплати.

Тому, для ефективного контролю та мінімізації затрат суб'єкту ведення господарської діяльності необхідно автоматизувати свій облік.

В теперішній час все більше суб'єктів господарської діяльності визнають потребу в автоматизації свого обліку та успішно це запроваджують. Тому, у зв'язку з цим збільшилася кількість комп'ютерної, обчислювальної техніки та систем, удосконалених баз даних, що сприяють створенню різноманітних інтегровано-автоматизованих систем для ведення кожної галузі бізнесу.

Пріоритетними завданнями автоматизування обліку за НМА є:

- ✓ облікове відображення та можливість контролювання операцій з НМА;
- ✓ контрольованість правильного та своєчасного документування операцій з приходу, використання та вибуття НМА;
- ✓ правильність визначення та облікове відображення амортизації;
- ✓ своєчасний облік та контроль за ремонтними, модернізаційними та іншими витратами з піддержання об'єктів НМА в ефективно функціональному стані, а також відображення раціональності таких платежів;
- ✓ можливість розрахунку та відображення операцій з переоцінки НМА;
- ✓ облікове відображення операцій пов'язаних з операційної та фінансовою орендою об'єктів НМА та ведення керівниками контролю за дотримання договірних угод та своєчасністю оплати;

- ✓ своєчасне виявлення зношених об'єктів НМА;
- ✓ можливість введення в будь який момент часу віддаленого обліку та контролю усіх операцій пов'язаних з НМА [43].

Варто зауважити, що в практичній діяльності існує певний взаємозв'язок між усім задачами обліку об'єктів НМА (див. рис. 2.7).

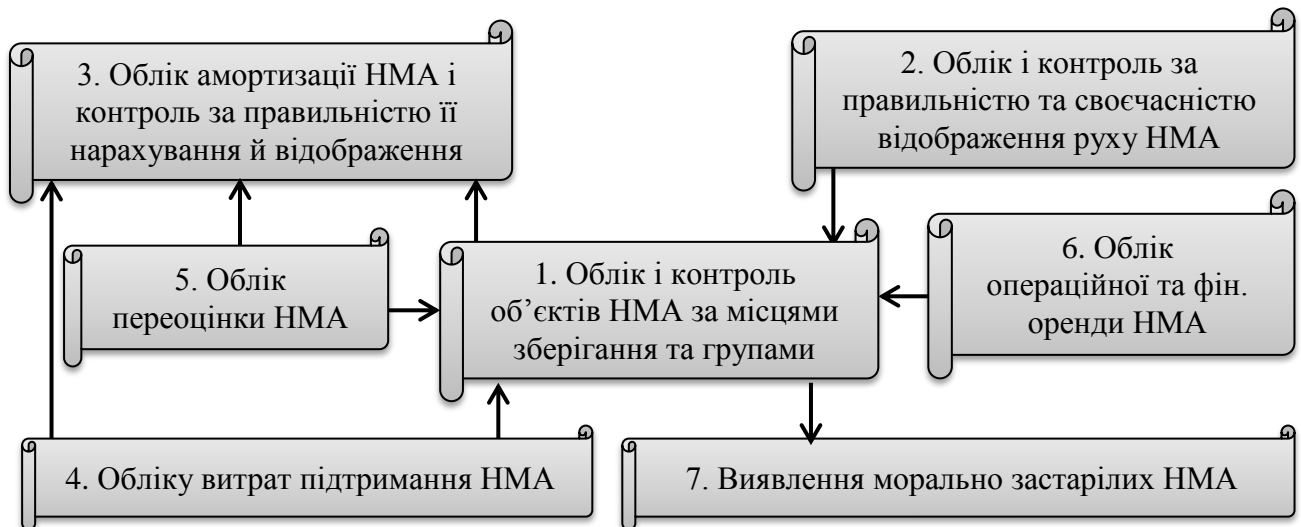


Рисунок 2.7. Взаємозв'язок між задачами обліку НМА

Облікове відображення операцій з НМА здійснюють за кожним об'єктом відповідно до присвоєного йому інвентарного коду, який залишається за ним протягом усього часу його експлуатації і повторятися не може.

Автоматизоване завдання з обліку та контролювання об'єктів НМА за відповідними місцями їх зберігання можна розділити на певні складові, а саме:

- відображення та узагальнення в обліку інформації про види НМА та їх групи;
- ведення контролю за наявністю усіх об'єктів НМА господарюючого підприємства, відповідно до документації;
- облікове відображення операцій з використання НМА за місцями їх зберігання.

Отримана в результаті інформація є основним підґрунтям для проведення інвентаризаційних процесів та аналізу ефективності експлуатації НМА для виявлення зношених, зайвих та застарілих об'єктів, а також відображення операцій з їх руху в облікових регістрах.

У свою чергу, основною базою для даного завдання служить інформація

отримана в ході вирішення завдань облікового відображення та контролювання операцій з правильного та своєчасного документування приходу, експлуатації та вибуття НМА. Зокрема вона отримується з таких операцій, як:

- прихід об'єктів НМА, зокрема їх купівля, безоплатне одержання, власне будівництво, внесок до капіталу тощо;
- використання об'єктів НМА, зокрема їх експлуатація в тому чи іншому виробничому процесі, внутрішнє переміщення тощо;
- вибуття об'єктів НМА, зокрема їх реалізація, безоплатна передача або, внесок до статутного капіталу іншому господарському суб'єкту. ліквідація в результаті зношення або стихійного лиха тощо [43].

Для вирішення завдань з облікового відображення амортизаційних нарахувань автоматизованим шляхом використовується інформація про початкові дані об'єкта, його експлуатації, а також результати переоцінки та понесені витрати на підтримання в технічно придатному стані для ефективної експлуатації. В ході даної задачі отримується результативна інформація про величину амортизаційних нарахувань та зносу в конкретний період часу, що допомагає визначити правильну суму понесених витрат, які в майбутньому включатимуться в собівартість кінцевої продукції підприємства.

Автоматизована задача облікового відображення понесених витрат на підтримання об'єкта НМА в ефективно придатному стані для експлуатації вирішує такі питання:

- накопичення даних та відображення понесених матеріальних витрат та сплачених сум іншим підприємствам в ході ремонту НМА;
- відображення інформації про усі операції здійснені при модернізації та/або реконструкції НМА;
- контролювання правильності та раціональності у кількості використаних матеріальних ресурсів та величини сплачених сум в ході такої діяльності.

Таке розподілення питань в ході даного завдання є досить правильним, адже ремонтні та модернізаційні витрати за своє природою є різними у впливі на балансову вартість об'єкта. Ремонтні витрати не призводять до зростання

балансової вартості НМА та підлягають списанню на витрати відповідного періоду. У свою чергу витрати здійснені в ході модернізації ведуть до поліпшення технічного та функціонального стану об'єкта, збільшуючи його вартість та можливо тривалість його використання.

Зокрема, задача з облікового відображення операцій з переоцінювання об'єктів НМА автоматизованим шляхом має наступні вирішення:

- розрахунок та ведення обліку дооцінки НМА;
- розрахунок та ведення обліку уцінки НМА.

Як вже зазначалося раніше, дооцінювання об'єкта НМА відбувається за умови, коли СВ є більшою від балансової, а уцінка в обернено аналогічній ситуації. Отримані в ході таких операцій дані слугують основою для правильного розрахунку амортизаційних нарахувань та задачі для облікового відображення та контролю НМА, відповідно до місця їх розташування.

Для вирішення задачі з відображення в обліку операцій пов'язаних з операційної та фінансовою орендою об'єктів НМА автоматизованим шляхом існують такі рішення:

- збирання інформації про передані НМА іншим підприємствам на умовах договору операційної оренди та відображення її в обліку;
- відображення в обліку одержаних об'єктів НМА на умовах договору операційної оренди;
- ведення в обліку інформаційних даних про передані об'єкти НМА іншим підприємствам на умовах договору фінансової оренди;
- облік орендованих в інших суб'єктів господарської діяльності НМА на умовах договору фінансової оренди;
- контролювання своєчасності та правильності виконання умов договору оренди та сплати необхідних платежів [43].

Задача по виявленню зношених, застарілих чи невідповідних НМА необхідна для знаходження об'єктів строк ефективного використання яких завершився, які з будь яких причин не використовуються у діяльності та простоюють, а також працюють не на повну виробничу потужність. З метою

вирішення даної задачі автоматизованим шляхом є наступні рішення:

- дослідження та відображення рівня спрацювання об'єктів НМА;
 - визначення частоти, інтенсивності та тривалості експлуатації НМА у виробничих та інших процесах;
 - контролювання рівня оновлення та забезпечення підприємства НМА.
- Порядок розв'язання перелічених задач можливий різними шляхами:
- з використанням таблиць в електронному вигляді;
 - у власно розроблених програмних системах;
 - використовуючи універсальні програмні системи та забезпечення, створені фірмами-розробниками з метою збирання та відображення облікових даних, ведення операцій, розрахунків, звітності, а також контролю.

Автоматизована система – певна організований комплекс, що складається з сукупності елементів, які збирають, обробляють, узагальнюють, зберігають та передають дані про проведені суб'єктом господарювання операції.

На практиці велика кількість часу використовується спеціалістами на обробку інформації та оформлення необхідної документації вручну. Створивши та/або використовуючи автоматизовану технологію господарюючий суб'єкт частково або повністю зменшує такі витрати, раціоналізуючи робочий час.

У свою чергу, впровадження автоматизованої або «безпаперової» системи ведення обліку забезпечить екологічність ведення підприємствами своєї діяльності, шляхом мінімізації використання паперу.

У вітчизняній практиці ведення підприємствами облікової роботи здійснюється такими найбільш поширеними програмними забезпеченнями: «1С: Підприємство», «БЕСТ ЗВІТ», «Парус», «Галактика», «М.Е. Дос» (ведення електронного документообігу та подання звітності).

Найбільш актуальною та найбільш поширеною серед даних платформ є «1С: Підприємство», а саме нова версія «1С: Бухгалтерія 8.3» за допомогою якої можливе ведення усіх видів обліку автоматизованим шляхом та формування усіх видів необхідної звітності. В конфігурації налаштовані правила ведення обліку у відповідності до українського чинного законодавства.

Основними та практично єдиними діями обліковця під час приходу об'єкта НМА на баланс підприємства є внесення в базу даних початкових відомостей, зокрема: рахунок бухгалтерського обліку та амортизації, строк ефективної експлуатації, ПВ, ЛВ, матеріально відповідального працівника, графік амортизаційних нарахувань при сезонності використання об'єкта тощо.

Робота на платформі «1С: Підприємство» складається з певних етапів: заповнення довідникової інформації, документальна робота, формування звітності (див. рис. 2.8).

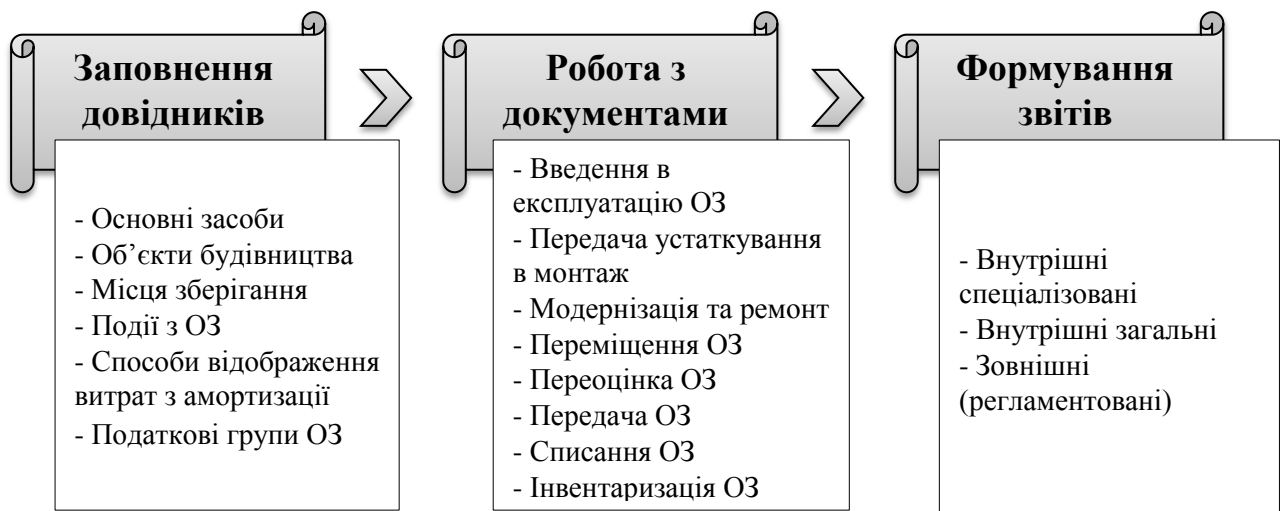


Рисунок 2.8. Етапи роботи в «1С: Підприємство»

Отже, в автоматизованій системі «1С: Підприємство» представлена можливість ведення усіх можливих операцій, пов'язаних з НМА (в складі ОЗ) починаючи із заповненням інформаційної картки об'єкта, завершуючи складанням внутрішніх та зовнішніх форм звітності.

Існує безліч переваг від запровадження підприємствами у своїй діяльності автоматизованої роботи з ведення обліку, а саме:

- ✓ простота, зручність, швидкість оформлення та ведення усієї документації;
- ✓ просте адаптування програми та користувача до конкретних необхідних функцій відповідно до специфіки діяльності;
- ✓ компактне розміщення та невеликі вимоги експлуатування;
- ✓ простота організації технічного обслуговування та консультування;
- ✓ можливість оперативного передавання інформації по каналах зв'язку;
- ✓ оброблення облікової інформації в реальному проміжку часу;

- ✓ можливість розділення програми на окремі частки у відповідності до підрозділу чи посадового доступу;
- ✓ формування інформаційного запиту, а в результаті оперативне отримання відповіді у необхідному обсязі;
- ✓ можливість за мінімальний проміжок часу та з відсутністю зусиль отримати необхідну документацію у чинних типових формах.

Звичайно ж, з поміж численних переваг даних програмних забезпечень існують також певні їх недоліки, зокрема:

- залежність від технічних характеристик комп'ютерної техніки та мережі, в результаті чого можливе сповільнення швидкості обробки даних;
- дані програмні забезпечення є абсолютно не універсальними. Тобто, розробляються спеціальні версії для кожної гілки та галузі ведення бізнесу, проте їх отримання можливе лише за додаткову плату;
- програмне забезпечення продається «напівфабрикатом», що потребує залучення кваліфікованих фахівців або придбання додаткових послуг компанії що реалізувала продукт з метою його наповнення, налаштування та запуску;
- необхідність покупки додаткового пакету послуг з обслуговування, підтримки програмного продукту;
- низький рівень безпеки та захищеності використання баз даних.

Отже, проаналізувавши усі переваги та недоліки в ході використання автоматизованих облікових програм, вважаємо доцільним забезпечити наступні шляхи їх удосконалення:

- ✓ розширення програм для можливості їх використання у будь якій галузі діяльності;
- ✓ надання можливості доступу до програми з будь якого пристрою для віддаленої роботи в будь який час;
- ✓ об'єднати усі можливості програм в єдиний пакет, а саме додаткові обробки «клієнт-банк», електронний документообіг та подання звітності;
- ✓ доопрацювати проблеми захищеності баз даних, шляхом захисту від мережевих вірусів, зломів, а також запровадити ключовий доступ.

Висновки до розділу II

Провівши дослідження питань з методики та організації облікового відображення операцій з НМА варто зазначити наступне:

1. Надходження НМА пояснюється як документально оформлений процес зарахування об'єктів НМА на баланс господарюючого суб'єкта шляхом їх придбання, безоплатного отримання, інвестиційних вкладень, в результаті будівництва та/або статутного внеску, що забезпечує високий рівень виробництва.

2. Переоцінкою об'єктів НМА вважається процес доведення їх залишкової вартості до рівня справедливої. Визначення справедливої вартості об'єктів НМА для їх переоцінки можна поділити на 4 етапи, а саме: створення комісії з кваліфікованих фахівців для визначення справедливої вартості; вибір найбільш підходящих принципів та методів, якими необхідно керуватися відповідно до мети проведення переоцінки; збирання, аналізування відомостей про об'єкт НМА для визначення його справедливої вартості; документальне оформлення отриманих результатів.

3. Знос НМА показує величину змін, зменшення вартості досліджуваного об'єкта в грошовому вимірнику. У свою чергу, амортизація відображає певну суму досліджуваного об'єкта, яка включається у витрати визначеного періоду. У випадку зарахування об'єкта до складу ОЗ, суб'єкт господарської діяльності має право використовувати один з наступних методів: прямолінійний, виробничий, кумулятивний, зменшення залишкової вартості прискореного ЗЗВ.

4. Завданнями автоматизування обліку НМА є: облікове відображення операцій; контрольованість правильного, своєчасного документування операцій з приходу, використання та вибуття НМА; правильність визначення та облікове відображення зносу та переоцінки; своєчасний облік, контроль за витратами з піддержання об'єктів НМА в ефективно функціональному стані, а також відображення раціональності таких платежів; облікове відображення операцій пов'язаних з операційної та фінансовою орендою об'єктів НМА.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ НЕОБОРОНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

3.1. Методика та організація аудиту необоротних матеріальних активів підприємства

Одним із головних факторів виробничої діяльності, беззаперечно є НМА, адже від їх технічного та технологічно рівня залежить кінцева якість та кількість виготовленої продукції, продуктивність роботи та величина рентабельності господарюючого суб'єкта.

Господарські події з об'єктами НМА займають важливе місце і в обліковому середовищі, адже існує необхідність їх повного та точного відображення в первинній документації, регістрах обліку та у відповідних формах звітності.

Об'єктивна перевірка за достовірністю та своєчасністю висвітлення таких операцій та їх підтвердження здійснюється при незалежному фінансово-економічному контролі аудиторськими службами.

Аудитом вважається проведення незалежної перевірки первинної документації, усіх видів звітності та інших інформаційних даних про проведені фінансово-господарські операції, яка складається з визначених етапів, з метою підтвердження їх достовірності, повноти та своєчасності відображення, відповідності встановленим вимогам та нормам чинного законодавства та/або знаходження фактів порушення [46].

Мета проведення аудиту операцій пов'язаних з об'єктами НМА, полягає в перевірці:

- ✓ правдивості первинної документації, яка відображає рух та використання об'єктів НМА;
- ✓ своєчасного та точного висвітлення первинної інформації в зведених формах документів та регістрах обліку;
- ✓ відповідності облікового ведення операцій з НМА до прийнятої облікової

політики господарюючого суб'єкта;

✓ відповідності відображених даних про НМА у звітності суб'єкта господарської діяльності фактичним обсягам [46].

Аудит проводиться з метою надання інформації про фактичний стан господарюючого суб'єкта зацікавленим в цьому внутрішнім та зовнішнім користувачам. Такими користувачами є:

- органи державної влади України та уповноважені ними представники;
- керівництво та особи, які є власниками та/або засновниками суб'єкта господарювання;
- контрагенти, юридичні особи та/або фізичні особи підприємницької діяльності, зацікавлені у господарсько-фінансових результатах діяльності відповідного господарюючого підприємства, в обличчі кредиторів, інвесторів, постачальників тощо.

У свою чергу, можна виділити такі завдання проведення аудиту:

- ❖ перевірка та встановлення правильності чи помилковості оформлення документації операцій пов'язаних з об'єктами НМА, зокрема їх прихід, експлуатація, рух та вибуття;
- ❖ встановлення фактів ефективності їх експлуатації, роботи відповідно до рівня технічної потужності та правильності зберігання;
- ❖ перевірка правильного зазначення строку їх ефективної експлуатації;
- ❖ проведення перевірки правильного визначення величини ПВ та ЛВ, амортизаційних нарахувань та результатів проведення переоцінювання НМА;
- ❖ встановлення правдивості та відповідності понесених витрат на ремонтні роботи НМА та правильного їх відображення;
- ❖ дослідження підстав на основі яких проведено списання та/або ліквідація об'єктів НМА, а також їх відповідність чинному законодавству.

Предмет аудиту об'єктів НМА – це сукупність фінансово-господарських процесів з приходу, руху, експлуатації, наявності та вибуття НМА, а також відносин пов'язаних з такими операціями з внутрішніми працівниками та зовнішніми контрагентами [18, с. 141].

Відповідно цілям та очікуванням, які аудитор поставив при проведенні перевірки, формується певна сукупність об'єктів аудиту НМА (див. рис. 3.1).

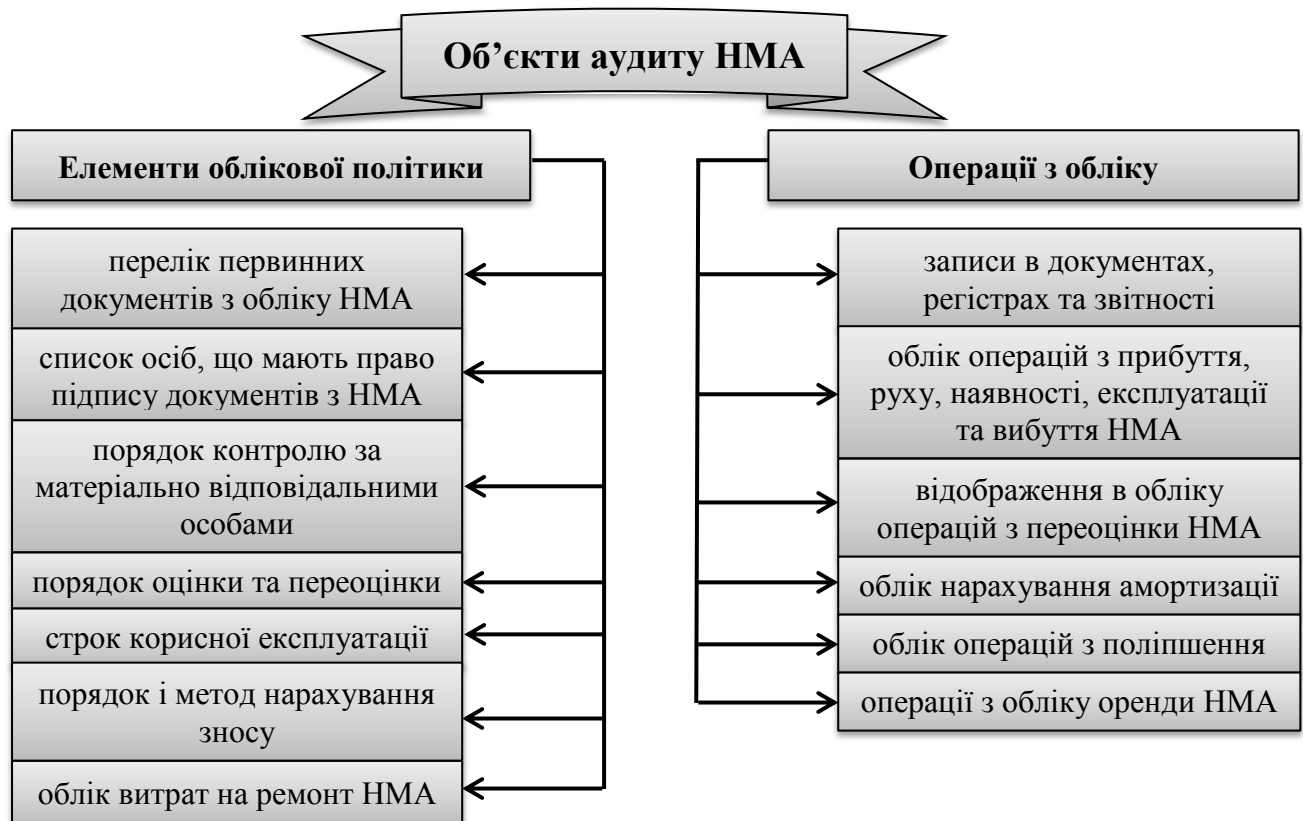


Рисунок 3.1. Сукупність об'єктів аудиту операцій з НМА

Аудитори отримують необхідну інформацію про операції з НМА з наступних джерел:

- чинні законодавчі, нормативні, правові положення, стандарти й акти регламентування обліку НМА;
- облікова політика господарюючого суб'єкта;
- первинна документація з проведених операцій з НМА;
- інвентаризаційні картки та регістри облікового відображення об'єктів;
- записи, акти та висновки проведених в минулому аналогічних процедур перевірки та інші документи узагальнюючі результати аудиту;
- звітність суб'єкта господарської діяльності [2, с. 125].

Для адекватного відображення усіх аспектів діяльності господарюючого суб'єкта та подання достовірного висновку, аудиторські служби повинні одержати бухгалтерські інформаційні дані, які гарантовано є достовірними.

В економічній літературі представлена велика кількість методів аудиту,

які в залежності від поставлених цілей використовує аудитор при перевірці (див. рис. 3.2).



Рисунок 3.2. Сукупність методів аудиту

В ході фактичної перевірки перевіряється кількісний та якісний стан об'єктів НМА за допомогою проведення обстежень, лабораторних аналізів, оглядів та інших способів встановлення реального стану таких об'єктів [46].

Аудит документального характеру є формальним та арифметичним, в ході якого проводять перевірку документації та облікових записів. У свою чергу, формальність полягає у перевірці правильного вказання реквізитів, достовірності наявних підписів та у виявленні виправлень; арифметичність – правильність сум проведених розрахунків.

Аудит документів по суті дає змогу перевірити відповідність проведених господарських операцій чинному законодавству, а також правильність їх облікового відображення та віднесення до витратних і дохідних статей.

Підтвердженням називають процес отримання відповіді у письмовому вигляді та з підписом від особи замовника та/або третіх осіб з метою забезпечення точності інформації.

Спостереження проводиться шляхом візуального огляду проведених фінансово-господарських операцій, з метою одержання загальної «картини» можливостей підприємства-замовника.

У свою чергу, обстеження полягає в особистому знайомстві з предметом аудиту, місцем проведення перевірки.

При опитуванні виконавець перевірки отримує необхідну інформацію від замовника в усній та/або письмовій формі.

Аудит механічної точності здійснює аналіз правильності підрахунків.

Аналітичний тест як метод аудиту полягає в порівнянні даних в аналітичних та відносних величинах (індексах, коефіцієнтах тощо).

Скануванням вважають безперервне, послідовне дослідження кожного етапу та елементу інформації (перегляд документації з руху грошових коштів з метою виявлення незаконних фактів діяльності).

При спеціальній перевірці аудитори залучають спеціалізованих вузькопрофільних фахівців певної галузі (технолога, інженера, архітектора тощо) для виявлення невідповідності нормам певних об'єктів НМА, з метою одержання аргументуючих доказів порушень.

Зустрічний аудит є найбільш глибоким у порівнянні з іншими, адже здійснюється перевірка проведених операцій та відповідної документації замовника й третьої сторони, а також їх порівняння. Проте, для проведення такої перевірки аудитору необхідно отримати дозвіл на доступ до необхідної інформації третьої сторони [46].

На практиці виділяють такі основні методи організації аудиторської перевірки НМА, є:

- суцільний;
- вибіркового;
- аналітичний;
- комбінований.

В ході суцільного аудиту проводиться перевірка абсолютно всіх без виключення складових облікової інформації про здійснену фінансово-господарську діяльність підприємством за певний період часу. За результатом такої перевірки фахівцем надається висновок, де зазначається достовірність та відповідність законодавству відображених операцій. Організація аудиту таким чином надає найбільш точну оцінку діяльності замовника з мінімальним ступенем ризику невиявлення. Недоліком суцільного аудиту є потреба у значних трудових та матеріальних ресурсах, тому при проведенні традиційної перевірки даний вид є недоцільним та не вигідним. У більшості випадків суцільний аудит проводиться з ініціативи слідчих та правоохоронних органів

для виявлення необхідних доказів чи незаконних діянь.

Вибірковий аудит передбачає дослідження окремих необхідних облікових ділянок відповідно до поставленої мети такої перевірки та обсягу вибірки за короткий проміжок часу та з незначними матеріальними затратами. При такій перевірці ризик невиявлення зростає, адже порушення та помилки з великою ймовірністю можуть залишитися поза межами вибірки [2, с. 184].

Аналітичний аудит оцінює фінансові показники діяльності суб'єкта замовника шляхом дослідження їх вірогідної взаємозалежності.

Процес перевірки операцій з НМА розпочинається плануванням роботи аудитора. Мета планування перевірки НМА полягає в визначенні пріоритетних ділянок дослідження, їх черговості та в ефективній організації роботи аудитора.

В ході процесу планування складається загальний аудиторський план та програму. Аудитор-виконавець робіт узгоджує план з адміністрацією підприємства-замовника для досягнення високої результативності перевірки та затвердження графіку проведення аудиту у відповідності до внутрішнього розпорядку. На основі чітко розробленого плану складається програма проведення аудиту НМА, яка містить:

- ❖ завдання перевірки для визначених об'єктів НМА;
- ❖ процедури та методи, які будуть використовуватися для максимальної повноти виконання завдань;
- ❖ етапи проведення перевірки та термін виконання кожного з них.

Відповідно до професійних стандартів аудиту, програма перевірки НМА повинна бути достатньою, деталізованою та містити інформацію про усі можливі проведені операції з такими об'єктами (див. додаток Є).

На початковому етапі перевірки аудитором проводиться контрольна інвентаризація з метою отримання фактичної інформації про їх стан. Важливим етапом перед початком інвентаризації є дослідження відомостей попередніх перевірок, вивчення повноти та своєчасності їх проведення та встановлення відповідності з інвентаризаційними описами, протоколами комісії та картками НМА для впевнення аудитором рівня довіри до внутрішнього контролю.

В ході аудиту, НМА розділяються та перевіряються в таких групах:

- ✓ група власних НМА;
- ✓ НМА, що знаходяться в підприємстві на зберіганні;
- ✓ НМА на стадії ремонту;
- ✓ НМА, що передалися іншим господарюючим суб'єктам на договірних умовах оренди (лізингу);
- ✓ НМА, які надійшли на договірних умовах оренди (лізингу) [46].

Інвентаризація НМА повинна проводитися з урахуванням обов'язкових норм:

- при аудиті необхідно інвентаризувати не лише наявність об'єктів НМА та документи оформлення операцій з ними, а й перевіряти технічні дані та документацію (паспорта об'єктів НМА, умови експлуатації);
- важливо проводити аудит усіх без виключення НМА, як власних так і орендованих;
- враховувати в ході перевірки чинні норми законодавства, а саме проведення інвентаризаційної роботи об'єктів нерухомого характеру проводиться кожних 3 роки та бібліотечних фондів кожних 5 років.

Ретельно перевібивши перевірку облікової інформації та документації, проводиться фактичний огляд об'єктів НМА з метою встановлення фактів їх наявності, відповідності використання установленим норм та за призначенням, визначення ступеню їх зношеності та очікуваного строку використання. В результаті чого їх повна назва, інвентарні та заводські номери, дата виготовлення та початку експлуатації, балансова вартість та призначення заносяться в описи. Ті об'єкти які з певних причин вже є непридатними до використання в технічному процесі та до будь яких способів їх відновлення не включають до опису фактичного залишку. Зношені об'єкти НМА вносять в окремі описи, де окрім технологічної інформації вказують відповідні причини їх непридатності для подальшого використання, на основі чого в подальшому проводитиметься списання таких об'єктів.

У разі, якщо в ході списання виявляються певні запчастини чи

металобрухт, які можливо в подальшому використати у господарській діяльності та/або реалізувати, то на такі об'єкти необхідно скласти окремий із зазначенням їх кількості для потреби для яких вони були використані.

Якщо, в результаті проведеної перевірки виявилися лишки та/або не зафіксовані в облік, відсутні в документації та реєстрах об'єкти НМА, то перевіряючий повинний внести їх до опису фактичних залишків та достовірних даних. У разі неможливого вирахування їх ПВ такі об'єкти НМА за СВ на дату їхнього виявлення, а знос розраховується відповідними експертами та фахівцями, які встановлюють їх фактичний технічний стан [2, с. 201].

Провівши фактичну інвентаризацію наявних НМА аудитор переходить до документальної перевірки. З метою перевірки правильного включення тих чи інших об'єктів до складу НМА, аудитор досліджує умови визнання таких об'єктів, його достовірну оцінку та правильність визначення терміну ефективної експлуатації та ЛВ. Для перевірки строку використання НМА виконавець досліджує наказ про облікову політику господарюючого суб'єкта на наявність такої інформації.

Наступним етапом є визначення правильності порядку приходу об'єктів НМА співставляючи дані відображені в обліку та первинної документації, для цього необхідно з'ясувати такі пункти:

- ❖ визначення шляху приходу НМА на баланс господарюючого суб'єкта;
- ❖ з'ясування повноти та правдивості понесених витрат та сплачених сум пов'язаних з приходом НМА;
- ❖ перевірка правильного визначення ПВ;
- ❖ відповідності платіжних та прибуткових документів випискам банку з врегулювання зобов'язань перед постачальниками;
- ❖ визначення правильності оформлення акту з прийняття об'єктів НМА та супроводжуючих документів;
- ❖ наявність відповідальної особи та комісії за оформлення операцій з приходу, збереження та руху НМА;
- ❖ наявність та правильність оформлення договірних угод з купівлі-продажу

таких об'єктів НМА;

- ❖ відповідність вказаної ПВ вимогам вітчизняних стандартів;
- ❖ наявність протипожежної та охоронної системи [46].

У разі виявлення незаконних операцій з приходу НМА, неправильного або невідповідного оформлення документації, наявності фактів несвоєчасного оприбуткування таких об'єктів, аудитор з'ясовує обставини того чи іншого порушення та винних осіб.

При визначення правильного відображення операцій з переоцінювання НМА, аудитор перевіряє факт їх проведення на дату балансу, а також їх зазначення у документації, а саме в актах переоцінки, бухгалтерських довідках або розрахунках, експертних висновках та інвентарних карточках обліку НМА.

В ході перевірки правильного нарахування амортизаційних сум НМА аудитор перевіряє відповідність методу їх визначення обліковій політиці господарського суб'єкта, а також крім цього досліджує:

- прийняття для усіх об'єктів НМА для амортизаційних нарахувань (виняток становлять лише земля та незавершені капітальні інвестиції);
- нарахування зносу, відповідно до руху та експлуатації об'єкта нМА4
- правильність врахування строку ефективної експлуатації та ЛВ при розрахунку амортизаційних нарахувань;
- закінчення нарахування амортизації НМА, які вже повністю зношені;
- правильність включення сум амортизаційних нарахувань до відповідних статей витрат.

Перевіряючи понесені витрати та сплачені суми в ході ремонтних робіт НМА, аудитором з'ясовується включення тих витрат, що призводять зростанню майбутньої економічної вигоди (модернізація, оновлення, дообладнання) до ПВ відповідних об'єктів, а ті витрати, в результаті понесення яких не очікується жодних вигід до складу відповідних витрат [3, с. 482].

Перевіряючи аналітичні та синтетичні дані операцій з НМА, які відображені в обліку, аудитор підраховує вартість об'єктів у класифікаційних групах та зіставляє отриману інформацію з вказаними залишками у картках

відображення руху НМА по окремих групам.

Аудиторська перевірка операцій з вибуття НМА здійснюється шляхом визначення причин відповідних дій, перевірки підтверджуючих первинних документів та накладних по оприбуткуванню отриманих матеріалів та/або комплектуючих після списання.

Вважаємо доцільним розділити аудит операцій з НМА на визначені етапи, що надасть змогу узагальнити аудиторські процедури (див. рис. 3.3).

I. Підготовчий	Визначення напрямів перевірки, підписання договору, планування
II. Основний	Фактична перевірка необоротних матеріальних активів
Підетап I	Аудит надходження НМА - перевірка правильності документального оформлення, законність, правильність оцінки об'єктів.
Підетап II	Аудит наявності НМА - визначається наявність усіх заявлених у документах об'єктів та достовірність оцінки даних об'єктів обліку.
Підетап III	Аудит амортизаційної політики - перевірка правильності застосування способів нарахування амортизації, а також термінів її
Підетап IV	Аудит переоцінки НМА – перевірка правильності обліку переоцінки необоротних активів, використовуючи для цього відповідні документи.
Підетап V	Аудит ремонтів, поліпшень та модернізації НМА - перевіряються які види ремонтів були проведені та правильність віднесення витрат.
Підетап VI	Аудит НМА переданих в оперативну (фінансову) оренду - перевірка правильності оформлення договорів та інвентарних карток.
Підетап VII	Аудит використання НМА - здійснюється аналіз складу, структури і динаміки основних засобів та інших НМА; їх стану та руху; аналіз забезпеченості підприємства НМА; аналіз ефективності використання.
Підетап VIII	Аудит вибуття НМА - з'ясування причин вибуття об'єктів, звірка з первинними документами факту вибуття та накладними з одержання матеріалів від списання (ліквідації) об'єктів.
III. Заключний	Формування звіту про результати аудиторської перевірки НМА і та аудиторського висновку

Рисунок 3.3. Етапи проведення аудиту НМА

Запропоновані нами етапи проведення аудиторської перевірки щодо правильності, своєчасності, достовірності та законності відображення операцій з НМА та документального їх оформлення надасть значну допомогу у розробці ефективної політики управління такими об'єктами.

3.2. Аналітичні процедури в аудиті необоротних матеріальних активів

При аудиті НМА здійснюються процеси перевірки, дослідження, аналізу облікової інформації визначаючи їх повноту, якість, законність та правдивість. Для досягнення цих цілей аудиторі аналітичним шляхом порівнюють надану інформацію та облікову документацію з фактично виявленими фактами та подіями, тестують розрахунки, підсумовують та повторно упорядковують їх формуючи результати у відповідних звітах [46].

Аналітичними процедурами вважається певний процес оцінювання фінансово-економічних показників проведеної за певний період часу діяльності суб'єкта господарювання, вивчаючи наявність, правдивість та законність їх взаємозв'язку, а також досліджуючи фактичні та/або ймовірні ідентифіковані відхилення. Основним чинним правовим документом, що регулює даний вид проведення аудиту є МСА 250 «Аналітичні процедури».

Використовуючи аналітичні процедури в ході перевірки НМА можна вирішити наступні завдання:

- ✓ розрахувати питому вагу НМА на балансі господарського суб'єкта, а також визначити відповідність їх рівня НТП й необхідний їх обсяг для найбільш оптимального ведення діяльності;
- ✓ оцінити технічний та технологічний стан, темпи, форми, а також методи оновлення НМА;
- ✓ знаходження ймовірних резервів та шляхів вдосконалення експлуатації НМА;
- ✓ оцінити рівень ефективності та інтенсивності експлуатації об'єктів НМА у відповідності до їх технічних характеристик;
- ✓ визначити кінцеві фінансово-економічні та виробничі результати від використання НМА;
- ✓ одержати систематичний опис загального стану господарського суб'єкта;
- ✓ оцінити очікуваний майбутній рівень впевненості можливого подальшого

господарювання суб'єкта [19].

В ході проведення аудиту операцій з НМА використовують різноманітні методи та прийоми запозичені в економічного аналізу, зокрема: порівняльний, вертикальний, факторний та регресійний аналізи, балансовий узагальнюючий метод, сукупність абсолютних та відносних величин тощо (див. табл. 3.1).

Таблиця 3.1.

Методи та прийоми економічного аналізу на різних етапах аудиту

Етапи аудиту	Мета застосування	Аналітичні процедури
<i>Надання згоди на проведення аудиту</i>	Отримання впевненості здатності вчасно, повному обсязі розрахуватись за виконану роботу; збір інформації про клієнта та її систематизація	Аналіз фінансового стану, платоспроможності
<i>Етап планування</i>	Пошук вузьких місць, які потребують ретельного вивчення, визначення зон ризику; підвищення ефективного процесу планування; розподіл часу, встановлення обсягів аудиторських процедур	Метод порівняння: (горизонтальне, вертикальне, трендове), індекс, відносні величини
<i>Здійснення аудиторських процедур по суті</i>	Виявлення відхилень, залишків, оборотів на рахунках обліку, оцінка тренду динамічного ряду, визначення тенденцій та відхилень від них, отримання знань про причини тих чи інших змін; встановлення причинно-наслідкових зв'язків явищ і показників їх оцінка	Метод порівняння: (горизонтальне, вертикальне, трендове), Абсолютні, відносні середні величини та факторний аналіз
<i>Формування робочих документів аудитора</i>	Застосування аналітичних процедур та висновки за результатом їх проведення повинні знайти відображення в робочих документах аудитора, із розкриттям причинно-наслідкових зв'язків	Реалізується принцип економічного аналізу: адекватного тлумачення
<i>Формування аудиторського висновку</i>	Аналітичні розрахунки використовують для доведення отриманих висновків, оцінки загального стану та підрозділів для переконання у виявлених коливань	Аналізу фінансового стану, всі попередні методичні прийоми

У проведення аудиторської перевірки існують такі стадії, як: підготовча, організаційна, технологічна та результативна. У зв'язку з чим застосування методів економічного аналізу в аудиті обов'язкового характеру є невід'ємною потребою на підготовчому та організаційному етапах, з метою одержання попередньої оцінки фінансового стану та можливостей господарського суб'єкта для визначення очікуваної доцільності та масштабу робіт, а також зокрема на результативному етапі для формування достовірного висновку.

На практиці, аудитори в ході технологічної стадії використовують аналіз

більше як загальнонауковий метод, шляхом використання процедур мислення та порівняння. Проте, за умови зазначення в договорі проведення аудиторської перевірки ініціативного характеру та/або надання аудиторами послуг аналізу – методи та прийоми економічного аналізу застосовують на усіх етапах аудиту.

Варто зауважити, якщо використовуючи зазначені методи та прийоми комбінуючи їх між собою різними можливими способами та ставлячи перед аудитором різну мету в кінці перевірки будуть отримуватися різні результати.

При використанні аналітичних даних при проведенні аудиту наявних НМА визначається рух та напрямки їх змін, питома вага у загальній величині на початок та на кінець відповідного аналізуючого періоду (див. табл. 3.2).

Вихідними даними для проведення аналітичних процедур слугує звітність ПП «Торговий дім» БМВ», а саме ф.№1 – «Баланс», ф. №2 – Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) та ф.№5 – «Примітки до фінансової звітності (II розділ)» (див. додаток Ж,З, И).

Таблиця 3.2

**Аналіз обсягу, складу та структури основних об'єктів НМА
ПП «Торговий дім» БМВ» за 2017-2018 рр.**

Види НМА	Вартість за 2017р.		Вартість за 2018р.		Зміна за період	
	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%
Земельні ділянки	12	0,03	30	0,03	+18	0
Будинки, споруди та передавальні пристрої	8834	18,52	13524	12,30	+4690	-6,22
Машини та обладнання	20477	42,93	55335	50,33	+34858	+7,40
Транспортні засоби	16763	35,14	34480	31,36	+17717	-3,78
Інструменти, прилади, інвентар	435	0,91	471	0,43	+36	-0,48
Інші основні засоби	997	2,09	4844	4,41	+3847	+2,32
МНМА	182	0,38	1249	1,14	+1067	+0,76
Всього ОЗ:	47700	100	109933	100	+62233	-

Провівши аналіз структури НМА, можна зробити висновок, що на балансі ПП «Торговий дім» БМВ» знаходиться велика кількість таких об'єктів, зокрема загальна їх вартість на кінець 2018 р. становила 109933 тис. грн., що на 62233 тис. грн. більше в порівнянні з 2017 роком. Найбільшу питому вагу у складі ОЗ на кінець 2018 р. займають машини та обладнання – 50,33%, що у грошовому еквіваленті становить 55335 тис. грн., така перевага пояснюється економічним

видом ведення господарської діяльності – надання послуг з перевезення, оренди транспорту та сільськогосподарської техніки та їх технічне обслуговування. У порівнянні з 2017 роком дана складова суттєво зросла, а саме на 34858 тис. грн. або на 7,40%, що пояснюється позитивними діями із залучення нового обладнання, що сприяє нарощенню масштабів з надання послуг, мінімізації матеріальних та трудових витрат, слідуванню НТП.

Наступною за величиною складовою частиною НМА є транспортні засоби, що становила на кінець 2018 р. 31,36% або 34480 тис. грн. у грошовому вираженні. Така частка пояснюється наявністю великої кількості агротехніки та вантажних автомобілів, які використовують для оброблення земель, збору власної та приймання від інших юридичних та фізичних осіб сировини, а також її перевезення тощо. У порівнянні з 2017 роком вартість даних об'єктів зросла на 17717 тис. грн., в загальному обсязі зменшилася на 3,78%.

Також, досить велику питому вагу серед НМА займають будинки, споруди та передавальні пристрої в загальній сумі на кінець 2018 року 13524 тис. грн., що становить 12,30% загального обсягу, дана величина пояснюється великою кількістю майстерень, бурякопунктів ПП «Торговий дім» БМВ» в межах Львівської та Тернопільської області. У свою чергу на балансі господарського суб'єкта знаходиться й багато інших об'єктів, проте їх питома вага є досить незначною загальній вартості таких об'єктів (див. рис. 3.4).

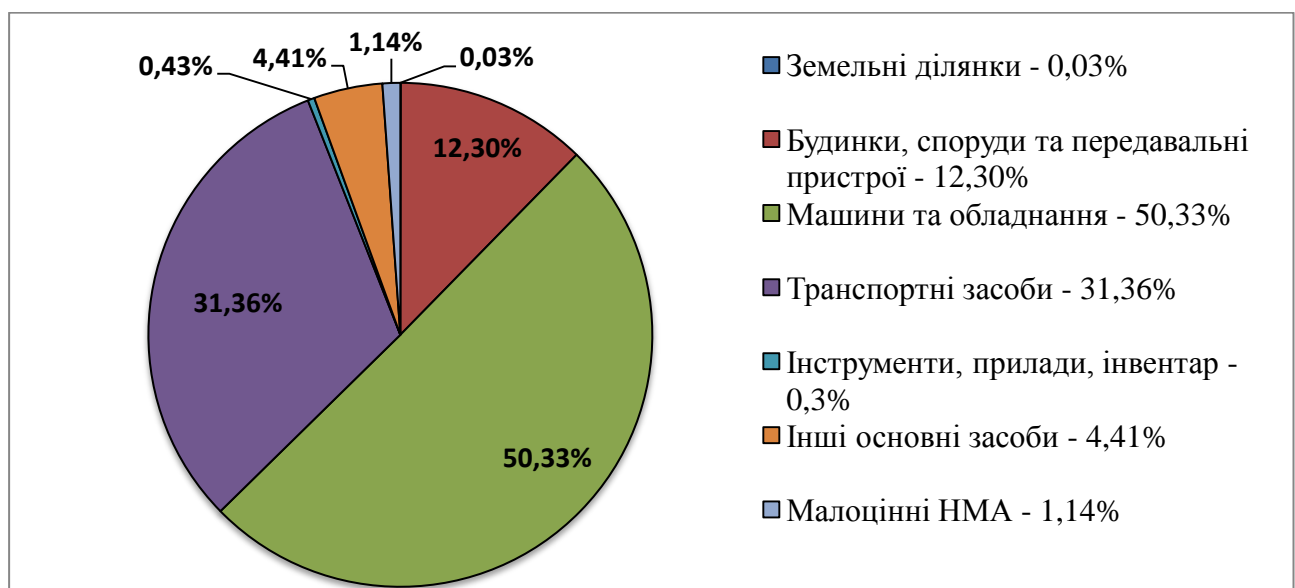


Рисунок 3.4. Структура ОЗ ПП «Торговий дім» БМВ» на 2018 р.

Узагальнюючи отримані в ході аналітичних процедур результати можна констатувати, що величина НМА ПП «Торговий дім» БМВ» в грошовому еквіваленті є досить значною – 109933 тис. грн., що говорить про високу забезпеченість господарського суб'єкта засобами праці.

У разі проведення аналітичних процедур з метою визначення технічного стану та руху об'єктів ОЗ, зокрема НМА, розраховують наступні коефіцієнти:

- зносу (далі – K_3);
- оновлення (далі – K_0);
- вибуття (далі – K_B);
- приросту (далі – $K_{\text{Прир.}}$);
- придатності (далі – $K_{\text{Прид.}}$).

Першою чергою, що впливає на зміну початкових характеристик НМА це їх зношення – споживання їх ПВ відповідно мірі експлуатації таких об'єктів. K_B розраховується станом на початок та кінець року проведення аудиту.

$$K_3 = \frac{\sum \text{Зносу НМА}}{\text{ПВ НМА}} \quad (3.1)$$

Щодо K_0 та K_B , то вони характеризують інтенсивність змін стану НМА, їхнього руху, тобто величини приходу нових об'єктів та вибуття вже зношених.

$$K_0 = \frac{\sum \text{Нововведених НМА}}{\text{ПВ НМА на кінець періоду}} \quad (3.2)$$

$$K_B = \frac{\sum \text{Вибувших НМА}}{\text{ПВ НМА на початок періоду}} \quad (3.3)$$

Важливою умовою в результаті проведеної перевірки руху НМА за допомогою аналітичних процедур є становлення причин та законності вибуття об'єктів та доцільність введення нових.

За необхідності становлення фактичного технічного стану об'єктів НМА застосовують $K_{\text{Прир.}}$ та $K_{\text{Прид.}}$.

$$K_{\text{Прид.}} = \frac{\text{ЗВ НМА}}{\text{ПВ НМА на кінець періоду}} \quad (3.4)$$

$$K_{\text{Прир.}} = \frac{\sum \text{Приросту НМА}}{\text{ПВ НМА на початок періоду}} \quad (3.5)$$

Вважаємо доцільним, з метою більшої наочності розрахувати даний коефіцієнт спираючись на дані річної фінансово-економічної інформації ПП «Торговий дім» БМВ» (див. табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Аналіз зміни технічного стану та руху НМА
ПП «Торговий дім» БМВ» 2018р.**

Показник	На початок року	На кінець року	Зміна
1. ПВ НМА, тис. грн.	47700	109933	+62233
2. Знос, тис. грн.	4463	16277	+11814
4. Надходження НМА, тис. грн.	63743		-
5. Вибуття НМА, тис. грн.	1510		-
6. ЗВ НМА, тис. грн.	43237	93655	+50418
7. Коефіцієнт зносу	0,09	0,15	+0,06
8. Коефіцієнт оновлення	0,58		-
9. Коефіцієнт вибуття	0,03		-
10. Коефіцієнт приросту	1,06		-
11. Коефіцієнт придатності	0,85		-

Провівши аналіз та порівнявши зміни в технічному стані НМА можна сказати, що K_3 протягом періоду перевірки зріс на 6%, що вказує на невисокий рівень погіршення таких об'єктів. Також варто заважити, що дані показники є досить позитивними, а саме 0,09 у 2017 р. та 0,15 у 2018р., що говорить про мінімальне зношення НМА та ефективну політику господарського суб'єкта щодо удосконалення та підтримання належного стану основних засобів.

Розрахувавши на основі фінансово-економічної інформації про діяльність ПП «Торговий дім» БМВ» 2018р. отримали позитивний результат $K_0 > K_B$ ($0,58 > 0,03$), що свідчить про слідування НТП.

Щодо розрахованого $K_{Прир.}$ – 1,06, то він свідчить про зростання вартості об'єктів НМА, що надає можливість ПП «Торговий дім» БМВ» в короткий термін розширити свою діяльність та збільшити обсяги надання послуг.

Позитивним в результаті розрахунку є $K_{Прид.}$, і свідчить про те, що 85% наявних у ПП «Торговий дім» БМВ» на 2018 р. об'єктів НМА мають здатність до ефективної експлуатації у діяльності підприємства.

У випадку використання аналітичних процедур з метою встановлення рівня ефективного застосування НМА, на практиці використовують натуральні

та вартісні величини, темпи росту НМА, фондоозброєність трудових ресурсів та їх продуктивності (див. рис. 3.5).



Рисунок 3.5. Показники ефективності використання НМА

Варто зауважити, капітало- та фондовіддача (далі – Φ_B) є величинами, що мають найбільш узагальнюючий характер, вказуючи вартість виробленої продукції на одну гривню середньорічної суми НМА.

Фондомісткість (далі – Φ_M) дозволяє фахівцям провести оцінку та визначити потреб НМА та допомагає в ході планування обсягу виготовлення продукції на найближчий майбутній період. Тобто, Φ_M є оберненим показником до величини Φ_B .

$$\Phi_B = \frac{\text{Собівартість наданих послуг}}{\text{Середньорічна вартість НМА}} \quad (3.6)$$

$$\Phi_M = \frac{\text{Середньорічна вартість НМА}}{\text{Собівартість наданих послуг}} \quad (3.7)$$

Якщо в ході проведення аудиту виникає необхідність у визначенні рівня забезпеченості господарського суб'єкта НМА, то доцільним буде розрахувати показник фондоозброєності праці (далі – Φ_O).

$$\Phi_O = \frac{\text{Середньорічна вартість НМА}}{\text{Середньооблікова чисельність праївників}} \quad (3.8)$$

Варто відмітити також обов'язковість та ефективність розрахунку такої величини як показник рентабельності (далі – $P_{\text{НМА}}$) необоротних матеріальних активів, який показує відображає суму отриманого прибутку, відповідного звітного періоду, на одну гривню НМА.

$$P_{\text{НМА}} = \frac{\text{Чистий прибуток за звітний період}}{\text{Середньорічна вартість НМА}} \quad (3.9)$$

З метою більшої наочності, вважаємо доцільним розрахувати показники інтенсивності експлуатації НМА орієнтуючись на дані річної фінансово-економічної інформації ПП «Торговий дім» БМВ» (див. табл. 3.4).

Таблиця 3.4

**Аналіз інтенсивності експлуатації НМА
ПП «Торговий дім» БМВ» 2018р.**

Показник	2018 рік
1. Обсяг наданих послуг, тис грн.	76790
2. Середньорічна вартість НМА, тис. грн.	68446
3. Чистий прибуток, тис. грн.	21688
4. Середньорічна чисельність працівників, осіб	86
5. Фондовіддача, грн.	1,12
6. Фондомісткість, грн.	0,89
7. Фондоозброєність, грн.	795,88
8. Рентабельність, %	31,69

Проаналізувавши отримані дані інтенсивності експлуатації НМА, можна однозначно сказати, що всі отримані величини показників, мають позитивний характер. В ході розрахунку ми отримали значення Φ_V у 2018 р. був на рівні 1,12 це означає, що ПП «Торговий дім» БМВ» на кожну гривню наявних НМА реалізує послуги на 1,12 гривні. У випадку Φ_M , то ми бачимо, що для реалізації 1 грн. послуг господарюючий суб'єкт несе витрати НМА у сумі 0,89 гривні. Варто зауважити, що в разі нормальної діяльності господарського суб'єкта Φ_V повинна бути більшою за Φ_M , як і в нашому випадку. Розрахувавши Φ_O можна зробити висновок, що на кожного робітника припадає 795,88 гривні НМА підприємства. У даному випадку, чим вищою є дана величина, тим краще господарський суб'єкт забезпечений НМА, що сприяє нарощенню обсягів з надання послуг та реалізації товарів.

Отримана нами величина $P_{\text{НМА}} - 31,69\%$, свідчить про наявну ефективну експлуатацію НМА на ПП «Торговий дім» БМВ» у 2018 році, адже є вищою середньої нормативної. В загальному понятті чим більша величина $P_{\text{НМА}}$, тим більшим є прибуток від застосування НМА.

Висновки до розділу III

Дослідивши положення методики та організації проведення аудиту НМА за допомогою аналітичних процедур дає змогу визначити наступне:

1. Аудитом вважається проведення незалежної перевірки первинної документації, усіх видів звітності та інших інформаційних даних про проведені фінансово-господарські операції, яка складається з визначених етапів, з метою підтвердження їх достовірності, повноти та своєчасності відображення, відповідності встановленим вимогам та нормам чинного законодавства та/або знаходження фактів порушення. Мета проведення аудиту операцій пов'язаних з об'єктами НМА, полягає в перевірці: правдивості первинної документації, яка відображає рух та використання об'єктів; своєчасного висвітлення первинної інформації в зведених формах документів, реєстрах; відповідність облікового ведення операцій з НМА до прийнятої облікової політики господарюючого суб'єкта.

2. Провівши аналіз структури НМА, можна зробити висновок, що на балансі ПП «Торговий дім» БМВ» знаходиться велика кількість таких об'єктів, зокрема загальна їх вартість на кінець 2018 р. становила 109933 тис. грн., що на 62233 тис. грн. більше в порівнянні з 2017 роком. Найбільшу питому вагу у складі ОЗ на кінець 2018 р. займають машини та обладнання – 50,33%, що у грошовому еквіваленті становить 55335 тис. грн., така перевага пояснюється економічним видом ведення господарської діяльності – надання послуг з перевезення, оренди транспорту та сільськогосподарської техніки та їх технічне обслуговування. У порівнянні з 2017 роком дана складова зросла на 34858 тис. грн. або на 7,40%, що пояснюється позитивними діями із залучення нового обладнання, що сприяє нарощенню масштабів з надання послуг. Наступною за величиною складовою частиною НМА є транспортні засоби, що становила на кінець 2018 р. 31,36% або 34480 тис. грн.. Також, велику питому вагу серед НМА займають будинки, споруди та передавальні пристрої в загальній сумі на кінець 2018 року 13524 тис. грн., що становить 12,30% загального обсягу.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В результаті проведеного ефективного дослідження визначено основні теоретико-методологічні та організаційні аспекти обліку та аудиту об'єктів необоротних матеріальних активів. Підсумовуючи результати проведеної роботи варто зробити наступні висновки:

1. Необоротний матеріальний актив – обов'язковий атрибут ефективної, прибуткової організації виробництва. Оптимальна кількість та раціональна структура їх складу безпосередньо сприяє нарощуванню виробничих потужностей, підвищення конкурентоспроможності на галузевому рівні, високій дохідності країни, адже є матеріально-технічною основою. Необоротні матеріальні активи – сукупність введених в експлуатацію активів виробничого та/або невиробничого призначення, які мають фізичний стан та матеріальну форму, частками переносять оцінену вартість протягом строку корисної експлуатації (який обов'язково становить більше одного календарного року чи операційного циклу, якщо він довший за рік) на готову продукцію (товари, послуги), які підприємство використовує в процесі економічно-господарській діяльності і очікує на отримання вигід в майбутніх періодах.

2. Для визначення активу як повноцінного необоротного матеріального активу, потрібно враховувати такі критерії як: матеріально-речова форма; термін корисної експлуатації більше одного календарного року (операційного циклу, якщо такий цикл більший 12 календарних місяців); у майбутньому від експлуатації таких активів очікується отримання певних економічних вигод; не передбачається в ближчому часі їх продаж (тобто економічні вигоди актив повинен приносити в результаті його використання в основній чи будь якій іншій діяльності підприємства, а не в результаті його продажу чи перепродажу як товару); вартість такого активу повинна визначатися достовірно.

3. Організація обліку довготривалих необоротних активів – це цілісний процес, що впорядковує взаємопов'язані та взаємоузгоджені способи, методи та прийоми обліку, що створюють певний комплекс щодо виявлення, збору,

реєстрації, накопичення, узагальнення даних про надходження, використання, вибуття об'єктів необоротних матеріальних активів суб'єкта господарської діяльності та передачі цих даних управлінцям для прийняття відповідних рішень. Вважаємо правильними наступні шляхи, щодо удосконалення даного процесу організації для будь якого підприємства: формування необхідного складу та величини облікових даних, у відповідності до галузі та специфіки діяльності господарства, що забезпечить високу ефективність виконання поставлених завдань перед обліком необоротних матеріальних активів; дослідження сучасних розробок або ж створення власних удосконалених носіїв облікових даних, автоматизованих систем, тощо та запровадження їх у своїй діяльності для досягнення високого рівня інформативності та ефективності роботи; детальний аналіз особливостей своєї діяльності та її масштабів для розробки ефективної та раціональної схеми документообігу, формуванню відповідних підрозділів та розподілу повноважень по кожній ланці задля мінімізації трудових, матеріальних та фінансових затрат, що у свою чергу дозволить забезпечити ефективну діяльність суб'єкта господарювання та у глобальному контексті підвищити рівень конкурентоспроможності.

4. Проаналізувавши термін «надходження» НМА, доцільним буде охарактеризувати його більш розширено, а саме як документально оформлений процес зарахування об'єктів НМА на баланс господарюючого суб'єкта шляхом їх придбання, безоплатного отримання, інвестиційних вкладень, в результаті будівництва та/або статутного внеску, що забезпечує високий рівень виробництва. Зокрема, первісна вартість об'єкта НМА, при його придбанні, формується з наступних витрат: платежі на користь постачальників таких активів, а також підрядникам за надані будівельно-монтажні роботи (за виключенням непрямих податків); реєстраційні податки та збори, мито та/або подібні платежі, пов'язані з придбанням чи одержанням права на об'єкт НМА; оплати ввізного мита; вартість непрямих податків пов'язаних з купівлею чи будівництвом НМА, за умови що такі податки не підлягають відшкодуванню платнику; страхові платежі по доставці об'єкта НМА; сплачені контрагентам

суми за отримані послуги по транспортуванні, установці, настроюванні та/або налагоджуванні об'єкта НМА; суми всіх інших платежів, які понесенні безпосередньо в процесі доведення об'єкта НМА до запланованого функціонально придатного стану, а також фінансові витрати передбачені відповідним П(С)БО 31.

5. У певних ситуаціях виникає знецінення об'єктів необоротних матеріальних активів та суттєво зростає відмінність їх залишкової та справедливої вартості. В такому випадку, згідно П(С)БО 7 організації повинні проводити переоцінку основних засобів, зокрема НМА. Переоцінкою об'єктів НМА вважається процес доведення їх залишкової вартості до рівня справедливої. Визначення справедливої вартості НМА для їх переоцінки можна поділити на етапи, а саме: створення комісії з кваліфікованих фахівців для визначення справедливої вартості; вибір найбільш підходящих принципів та методів, якими необхідно керуватися відповідно до мети проведення переоцінки; етап за якого збираються та аналізуються відомості про об'єкт НМА для визначення його справедливої вартості; документальне оформлення отриманих результатів.

6. Відповідно до П(С)БО 7 переоцінювання об'єктів ОЗ, зокрема НМА повинно проводитися на дату балансу, за умови суттєвої відмінності його залишкової вартості від справедливої на таку дату. Зокрема, в чинному законодавстві зазначається, що звітність складається наприкінці звітного періоду, яким є календарний рік. Проте, існує таке поняття, як «проміжна звітність», яка подається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного періоду (баланс, звіт про фінансові результати). Тобто, з цього випливає, якщо підприємство подає звітність щоквартально, то й аналогічно повинно проводити переоцінку. МСБО 16 зазначає, що проведення переоцінювання об'єктів ОЗ кожного звітного періоду необхідне лише за умови значних та непостійних коливань справедливої вартості таких об'єктів. Якщо ж таких процесів в ринковій економіці не спостерігається, то їх переоцінку доцільно проводити раз на 3-5 роки. Тому, вважаємо за необхідне доповнити

аналогічним роз'ясненням й українське законодавство.

7. Найбільш поширеним видом вибуття об'єктів НМА є їх продаж. У зв'язку з цим такі об'єкти переводяться до складу утримуваних для продажу. Існують певні критерії визнання необоротних активів та груп вибуття, а саме: отримання економічних та/або фінансових вигід від їх реалізації за певну винагороду, а не від їх експлуатації; об'єкт готовий до реалізації в його теперішньому реальному стані; очікувана реалізація буде здійсненна протягом року з дати визнання їх утримуваними для продажу (за певних умов може бути продовжено); реалізація об'єкта здійснюється на звичайних (стандартних) умовах продажі як і для схожих активів; існує висока ймовірність їх продажі, а саме: підготовлено порядок дій з реалізації та/або укладено договір такої події, проводиться їх пропозиція на ринку за визначеною та відповідною до аналогічних об'єктів ціною.

8. Відповідно до вітчизняного П(С)БО 7 знос трактується як певна вартість його амортизації від моменту початку експлуатації до необхідної звітної дати. У свою чергу, амортизація відображає певну суму досліджуваного об'єкта, яка включається у витрати визначеного періоду.

9. Завданнями автоматизування обліку НМА є: облікове відображення операцій; контрольованість правильного, своєчасного документування операцій з приходу, використання та вибуття НМА; правильність визначення та облікове відображення зносу та переоцінки; своєчасний облік, контроль за витратами з піддержання об'єктів НМА в ефективно функціональному стані, а також відображення раціональності таких платежів; облікове відображення операцій пов'язаних з операційної та фінансовою орендою об'єктів НМА.

10. Проаналізувавши усі переваги та недоліки в ході використання автоматизованих облікових програм, вважаємо доцільним забезпечити наступні шляхи їх удосконалення: розширення програм для можливості їх використання у будь якій галузі діяльності; надання можливості доступу до програми з будь якого пристрою для віддаленої роботи в будь який час; об'єднати усі можливості програм в єдиний пакет, а саме додаткові обробки «клієнт-банк»,

електронний документообіг та подання звітності; доопрацювати проблеми захищеності баз даних, шляхом захисту від мережевих вірусів, зломів, а також запровадити ключовий доступ.

11. Проведення незалежної перевірки первинної документації, усіх видів звітності та інших інформаційних даних про проведені фінансово-господарські операції, з метою підтвердження їх достовірності, повноти та своєчасності відображення, відповідності встановленим вимогам та нормам чинного законодавства та/або знаходження фактів порушення називається аудитом НМА. Мета проведення аудиту операцій пов'язаних з об'єктами НМА, полягає в перевірці: правдивості первинної документації, яка відображає рух та використання об'єктів; своєчасного висвітлення первинної інформації в зведених формах документів, реєстрах; відповідність облікового ведення операцій з НМА до прийнятої облікової політики господарюючого суб'єкта.

12. Провівши аналіз структури НМА, можна зробити висновок, що на балансі ПП «Торговий дім» БМВ» знаходиться велика кількість таких об'єктів, зокрема загальна їх вартість на кінець 2018 р. становила 2198655 тис. грн. Проаналізувавши отримані дані інтенсивності експлуатації НМА, можна сказати, що всі отримані величини показників, мають позитивний характер. В ході розрахунку значення Φ_B у 2018 р. було на рівні 1,12 це означає, що ПП «Торговий дім» БМВ» на кожен гривню наявних НМА реалізує послуги на 1,12 гривні. У випадку Φ_M , то ми бачимо, що для реалізації 1 грн. послуг господарюючий суб'єкт несе витрати НМА у сумі 0,89 гривні. Розрахувавши Φ_O можна зробити висновок, що на кожного робітника припадає 795,88 гривні НМА підприємства. У даному випадку, чим вищою є дана величина, тим краще господарський суб'єкт забезпечений НМА, що сприяє нарощенню обсягів з надання послуг та реалізації товарів. Отримана нами величина $R_{HMA} = 31,69\%$, свідчить про наявну ефективну експлуатацію НМА на ПП «Торговий дім» БМВ» у 2018 році, адже є вищою середньої нормативної. В загальному понятті чим більша величина R_{HMA} , тим більшим є прибуток від застосування НМА.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Амортизація і оптимальні строки служби техніки, С.Н. Козьменко, Т.А. Васильєва, С.П. Ярошенко. Суми: Ділові перспективи, 2015. 223 с.
2. Аудит і ревізія підприємницької діяльності. Навчальний посібник для студ. вищ. навч. закл. спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП "Рута", 2012. 416 с.
3. Аудит: Учебник для вузов. Под. ред. проф. Подольского В.И. М.: Юнити Дана, 2009. 570 с.
4. Бабій В. Роль основних засобів в процесі виробництва: Наукові записки, серія: Економіка, 2011. № 10. С. 200 – 202.
5. Бабіч В. Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів: обліковий та податковий аспекти: Бухгалтерський облік і аудит, 2012.
6. Богатко Н. Справедлива вартість основних засобів і методи її визначення: Все про бухгалтерський облік, 2016. № 67. С. 5 – 10.
7. Большой бухгалтерский словарь. Под.ред. А.Н. Азрилияна: Институт новой экономики, 2015. 574 с.;
8. Большой экономический словарь. М.: Книжный мир, 2001. 895 с.;
9. Борисенко З.М. Амортизационная политика: Наукова думка, 2013. 135 с.
10. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навчальний посібник для студентів. Житомир, 2016. 544с.;
11. Бутинець Ф.Ф., Бухгалтерський фінансовий облік: підручник. 5-е вид., перероб. і доп., Житомир: ЖІТІ, 2015. 672 с.
12. Ватуля І.Д., Канцедаль Н.А., Пономаренко О.Г. Аудит. Практикум: Навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2010. 304 с.
13. Великий словник бухгалтера: уклад. В. Кузнецов, О. Михайленко. 2-ге вид., пере- роб і доп. Харків: Фактор, 2005. 532 с.
14. Войнаренко М. П., Пономарьова Н. А., Замазій О. В. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 488 с.

15. Волкова і. А. Фінансовий облік: навчальний посібник. Київ: центр учбової літератури, 2015. 228 с.
16. Городянська Л.В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналіз. Київ: КНЕУ, 2014. 224 с.
17. Гречко, С.М. Процес надходження основних засобів у системі бухгалтерського обліку: економіко-теоретичні положення: Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки, № 4 (16), 2012. URL: <http://web.znu.edu.ua/herald/issues/2012/eco-4-2012/114-122.pdf>
18. Давидов Г.М. Аудит: Навчальний посібник. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ.: Т-во "Знання", КОО, 2014. 363 с.
19. Диба В. М. Облік та аналіз необоротних активів: монографія. Київ: КНЕУ, 2008. 288 с.
20. Економіка від А до Я: понятійно-термінологічний словник, О. В. Куроченко, В. П. Сладкевич та ін. Київ: Персонал, 2008. 368 с.
21. Економічна енциклопедія : у трьох томах. С. В. Мочерний. Київ: Видавничий центр «Академія», 2001. 848 с.
22. Жарікова О. О. Історичні аспекти формування облікової категорії «необоротні активи»: Вісник СНУ, 2010. № 109. С. 37-42.
23. Жолнер І. Фінансовий облік за міжнародними стандартами : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2012. С. 85-134
24. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник 3-тє вид., доп. і перероб. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. 844 с.
25. Задорожний З. В. Проблеми обліку основних засобів і капітальних інвестицій. Тернопіль, 2002. С. 18 - 22.
26. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16. 07. 99 р. № 996 XIV. Електронна бібліотека «Юрист-плюс». - К.: ЦКТ, 2012.
27. Измайлова Н.В. Управління необоротними активами підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н. Київ, 2014.
28. Інвестування : навчальний посібник. В.М. Гриньової. Харків :

- Видавництво «Інжек», 2014. 320 с .
29. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товаро-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69. Електронна бібліотека “Юрист-плюс”. Київ : ЦКТ, 2012.
 30. Історія економічних учень : підручник. В. Д. Базилевича. 4-те вид., випр. і доп. Київ : Знання, 2013. 582 с.
 31. Історія економічних учень : підручник. В. Д. Базилевича. 5-те вид., випр. і доп. Київ : Знання, 2016. 575 с.
 32. Іщенко О.А Сутність оцінки та її значення в обліку необоротних активів бюджетних установ. URL : <http://eztuir.ztu.edu.Ua/3702/1/170.pdf> 132
 33. Карев О. Розрахунок амортизації. Бухгалтерський облік і аудит, 2016. С. 24- 33.
 34. Кафка С.М. Методичні підходи до обліку операцій з надходження необоротних активів. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку, 2014. С. 225–234. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/VNULPM_2014_797
 35. Кендюхов О. В. Ефективне управління інтелектуальним капіталом : монографія. Донецьк : НАН України, Інститут економіки промисловості, ДонУЕП, 2008. 363 с.
 36. Кірей О. Основні засоби та основні фонди: як розділити : періодичне видання Дебет -Кредит, 2014. № 41. С. 34 – 40.
 37. Кірей О. Статистична і фінансова звітність про основні засоби : періодичне видання. Бухгалтерія, 2016. № 52. С. 54 – 58.
 38. Кларк Д. Б. Распределение богатства URL: [http:// eklit.narod.ru/klrk009.htm](http://eklit.narod.ru/klrk009.htm)
 39. Коноплицький В. Л. Економічний словник: тлумачно-термінологічний. Київ : КНТ, 2015. 580 с.
 40. Конспект лекцій з дисципліни «Фінансовий облік» (розділи «Облік

- основних засобів», «Облік інших необоротних матеріальних активів», «Облік нематеріальних активів») для студентів III курсу всіх форм навчання всіх спеціальностей. Одеса : ОДЕУ, ротاپринт, 2010 р. 82 с
41. Котик Н. Амортизация: налоговый и бухгалтерский учет. Київ: Фактор, 2009. 147 с.
 42. Криштопа І. Оцінка нематеріальних активів: проблемні питання та напрямки їх вирішення. Галицький економічний вісник., 2010. № 1(26). С. 169-176.
 43. Кроп О.П. Удосконалення організації обліку основних засобів. Економічні науки. Облік і фінанси, 2013. С. 380–386. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10\(3\)__64.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(3)__64.pdf)
 44. Крупка Я. Д. Облік інвестицій: монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2001. 302 с .
 45. Крупка Я. Д. Методи оцінки майна та інвестицій в обліку й звітності : Економічний часопис Східноєвропейського НУ ім. Лесі Українки, 2015. С. 76- 83. URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/echcenu_2015_1_17
 46. Куликова Л.И. Аудит операций с основными средствами. Аудиторские ведомости, 2016. С. 25 – 27.
 47. Лебедева О. Бухгалтерський облік витрат на ремонт основних засобів. Все про бухгалтерський облік, 2016. № 17. С. 19 – 20.
 48. Лишиленко О. В. Фінансовий облік : підручник. - 2-ге вид., перероб. і доп. - Київ : центр навчальної літератури, 2008. 556 с.
 49. Лучко М. Складні питання в обліку основних засобів. Соціально-економічні проблеми і держава. 2013. С. 188–194. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Sepid_2013_2_21.pdf
 50. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи: монографія. Житомир: ЖІТІ, 2008. 384 с.
 51. Маршалл А. Общие принципы экономической науки. URL: http://www.gumfak.ru/econom_html/marshall/
 52. Мельник Л. Г. Экономика и информация : экономика информации и

- информация в экономике : Экономический словарь. Суми: ИД «Универсальная книга», 2016. 384 с.
53. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433.
 54. Милль Дж. С. Основи політекономічної думки URL : http://www.gumfak.ru/econom_html/myll/
 55. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Перекл. з англ. за ред. Голова С. Ф. Київ : Федерація проф. бухгалтерів і аудиторів України, 2016. 736 с.
 56. Морозова Н. Оцінка і переоцінка основних засобів. Бухгалтерія.- 2016. № 62. С. 69 – 75.
 57. Моссаковський В. Шляхи вдосконалення обліку амортизації. Бухгалтерський облік і аудит. 2012. № 4.
 58. Моссаковський В.Б. Невирішені питання обліку непоточних активів. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 5 С. 17–28.
 59. Назаренко І. Заповнюємо бланки обліку основних засобів. Все про бухгалтерський облік. 2016. № 54. С. 11 – 13.
 60. Назарова І.Я. Аналіз методів оцінки активів, зобов'язань та капіталу при реорганізації підприємств: Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. Тернопіль: ТНЕУ, 2013. Том 14. С. 214-220.
 61. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 URL: <http://www.minfin.gov.ua>.
 62. Наумчук, О.А. Основні засоби: методика обліку і формування облікової політики: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04. Укоопспілка. Львів, комерц. академ. Львів., 2005. 26 с.
 63. Нидлз Б. Принципы бухгалтерського учета; пер. с англ. [под ред. Я. В. Соколова]. 2-е изд., стереотип. М. : Финансы и статистика, 2016. 496 с.
 64. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник для студ. спец.

- 7050106 «Облік і аудит». Ф.Ф. Бутинець. Житомир: ЖІТІ, 2014. 576 с.
65. Основні засоби. Баланс. Бібліотека бухгалтера. 2008. № 1. С. 5 – 77.
 66. Основні засоби. Все про бухгалтерський облік. 2009. № 52. С. 12 – 24.
 67. Основні засоби. Посібник для практика. Все про бухгалтерський облік. - 2017. № 32. С. 3 – 63.
 68. Основні засоби: бухгалтерський облік. Нова бухгалтерія. 2016. С. 3 – 145.
 69. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. под ред. проф. Я. В. Соколова. М. : Финансы и статистика, 2001. 356 с.
 70. Петик М.І. Ефективність управління обіговими активами суб'єктів підприємництва : Науковий вісник. НЛТУ України. 2011- Вип. 21(4).
 71. Петрук Н. В. Класифікація активів підприємств з урахуванням міжнародних стандартів фінансової звітності : збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2016. № 1. С. 235-242.
 72. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджений 136 наказом Міністерства фінансів України від 30. 11. 99 р. № 291. Електронна бібліотека «Юрист-плюс». К.: ЦКТ, 2012.
 73. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755- VI . URL : <http://zakon3.rada.gov.ua /2755>
 74. Питель С. В. Облік інвестиційно-інноваційної діяльності: навчальний посібник. Крупка Я.Д., С.В. Питель, І.В. Мельничук– Тернопіль, ТАЙП, 2011. 234с.
 75. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28. 07. 2000 р. № 181. Електронна бібліотека «Юрист-плюс». Київ : ЦКТ, 2012.
 76. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7. 07. 1999 р. № 163. Електронна бібліотека «Юрист-плюс». К.: ЦКТ, 2012.
 77. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»,

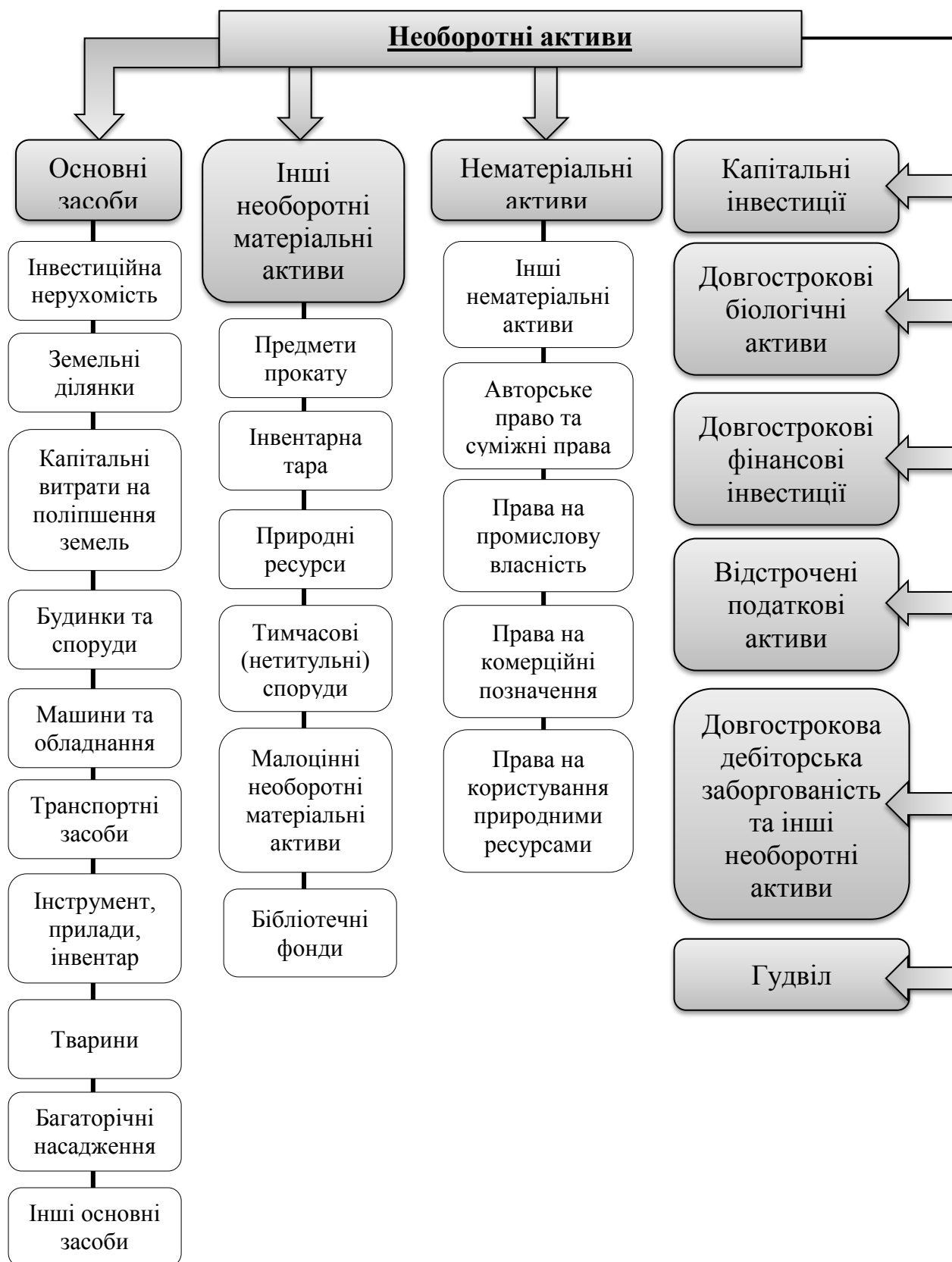
- затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р.
№92 URL : <http://search.ligazakon.ua>
78. Пушкар М.С. Фінансовий облік. Підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 628 с.
79. Райс Э. Разоблачение тайн бухгалтерского учета. Как разобраться в бухгалтерской отчетности и в финансовом анализе ; [пер. с англ.] М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2006. 352 с.
80. Румянцева Е. Е. Новая экономическая энциклопедия. М. : ИНФРА-М, 2005. 724 с.
81. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : «Центр учбової літератури», 2013. 688 с.
82. Сажинець С. Амортизація повністю зношених основних засобів. Баланс. 2014. № 4. С. 60 – 62.
83. Сажинець С.Й. Документальне забезпечення обліку амортизації необоротних активів підприємства URL: <http://businessinform/2013/269.pdf>
84. Сафронська І.М. Сутність та завдання обліку основних засобів : збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2013. С. 245–251. URL : [http://nbuv.gov.ua/jpdf/znptdau_2013_2\(2\)__32.pdf](http://nbuv.gov.ua/jpdf/znptdau_2013_2(2)__32.pdf)
85. Семейон В. С. Бухгалтерський облік необоротних активів в Україні та Угорщині: порівняльний аспект : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз, аудит». Житомир, 2010. 22 с.
86. Семейон В. С. Поняття необоротних активів, їх класифікація та склад. Вісник Житомирського державного технологічного університету: економічні науки. 2015. № 3 С. 161-167.
87. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. URL : http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Econom/smit/index.php.
88. Смоленюк, П.С. Облік основних засобів в нових умовах господарювання. Наука й економіка. 2016, № 1 (25). С. 108-116.

89. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособ. М. : Аудит, ЮНИТИ, 2016. 638 с.
90. Соколов Я. В. История бухгалтерского учета : учеб. Киев. : Финансы и статистика, 2004. 272 с.
91. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета : учеб. Киев.: Финансы и статистика, 2005. 496 с.
92. Терехов А.А. Аудит. : учеб, Харьков, 2014. 512 с.
93. Терехова В.А. Финансовый учёт : учеб. краткий курс. Харьков,2015.368 с.
94. Финансово-инвестиционный словарь. Дж. Доунс, Дж. Элиот Гудман ; перевод 4-го, пе- рераб. и доп. англ. изд. М. : ИНФРА-М, 2002. 586 с.
95. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета : пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. М. : Финансы и статистика, 2016. 576 с.
96. Хома С.В. Особливості обліку необоротних активів, утримуваних для продажу. Бухгалтерський облік і аудит. 2009. № 4 С. 20–24.
97. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник 3-тє вид., перероб. і допов. Київ : Знання, 2009. 535 с.

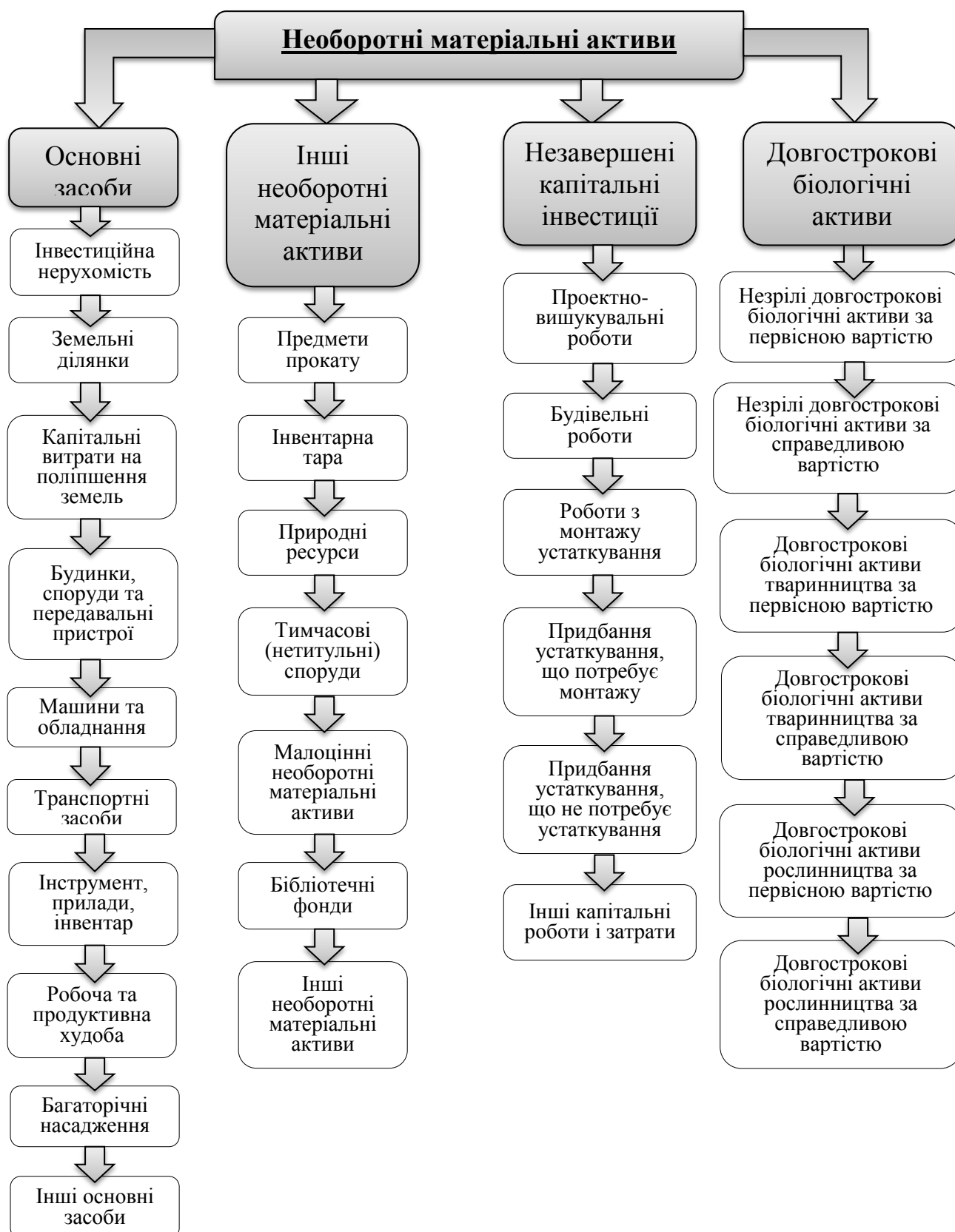
ДОДАТКИ

Додаток А

Класифікація необоротних активів



Класифікація необоротних матеріальних активів



Додаток В

Групи основних засобів та необоротних матеріальних активів, згідно ПКУ

Групи основних засобів

Група 1 – земельні ділянки

Група 2 – капітальні втрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом

Група 3 – будівлі, споруди, передавальні пристрої

Група 4 – машини та обладнання

Група 5 – транспортні засоби

Група 6 – Інструменти, прилади, інвентар (меблі)

Група 7 – тварини

Група 8 – багаторічні насадження

Група 9 – інші основні засоби

Група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи

Група 12 – тимчасові нетитульні споруди

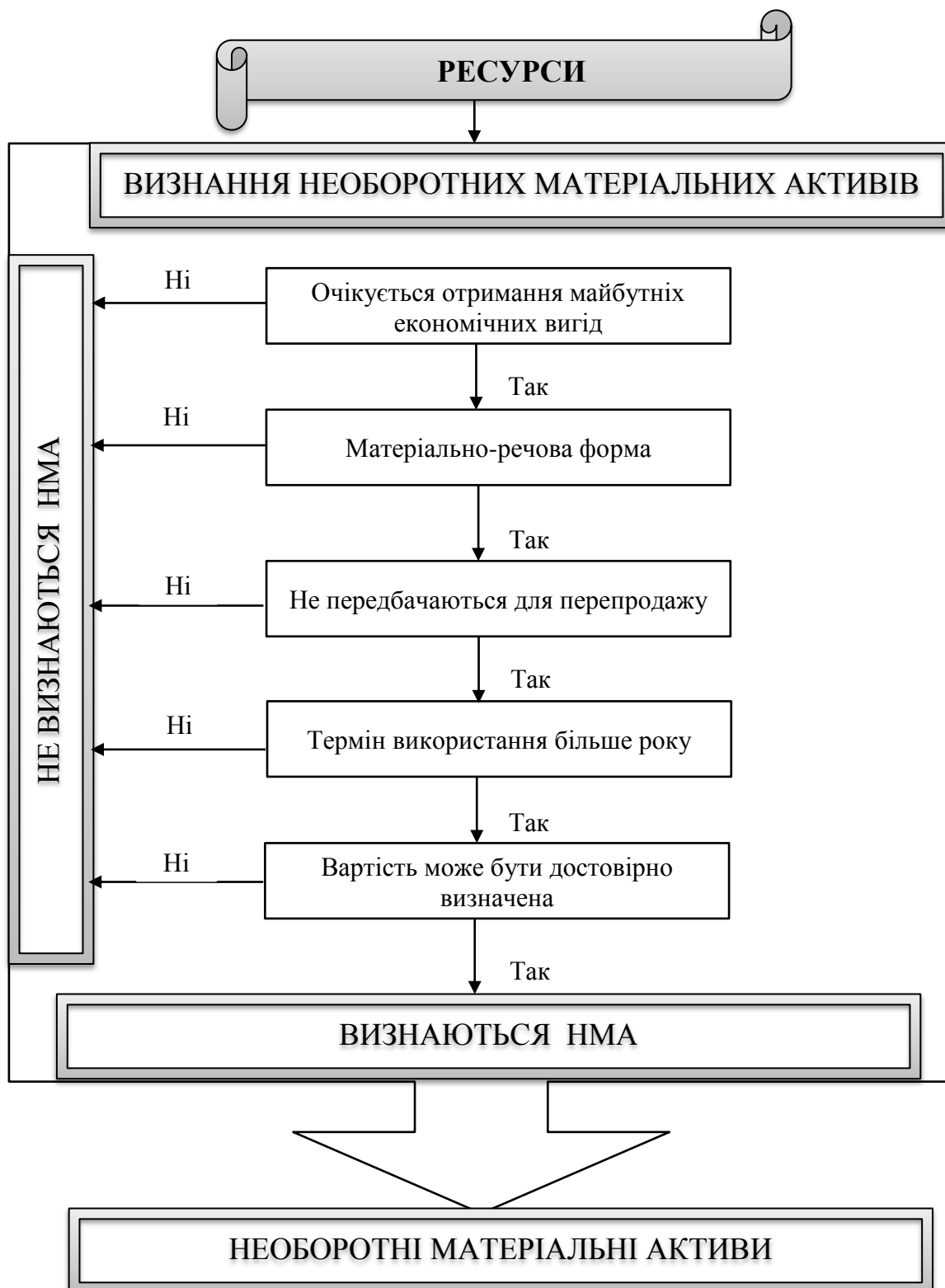
Група 13 – природні ресурси

Група 14 – інвентарна тара

Група 15 – предмети прокату

Група 16 – довгострокові біологічні активи

Критерії визнання необоротних матеріальних активів



Елементи первісної вартості НМА в Україні та за вимогами МСФЗ

ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ НМА

П(С)БО

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

МСФЗ

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

Додаток Є

Складові програми аудиту операцій з НМА

№	Досліджувані питання	Джерела інформації
1.	Детальна перевірка даних реєстрів обліку НМА, їх підрахунок	Інвентарні картки обліку НМА, відомості, журнали, машинограми тощо
2.	Перевірка даних інвентаризації НМА і порівняння її результатів з даними аналітичного обліку	Інвентаризаційні описи та інвентарні картки обліку НМА, Головна книга
3.	Аналіз правильності нарахування амортизації згідно з відповідними нормами та методами	Відомості, таблиці амортизаційних відрахувань, акти введення в дію, акти приймання-передачі, Головна книга
4.	Перевірка правильності віднесення нарахуваної амортизації на відповідні рахунки з обліку витрат	Відомості розподілу амортизаційних відрахувань, інвентарні картки, Головна книга
5.	Перевірка обґрунтування розподілу витрат, пов'язаних з покращенням НМА і відображення цього на рахунках	Проектно-кошторисна документація, акти приймання-здачі та інші первинні документи, дані аналітичного обліку витратних рахунків, Головна книга
6.	Розгляд необхідності переоцінки НМА та перевірка правильності її проведення	Відомості переоцінки та висновки експертів, Головна книга, Баланс
7.	Перевірка документів на право власності	Інвентаризаційні описи, результати інвентаризації, акти приймання-передачі, договори, рахунки-фактури, реєстраційні посвідчення, технічні паспорти тощо

Додаток Ж

Форма №1 Баланс ПП «Торговий дім» БМВ» 2018р.

Додаток 1
до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку
1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

	Дата (рік, місяць, число)	КОДИ		
		2019	01	01
Підприємство « ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «ТОРГОВИЙ ДІМ «БМВ»	за ЄДРПОУ	41519090		
Організаційно-правова форма господарювання <u>Товариство з обмеженою відповідальністю</u>	за КОАТУУ			
Вид економічної діяльності <u>Допоміжна діяльність у рослинництві</u>	за КОПФГ			
Середня кількість працівників ¹ <u>86</u>	за КВЕД	01.61		
Адреса, телефон <u>48500, Тернопільська обл., місто Чортків, вул. В. Великого 2Б</u>				

Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
за міжнародними стандартами фінансової звітності

v

**Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на 31 грудня 2018р.**

Форма №1 код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	25	757
первісна вартість	1001	33	774
накопичена амортизація	1002	9	17
Незавершені капітальні інвестиції	1005	12503	47585
Основні засоби	1010	43237	93655
первісна вартість	1011	47700	109933
накопичена амортизація	1012	4463	16277
Довгострокові фінансові інвестиції:		-	-
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	-	-
інші фінансові інвестиції	1035	3	-
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	262	-
Відстрочені податкові активи	1045	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	2783
Усього за розділом I	1095	56030	144781
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	11209	21002
виробничі запаси	1101	3636	12562
незавершене виробництво	1102	279	1853
готова продукція	1103	584	5364
товари	1104	6710	1222
Поточні біологічні активи	1110	1470	13056

Продовження додатка Ж

Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	4237	4476
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	7851	2116
з бюджетом	1135	2223	10498
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	14653	2431
Поточні фінансові інвестиції	1160	968	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	2013	11150
Готівка	1166	60	4962
Рахунки в банках	1167	1975	6189
Витрати майбутніх періодів	1170	1442	-
Інші оборотні активи	1190	1678	-
Усього за розділом II	1195	47743	64729
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300	103773	209510

Пасив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	22194	18052
Капітал у дооцінках	1405	-	-
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	2066	10101
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	36136	64740
Неоплачений капітал	1425	-	-
Вилучений капітал	1430	-	-
Усього за розділом I	1495	60397	92893
III. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	-
Довгострокові кредити банків	1510	9710	14439
Інші довгострокові зобов'язання	1515	13046	75994
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
Усього за розділом III	1595	22756	90433
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	6486	12275
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	3345	4209
товари, роботи, послуги	1615	8414	6599
розрахунками з бюджетом	1620	56	29
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	62	-
розрахунками з оплати праці	1630	226	1553
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	2032	1519
Усього за розділом IV	1695	20621	26184
V. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групи вибуття	1700		
Баланс	1900	103773	209510

Додаток 3

Форма №2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

(Розділ I) ПП «Торговий дім» БМВ» 2018р.

Додаток 1
до Національного положення (стандарту) бухгалтерського
обліку
1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

Підприємство « <u>ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «ТОРГОВИЙ ДІМ «БМВ»</u> »	Дата (рік, місяць, число) за ЄДРПОУ	КОДИ		
		2019	01	01
		41519090		

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за 2018 р.

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Форма №2 код за ДКУД 1801003

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	105952	99291
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(76790)	(74708)
Валовий:			
прибуток	2090	29162	24583
збиток	2095	-	-
Інші операційні доходи	2120	12591	12421
Адміністративні витрати	2130	(4259)	(2146)
Витрати на збут	2150	(4541)	(2536)
Інші операційні витрати	2180	(1617)	(6591)
Фінансові результати від операційної діяльності:			
прибуток	2190	31336	25731
збиток	2195	-	-
Доход від участі в капіталі	2200	-	-
Інші фінансові доходи	2220	195	112
Інші доходи	2240	6459	1565
Фінансові витрати	2250	(9094)	(2547)
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()
Інші витрати	2270	(1655)	(539)
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:			
прибуток	2290	27241	24322
збиток	2295	-	-
Витрати (дохі) з податку на прибуток	2300	(5553)	(4398)
Прибуток (збиток) від припинення діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	21688	19924
збиток	2355	-	-

Додаток И

Форма №5 Примітки до фінансової звітності (Розділ II)

ПП «Торговий дім» БМВ» 2018р.

Додаток 1
до Національного положення (стандарту) бухгалтерського
обліку
1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

Підприємство « <u>ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «ТОРГОВИЙ ДІМ «БМВ»</u> »	Дата (рік, місяць, число)	КОДИ	
	за ЄДРПОУ	2019	01 01
		41519090	

Примітки до фінансової звітності
за 2018 р.

II. Основні засоби

Групи нематеріальних активів	Код рядка	Залишок на початок року		Надійшло за рік	Переоцінка дооцінка, уцінка		Вибуло за рік	
		первісна (переоцінена) вартість	знос		первісної (переоціненої) вартості	зносу	первісна (переоцінена) вартість	знос
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Земельні ділянки	100	12	0	18			0	0
Капітальні витрати на поліпшення земель	110							
Будинки, споруди та передавальні пристрої	120	8834	1101	5742			1052	2
Машини та обладнання	130	20477	1284	35043			184	4
Транспортні засоби	140	16763	1536	17785			69	31
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	150	435	105	39			3	1
Робоча і продуктивна худоба	160							
Багаторічні насадження	170							
Інші основні засоби	180	997	270	3867			20	1
Бібліотечні фонди	190							
Малоцінні необоротні матеріальні активи	200	182	167	1249			182	167
Тимчасові (нетитульні) споруди	210							
Природні ресурси	220							
Інвентарна тара	230							
Предмети прокату	240							
Інші необоротні матеріальні активи	250							
Разом	260	47700	4463	63743			1510	205

Продовження додатка И

Нарахо-вано амортизації за рік	Втрати від зменшення корисності за рік	Інші зміни за рік		Залишок на кінець року		У тому числі			
		первісної (переоціненої) вартості	зносу	первісна (переоцінена) вартість	знос	одержані за фінансовою орендою	передані в оперативну оренду	первісна (переоцінена) вартість	знос
10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
0	0	0	0	30	0				
					2				
1043	0	0	830	13524	4692				
3305	0	0	2925	55335	7511				
997	0	0	2192	34480	2973				
79	0	0	0	471	182				
315	0	0	-106	4844	478				
282	0	0	158	1249	440				
6020	0	0	5999	109933					

Проверить уникальность

Стандартная
 Экспресс
 Глубокая
 Пакетная проверка
 SEO проверка
 Проверка картинок

Игнорировать домены:

Редактор Адрес:

Текст(144761):

ст. пр. ОПДМ-21 Мала Наталія "ОБЛІК І АУДИТ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА: МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ"

РОЗДІЛ I
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1. Необоротні матеріальні активи: економічний зміст, класифікація

Ведення фінансово-господарської, виробничої чи будь-якої іншої діяльності кожного суб'єкта підприємства неможливе без користування засобів праці або переразовуючи - необоротних активів. На відміну від предметів праці, необоротні активи зберігають свою першочергову форму та неодноразово використовуються у виробничому процесі, переносуючи частини вартість на кінцеву продукцію у вигляді амортизаційних нарахувань. Необоротні активи є обов'язковим атрибутом ефективної, прибуткової організації виробництва. Оптиміальна кількість та раціональне використання виробничих потужностей, підвищення конкурентоспроможності на галузевому рівні, високої доходності країни, адже є матеріально-технічною основою господарської одиниці. Зокрема, будучи необхідною часткою в процесі праці, використовуючи свій якісний стан, наслідуючи передові технології, необоротні активи все більше стають невід'ємною одиницею науково-технічного процесу, що підвищує рівень продуктивності країни та її положення в порівнянні з іншими країнами світу. Швидк з'ясувати сутність необоротних активів розглянемо окремі позиції з історії зародження та розвитку економічних поглядів. Полеміки щодо визначення економічної природи НА тривали століттями. Відома постань фізіократизму, Франсуа Кене. Один з перших розглянув капітал в уречевленій формі, як засоби виробництва, які сприяють отриманню доходу [30, с. 166]. Проте на думку представників фізіократів, таким капіталом є лише сільськогосподарські засоби виробництва тому, що лише ця галузь, могла бути продуктивною. Відома праця Адама Сміта «Дослідження про природу і причини багатства народів» трактує капітал господарюючого суб'єкта як частину запасів, очікуючи від якої в майбутньому отримати дохід. Шотландським економіст був одним із перших, хто економічно обґрунтовуючи подлив капітал на основний та оборотний. Він трактував основний капітал як частину, що не входить в оборот виробництва, але безпосередньо приносить прибуток у сфері виробництва [87]. Французький економіст, Жан-Батіст Сей, який є представником класичної школи політичної економії, тлумачив основний капітал не як майно господарства, що приносить прибуток суб'єкту як оплату за його роботу. Завдяки послідовникам школи класицизму в політекономії, зокрема Карлу Марксу, які були прихильниками трудової теорії вартості, концепцію поділу капіталу на основний та оборотний поглибили та уточнили новою, деталізованою класифікацією, а саме його поділ на постійний і змінний. Відповідно до якої, постійним капіталом є засоби виробництва та праці, що не змінюють свою вартість у виробництві, а змінним є частинка основного капіталу, яка у процесі

Журнал:

- [19:30:01] Тип перевірки: Стандартная (Размер выборки = 7, Поиск слов = Go, Ka, Vi, Yai)
- [19:30:01] Настройк: Число слов в шпигле = 5
- [19:30:01] **ВНИМАНИЕ! Уникальность может быть определена некорректно! (Обнаружено ошибок: 32%)**
- [19:30:01] **Уникальность текста 95%** (Пронгнорировано подстановок: 0%)

Очистить журнал