МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет фінансів і обліку

Кафедра обліку і оподаткування

Облік і аналіз необоротних активів підприємства

Виконав: студент групи ОПДм-21

Рапацький Н.А.

Науковий керівник к.е.н. доц.

Романів Р.В.

Тернопіль 2020

ЗМІСТ

ВСТУП 3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА 6
1.1. Сутність необоротних активів в економічній теорії та облікових стандартах 6
1.2. Види оцінки необоротних активів у вітчизняній практиці 25
1.3. Методика обліку необоротних активів у міжнародній практиці 37
Висновки до розділу 1 43
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА 46
2.1. Облік руху необоротних матеріальних активів 46
2.2. Облік нематеріальних активів підприємства 61
2.3. Облік витрат на поліпшення необоротних активів згідно вітчизняних та міжнародних стандартів 67
2.4. Методика обліку амортизації необоротних активів підприємства у вітчизняній та зарубіжній практиці 83
2.5. Облік інших необоротних активів 99
Висновки до розділу 2 107
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ І АУДИТ СТАНУ ТА ВИКОРИСТАННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА
3.1. Аналіз стану та динаміки необоротних активів на підприємстві 109
3.2. Аналіз ефективності використання необоротних активів 109
3.3. Методика аудиту необорних активів 118
Висновки до розділу 3 129
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ 142
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 144
ДОДАТКИ 150

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Економіка України знаходиться в такому стані, коли відновлення основного капіталу на основі комплексної модернізації виробництва набуло життєво важливого значення для подолання відставання від розвинутих країн і закріплення у глобальному просторі на позиціях суверенної самодостатньої держави. Від забезпеченості підприємств основним капіталом та ефективності його використання значною мірою залежить обсяг виробництва товарів і послуг та пов'язані з ним кінцеві результати діяльності підприємств. В умовах ринкової економіки підприємства створюються з метою отримання прибутку і тому повинні здійснювати випуск саме тієї продукції, яку вони зможуть реалізувати, а не лише тієї, що можуть виготовити. При формуванні та визначенні напрямів оновлення основного капіталу підприємства донедавна виходили з потреб виробництва, але розвиток ринкових відносин вимагає зміни такого підходу. За умов ринкової економіки в своїй діяльності підприємства повинні орієнтуватися також і на потреби ринку і враховувати їх при формуванні основного капіталу.

Важливим є також застосування правильної амортизаційної політики. Амортизаційна політика держави - це складова частина інвестиційної політики, що являє собою дії держави з регулювання процесу перенесення вартості засобів праці на створюваний продукт з наступним відновленням засобів праці. Введення Податкового кодексу без сумніву сприяло процесу зближення податкових розрахунків і бухгалтерського обліку необоротних активів в питанні амортизації, проте невирішеним ще залишаються багато питань.

Таким чином ,можна стверджувати, що необоротні активи, будучи однією за найважливіших складових виробничого процесу потребують чіткого налагодження інформаційної системи збору та обробки інформації

щодо їх стану, ефективності використання, формування оптимальної амортизаційної політики, що і зумовлює актуальність обраної теми.

Метою роботи є дослідження обліково-аналітичних проблем відображення інформації щодо необоротних активів на підприємстві, її аналітична обробка та формулювання рекомендацій стосовно методики аудиту основних засобів.

У дипломній роботі використовувалися такі методи як: системний аналіз – для деталізації і розчленування об'єкта дослідження на окремі складові елементи (класифікація основних засобів та дослідження їх структурних елементів); конкретизація - для обґрунтування змісту форм облікового забезпечення (характеристик методів нарахування амортизації, підходи щодо автоматизації облікових процедур); дослідження документів та реєстрів обліку за формою і змістом для виявлення їхньої відповідності щодо інформаційних вимог стандартів; статистичні та аналітичні розрахунки.

В роботі поставлені і зроблена спроба вирішити такі завдання:

- дослідити економічну сутність основного капіталу, визначити його роль і функції в процесі виробництва;
- дати обліково-економічне трактування поняття «необоротні активи»;
- провести класифікацію та оцінку необоротних активів;
- розкрити синтетичний та аналітичний облік руху основних засобів;
- розкрити порядок обліку витрат на поліпшення основних засобів;
- визначити сутність формування амортизаційної політики підприємства;
- здійснити порівняльну характеристику методики відображення необоротних активів у фінансовому обліку та податкових розрахунках;
- визначити особливості обліку необоротних активів у міжнародній практиці;
- провести аналіз стану та динаміки необоротних активів на підприємстві;
- провести аналіз ефективності використання необоротних активів;

– розкрити методику аудиту необоротних активів.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні положення щодо обліку необоротних активів на підприємстві.

Наукова новизна проведеного дослідження полягає в комплексному підході до розгляду питання основних засобів з точки зору економічної та бухгалтерської теорії, проведені критичного аналізу поглядів різних вчених на роль інформації про основні засоби в інформаційній системі підприємства.

Практична значущість полягає в проведені детальних розрахунків стосовно стану та динаміки основних засобів , визначенні ефективності їх використання та дослідженні впливу чинників, пов'язаних з основними засобами на випуск продукції.

При написанні дипломної роботи використані нормативно-правові документи, інструктивні матеріали, що регламентують цю ділянку облікової роботи, наукова література, публікації в періодичних виданнях.

ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність необоротних активів в економічній теорії та облікових стандартах

Необоротні активи підприємства є частиною капіталу підприємства, тому перш ніж розкрити сутність таких активів необхідно визначити сутність самого капіталу та місце в ньому необоротних активів.

У німецькій та французькій мовах терміном «капітал» називали головне майно, основну суму. Першу спробу науково аналізувати сутність капіталу (лат. capitalis — головний) зробив Арістотель. Він запропонував поняття «хремастика» (мистецтво наживати достаток або діяльність,

спрямована на нагромадження капіталу). Оскільки в античному світі важливу роль відігравали торговельний і грошовий (лихварський) капітали, то «капітал» став синонімом безмежного накопичення багатства[6, С.87].

Класики політичної економії А. Сміт і Д. Рікардо ототожнювали капітал з нагромадженою працею, запасом (машин, інструментів, сировини, одягу, їжі, грошей тощо). Правда, А. Сміт до капіталу відносив лише частину запасів, призначену для подальшого виробництва і забезпечення доходу. А. Сміт і Д. Рікардо зробили крок назад порівняно з Арістотелем при з'ясуванні суті капіталу [6, С. 101].

Представник маржиналізму К. Менгер визначав капітал як рухомий фонд, уособленням якого є вартість майна, виражена в грошовій формі. Проте він не відрізняв самі блага і послуги, які надають ці блага, від необхідності платити за такі послуги. Є. Бем-Баверк називав капіталом лише матеріальні блага і не включав у це поняття права та не речові цінності. Американський економіст Дж.-Б. Кларк ототожнював капітал з постійним фондом, а капітальні блага вважав недовговічними матеріальними предметами: перші характеризував як рухомість, а другі — як нерухомість. Представники європейського маржиналізму називали капітал виробничим устаткуванням, а американського — фондами. І. Фішер визначав капітал як запас багатства в певний момент, убачаючи в ньому натуральний і вартісний аспекти1. Й. Шумпетер вказував на недоцільність ототожнення капіталу з конкретними товарами. Капітал, на його думку, є незалежною категорією, що має характер фонду купівельної спроможності (частково таке трактування нагадує тлумачення цієї категорії Кларком) [70, С. 103].

Сучасні вчені термін «капітал» використовують для позначення фактора виробництва, а також «для позначення фінансових активів». П. Ромер до капіталу зараховує ще інвестиції у НДДКР, ідеї та ін. [20, С. 74].

Різниця між їхньою точкою зору і поглядами класиків політекономії полягає, по-перше, у тому, що наші сучасники, з’ясовуючи суть капіталу,

розширили діапазон запасів, видів нагромадженої праці (дороги, мости, комп'ютери, споруди тощо).

По-друге, отримання доходу пов’язується не лише з речовими факторами виробництва («фізичним капіталом»), а й з особистим, людським фактором («людським капіталом»). До складу останнього відносять набуті знання, звички, енергію людей, а інвестиціями у людський капітал називають затрати на здобуття освіти, інформації, кваліфікації, виховання дітей, підтримку здоров'я тощо, навіть особисту чесність у ділових контактах.

По-третє, окремі західні науковці ототожнюють капітал насамперед із грошима, фінансовими ресурсами.

По-четверте, вони ототожнюють капітал з часом, розглядаючи його як окремий фактор виробництва, що створює дохід.

Усі ці погляди об’єднує всебічне розкриття лише матеріально-речового змісту категорії, пов’язування капіталу з різними факторами виробництва, процесом отримання доходу. К. Маркс, розглядаючи матеріально-речову структуру капіталу, зазначав, що він складається зі знарядь праці, сировини, життєвих засобів, матеріальних продуктів, певної суми товарів, мінових вартостей, також трактував капітал як нагромаджену працю, як відношення уречевленої праці до живої [6, С. 112].

Капітальні блага - різноманітні матеріально-речові елементи продуктивного капіталу, до яких належать верстати, машини, устаткування, будівлі, споруди, сировина, напівфабрикати, інструменти, допоміжні матеріали та інші елементи засобів виробництва, які використовують для виробництва інших товарів, тобто застосовують продуктивно. На противагу їм товари особистого споживання використовують непродуктивно, тому їх називають споживчими благами.

Капітальні блага поділяють на товари тривалого (верстати, машини, будівлі тощо) і нетривалого (сировина, електроенергія, напівфабрикати) користування, у марксистській теорії - поділ на основний та оборотний капітали. Критерієм поділу на капітальні блага тривалого і нетривалого

користування є довговічність речей, їх фізична нерухомість або рухомість; на основний та оборотний капітали - спосіб перенесення вартості цих речових елементів капіталу на новостворений продукт. До оборотного капіталу належать ті засоби виробництва, які переносять свою вартість повністю і відразу.

Постійний капітал існує у формі різноманітних засобів виробництва (верстати, машини, устаткування, виробничі будівлі, споруди, сировина, паливо тощо), вартість яких конкретною працею робітника переноситься на новостворений продукт.

Постійний капітал — частина фізичного капіталу, яка бере участь у процесі праці своїм речовим змістом, є при цьому фактором виробництва, але не залучається до процесу збільшення вартостей, не змінює величини своєї вартості і відповідно не створює додаткової вартості, а переноситься конкретною працею на новостворений продукт у формі амортизації.

Інша частина затрат капіталу, яка авансується на придбання робочої сили, у процесі виробництва змінює свою вартість, тобто не тільки відтворює свій власний еквівалент, а й створює надлишок.

Змінний капітал — частина капіталу, авансована на придбання робочої сили, яка змінює свою вартість у процесі виробництва, тобто не тільки відтворює власний еквівалент, а й створює своєю працею завдяки синергічному ефекту додаткову вартість.

Різні частини постійного капіталу переносять свою вартість на новостворений продукт неоднаково. Верстати, машини, устаткування, виробничі споруди тощо беруть участь у виробництві протягом багатьох років, переносячи свою вартість поступово і частинами. Сировина, паливо, матеріали та ін. у процесі виробництва повністю споживаються і переносять всю вартість на новостворений продукт. Тому виникла потреба в додатковому розмежуванні капіталу за таким критерієм, як спосіб перенесення різних частин постійного та змінного капіталів на новостворений продукт.

Виходячи з цього разом з постійним капіталом застосовують поняття *основних виробничих засобів*.

До основних виробничих засобів належать будівлі, споруди, верстати, машини, устаткування, транспортні засоби, передавальні пристрої, багаторічні садові насадження, продуктивна худоба. До основних засобів невиробничого, або соціального призначення, належать жилі будинки, а також санаторії, пансіонати, лікувальні установи, об'єкти соціально-культурного, оздоровчого та фізкультурного призначення, які обліковуються на балансах підприємств.

До оборотних виробничих засобів належать такі предмети праці, як сировина, паливо, енергія, закуплені та власного виробництва напівфабрикати, тара, запасні частини для поточного ремонту основних засобів, затрати на освоєння нової продукції та ін., які повністю споживаються в одному виробничому циклі, втрачаючи або змінюючи при цьому свою натурально-речову форму. Крім того, до них належать деякі засоби праці, що не вважаються основними засобами (спеціальні інструменти і пристосування, молодняк і худоба, що знаходиться на відгодівлі, багаторічні насадження, які вирощують як посадковий матеріал, та ін.). Оборотні виробничі засоби також поділяють на виробничі запаси і незавершене виробництво, яке складається з перенесеної частини вартості засобів праці, вартості оброблених предметів праці і затрат на оплату робочої сили.

До оборотних засобів належить і вартість робочої сили, яка набирає форми фонду заробітної плати. Та частина фондів підприємства, яка перебуває у грошовій і товарній формах, є фондами обігу. Оборотні фонди та фонди обігу — це оборотні засоби.

Кругооборот капіталу — рух капіталу у сфері виробництва та обігу, у процесі якого він послідовно набуває грошової, продуктивної і товарної форми і завдяки праці повертається до вихідного пункту у зростаючому обсязі.

Оскільки двома основними сторонами капіталу (безвідносно до будь-якої конкретної форми) є речовий зміст і суспільна форма, то рух капіталу здійснюється у процесі кругообороту кожної з них. З точки зору суспільної форми кругооборот капіталу — це процес функціонування і розвитку капіталістичних відносин економічної власності у кожній зі сфер суспільного відтворення на основі збільшення і вдосконалення об'єктів цієї власності, передусім привласнення результатів експлуатації досконалішої робочої сили.

Класифікацію капіталу представлено у вигляді структурної схеми (рис. 1.1).

Матеріально-речовинне відтворення праці людей та певних засобів виробництва в процесі їх взаємодії утворює виробничі фонди підприємства, усю сукупність яких поділяють на основні та оборотні.

Основні фонди визначають характер матеріально-технічної бази виробничої сфери на різних етапах її розвитку.

Зростання й удосконалення засобів праці забезпечують безперервне підвищення технічної оснащеності та продуктивності праці виробничого персоналу підприємства.

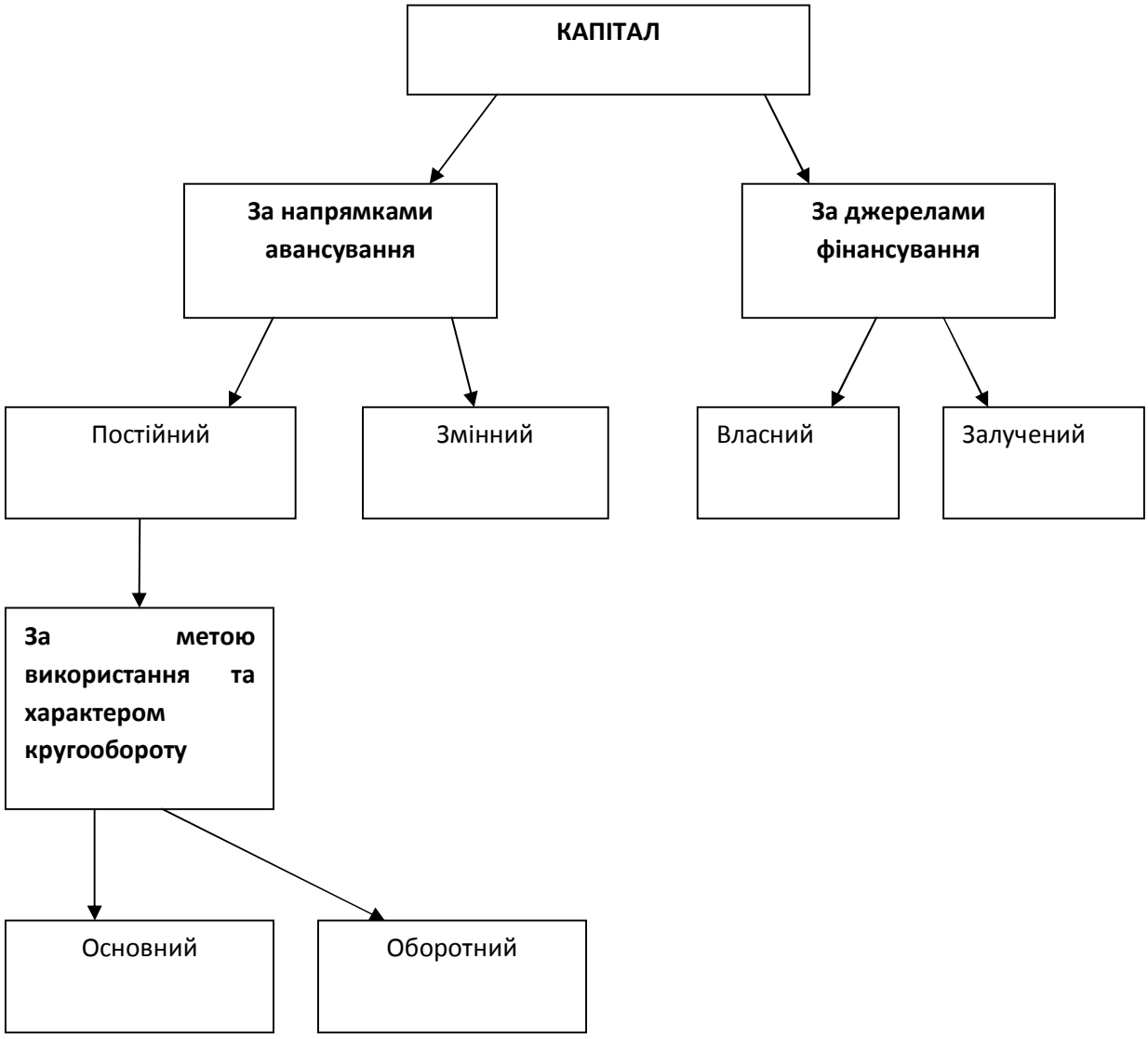


Рис.1.1. Класифікація виробничого капіталу підприємства.

З точки зору економічної теорії середньорічна вартість основних виробничих засобів передбачає оцінку об'єктів основних виробничих засобів з урахуванням строку їх введення або вилучення з виробництва. Її розраховують за формулою (1.1).

$$Ф_{ср} = \sum_{s=1}^{n} Ф_{пп} + Фx\frac{T_{ввi}}{12} - Ф_{вибi}x\frac{T_{вибi}}{12} \qquad (1.1)$$

де Фпп - вартість основних виробничих засобів підприємства на початок року по групах, грн;

$Ф_{ВВi}$ - вартість введених у виробництво протягом року основних виробничих засобів по групах, грн;

$Ф_{ВИБі}$ - вартість вилучених з виробництва протягом року основних виробничих засобів по групах, грн;

$Т_{ВВі}$ - строк залучення у виробництво (число повних місяців до кінця року) основних виробничих засобів по групах, місяців;

$Т_{ВИБі}$ - строк вилучення з виробництва (число повних місяців до кінця року) основних виробничих засобів по групах, місяців.

Тут слід також враховувати, на яку частину місяця припадає залучення (чи вилучення) основних засобів у виробництво (з виробництва). Адже в практиці функціонування підприємств вкрай рідко зустрічається їх придбання чи списання чітко першого числа поточного місяця. Отже, існує наступна домовленість: якщо об'єкт основних засобів був залучений (чи вилучений) у виробництво (з виробництва) до 15 числа місяця (включно), то слід вважати, що його ввели (чи вилучили) до виробництва (з виробництва) на початок поточного місяця (тобто як на 1 число), якщо ж він був залучений (чи вилучений) у виробництво (з виробництва) після 15 числа місяця, то слід вважати, що його ввели (чи вилучили) до виробництва (з виробництва) на початок наступного за звітним місяця (тобто як на 1 число наступного календарного місяця).

При експлуатації основних засобів необхідно здійснювати їх відтворення. Таке відтворення здійснюють у вигляді капітальних вкладень.

Капітальні вкладення - це витрати на створення нових, реконструкцію і технічне переозброєння діючих ОЗ. За допомогою капітальних вкладень здійснюється як просте, так і розширене відтворення ОЗ.

Для визначення розміру капітальних вкладень на підприємстві складається бюджет капітальних витрат, тобто обчислення запланованих витрат на капітальні вкладення:

- первісна вартість всіх ОЗ на початок планового періоду;
- наявність невикористаних амортизаційних відрахувань на початок планового періоду;

- сума амортизаційних відрахувань, яку буде нараховано протягом планового періоду;
- приблизний підрахунок вартості устаткування, яке підлягає заміні або продажу протягом планового періоду;
- приблизну суму амортизаційних відрахувань на придбані ОЗ протягом планового періоду;
- вартість ОЗ та суму амортизаційних відрахувань, яка буде в підприємства на кінець планового періоду.

Підвищення частки у технологічній структурі витрат на придбання активної частини основних засобів сприяє підвищенню ефективності виробництва.

Відтворювальна структура капітальних вкладень включає: витрати на нове будівництво, технічне переозброєння та реконструкцію діючих підприємств; розширення діючих підприємств.

До **нового будівництва** належить будівництво підприємств, споруд, будівель на нових будівельних площах за затвердженим проектом.

Розширення діючих підприємств передбачає витрати на будівництво і розширення існуючих основних цехів, допоміжних і обслуговуючих виробництв і комунікацій на території підприємства і прилеглих до нього площ.

Під **реконструкцією діючого підприємства** розуміють повне або часткове переобладнання виробництва без будівництва нових і розширених діючих цехів основного виробничого призначення.

Технічне переозброєння діючого підприємства включає виконання відповідно до затвердженого плану комплексу заходів із підвищення сучасних вимог щодо технічного рівня окремих ділянок виробництва, агрегатів, устаткування шляхом впровадження нової техніки і технології, механізації та автоматизації виробничих процесів, модернізації тощо.

Реконструкція і технічне переозброєння діючих підприємств дають змогу збільшити обсяг виробництва, покращити якість продукції та інші

техніко-економічні показники з меншими витратами, ніж при будівництві нових підприємств. При цьому строки будівництва скорочуються в 1,5—2 рази.

Відтворювальна структура капітальних вкладень оцінюється як прогресивна, коли в її складі збільшується частка витрат на технічне переозброєння та реконструкцію діючих підприємств.

За ринкових відносин важливе значення має вибір оптимальної структури джерел фінансування капітальних вкладень. Фінансування капітальних вкладень здійснюється за рахунок власних і залучених коштів.

Структура джерел фінансування капітальних вкладень підприємства залежить від багатьох факторів, зокрема:

- оподаткування доходів підприємства;
- темпів зростання реалізації товарної продукції і її стабільності;
- структури активів підприємства;
- стану ринку капіталу;
- відсоткової політики комерційних банків;
- рівня управління фінансовими ресурсами підприємства;
- суті стратегічних цільових фінансових рішень підприємства.

На відміну від поняття «капітал» та «фонди» в бухгалтерському обліку використовується поняття «активи», які поділяють на оборотні та необоротні.

Оборотні (поточні) активи характеризують сукупність майнових цінностей підприємства, що обслуговують поточну виробничо-комерційну (операційну) діяльність і повністю споживаються протягом одного виробничо-комерційного циклу. В складі оборотних активів підприємства виділяють такі елементи: виробничі запаси сировини і напівфабрикатів; запаси МШП; обсяг незавершеного виробництва; запаси готової продукції, призначені для реалізації; дебіторську заборгованість; грошові активи в національній валюті; грошові активи в іноземній валюті; короткострокові фінансові вкладення; витрати майбутніх періодів.

Необоротні активи характеризують сукупність майнових цінностей підприємства, що багаторазово беруть участь в процесі господарської діяльності і переносять на продукцію використану вартість частинами. До складу необоротних активів підприємства включаються такі їх види: основні засоби; інші необоротні матеріальні активи; нематеріальні активи; довгострокові фінансові інвестиції; капітальні інвестиції; довгострокова дебіторська заборгованість; відстрочені податкові активи; інші необоротні активи.

Відображенню в обліку будь-якого об’єкта необоротних активів передує його визнання та класифікація.

Про визнання об’єктів основних засобів активами підприємства йдеться у п. 6 П(С)БО 7 «Основні засоби»[65]. У п. 6 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» визнання встановлено окремо для придбаних нематеріальних активів та нематеріальних активів, одержаних у результаті розробки (рис. 1.2).

В обох пунктах вказано про «економічну вигоду», визначення якої дано у ст. 1 Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: «економічна вигода – потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів».

У П(С)БО 7 «Основні засоби» аналогічної норми немає, проте в певних випадках вартість окремих об’єктів, від використання яких підприємство не буде отримувати економічні вигоди, може бути визнано витратами звітного періоду.

Невідповідність критеріям визнання активом є причиною списання об'єкта з балансу (П(С)БО 7 «Основні засоби»). Інакше кажучи, якщо об'єкт, який первісно визнано активом, з будь-якої причини перестав приносити підприємству економічну вигоду, його необхідно виключити зі складу активів. Наприклад, внаслідок стихійного лиха кіоск, що належить підприємству, зруйновано і не підлягає відновленню. Звичайно, такий кіоск уже ніколи не принесе підприємству економічну вигоду, отже він більше не

відповідає критерію визнання активом і його має бути списано з балансу підприємства.

Рис. 1.2. Критерії визнання необоротних активів в обліку та звітності

Поняття «визнання активом» – суто бухгалтерське, податковим законодавством процедуру визнання не передбачено.

Для забезпечення ефективної діяльності підприємства в майбутньому, процес формування його активів повинен носити цілеспрямований характер. Основною метою формування необоротних активів підприємства є виявлення і задоволення потреби в окремих їх видах для забезпечення операційного процесу, а також оптимізація їх складу для забезпечення умов ефективної господарської діяльності.

Різноманітність видів і елементів необоротних активів підприємства визначає необхідність їх попередньої класифікації з метою забезпечення

цілеспрямованого управління ними. Ця класифікація будується за такими основними ознаками (рис. 1.3.).

Рис. 1.3. Класифікація необоротних активів підприємства

1. За функціональними видами необоротні активи в сучасній практиці фінансового обліку поділяються таким чином:

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

Нематеріальні активи – немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Інші необоротні матеріальні активи – це активи, які не знайшли відображення в складі об”єктів основних засобів.

Довгострокові фінансові інвестиції – довгострокові вкладення у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених необоротні активи території країни та за кордоном.

Незавершені капітальні інвестиції – витрати необоротні активи придбання або створення матеріальних і нематеріальних активів.

Довгострокова дебіторська заборгованість – заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу.

Відстрочені податкові активи – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах внаслідок:

- тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню;
- перенесення податкового збитку, який не включений до розрахунку зменшення податку необоротні активи прибуток у звітному періоді;
- перенесення необоротні активи майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

2. За характером обслуговування окремих видів діяльності підприємства виділяють такі групи необоротних активів:

Необоротні активи, що обслуговують операційну діяльність (операційні необоротні активи). Вони характеризують групу довгострокових активів підприємства (основних засобів, нематеріальних активів), що безпосередньо використовуються в процесі здійснення виробничо-комерційної діяльності. Ця група відіграє провідну роль в загальному складі необоротних активів підприємства.

Необоротні активи, що обслуговують інвестиційну діяльність (інвестиційні необоротні активи). Вони характеризують групу довгострокових активів підприємства, сформовану в процесі здійснення ним реального і фінансового інвестування (довгострокові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції).

Необоротні активи, що задовільняють соціальні потреби персоналу (невиробничі необоротні активи). Вони характеризують групу об”єктів соціально-побутового призначення, що знаходяться у володінні підприємства і сформовані для обслуговування працівників (спортивні споруди, оздоровчі комплекси, дошкільні дитячі заклади).

3. За характером володіння необоротні активи підприємства поділяються:

Власні необоротні активи. До них відносяться довгострокові активи підприємства, що відображаються в складі його балансу.

Орендовані необоротні активи. Вони характеризують групу активів, що використовуються підприємством на правах користування відповідно до договору оренди (лізингу), укладеного з їх власником.

4. За формами заставного забезпечення кредиту і особливостями страхування. виділяють такі групи необоротних активів:

Рухомі необоротні активи. Вони характеризують групу довгострокових майнових цінностей підприємства, які в процесі застави можуть бути

вилучені з його володіння в цілях забезпечення кредиту (машини і устаткування, транспортні засоби тощо).

Нерухомі необоротні активи. До них відноситься група довгострокових майнових цінностей підприємства, які не можуть бути вилучені з його володіння в процесі застави, що забезпечує кредит (земельні ділянки, будівлі, споруди, передавальні пристрої тощо).

Відповідно до цієї класифікації диференціюються форми і методи фінансового управління необоротними активами підприємства в процесі здійснення різних фінансових операцій.

Необоротні матеріальні активи або ресурси підприємства поділяються на:

- відтворювані ресурси, вартість яких у процесі експлуатації зменшується через фізичне та моральне зношуванню об'єктів, що вимагає їх постійного оновлення (будівлі, устаткування тощо);
- вичерпні ресурси, вартість яких у процесі експлуатації зменшується завдяки їх виснаженню (природні ресурси - надра корисних копалин, нафта, ліс тощо);
- ресурси, вартість яких у процесі експлуатації не зменшується (земля).

Найбільш важливою частиною необоротних матеріальних активів є основні засоби. Власне основні засоби розділено на 9 груп залежно від їх виду, а у Плані рахунків кожній групі відповідає окремий субрахунок.

Формування необоротних матеріальних активів підприємства пов’язане з трьома основними етапами його розвитку на різних стадіях життєвого циклу:

1. Створення нового підприємства. Це найбільш відповідальний етап формування активів (процес початкового їх формування), особливо при створенні великих підприємств.

2. Розширення, реконструкція і модернізація діючого підприємства. Розширення і оновлення складу активів діючого підприємства здійснюється у

відповідності із стратегічними завданнями його розвитку з врахуванням можливостей формування інвестиційних ресурсів.

3. Формування нових структурних одиниць діючого підприємства (дочірніх підприємств, філій). Цей процес може здійснюватися шляхом формування нових структурних майнових комплексів (на базі нового їх будівництва) чи придбання готової сукупності активів у формі цілісного майнового комплексу.

Загальна потреба в необоротних матеріальних активах розраховується шляхом сумування потреби в основних засобах та інших необоротних матеріальних активах.

Забезпечення оптимальності складу необоротних матеріальних активів полягає у встановленні оптимального співвідношення між активною і пасивною їх частиною і спрямована, з одного боку на забезпечення повного корисного використання окремих їх видів, а з другого – на підвищення сукупної потенційної їх здатності генерувати операційний прибуток.

До активної частини необоротних активів відносяться машини, механізми і устаткування, що безпосередньо задіяні у виробничому технологічному процесі.

До пасивної частини необоротних операційних активів відносяться будівлі і приміщення; машини і устаткування, що використовуються в процесі управління операційною діяльністю.

Оптимізація складу необоротних активів вимагає врахування галузевих особливостей здійснення операційної діяльності, середньої тривалості операційного циклу на підприємстві, а також оцінки позитивних і негативних особливостей їх функціонування.

Необоротні активи характеризуються такими позитивними особливостями:

а) на них практично не впливає інфляція, а отже вони краще захищені від неї;

б) їм притаманний менший комерційний ризик втрат в процесі операційної діяльності підприємства; вони захищені від недобросовісних дій партнерів;

в) ці активи здатні генерувати стабільний прибуток, забезпечуючи випуск різноманітних видів продукції відповідно до кон'юнктури товарного ринку;

г) вони сприяють недопущенню чи суттєвому зниженню втрат запасів товарно-матеріальних цінностей підприємства в процесі їх зберігання;

д) їм притаманні більші резерви суттєвого розширення обсягу операційної діяльності в період піднесення кон'юнктури товарного ринку.

Разом з тим, необоротні активи в процесі операційного використання мають ряд недоліків:

а) вони підлягають моральному зносу (особливо активна частина виробничих основних засобів), в зв'язку з чим, навіть будучи тимчасово виведеними з експлуатації, ці види активів втрачають свою вартість;

б) ці активи важко піддаються оперативному управлінню, оскільки мало змінюються в структурі у короткому періоді; як наслідок – будь-який тимчасовий спад кон'юнктури товарного ринку веде до зниження рівня корисного їх використання, якщо підприємство не переключиться на випуск інших видів продукції;

в) в переважній більшості вони належать до групи слабо ліквідних активів і не можуть слугувати засобом забезпечення потоку платежів, що забезпечує операційну діяльність підприємства.

Сформовані на початковому етапі діяльності підприємства необоротні активи вимагають постійного управління ними. Таке управління здійснюється в різних формах і різними функціональними підрозділами підприємства.

На рис.1.4. наведена класифікація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів матеріальних активів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби».

Дану класифікацію доцільно доповнити ще однією групою – інвестиційна нерухомість (100) відповідно до П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007р. № 779.

Критеріями, за якими здійснено поділ інших необоротних матеріальних активів (ІНМА) на окремі однорідні групи, є вид активу (тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси і так далі), його призначення (бібліотечні фонди, предмети прокату), вартість активу (малоцінні необоротні матеріальні активи). «Межу малоцінності» відповідно до П(С)БО 7 визначає підприємство.

Бібліотечний фонд – це упорядковане зібрання документів, призначене для зберігання і громадського використання в цілях задоволення наукових, культурних і освітніх потреб фізичних і юридичних осіб.

За актуальністю та ступенем використання, визначених спеціально створеною комісією з числа працівників бібліотеки, бібліотечні фонди класифікуються на: основний фонд, обмінний фонд. В складі обмінного фонду може бути виділений резервний фонд. Основні фонди класифікуються за видами, галузями знань, мовами. В розрізі основних фондів документи обліковуються із застосуванням субрахунків аналітичного обліку [57].

Методологічні засади формування інформації про інвестиційну нерухомість у бухгалтерському обліку та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779.

Інвестиційною нерухомістю вважаються власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди на них, які утримуються з метою збільшення власного капіталу і не призначені для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети; продажу в процесі звичайної діяльності .

Інвестиційна нерухомість визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому від її використання

економічні вигоди у вигляді орендних платежів, та її первісна вартість може бути достовірно визначена.

Отже, підприємство самостійно визначає об’єкти основних засобів, що належать до інвестиційної нерухомості. Відповідно, їх облік ведеться із застосуванням різних П(С)БО:

– нерухомість, що використовується у процесі виробництва, постачання товарів (послуг) чи для управлінських цілей – за П(С)БО 7;

– нерухомість, призначена для продажу, – за П(С)БО 27;

– нерухомість, призначена для отримання орендної плати та/або збільшення власного капіталу, – за П(С)БО 32.

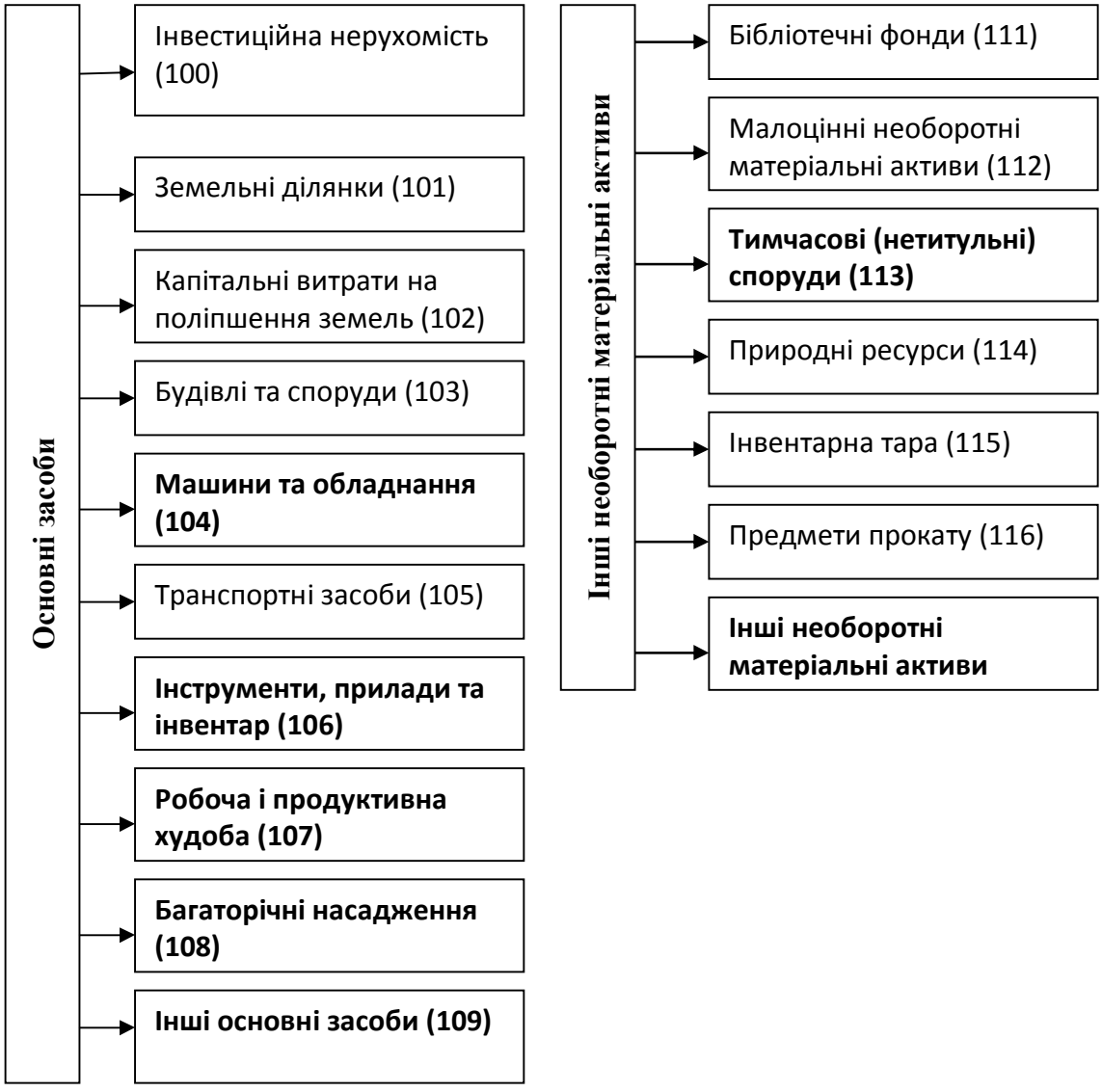


Рис. 1.4. Класифікація основних засобів та інших необоротних активів [93].

Утримувані для продажу необоротні активи (групи вибуття) згідно з П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» в обліку розподіляються залежно від мети використання: за призначенням (необоротні), для продажу (оборотні).

У випадку прийняття підприємством рішення про продаж таких активів необоротні активи переводяться до складу оборотних, амортизація за ними не нараховується. При цьому необоротні активи, відчуження яких планується в інший спосіб, ніж продаж на дату балансу, не визнаються утримуваними для продажу.

Завдання обліку необоротних активів:

- правильне документальне оформлення і своєчасне відображення в облікових регістрах надходження необоротних активів, їх внутрішнього переміщення та вибуття;
- правильне обчислення і відображення в обліку суми зносу
- контроль за витратами на утримання необоротних активів, за збереженням та ефективністю використання необоротних активів
- встановлення терміну корисного використання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів
- встановлення ліквідаційної вартості необоротних активів.

1.2. Види оцінки необоротних активів у вітчизняній практиці

Підхід до тлумачення оцінки як до процесу вимірювання вартості об'єктів обліку і як до процесу створення якісних характеристик облікової інформації втілено у двох принципах підготовки фінансової звітності, сформульованих у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Це принципи історичної (фактичної) собівартості та обачності. Принцип

історичної (фактичної) собівартості визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Принцип обачності передбачає, що в обліку повинні застосовуватися методи оцінки, які запобігають заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів та доходів підприємства.

Виділяють такі види оцінки необоротних матеріальних активів:

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних матеріальних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Історична собівартість, поряд з такими перевагами, як документальна обґрунтованість, точність, логічність і простота обчислення, має й істотні недоліки: необхідність проведення переоцінок, що викривляють реальність у результаті недосконалості методик, необ'єктивність фінансового результату тощо. Водночас не меншої критики зазнає й оцінка за поточною собівартістю і теперішньою вартістю. Наприклад, метод дисконтування майбутніх надходжень занижує теперішню цінність коштів і тим самим зменшує прогнозну цінність даних бухгалтерського обліку. Як бачимо із наведених аргументів, слабкість обох підходів пов'язана з необ'єктивністю підсумкових даних обліку.

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Вартість, яка амортизується – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов’язаних з продажем (ліквідацією).

Показники ліквідаційної вартості та вартості, що амортизується, є розрахунковими, оскільки їх значення визначаються на підставі приблизних розрахунків, а не за допомогою безпосереднього вимірювання. Використання

показників ліквідаційної вартості та вартості, що амортизується, дозволяє більш обґрунтовано визначити ту частину вартості об’єкта, яка повинна бути віднесена на витрати протягом періоду його використання підприємством (за умови достатньо точного визначення ліквідаційної вартості). Якщо величина ліквідаційної вартості є незначною, то при розрахунку вартості, що амортизується, її можна не враховувати.

Залишкова вартість – різниця між первісною вартістю і сумою нарахованої амортизації.

Гармонізація системи фінансового обліку в Україні з міжнародними стандартами привела до оцінки за справедливою вартістю. Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. За міжнародними стандартами справедлива ринкова вартість одиниць нерухомості, будівель і обладнання є їхньою ринковою вартістю, встановленою шляхом проведення оцінної експертизи.

Проте, на практиці визначення справедливої вартості пов'язане з певними труднощами, оскільки МСФЗ і національні положення (стандарти) містять лише загальні орієнтири з справедливої вартості необоротних матеріальних активів. Тому тенденція поширення оцінки за справедливою вартістю по-різному сприймається як в розвинених країнах, так і в країнах з перехідною економікою.

Така тенденція обумовлена тим, що справедлива вартість має певні переваги перед історичною собівартістю, оскільки не залежить від:

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

Разом з тим в МСФЗ указується, що «чиста вартість реалізації стосується чистої суми, яку суб'єкт господарювання очікує отримати від

продажу активів в звичайному ході бізнесу. Справедлива вартість відображає суму, за яку одні і ті ж активи можна обміняти між обізнаними і зацікавленими покупцями і продавцями ринку. Перша - вартість, визначена суб'єктом господарювання, остання - ні.

Чиста вартість реалізації для необоротних матеріальних активів може не дорівнювати справедливій вартості мінус витрати на продаж [21, С.98]. Розбіжності в підходах до тлумачення поняття «справедлива вартість» обумовлені перш за все відсутністю єдиної чіткої класифікації оцінок. Концептуальна основа МСФЗ розглядає чотири основні оцінки, які включають історичну і поточну собівартість, вартість реалізації (погашення) і справжню вартість.

Відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку визначено методи оцінки необоротних матеріальних активів за фактичною собівартістю; за відновлюваною вартістю; за можливою ціною продажу; за дисконтованою теперішньою вартістю. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» одним з принципів бухгалтерського обліку - принципом історичної (фактичної) собівартості визнано пріоритетною оцінку активів підприємства, виходячи з фактичних витрат на їх виробництво та придбання. Визнання оцінки за історичною (фактичною) собівартістю є пріоритетним, але не виключає можливість використання інших методів оцінки.

Треба відзначити, що склад витрат, що формують первісну вартість об'єктів необоротних активів, залежить від каналів їх надходження: придбання, побудова чи виготовлення, отримання в обмін на інше майно (по договору обміну), внесок засновниками як вклад у статутний капітал, безоплатне одержання тощо.

Інвестиційна нерухомість на дату балансу відображається за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з

урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, що визнаються відповідно до П(С)БО 28.

Необоротні активи, утримувані для продажу в обліку та у фінансовій звітності підприємств, відображаються на дату балансу за найменшою з двох величин: балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації.

У випадку їх оцінки за чистою вартістю реалізації сума коригування балансової вартості необоротних активів, утримуваних для продажу, відображається в складі інших операційних витрат звітного періоду.

Дохід від подальшого збільшення чистої вартості реалізації необоротних активів (групи вибуття), утримуваних для продажу, визнається в сумі, не більшій, ніж визнані витрати від його попередніх уцінок, з урахуванням попередньо визнаних втрат від зменшення корисності відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

Однією з важливих проблем обліку є оцінка основних засобів. З огляду на тривале функціонування та поступове спрацювання засобів праці, постійну зміну умов їх відтворення, на практиці використовуються три види оцінки засобів: первісна (інвентарна), залишкова і відновна.

Відповідно до п. 7 П(С)БО 7 «Основні засоби» придбані (створені) основні засоби у балансі відображаються за їх первісною вартістю, яка складається з таких елементів:

- сум сплачених коштів підрядним організаціям за виконані будівельно-монтажні роботи та постачальникам за придбані об’єкти (без податків);
- реєстраційних зборів, державного мита і подібних платежів, які засвідчують право власності на об'єкт;
- сум ввізного мита;
- витрат зі страхування ризику доставки об’єктів;
- сум податків у зв’язку з придбанням об’єктів (якщо податки не відшкодовуються підприємству);
- витрат на установку, монтаж, налагодження, пробний пуск

об'єктів; інших витрат, які пов’язані з доведенням об’єкта до стану, в якому його можна експлуатувати.

Однак, відповідно до П(С)БО 7 витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу. Такий підхід є необґрунтованим, оскільки порушується принцип об'єктивності, а фактична собівартість не відповідає ринковій ціні, оскільки відсотки за користування кредитом не включаються до первісної вартості основних засобів придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу.

- За міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 23 «Витрати на позики» дозволяється втрати на позики, що безпосередньо відносяться до придбання, будівництва активу капіталізувати як частину собівартості цього активу, при умові, що існує ймовірність, що вони принесуть підприємству майбутні економічні вигоди і що витрати можуть бути достовірно оцінені. Інші витрати на позики визнаються як витрати того періоду, у якому вони були понесені [17, С. 115].

Щодо нарахування відсотків за користування позикою після взяття об'єкта на облік (введення в експлуатацію), доцільно провести розрахунок плати за позику на весь термін користування і визначену суму включити до собівартості об'єкта основних засобів з кредиту рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», а не відносити до фінансових витрат на субрахунок 951. Такий підхід дозволить об'єктивно визначати вартість об'єкта і фінансові результати підприємства.

Таким чином, необхідно внести зміни до П(С)БО 7 і нараховані відсотки (витрати на позики), безпосередньо пов'язані з придбанням (створенням) основних засобів, відносити на збільшення первісної вартості цих об'єктів.

Як уже зазначалося, первісна вартість основних засобів показує вартість кожного об’єкта в момент його введення в експлуатацію. Дані про

вартість об'єкта записуються в акті приймання основних засобів, а також в інвентарній картці, звідки й походить назва цієї вартості - інвентарна. Як правило, ця оцінка залишається сталою протягом тривалого часу. Первісна вартість може змінюватись лише при переоцінці, добудові, модернізації і реконструкції об'єкта в порядку проведення робіт за рахунок капітальних інвестицій. Такий порядок забезпечує стабільність оцінки засобів праці і дає можливість проведення аналізу їх використання у порівнянних цінах.

Залишкова вартість показує ту частину вартості, яка ще залишилась після перенесення на готовий продукт вартості об’єкта внаслідок використання у виробничому процесі. Чим довше служить об’єкт і бере участь у виробництві, тим менша залишкова вартість.

Залишкова вартість основних засобів - це різниця між первинною вартістю об'єктів і нарахованим зносом, який визначається за даними бухгалтерського обліку. Знос визначається бухгалтером виходячи зі строку служби об'єкта і норм амортизації.

Відновлювальна вартість основних засобів - це вартість відтворення об'єктів в сучасних умовах виробництва і діючих у даний момент цінах. Відомо, що при оцінці основних засобів за початковою вартістю в різний час діють різні ціни, отже у балансі вони показуються у непорівнянному вигляді.

Проблема достовірної оцінки вартості основних засобів полягає в тому, що відновна вартість основних засобів може значно відхилятися від їх первісної вартості під впливом цінових чинників і НТП. Цінові чинники змінюють вартість основних засобів внаслідок зміни цін під впливом кон’юнктури ринку та діє об’єктивного економічного закону обмеженості природних ресурсів. НТП приводить до прискореного морального зносу основних засобів і нематеріальних активів порівняно із зносом, що відображений у чинних нормах амортизації.

Зміна вартості активів – процес об’єктивний, що залежить насамперед від економічних процесів, які відбуваються в країні, а також від цілої низки інших факторів. Завдання фінансового обліку зводиться лише до того, щоб в

інтересах користувачів фінансової звітності об’єктивно та своєчасно відображати цю зміну. У національних стандартах бухгалтерського обліку зміни вартості активів називають переоцінкою.

Умови проведення переоцінки основних засобів визначає п. 16 П(С)БО 7 «Основні засоби». Підприємство переоцінює об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість значно (більш як на 10%) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу.

Необхідно відзначити ще одну вимогу, яку містять і П(С)БО 7 «Основні засоби»: якщо переоцінюється один об’єкт, має бути переоцінено всі об'єкти тієї групи, до якої входить цей об'єкт.

Справедлива вартість активів може змінюватися як у бік збільшення, так і в бік зменшення. У першому випадку проводять дооцінку, у другому – уцінку. Дооцінка і уцінка можуть змінювати одна одну, тобто один і той самий об'єкт може спочатку бути дооцінено, а через деякий час уцінено. Можливий і зворотний варіант.

Схема проведення переоцінки ускладнюється ще й тим, що об'єктом переоцінки є залишкова вартість, яку не подано в обліку як самостійну величину. Її формують два інших, зафіксованих в обліку, показники: первісна (або переоцінена, якщо об'єкт раніше переоцінювали) вартість та сума накопиченого зносу (або переоцінена сума зносу, якщо об'єкт раніше переоцінювали). Отже, у результаті переоцінки повинні змінитися як первісна (переоцінена) вартість, так і сума зносу (переоцінена сума зносу).

Загальна сума переоцінки визначається як різниця між переоціненою залишковою вартістю і залишковою вартістю до цієї переоцінки.

Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Первісна вартість об'єкта, визначена раніше, множиться на індекс переоцінки і таким чином визначається нова переоцінена вартість. Сума зносу також уточнюється виходячи з індексу переоцінки.

Сума дооцінки основних засобів включається до складу додаткового

капіталу, а сума уцінки – до складу витрат, крім випадків, коли дооцінюються раніше уцінені об’єкти і навпаки.

Розглядаючи види оцінки основних засобів, необхідно вирішити два кола питань :

- на який момент її встановлювати?
- на якому рівні?

Момент оцінки може бути встановлений на момент придбання, на поточний момент і на майбутнє. Найбільш важливе значення має оцінка на поточний момент, оскільки вона передбачає визначення вартості майна на момент прийняття управлінських рішень і дозволяє провести співставлення вартості об'єктів, що відображені в обліку. Майбутня оцінка має значення для розробки прогнозуючих розрахунків, визначення можливого прибутку та ефективності підприємства.

Переваги обліку основних засобів за їх первісною вартістю на момент придбання, не викликають сумніву. Однак методи оцінки за первісною вартістю повністю виключають можливість впливу інфляції та інших ринкових змін на ціну. Хоч первісна вартість завжди стала, в умовах інфляції необхідно відобразити в обліку її наслідки для того, щоб бухгалтерська звітність не викликала сумніву.

П(С)БО 7 «Основні засоби» не містить визначення справедливої вартості. Тлумачення цього поняття в П(С)БО 19 «Об’єднання підприємств» для практичного використання не досить конкретне і потребує додаткових роз'яснень. В додатку до П(С)БО 19 конкретизовано порядок визначення справедливої вартості для кожного об’єкту основних засобів.

В процесі експлуатації основних засобів виникає ситуація, коли залишкова вартість об'єктів основних засобів значно відрізняється від їх справедливої вартості. У випадку, якщо така різниця перевищує 10%, П(С)БО 7 передбачає здійснення переоцінки. В ньому закріплено поняття «переоцінена вартість», тобто вартість основних засобів після їх переоцінки. В практиці обліку багатьох країн, таких як Англія, Нідерланди, Нова

Зеландія широко використовується поняття відновна оцінка. Оцінка основних засобів по відновній вартості дозволяє привести їх до рівня , що відповідає діючим цінам. Отже, можна сказати, що відновна вартість - це вартість основних засобів, переоцінена за діючими цінами на момент переоцінки, тобто вартість об'єкта в сучасних умовах виробництва. Відновна вартість співпадає з первісною в період введення об’єкта в експлуатацію. По мірі віддалення від моменту введення в дію основних засобів, вона все більше відрізняється від первісної вартості знову введених аналогічних засобів, так як змінюються суспільно-необхідні витрати на їх виробництво.

Використання сьогодні в бухгалтерському обліку таких оцінок основних засобів як первісна, відновна, залишкова (балансова) не суперечить встановленню в окремих випадках ринкової ціни об’єкта. На жаль, методика формування ринкової ціни на даний час чітко не сформована, тому використання її обмежене, так як немає необхідної кількості єдиного законодавчо врегульованого підходу до визначення справедливої вартості основних засобів.

Ринкова ціна необхідна для визначення ліквідності підприємства, одержання інформації про стан, який можна досягти, якщо продати всі активи підприємства в даний час і вірно визначити реалізаційну ціну, оскільки собівартість в умовах ринку не може слугувати основою ціноутворення .

В умовах ринку і міжнародного розподілу праці дуже важливим є ознайомлення з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (надалі МСБО). Від цього багато в чому буде залежати залучення іноземного капіталу у вітчизняну економіку. Інакше він потече туди, де буде більш вигідним його вкладення.

Порядок визнання, оцінки основних засобів, нарахування їх амортизації, списання з балансу та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначається МСБО 16 «Основні засоби».

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Первісною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання

Первісною вартістю нематеріальних активів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість. Нематеріальні активи, отримані внаслідок об'єднання підприємств, оцінюються за їх справедливою вартістю.

Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, сплачених загальною сумою, визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів.

Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо).

Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

Переоцінка нематеріальних активів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Переоцінена первісна вартість та накопичена амортизація об’єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об’єкта. Відомості про зміни первісної вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів заносяться до регістрів їх аналітичного обліку.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі додаткового капіталу, а сума уцінки - у складі витрат звітного періоду.

У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта нематеріальних активів) перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і вигід від відновлення його корисності, сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу.

У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкта нематеріальних активів) перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і вигід від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і втрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до витрат звітного періоду.

1.3. Методика обліку необоротних активів у міжнародній практиці

У закордонній обліковій термінології поняття «довгострокові активи» (long-lived assets) позначається різними термінами, зокрема необоротними активами (fixed assets), операційними активами (operational assets), позаоборотними активами. У більшості країн довгострокові активи містять основні засоби та нематеріальні активи.

Питання обліку та відображення довгострокових активів у фінансовій звітності суб'єктів господарювання на міжнародному рівні розглядаються у МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 38 «Нематеріальні активи», МСБО 36 «Зменшення корисності активів», МСФЗ 3 «Обєднання бізнесу», а в Україні -

у П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

У США облік довгострокових активів регламентується значно більшою кількістю стандартів із фінансового обліку (SFAS), зокрема:

- SFAS 142 «Гудвіл та інші нематеріальні активи» («Goodwill and Other Intangible Assets»);
- SFAS 144 «Облік зменшення корисності та ліквідації довгострокових активів» («Accounting for the Impairment or Disposal of Long-lived Assets»);
- SFAS 141 «Об'єднання бізнесу» («Business Combinations»);
- SFAS 86 «Облік витрат на комп'ютерне програмне забезпечення, призначене для продажу, оренди чи іншої реалізації» («Accounting for the Costs of Computer Software to be Sold, Leased, Or Otherwise Marketed»);
- SFAS 69 «Розкриття інформації про нафто- та газодобувну діяльність» («Disclosures about Oil and Gas Producing Activities»);
- SFAS № 19 «Фінансовий облік і звітність нафто- та газодобувних компаній» («Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies»);
- SFAS 45 «Облік доходу від франшизи» («Accounting for Franchise Fee Revenue»);
- SFAS 34 «Капіталізація процентних витрат» («Capitalization of Interest Costs»);
- SFAS 2 «Облік витрат на дослідження та розробки» («Accounting for Research and Development Costs») [17, С.57].

Згідно з МСБО 16, основні засоби - це матеріальні активи, що їх:

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

2) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

Нематеріальні активи, відповідно до МСБО 38, - це немонетарні активи, які не мають фізичної субстанції та можуть бути ідентифіковані.

Слід зауважити, що міжнародними стандартами не деталізуються види активів, які належать до основних засобів і нематеріальних активів.

У США довгострокові активи у фінансовій звітності підприємств класифікуються на дві категорії:

1) основні засоби (property, plant and equipment): земля, будинки, машини, обладнання, легкові та вантажні автомобілі. До категорії основних засобів відносять також природні ресурси, такі, як: нафта, газ, лісові й мінеральні ресурси;

2) нематеріальні активи (intangible assets): патенти, авторські права, торгові марки (назви), франшиза, організаційні витрати, гудвіл.

Згідно з МСБО 16 «Основні засоби», об’єкт основних засобів слід визнавати як актив, коли:

1) існує ймовірність того, що в майбутньому підприємство отримає економічні вигоди, пов'язані з цим активом;

2) вартість активу для підприємства можна достовірно оцінити.

Відповідно до МСБО 16, первісна оцінка основних засобів здійснюється за їхньою собівартістю. При цьому собівартість об’єкта основних засобів складається з ціни придбання, куди входять імпортні мита і невідшкодовувані податки на придбання, а також із витрат, необхідних для приведення активу в робочий стан для його використання за призначенням. До таких витрат відносять: витрати на підготування будівельного майданчика, витрати на доставлений розвантаження, встановлення, гонорари архітекторам і інженерам, попередньо оцінені витрати на демонтаж, переміщення активу та відновлення території.

У випадку, коли оплата придбаних основних засобів відстрочується, ринкова процентна ставка повинна бути визнана в обліку або капіталізована.

Якщо об'єкт основних засобів придбано в результаті обміну на інший об'єкт основних засобів (подібний або неподібний), то вартість об'єкта

оцінюється за справедливою вартістю доти, доки: а) операція обміну не має комерційного характеру; б) справедлива вартість отриманого та відданого активу не може бути точно визначена.

Відповідно до МСБО 16, подальші видатки, пов'язані з об'єктом основних засобів, повинні додаватися до балансової вартості цього активу, якщо є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які перевищують первісне оцінений рівень продуктивності існуючого активу, надходитимуть до підприємства. Подальші видатки на основні засоби визнаються як актив тільки тоді, коли вони покращують їхній стан, підвищуючи оцінений спочатку рівень його продуктивності. Прикладами таких поліпшень є модернізація, модифікація, дообладнання, добудова, реконструкція.

Витрати на ремонт чи обслуговування основних засобів здійснюються для відновлення або підтримання майбутніх економічних вигід, що їх підприємство може очікувати від оціненого спочатку рівня продуктивності активу. У такому разі вони визнаються витратами періоду, коли вони були понесені.

Після первісного визнання основних засобів їх подальший облік може здійснюватися, згідно з МСБО 16, за однією з двох моделей:

1) за моделлю собівартості (cost model), згідно з якою основні засоби відображаються в обліку за собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від зменшення корисності;

2) за моделлю переоцінки (revaluation model), що передбачає відображення в обліку основних засобів за переоціненою вартістю, яка відповідає їхній справедливій вартості за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від зменшення корисності.

У випадку застосування моделі переоцінки, переоцінку потрібно здійснювати настільки регулярно, щоби залишкова вартість суттєво не відрізнялась від справедливої вартості на дату балансу.

Якщо в результаті переоцінки балансова вартість основного засобу збільшилася, то збільшення має відображатись як зростання капіталу, тобто у

кредиті рахунку капіталу під назвою «Дооцінка». Проте збільшення від переоцінки має визнаватись як дохід, якщо воно сторнує зниження від переоцінки того самого активу, яке раніше було визнане як витрати.

Якщо в результаті переоцінки балансова вартість активу зменшилася, то зменшення має визнаватись як витрати. Проте зменшення від переоцінки слід безпосередньо вираховувати з будь-якої дооцінки, що з ним пов'язане, якщо це зменшення не перевищує суми дооцінки цього самого активу.

МСБО 16 вимагає, щоб у проведенні переоцінки об'єкта основного засобу також здійснювалась переоцінка всього класу, до якого належить об'єкт. При цьому клас основних засобів трактується як група активів, однакових за характером і способом використання в діяльності підприємства. Прикладами окремих класів активів є: земля; кораблі; літаки; автомобілі, меблі та приладдя; офісне обладнання.

У США облік основних засобів здійснюється за історичною собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від зменшення корисності. На відміну від вимог МСБО 16, американські стандарти забороняють проведення переоцінки основних засобів зі зміною їхньої ринкової вартості, за винятком випадків, пов'язаних із зменшенням їхньої корисності.

МСБО 38 «Нематеріальні активи» вимагає, щоби підприємство визнавало в обліку придбаний або створений нематеріальний актив тільки тоді, коли існує імовірність отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних із цим активом, та його вартість може бути достовірно визначено.

Нематеріальні активи первісно оцінюються за собівартістю.

Якщо нематеріальний актив не відповідає своєму визначенню та критеріям визнання, то видатки на цей об'єкт повинні визнаватися витратами на момент їхнього понесення.

Згідно з МСБО 38, усі видатки на дослідження мають визнаватись як витрати на час їхнього понесений. При цьому під дослідженням розуміють сплановані дослідження, здійснювані вперше певним підприємством для

отримання і розуміння нових наукових або технічних знань. Видатки на розроблення капіталізуються лише після того, коли встановлено технічну та комерційну придатність активу для його продажу або використання. Це означає, що підприємство повинно мати намір і можливість завершити створення нематеріального активу, щоб він був придатний для використання або продажу, та мати здатність продемонструвати, як актив генеруватиме майбутні економічні вигоди. Нагадаймо, що розроблення - це застосування даних наукових досліджень чи інших знань для планування і проектування виробництва нових або вдосконалених матеріалів, механізмів, товарів, технологій, систем (послуг) до початку їх серійного виробництва (надання) або використання (отримання).

Якщо підприємство не може відокремити етап дослідження від етапу розроблення внутрішнього проекту для створення нематеріального активу, то підприємство розглядає видатки на такий проект так, ніби вони були понесені лише на етапі дослідження.

Наступні об'єкти визнаються як витрати на момент їх понесення:

- внутрішньогенерований гудвіл;
- витрати на створення підприємства;
- витрати на навчання, підготування чи перепідготування персоналу;
- витрати на рекламу;
- витрати на переміщення підприємства.

Внутрішньогенеровані торгові марки, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні за своєю сутністю об'єкти не слід визнавати як нематеріальні активи.

Згідно з МСБО 38, після первісного визнання подальший облік нематеріальних активів може здійснюватися за однією з двох моделей:

- за моделлю собівартості (cost model), згідно з якою нематеріальні активи відображаються в обліку за собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від зменшення корисності;

- за моделлю переоцінки (revaluation model), яка передбачає відображення в облік нематеріальних активів за переоціненою вартістю (що базується на їхній справедливій вартості) за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від зменшення корисності, якщо тільки справедлива вартість може бути визначена з посиланням на активний ринок.

У випадку використання моделі переоцінки, якщо балансова вартість нематеріального активу збільшилася в результаті переоцінки, то збільшення має відображатися в кредиті рахунку капіталу під назвою «Дооцінка». Проте збільшення від переоцінки має визнаватись як дохід, якщо воно сторнує зниження від переоцінки того самого активу, яке раніше було визнане як витрати. Якщо в результаті переоцінки балансова вартість нематеріального активу зменшилася, то зменшення має визнаватись як витрати. Проте зменшення від переоцінки слід безпосередньо вираховувати з будь-якої дооцінки, що з ним пов'язане, якщо це зменшення не перевищує суми дооцінки цього самого активу.

Подальші видатки на нематеріальний актив після його придбання чи завершення створення слід визнавати як витрати на час їхнього понесення, якщо: а) не є ймовірним, що ці видатки спричинять генерування активом майбутніх економічних вигід, які перевищують його первісне оцінений рівень ефективності; б) ці видатки не можна достовірно оцінити та віднести до активу. У США основні питання, пов’язані з визнанням та оцінкою нематеріальних активів в обліку, регламентуються SFAS 2 «Облік витрат на дослідження та розробки» і SFAS 142 «Гудвіл та інші нематеріальні активи», який був виданий 2001 р. та заступив документ «Думки Ради з облікових принципів № 17 «Нематеріальні активи» (APB Opinion No 17 «Intangible Assets»). Основні відмінності американських стандартів порівняно з міжнародними полягають у тому, що[17, С. 154]:

- видатки на розроблення, згідно з SFAS 2, у більшості випадків відносяться на витрати звітного періоду (за винятком певних витрат на

створення веб-сайтів і програмного забезпечення для внутрішнього використання);

- подальші видатки на придбані розробки відносяться SFAS 2 на витрати;

- переоцінка нематеріальних активів у більшості випадків забороняється.

Таким чином можна констатувати, що вітчизняні стандарти обліку є наближеними до міжнародної практики, проте відмінності все ж залишаються, крім того, спостерігаються відмінності навіть в обліковій практиці необоротних активів інших країн.

Висновки до 1 розділу.

1. В кругообороті капіталу найзначніші особливості властиві основному капіталу. Це зумовлено його двоїстою природою (як сукупності засобів праці і частки постійного капіталу), що призводить до розбіжностей між оборотом вартісної і натуральної форм. Істотні відмінності існують як на рівні підприємств (мікрорівні), так і на макрорівні, що значною мірою зумовлюється наявністю великої частки незадіяних виробничих потужностей, специфікою фізичного і морального зношування. Зокрема, прискорення морального зношування не може бути враховане в нормах амортизації. Крім того, внаслідок нерівномірного розподілу засобів праці між галузями економіки моральне зношування устаткування у певній галузі позначається і на інших, перетворюється на важливий фактор міжгалузевої конкуренції. Водночас на підприємствах здійснюється нарахування амортизації на всі елементи основного капіталу незалежно від ступеня їх використання.

2. Відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку визначено методи оцінки необоротних матеріальних активів за фактичною собівартістю; за відновлюваною вартістю; за можливою ціною продажу; за дисконтованою теперішньою вартістю. Гармонізація системи фінансового обліку в Україні з міжнародними стандартами привела до оцінки за

справедливою вартістю. Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. За міжнародними стандартами справедлива ринкова вартість одиниць нерухомості, будівель і обладнання є їхньою ринковою вартістю, встановленою шляхом проведення оцінної експертизи.

Необоротні активи, утримувані для продажу в обліку та у фінансовій звітності підприємств, відображаються на дату балансу за найменшою з двох величин: балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації.

У закордонній обліковій термінології замість поняття необоротні активи використовують поняття «довгострокові активи» (long-lived assets), які позначаються різними термінами, зокрема необоротними активами (fixed assets), операційними активами (operational assets), позаоборотними активами. У більшості країн довгострокові активи містять основні засоби та нематеріальні активи.

3. В даний час проблема старіння основних засобів більшості вітчизняних підприємств набула особливої гостроти, тому підтримання виробничих потужностей підприємств у робочому стані - одне із найважливіших завдань стійкого розвитку вітчизняної промисловості. Характеризуючи відтворення основних засобів як процес споживання, амортизації, відновлення і відшкодування об’єктів основних, слід виділити в управлінському аспекті два самостійні рівні: створення умов для часткового відтворення в рамках поточного фінансування і створення умов для повного відтворення, яке передбачає довгострокове перспективне фінансування. На першому рівні забезпечується лише відновлення елементів основних засобів, а на другому відбувається їх відновлення, відтворення.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВ А

2.1. Облік руху необоротних матеріальних активів

Технологічно бухгалтерський облік як процес розпочинається з виявлення, вимірювання і реєстрації фактів, дій і подій з метою отримання інформації про господарські операції. Суцільне і безперервне спостереження за всіма господарськими операціями на підприємстві здійснюється за допомогою документування.

Документування є важливою ланкою в ланцюгу функціонування бухгалтерського обліку. Це початок і основа бухгалтерського обліку. Без належно оформленого документа не може бути бухгалтерського запису, від нього залежать повнота і достовірність облікової інформації для користувачів.

Документ (лат. dokumentum) буквально означає свідоцтво, доказ. У широкому значенні під документом розуміють матеріальний носій, що його використовують у процесі спілкування, на якому за допомогою різних засобів і способів зафіксовано в доцільній для сприйняття формі інформацію. Документи складають у різних сферах людської діяльності (науці, освіті, медицині, техніці, економіці тощо)[9, С. 112].

Бухгалтерський документ — письмове свідоцтво певної форми і змісту, яке містить відомості про господарську операцію і є доказом її здійснення. Спосіб оформлення господарських операцій документами називається документацією. Документація є важливим елементом методу бухгалтерського обліку, оскільки служить для первинного спостереження за господарськими операціями, і обов'язковою умовою для відображення їх в обліку. Первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, є підставою для бухгалтерського обліку цих операцій. Первинні документи мають бути складені під час господарської операції.

Первинне спостереження, документування та документація відіграють важливу роль в управлінні діяльністю підприємства, а саме:

- дають уявлення про фактичний стан господарських засобів та їх зміни у процесі кругообороту засобів;
- забезпечують прозорість у роботі підприємства та контроль наявності та руху майна і коштів;
- є юридичним (правовим) свідченням господарських операцій, що здійснюються;
- є важливим джерелом контролю для зовнішніх і внутрішніх користувачів при проведенні ревізії, аудиту, аналізу господарської діяльності.

До оформлення первинних бухгалтерських документів ставлять такі вимоги:

- первинні документи мають бути складені в момент здійснення операції, а якщо це неможливо, безпосередньо після її закінчення;
- документи складають на бланках типових форм, затверджених Держкомстатом України, або на бланках спеціалізованих форм, затверджених відповідними міністерствами і відомствами, а також виготовлених самостійно, які мають містити обов'язкові реквізити типових або спеціалізованих форм;
- у разі складання та зберігання первинних документів на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їхніх повноважень, передбачених законами;
- записи в первинних документах роблять у темному кольорі чорнилом, кульковою ручкою, друкарськими засобами чи принтером, що забезпечує зберігання цих записів протягом встановленого терміну зберігання документа;
- вільні рядки в первинних документах прокреслюють;
- кожен первинний документ має містити дані про посаду, прізвище і підписи осіб, відповідальних за його оформлення;

- керівник підприємства затверджує перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарських операцій, пов'язаних з відпуском товарно-матеріальних цінностей, майна, видачею грошових коштів і документів. Коло таких осіб, як правило, обмежене;
- забороняється приймати до виконання документи на господарські операції, які суперечать законодавчим і нормативним актам, встановленому порядку обліку коштів і матеріальних цінностей, завдають шкоди власникам;
- складаючи первинні документи, можна припуститися помилок. У банківських і касових документах помилки не виправляють. Якщо в таких документах допущено помилку, їх анулюють, а замість них оформлюють нові, В інших первинних документах помилки виправляють коректурним способом, тобто неправильний текст або суму закреслюють тонкою рискою так, щоб можна було прочитати закреслене, а зверху пишуть правильний текст або суму. Виправлення помилок має бути застережено підписом «виправлено» і підтверджено підписом осіб, які підписали цей документ із зазначенням дати виправлення;
- підприємство вживає всіх необхідних заходів щодо запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах та забезпечує їх належне зберігання протягом встановленого терміну, який регулюється спеціальним переліком;
- у випадках, встановлених законодавством, а також міністерствами і відомствами України, бланки первинних документів можуть бути віднесеними до бланків суворої звітності. їх друкують за зразками типових або спеціалізованих форм з обов'язковим зазначенням номера;
- відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи;

- первинні документи можуть бути вилученими у підприємства тільки за постановою уповноважених державних органів відповідно до чинного законодавства України. З дозволу і в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, посадові особи підприємства можуть зняти копи та скласти реєстр документів, що вилучаються, із зазначенням підстав і дати вилучення.

Наказом Міністерства статистики України № 352 від 29.12.1995 року «Про затвердження типових форм первинного обліку» затверджено і введено в дію з 1.01.1996 року типові форми первинної облікової документації з обліку наявності на підприємстві і руху основних засобів[80]:

- ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» ;
- ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об’єктів» ;
- ОЗ-3 «Акт списання основних засобів» ;
- ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів» ;
- ОЗ-5 «Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини» ;
- ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» ;
- ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів» ;
- ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів» ;
- ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів».

Одиницею обліку основних засобів в бухгалтерському обліку є окремий інвентарний об’єкт.

Інвентарним об’єктом основних засобів вважається закінчена будова з усіма пристосуваннями до нього чи окремий, конструктивно відособлений предмет, який виконує самостійні функції, чи відокремлений комплекс конструктивно з’єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування керування та єдиний

фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки у складі, а не самостійно.

Для організації обліку і забезпечення контролю збереження основних засобів кожному об’єкту основних засобів (інвентарному об’єкту) незалежно від того, чи знаходиться він в експлуатації, в запасі або на консервації, при прийнятті їх до бухгалтерського обліку повинен привласнюватися відповідний інвентарний номер, який зберігається за об’єктом на протязі усього періоду його експлуатації на даному підприємстві. Він проставляється в усіх первинних документах і регістрах, які оформляють наявність і рух об’єкта.

У тих випадках, коли інвентарний об’єкт має кілька частин, які мають різний строк корисного використання і враховуються як самостійні інвентарні об’єкти, кожній частині привласнюється окремий інвентарний номер. Якщо по об’єкту, який складається з кількох частин, встановлений загальний для об’єкту строк корисного використання, вказаний об’єкт обліковується за одним інвентарним номером.

Інвентарні номери списаних з бухгалтерського обліку об’єктів основних засобів не присвоюються знову прийнятим до бухгалтерського обліку об’єктам протягом п’яти років по закінченні року списання.

Синтетичний облік поступлення основних засобів відображено в табл.2.1.

При оформлені приймання основних засобів акт складається в одному примірнику на кожний окремий об’єкт приймальною комісією, призначеною розпорядженням (наказом) керівника підприємства. Акт після його оформлення з прикладеною технічною документацією, що відноситься до даного об’єкта, передається до бухгалтерії підприємства, підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства або особами, на те уповноваженими.

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків з обліку надходження основних засобів

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Проведено передоплату постачальнику за основні засоби, а також за виконані роботи на капітальному будівництві	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	31 “Рахунки в банках “
2	Відображено надходження від постачальника придбаних основних засобів	15 “Капітальні інвестиції”	63“Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
3	Відображено суму транспортних та посередницьких послуг, пов’язаних з придбанням основних засобів	15 “Капітальні інвестиції”	68 “Розрахунки за іншими операціями”
4	Прийнято згідно акту виконані підрядні роботи будівельною організацією	15 “Капітальні інвестиції”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
5	Відображено суму ПДВ (податковий кредит) за операціями 2 і 3	64 “Розрахунки за податками й платежами”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
6	Списано будівельні матеріали	15 “Капітальні інвестиції”	20 “Виробничі запаси”
7	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим на бунівництві	15 “Капітальні інвестиції”	66 “Розрахунки за виплатами працівникам”
8	Проведено нарахування ЄСВ на заробітну плату працівників і віднесено їх на витрати по будівництву	15 “Капітальні інвестиції”	65 “Розрахунки за страхуванням”
9	Віднесено вартість робіт і послуг допоміжних виробництв на витрати по будівництву	15 “Капітальні інвестиції”	23 “Виробництво”
10	Введено придбані основні засоби згідно акту в експлуатацію	10 “Основні засоби”	15 “Капітальні інвестиції”
11	Відображено суму дооцінки основних засобів	10 “Основні засоби”	411 “Дооцінка активів”
12	Відображено вартість безплатно одержаних основних засобів	10 “Основні засоби”	424“Безоплатно одержані необоротні активи”
13	Відображено дохід у сумі нарахованої амортизації по безоплатно одержаних основних засобів	424 “Безоплатно одержані необоротні активи”	745 “Дохід від безоплатно одержаних активів”
14	Одержані пені, штрафи, неустойки від інших підприємств у вигляді основних засобів	10 “Основні засоби”	715 “Одержані пені,штрафи,неустойки”
15	Оприбутковано лишки основних засобів, виявлених в результаті інвентарізації	10 “Основні засоби”	746 “Інші доходи ”

Складання акта, яким оформляється приймання декілька об’єктів основних засобів, дозволяється лише при обліку господарського інвентарю,

інструментів, обладнання і т.п., при умові, що ці об’єкти однотипні, мають однакову цінність і прийняті в одному календарному місяці.

При оформленні внутрішнього переміщення основних засобів «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» виписується у двох примірниках працівником відділу (цеху) – здавальника. Перший примірник з розпискою одержувача та здавальника передається до бухгалтерії, а другий - відділу (цеху) – здавальнику.

При передачі основних засобів іншому підприємству (оренду) акт складається у двох примірниках (для підприємства, що здає та приймає основні засоби).

За даними акту робляться відмітки в «Інвентарному списку основних засобів» підрозділу, з якого вибув об’єкт, а також вилучається «Інвентарна картка обліку основних засобів» із сукупності об’єктів, які обліковуються за даним підрозділом у бухгалтерії.

Для обліку всіх видів основних засобів, що надійшли в експлуатацію, у бухгалтерії застосовується «Інвентарна картка обліку основних засобів» (форма № 03-6). Форма заповнюється в одному примірнику на основі «Акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» (форма № 03-1), технічної та іншої документації. Форма містить дані про технічні особливості об’єкта, норми амортизаційних відрахувань.

В розділі «Коротка індивідуальна характеристика об’єкта» записуються тільки основні якісні та кількісні показники об’єкта, а також найважливіші прибудови, пристосування та приналежності, що відносяться до нього, обмежуючись двома-трьома найбільш важливими для даного об’єкта якісними показниками виключаючи дублювання даних, що є на підприємстві, технічної документації на даний об’єкт.

Треба зазначити, що надання об’єкту основних засобів інвентарного номера здійснюється як правило спираючись на номер бухгалтерського рахунку і субрахунку, на якому обліковується об’єкт. Наприклад, візьмемо верстат, який було оприбутковано до складу основних засобів. Його

інвентарний номер (10408) включає перші три цифри (номер рахунку і субрахунку - 104). Наступні цифри (08) вказують номер даного об'єкта основних засобів у сукупності йому подібних. Технічна сторона присвоєння певному об'єкту основних засобів інвентарного номера полягає у нанесені на нього номера фарбою або прикріпленні металевого жетона із номером.

Поряд з інвентарними картками аналітичний облік основних засобів на ТОВ «Світязь» здійснюється в книзі обліку основних засобів, або у Відомості 4-М, при спрощеній формі обліку. У книзі або у відомості обліку основних засобів реєстрацію об'єктів основних засобів здійснюють у розрізі конкретних підрозділів підприємства (цех №1, цех №2 та інші) із розмежуванням їх за обліково-класифікаційними групами (103 – будинки та споруди, 104 – машини та обладнання, 105 – транспортні засоби т.д.). Для розмежування приналежності інвентарних карток основних засобів до певного підрозділу використовують закладки, які виготовляються із картону або фанери. За допомогою них відокремлюють групи основних засобів одна від іншої у розрізі підрозділів підприємства.

Підставою для відміток у «Інвентарній картці обліку основних засобів» про вибуття об'єктів основних засобів при передачі їх іншому підприємству, а також про переміщення в середині підприємства є «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» (форма №03-01); при списанні об'єкта основних засобів внаслідок старіння чи зносу – «Акт на списання основних засобів» (форма № 03-3) (додаток 3). Записи про закінчені роботи по добудові, дообладнанні, реконструкції та модернізації, ремонту об'єкта ведуться в картці на підставі «Акта приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» (форма №03-2).

Для оформлення приймання-здачі основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації застосовується «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» (форма №03-2).

Акт, підписаний працівником цеху (відділу), що уповноважений на приймання основних засобів, та представником цеху (підприємства), який виконував ремонт, реконструкцію та модернізацію, здають до бухгалтерії підприємства. Акт підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства чи особами на те уповноваженими. До технічного паспорта відповідного об'єкта основних засобів повинні бути внесені необхідні зміни до характеристики об'єкта, пов'язані із капітальним ремонтом, реконструкцією та модернізацією.

Якщо ремонт, реконструкцію або модернізацію виконує стороннє підприємство, акт складають у двох примірниках. Другий примірник передається підприємству, що виконав ремонт, реконструкцію, модернізацію.

При значній зміні якісних та кількісних показників в характеристиці об'єкта в результаті реконструкції (модернізації), добудови та дообладнання попередню інвентарну картку у випадку неможливості відобразити в ній всі показники, що характеризують реконструйований (модернізований, добудований, дообладнаний) об'єкт в цілому, замінюють новою. Стару інвентарну картку зберігають як довідковий документ.

Поряд із надходженням основних засобів на підприємстві із-за різних причин, непридатності для подальшої експлуатації внаслідок повного зносу, застарілості, непотрібності, продажу, вимушеної ліквідації і т.ін. проходить їхнє вибуття, яке відображається на основі «Актів списання основних засобів» тип.ф.№03-3.

Акт складається у двох примірниках комісією, призначеною керівником підприємства, установи затверджується керівником підприємства або особою, на те уповноваженою. Перший примірник акта передають до бухгалтерії, другий залишається у особи, відповідальної за зберігання основних засобів та є підставою для здачі на склад запчастин, що залишилися в результаті їх списання, а також матеріалів, металобрухту і т.п.

Витрати по списанню, а також вартість матеріальних цінностей, що надійшли від зносу та розбору будинків, споруд, демонтажу обладнання

відображають в акті в розділі «Розрахунок результатів списання об’єктів».

Для оформлення списання автомобіля, вантажного чи легкового, причепа чи напівпричепа, при їх ліквідації застосовується «Акт на списання автотранспортних засобів» (форма №03-4). Акт складається у двох примірниках та підписується комісією, що призначається керівником автогосподарства (підприємства) і затверджується керівником підприємства чи особою, на те уповноваженою. Перший примірник передається до бухгалтерії, другий залишається у особи, відповідальної за зберігання основних засобів.

Витрати по списанню, а також вартість матеріальних цінностей, що надійшли від розробки автотранспортних засобів, відображають в розділі «Розрахунок результатів списання автомобіля (причепа, напівпричепа)». В таблиці 2.2. відображено синтетичний облік вибуття основних засобів.

Форма ОЗ-5 «Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини» складається при установці, пуску та демонтажі будівельної машини, взятою напрокат. Підписується представником машинопрокатної бази і механіком будівельної відділу. В зазначеній формі відображаються також відомості про стан машини до її здачі у прокат і після повернення.

Для реєстрації інвентарних карток обліку основних засобів застосовується «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів» (форма № 03-7). Опис складається в одному примірнику бухгалтерією в цілях контролю за зберіганням інвентарних карток. Записи ведуться в розрізі класифікаційних груп (видів) основних засобів.

Для обліку руху основних засобів по класифікаційних групах при ручній обробці облікової документації застосовується «Картка обліку руху основних засобів» (форма № 03-8), яка заповнюється на основі даних інвентарних карток відповідних груп (видів) основних засобів та звіряється з даними синтетичного обліку основних засобів. На основі підсумкових даних цих карток заповнюються звітні форми з руху основних засобів. Відкривається бухгалтерією в одному примірнику.

Таблиця 2.2

Облік вибуття основних засобів

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
Ліквідаці основних засобів			
1	Відображено списання нарахованого зносу при вибутті основних засобів	13	10
2	Відображено залишкову вартість об'єкта основних засобів:	976	10
3	Відображено дохід від реалізації основних засобів	20, 22	746
4	Відображено податкові зобов'язання по ПДВ (у випадку недоамортизації)	976	641
5	Відображення суми дооцінки при їх вибутті	41	441
Продаж основних засобів			
6	При здійсненні продажу, перевдення основних засобів до складу активів , утримуваних для продажу	286	10
7	Списано суму зносу для обєктів , утримуваних для продажу	13	10
8	Передано об'єкт основних засобів покупцю	377	712
9	Нараховано суму податкових зобов'язань з ПДВ	712	641
10	Списано на витрати перевищення балансової вартості над чистою вартістю реалізації необоротного активу, утримуваного для продажу	946	286

Для пооб'єктного обліку основних засобів за місцем їх знаходження (експлуатації) за матеріально відповідальними особами ведуть «Інвентарний список основних засобів» (форма № 03-9), в якому вказується інвентарний номер, повна назва і первоначальна вартість об'єкта, його вибуття (переміщення).

Дані пооб'єктого обліку основних засобів за місцями їх знаходження (експлуатації) повинні бути тотожні записам в інвентарних картках обліку основних засобів, що ведуться в бухгалтерії.

Дані «Інвентарного списку основних засобів» тип. ф. 03-9 мають відповідати показникам «Інвентарних карточок обліку основних засобів» тип. Ф. №03-б, які відкривають у фінансовому обліку на кожний об'єкт окремо, або на групу однотипних об'єктів, які надійшли на підприємство і

одночасно і мають однакові виробничо-господарське призначення, технічну характеристику, вартість.

Типові форми № 03-14 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для промислових підприємств), №03-15 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для будівельних організацій), № 03-16 «Розрахунок амортизації по автотранспорту» використовуються для розрахунку амортизації основних засобів. Ці реєстри є єдиними для розрахунку амортизації при будь-якій формі ведення бухгалтерського обліку в умовах ручної обробки інформації. Лише при застосуванні журнально-ордерної форми обліку замість зазначених форм для розрахунку амортизації можна застосовувати однойменну Розроблювальну таблицю № 6.

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

– усі перші особи підприємства: головний бухгалтер, головний інженер, головний механік, головний технолог, головний енергетик;

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

Наказ про призначення комісії може видаватись як окремо у кожному випадку здійснення операцій з основними засобами, так і загальний, яким призначається єдина комісія для контролю і документального оформлення усіх здійснюваних підприємством операцій з основними засобами протягом певного періоду (наприклад, рік) або без обмеження у часі. В останньому випадку, коли комісія працюватиме декілька років, склад такої комісії доцільно вказувати у Наказі про облікову політику із зазначенням посад членів комісії та її голови без наведення відповідних прізвищ.

При прийманні об’єкту основних засобів до комісії включаються також і посадові особи підприємства-постачальника. А при здійсненні монтажних

робіт підрядним способом і передачі обладнання, що надійшло, безпосередньо після його отримання монтажною організацією, до складу комісії включається також представник підрядної монтажної організації. У цьому випадку окремий акт на передачу обладнання для монтажу не складається. В отриманні обладнання на відповідальне зберігання уповноважений представник монтажної організації ставить підпис безпосередньо на акті, і йому передається копія акту.

Акт приймання обладнання повинен бути підписаний усіма особами,які брали участь у його прийманні, а також матеріально відповідальними особами, які здають і приймають основний засіб. Особа, яка не погоджується зі змістом акту, зобов'язана підписати його з обгрунтуванням незгоди і висловити свою думку.

При документальному оформленні господарських операцій (рис 2.1) і повязаних з ними змін на підприємстві відбувається рух облікової інформації між первинною документацією, регістрами синтетичного і аналітичного обліків і звітністю.

На рис. 2.1 зображене документальне оформлення обліку основних засобів. Цифри відповідають порядковому номеру операції з основними засобами.

"1" – Акт приймання-передачі основних засобів після затвердження передається до бухгалтерії, де зберігається протягом терміну експлуатації і одного місяця після списання з балансу за умови, якщо за цей термін проведено документальну ревізію.

"2" – Один примірник акту ОЗ-1 передається до бухгалтерії, де на його підставі здійснюється запис в інвентарній картці та інвентарному списку.

"3" – Заповнені інвентарні картки реєструються в описі ОЗ-7.

"4" – За даними інвентарних карток, а також за даними форм розрахунку амортизації в кінці місяця заповнюються картки обліку основних засобів.

“5” – Інвентарні картки, а також картки обліку руху основних засобів звіряються з даними синтетичного обліку.

“6” – В кінці звітного року за даними карток обліку руху основних засобів та за даними синтетичного обліку заповнюються дані звітності щодо основних засобів.

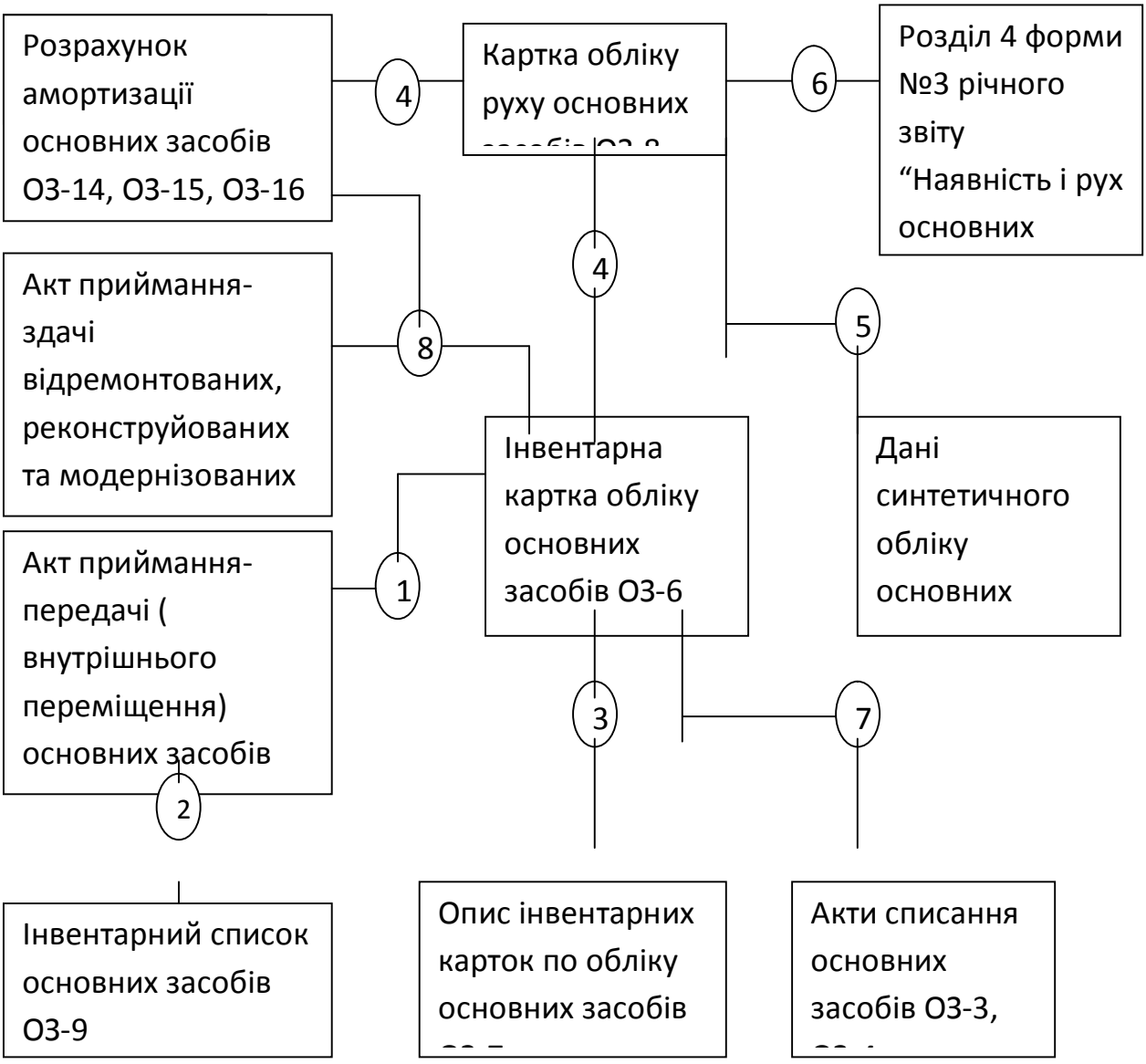


Рис 2.1. Документальне оформлення обліку основних засобів

“7” – Після ліквідації основних засобів і складання актів на їх списання перший примірник акту передається до бухгалтерії, де на його підставі робиться запис до інвентарного списку основних засобів, також вилучається відповідна інвентарна картка, що відображається в описі інвентарних карток з обліку основних засобів. Другий примірник акту залишається у

матеріально-відповідальної особи. Вилучена картка зберігається в бухгалтерії протягом встановленого періоду.

“8” – Акт форми ОЗ-2, підписаний матеріально-відповідальною особою, яка приймає основні засоби, та представником відділу чи підприємства, де здійснювався ремонт, передається до бухгалтерії. В бухгалтерії на підставі акту здійснюється запис до форми ОЗ-6 та вносяться зміни до форми ОЗ-14 (ОЗ-15, ОЗ-16) щодо збільшення балансової вартості основних засобів на суму витрат, пов’язаних із завершенням модернізації, реконструкції тощо.

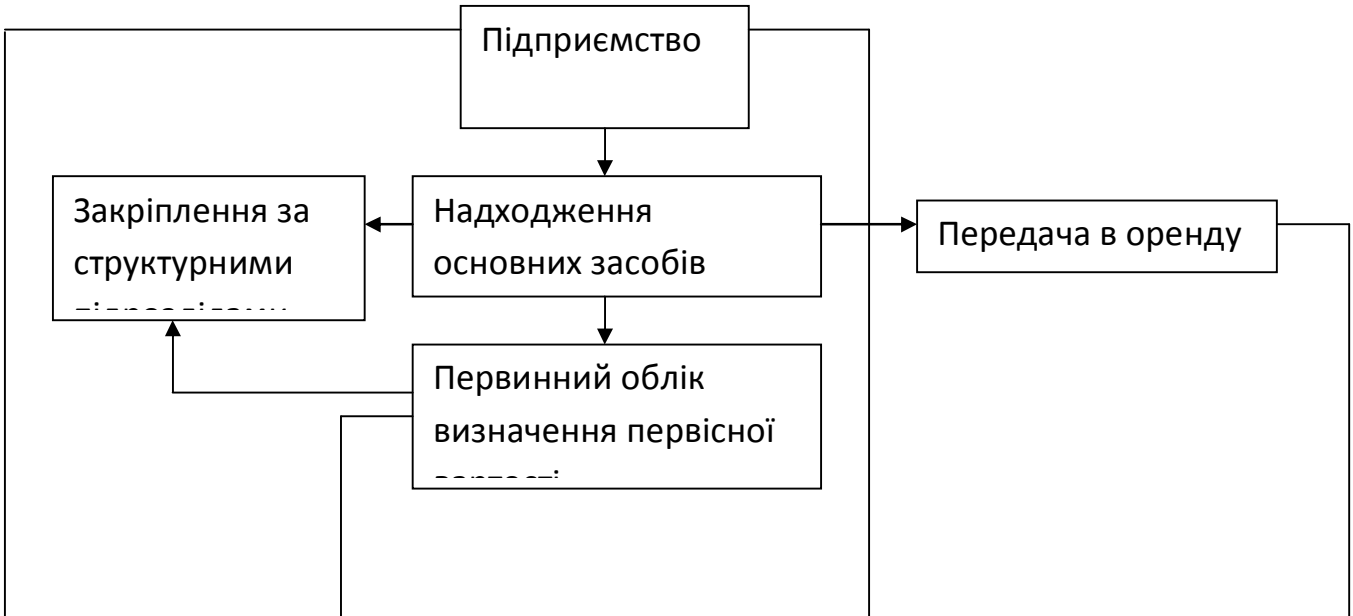
Об’єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом.

Фінансовий результат від вибуття об’єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов’язаних з вибуттям основних засобів.

Регістри аналітичного обліку основних засобів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття основних засобів.

У разі часткової ліквідації об’єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об’єкта.

Облік основних засобів повинен бути організований на всіх етапах їх руху. Загальна схема обліку основних засобів наведена на рис.2.2.



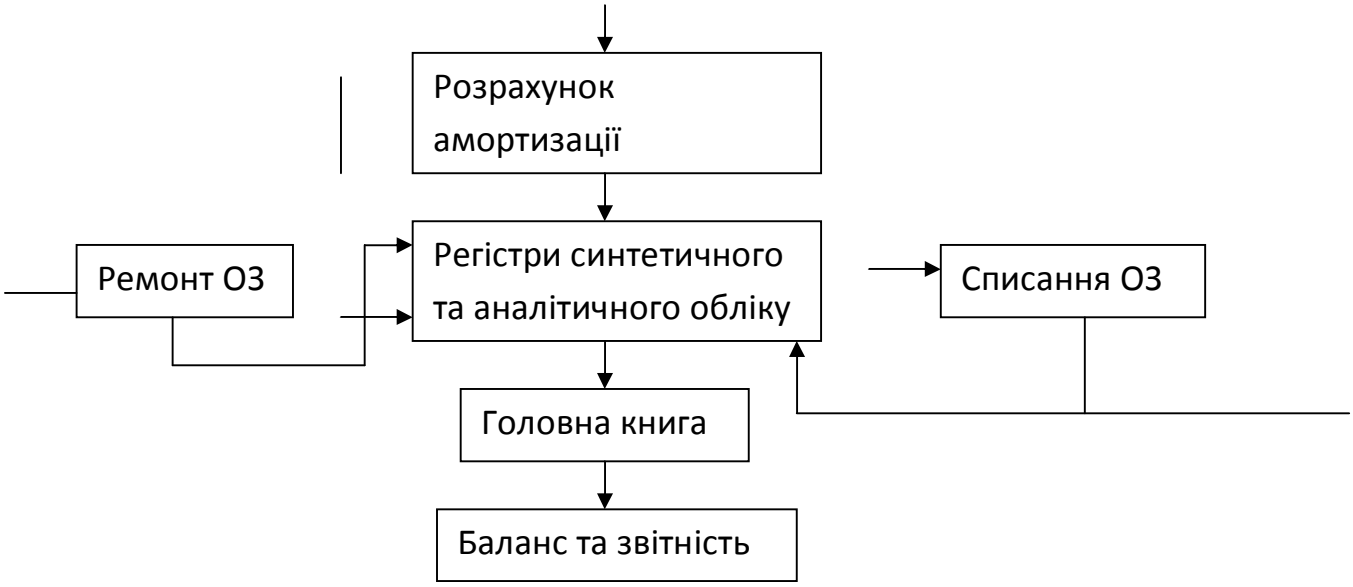


Рис. 2.2. Організація обліку основних засобів

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

Для контролю за зберіганням інвентарні картки складають в одному екземплярі (типова форма № 03-7) у розрізі класифікаційних груп.

2.2. Облік нематеріальних активів підприємства

Обовязковою підставою відображення в бухгалтерському обліку будь-якого об'єкту нематеріальних активів на підприємстві слугують правильно оформлені первинні документи. Для документування операцій з обліку нематеріальних активів використовуються типові форми документів (табл. 2.3.).

Таблиця 2.3

Типові форми документів

Форма документ	Назва документу	Примітки

НА-1	Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Складається в одному примірнику на кожний окремий обєкт приймальною комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством
НА-2	Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт чи групу об'єктів права інтелектуальної власності, заповнюється в одному примірнику на основі «Акта введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» (№ НА-1)
НА-3	Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Складається у двох примірниках комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством, підписується головою та членами комісії, особою, що була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності, затверджується
НА-4	Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Складається в одному примірнику для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцезнаходженням об'єктів права інтелектуальної власності та за кожною особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності, В інвентаризаційний опис включається кожний окремий об'єкт права інтелектуальної власності

Основною ознакою нематеріального активу є відсутність матеріальної форми об'єкта, проте повинні бути документи, які підтверджують існування цього об'єкта та права підприємства на його використання (табл. 2.4.).

На підставі первинних документів дані про рух нематеріальних активів протягом звітного періоду відображаються в облікових регістрах і використовуються для заповнення Головної книги та форм звітності.

Таблиця 2.4

Документування операцій з нематеріальними активами

Вид нематеріального активу		**Документ**
Об'єкти права користування ресурсами природного	Право користування землею	Оформлена відповідно до встановленого законодавством порядку документація, що підтверджує право підприємства на земельну ділянку

	Геологічна та інша інформація про надра	Геологічний звіт, карти та інші матеріали
Об'єкти користування матеріальним та нематеріальним майном		Ліцензія на право здійснення будь-якої діяльності, ліцензія на право використання нематеріального активу
Ноу-хау		Повний вербальний або винахідний опис
Об'єкти промислової власності	Об'єкти патентного права	Патент, ліцензія, свідоцтво, свідоцтво на поширення
	Комерційні позначення	Свідоцтво, комерційні (фірмові) найменування є чинними з моменту першого використання цього найменування та охороняються без обов'язкового подання заявки
	Нетрадиційні об'єкти права інтелектуальної власності	Свідоцтво, опис, креслення, якщо вони подані
Об'єкти авторського права та суміжних з ним прав	Об'єкти авторського права	Свідоцтво, ліцензія, ліцензійний договір, акт передачі виключних авторських прав
	Об'єкти суміжних прав	Виконання, виробництво фонограми, виробництво відеограми, організація мовлення

В табл.2.5 відображено синтетичний облік операцій з нематеріальними активами.

Для узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів та їх знос призначений Журнал 4 (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 35). У даному журналі відображається:

1) вибуття нематеріальних активів внаслідок їх продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання підприємством економічних вигод від їх використання або невідповідності критеріям визнання активом, а також сума уцінки, яка відображається за кредитом відповідних рахунків бухгалтерського обліку (таблиця 2.5);

Таблиця 2.5.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з оприбуткування нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків

		Дебет	Кредит
1. Облік надходження (придбання) нематеріальних активів			
1	Отримано об’єкт нематеріальних активів:		
1.1	від підприємства — платника податку на додану вартість (далі — ПДВ) за вартістю придбання без ПДВ	154	63
1.2	на суму ПДВ за операцією	641	63
1.3	від підприємства — неплатника ПДВ за вартістю придбання	154	63
1.4	підприємством — неплатником ПДВ за вартістю придбання	154	63
2. Виконано сторонньою організацією для підприємства роботи, безпосередньо пов’язані зі створенням об’єкта нематеріальних активів та доведенням його до стану, в якому цей об’єкт придатний для використання за призначенням:			
2.1	підприємством — платником ПДВ за сумою платежу без ПДВ	154	63
2.2	на суму ПДВ за операцією	641	63
2.3	підприємством — неплатником ПДВ за сумою платежу	154	63
2.4	для підприємства — неплатника ПДВ за вартістю придбання	154	63
3	Включення фінансових витрат до вартості кваліфікаційного активу	154	95
4	Уведення в господарський оборот об’єкта нематеріальних активів	12	154
5	Оприбуткування внесків учасників (засновників) до статутного капіталу підприємства	12	46

2) сума нарахованої амортизації, а також сума збільшення зносу внаслідок дооцінки та зменшення корисної вартості;

3) вартість негативного гудвілу, що виникає в результаті придбання;

4) капітальні інвестиції щодо введення в дію нематеріальних активів, вибуття внаслідок продажу тощо.

Таблиця 2.6

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з уцінки та вибуття нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списання суми накопиченої амортизації безоплатно переданого об’єкта нематеріальних активів	133	12
2	Списання залишкової вартості безоплатно переданого об’єкта нематеріальних активів	976	12
3	Визнання податкового зобов’язання з ПДВ за операцією з безоплатної передачі об’єкта нематеріальних активів	976	641

4	Відображення втрат від зменшення корисності об’єктів нематеріальних активів:		
4.1	якщо втрати визнаються вперше або сума попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності перевищує суму попередніх дооцінок і вигід від відновлення корисності	972	133
4.2	якщо сума попередніх дооцінок і вигід від відновлення корисності перевищує суму попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності (в межах зазначеного перевищення з відображенням різниці кореспонденцією, наведеною у підпункті 26.1)	412	133
5	Відображення вигід від відновлення корисності об’єктів нематеріальних активів:		
6	якщо сума попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності перевищує суму попередніх дооцінок і вигід від відновлення корисності	133	742
7	якщо сума визнаних попередніх втрат від зменшення корисності відображалася за рахунок зменшення додаткового капіталу	133	412
8	Включено об’єкт нематеріальних активів до групи вибуття:		
8.1	сума накопиченої амортизації	133	12
8.2	залишкова вартість	286	12
9	Реалізація об’єктів групи вибуття:		
9.1	продажна вартість	36	712
9.2	податкове зобов’язання з ПДВ	712	641
9.3	балансова вартість групи вибуття	943	286

У фінансовій звітності повинна міститися вся інформація щодо наявності нематеріальних активів, здатних впливати на рішення, що приймаються на їх основі. Ця умова забезпечується завдяки дії принципу повного висвітлення.

Аналітичний облік нематеріальних активів та зносу цих активів ведеться за кожним об’єктом окремо в картках обліку з розподілом на власні та отримані на умовах фінансової оренди, виробничі та невиробничі об’єкти.

Аналітичний облік капітальних інвестицій у нематеріальні активи ведеться у Відомості 4.1 за дебетом рахунку 15. Також у цій відомості відображаються витрати на модернізацію, модифікацію нематеріальних активів, які призводять до збільшення первісно очікуваних від їх використання майбутніх економічних вигод.

Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться у Відомості 4.3, в

яку з регістрів аналітичного обліку за попередній рік переносяться дані на початок звітного року. Протягом звітного року щомісяця на підставі первинних облікових документів записуються дані про придбані, отримані, створені нематеріальні активи, про переоцінку, зменшення і відновлення корисності нематеріальних активів, про їх вибуття. На кінець кожного місяця визначається сальдо нематеріальних активів та їх амортизації.

Інформація, відображена в облікових регістрах та Головній книзі, в кінці звітного періоду узагальнюючим підсумком переноситься до фінансової звітності. При розкритті інформації в Примітках до річної фінансової звітності щодо кожної групи нематеріальних активів (з окремим відокремленням інформації про створені підприємством нематеріальні активи) наводиться наступна інформація:

— вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі;

— методи нарахування амортизації діапазон термінів корисного використання нематеріальних активів;

— наявність та рух нематеріальних активів у звітному році;

— вартість нематеріальних активів, відносно яких існують обмеження права власності; вартість переданих в заставу нематеріальних активів; сума угод на придбання в майбутньому нематеріальних активів; загальна сума витрат на дослідження та розробки, включена до складу витрат звітного періоду; первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань.

2.3. Облік витрат на поліпшення необоротних активів згідно вітчизняних та міжнародних стандартів

Експлуатація необоротних активів - це складний і трудомісткий процес. В процесі експлуатації основні засоби зношуються, зменшується ефективність їх використання, тому підприємству необхідно постійно

витрачати грошові кошти для відновлення працездатності або поліпшення основних засобів з метою збільшення майбутніх економічних вигод.

Фізичне (натуральне) спрацювання основних засобів виникає внаслідок втрати ними своїх початкових техніко-експлуатаційних якостей, що призводить до економічного спрацювання – поступового зменшення їх первісної реальної вартості. Ступінь фізичного спрацювання об’єкта основних засобів можна визначити шляхом порівняння:

а) нормативного і фактичного строку експлуатації;

б) нормативного і фактичного розміру зносу (залишкової, балансової вартості).

Фізичне спрацювання та техніко-економічне старіння основних засобів можна усунути частково або повністю шляхом їх поліпшення.

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» первісна вартість основних засобів повинна збільшуватись на суму витрат, які пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання обєкта.

Таким чином, згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», поліпшення - це не ремонт, але водночас поліпшення - це не лише модернізація й реконструкція, а й «модифікація, добудова, дообладнання». Зокрема, добудова - це один з видів реконструкції, дообладнання - один з видів модернізації. Щодо «модифікації» - то вона жодним чином не стосується «поліпшень» основних засобів, це статистичний термін, який, інакше кажучи, означає зміни, надання нових рис старим параметрам. Наприклад, є бухгалтерська модифікація і означає вона рух активів, який змінює валюту балансу

За податковими законами, до поліпшення належать усі види ремонтів (і капітальний, і середній, і поточний, а також плановий та аварійний). За бухгалтерськими стандартами, ремонт як такий до поліпшення основних засобів не належить, і відповідно, - витрати на проведення всіх видів ремонту не збільшують балансову вартість об’єкта, а зараховуються до витрат

відповідного звітного періоду. Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта у робочому стані (витрати на ремонт) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, включаються до складу витрат [65].

Отже, за податковими канонами, поліпшення - це і реконструкція, і модернізація, й усі інші види ремонтів. За бухгалтерськими канонами, поліпшення - це реконструкція і модернізація. Ремонт до поліпшення не належить, що, на думку окремих практиків правильно, оскільки ремонт - це лише підтримання об'єкта в робочому стані. Після ремонту нічого не поліпшується, а лише відновлюється первісний ресурс об'єкта.

Таким чином, хоча в бухгалтерському обліку чітко визначено, що до поліпшення основних засобів належать модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція, але, як і в податковому обліку, визначення поняття «поліпшення основних засобів» відсутнє.

Рішення про характер і визнання витрат такими, що призведуть до збільшення майбутніх вигод приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості цих витрат. При цьому, якщо витрати на капітальний ремонт відновлюють чи підтримують первісно очікувані економічні вигоди і списуються в періоді здійснення, то вони є поточними. Але, якщо в ході капітального ремонту здійснюється заміна окремої частини, яка повністю зношена, то такі витрати капіталізуються як окремий об'єкт, тому що термін його корисної експлуатації значно менший ніж об'єкту, до складу якого вона відноситься. Такий підхід узгоджується з поняттям «об'єкт основних засобів», наведеним у П(С)БО 7 «Основні засоби».

Капіталізуються також витрати з капітальних ремонтів основних засобів, пов'язаних з доведенням до робочого стану об'єкту, який вже був в експлуатації в інших власників. Такі витрати, передбачені в процесі узгодження, а саме зниження купівельної вартості об'єкту.

Принцип обачності диктує ще одне обмеження: капіталізуються лише

ті витрати, які будуть відшкодовані у формі амортизації або у складі виручки від продажу активу.

Таким чином, поняття «поліпшення» не можна ототожнювати з поняттям «капіталізація», тому що останнє – це наслідок першого, але він наступає не завжди. Капіталізація повинна бути підтверджена результатами попереднього аналізу майбутніх надходжень грошових коштів від використання об'єкту після поліпшення.

Для організації фінансового обліку вважаємо доцільним такий поділ витрат на поліпшення основних засобів: технічний огляд, технічне обслуговування, поточний ремонт, капітальний ремонт, модернізація, реконструкція, технічне переозброєння (рис. 2.3).

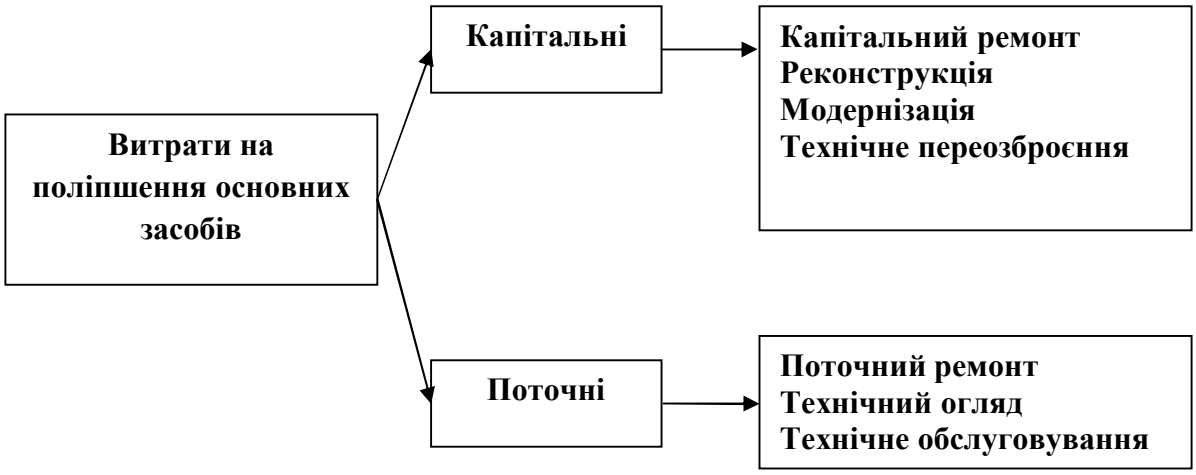


Рис. 2.3. Класифікація витрат з поліпшення основних засобів[11, С.49]

Технічний огляд і обслуговування основних засобів є складовою частиною технологічного процесу і передбачає виконання робіт на працюючих об'єктах по підтриманню їх в робочому стані, для забезпечення процесу господарської діяльності.

Система технічного обслуговування основних засобів повинна забезпечити :

- підтримання основних засобів в працездатному стані та запобігання несподіваному їх виходу з ладу;
- збільшення коефіцієнта технічного обслуговування використовуваного

обладнання за рахунок підвищення якості технічного обслуговування і ремонту, а також зменшення простою в ремонті;

- своєчасну підготовку необхідних запасних частин і матеріалів.

Поточний ремонт є основним видом профілактичного ремонту, який передбачає виконання дрібних робіт із відновлення, виправлення, часткової заміни окремих швидкозношуваних деталей основних засобів, налагодження об'єктів та їх регулювання. Цей вид ремонту здійснюється в процесі експлуатації основного засобу для гарантованого забезпечення працездатності об'єкта і підтримання його в нормальному санітарно-технічному стані. Проведення поточного ремонту потребує зупинення обладнання, вимкнення електроструму, а тому його виконують переважно в неробочі зміни або дні.

Мета поточного ремонту - збереження основних засобів у придатному для експлуатації стані, для чого проводять регулярні ремонтно-профілактичні роботи з усунення дрібних неполадок, попередження прогресуючого фізичного спрацювання та морального старіння.

Розглядають ще середній ремонт - вид профілактичного ремонту, який передбачає повне розбирання об’єкта, заміну всіх спрацьованих вузлів, деталей і конструкцій. Проводиться він кілька разів на рік для відновлення робочого ресурсу об’єкта основних засобів і поліпшення його експлуатаційних характеристик. Мета середнього ремонту - забезпечити робочий стан основного засобу між двома капітальними ремонтами.

До *капітального ремонту* відносяться роботи по відтворенню або заміні окремих частин будівель (споруд) чи цілих конструкцій, деталей і інженерно-технічного обладнання в зв’язку з їх фізичним зносом і руйнуванням на більш довговічні і економічні, що покращують їх експлуатаційні показники. Капітальний ремонт вимагає великих одночасних витрат.

Капітальний ремонт передбачає повне зупинення обладнання на тривалий час. Проводять його з періодичністю понад рік з інтенсивністю, яка залежить від умов експлуатації об'єктів основних засобів.

Капітальний ремонт не забезпечує повного відновлення всіх якісних експлуатаційних характеристик об’єктів основних засобів. Мета капітального ремонту - відшкодування нормального фізичного спрацювання конструктивних елементів основних засобів, максимально можливе відновлення справності об'єктів та їх техніко-експлуатаційних параметрів. Капітальний ремонт основного засобу не підвищує рівень продуктивності об'єкта, який було оцінено підприємством ще на початку його експлуатації. Економічна доцільність проведення капітального ремонту основних засобів визначається шляхом порівняння витрат на капітальний ремонт із вартістю об'єктів, що ремонтуються.

Ремонт основних засобів поліпшує їх експлуатаційні показники та відшкодовує часткове спрацювання основних засобів шляхом заміни зношених конструкцій і деталей більш міцними й економічними. Сутність ремонту полягає в якісному збереженні робочих параметрів основних засобів, забезпеченні постійної роботоздатності об’єктів протягом запланованого періоду їх експлуатації та частковому відновленні техніко-експлуатаційних властивостей шляхом заміни чи оновлення зношених деталей, вузлів, регулювання механізмів.

Своєчасне проведення ремонтних робіт сприятиме запобіганню аваріям та швидкому спрацюванню основних засобів. Метою ремонтних робіт є підтримання основного засобу в робочому стані, часткове відновлення експлуатаційних властивостей його об'єкта протягом усього строку корисної експлуатації, який визначено в наказі про амортизаційну політику підприємства. Ремонтні роботи не приводять до збільшення у майбутньому економічних вигід від використання основних засобів та продовження строку їх корисного використання. Належна експлуатація основних засобів та своєчасне проведення профілактичного ремонту забезпечать максимальну

надійність і економічність кожної групи основних засобів на всіх виробничих ділянках підприємства.

Модернізація обладнання - вдосконалення конструкції, що забезпечує підвищення продуктивності об’єкта, який модернізується, сприяє розширенню його технологічних можливостей до рівня сучасних технічних і технологічних вимог, досягненню економії ресурсів, поліпшенню умов праці. Це порівняно незначні зміни в конструкції робочих механізмів, машин, установок та іншого обладнання, а також матеріалів та методів обробки.

Модернізація подовжує строк корисного використання основних засобів, їх інтенсивної експлуатації, випуску нової продукції, розвитку технічної і технологічної бази виробництва та підвищення конкурентоспроможності підприємства.

Модернізація виробництва пов’язана зі змінами споживацького попиту, з наявністю нових ідей, моральним старінням об'єктів та фінансовими можливостями підприємства. Цей процес часто супроводжується реконструкцією діючого підприємства і може мати характер часткового переоснащення. При проведенні модернізації впроваджують маловідхідні технології, які збільшують обсяг продукції, розширюють її асортимент і підвищують якість. Модернізацію необхідно проводити в разі морального старіння та втрати об’єктами основних засобів корисності, наслідками чого є повне або часткове зниження споживчого попиту на окремі види продукції, виготовлені з допомогою основних засобів, зменшення амортизаційної вартості виробничих об'єктів та скорочення строку їх експлуатації. Метою проведення модернізації є підвищення техніко-експлуатаційних параметрів обладнання до рівня сучасних вимог виробництва. Модернізація не змінює моделі діючого об'єкта основних засобів, навіть після її неодноразового повторення.

Модернізація основних засобів об’єктивно обумовлює необхідність модернізації людського капіталу за рахунок надання певного обсягу професійних освітніх послуг з метою приведення цих двох чинників

виробництва в рівноважний стан. Цей процес вимагає: тривалого часового періоду, реалізації принципу наскрізної збалансованості розвитку особистого і речових чинників виробництва. Проблема взаємозв’язку модернізації основних виробничих засобів і надання професійних освітніх послуг для відповідної модернізації людського капіталу сьогодні ще належним чином не розроблена.

Реконструкція - це перебудова існуючих об'єктів, пов'язана з удосконаленням виробництва та підвищенням його техніко-економічного рівня на основі досягнень науково-технічного прогресу, що здійснюється з метою збільшення виробничих потужностей, поліпшення якості та зміни номенклатури продукції без збільшення чисельності працівників при одночасному поліпшенні умов їх праці та охорони навколишнього середовища. До реконструкції діючих підприємств відноситься переобладнання діючих цехів та об’єктів основного, підсобного й обслуговуючого призначення, як правило, без розширення існуючих будівель і споруд основного призначення.

В фінансовому обліку доцільно розглядати ремонти залежно від облікового статусу основних засобів:

- що знаходяться у власності або оперативному управлінні суб'єкта підприємницької діяльності;

- зданих в оренду;

- що орендуються (отриманих у фінансовий лізинг).

Можна зробити висновок, що модернізація стосується обладнання (машин, устаткування), реконструкція - підприємства загалом або його виробничих підрозділів (цехів, дільниць), а ремонтний процес - кожного окремого об’єкта або його складової. На відміну від модернізації, ремонт не змінює техніко-експлуатаційні якості об’єкта і не підвищує техніко-економічний рівень устаткування в порівнянні з його паспортними параметрами.

За міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) порядок відображення витрат з поліпшення основних засобів та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначається МСФЗ 16 «Основні засоби». Відповідно до п. 24 даного МСФЗ, наступні видатки, що пов’язані з об’єктом основних засобів і вже були визнані, повинні додаватись до балансової вартості цього активу, коли є ймовірність, що майбутні економічні вигоди, які перевищують первісно оцінений рівень продуктивності існуючого активу, будуть надходити до підприємства. Всі інші наступні видатки повинні визнаватись як витрати періоду, коли вони були понесені. У п. 25 МСФЗ 16 «Основні засоби» визначено, що наступні видатки на основні засоби визнаються як актив тільки тоді, коли вони поліпшують стан активу, підвищуючи оцінений спочатку рівень його продуктивності. До варіантів поліпшення, що ведуть до збільшення майбутніх економічних вигід, відносять: модифікацію об'єкта з метою подовження строку корисної експлуатації, включаючи збільшення його виробничої потужності; поновлення частин машин для досягнення значного поліпшення якості продукції, що випускається; упровадження нових виробничих процесів, що надають можливість значно зменшити оцінені спочатку операційні витрати. Видатки на ремонт та обслуговування основних засобів забезпечують відновлення або підтримання об’єкта в робочому стані. Оскільки в результаті їх здійснення не передбачено збільшення майбутніх економічних вигід, які підприємство може очікувати від оціненого спочатку рівня продуктивності активу, то вони здебільшого визнаються як витрати періоду, коли були понесені.

Порівняльний аналіз міжнародних, національних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності України наведено на рис. 2.4.

Проведений аналіз виявив, що крім відсутності чіткого визначення поняття «поліпшення основних засобів», у кожному з розглянутих нормативно-правових актів є розбіжності у переліку видів такого поліпшення, що ускладнює обліковий процес.

ПСБО 7 «Основні Засоби»		**МСФЗ 16** «Основні засоби»	**Наказ «Про затвердження Метод. рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів»**
- модернізація; - модифікація; - добудова; дообладнання реконструк-ція; - інші види поліпшення		- модифікація програмного забезпечення та об'єктів основних засобів, що збільшує термін їх корисного використання; - створення нового змінного елементу складного об'єкту основних засобів; - впровадження нових виробничих процесів, що забезпечать зменшення витрат; - удосконалення деталей, вузлів і машин для досягнення значного підвищення якості продукції; - ремонт та обслуговування обладнання	- модифікація; - модернізація; - заміна окремих частин обладнання; - впровадження ефективнішого технологічного процесу; - добудова (надбудова); - технічний огляд; - технічне обслуговування; - ремонт.

Рис. 2.4. Види поліпшення основних засобів відповідно до П(С)БО та МСФЗ.

При проведенні робіт підрядним способом (стороннім підприємством) первинним документом є акт про виконані роботи, замовлення-наряд.

При проведенні поточного й капітального ремонту будинків і споруд (як підрядним, так і господарським способом) наказом Держкомстату України та Держкомбуду України «Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві» від 21.06.2002 р. № 237/5 передбачено складання довідки про вартість виконаних робіт типової форми № КБ-3. При виконанні робіт з поточного ремонту господарським способом складання зазначеної форми необов’язкове. Якщо такі роботи виконуються із залученням бюджетних коштів або коштів підприємств, організацій, установ державної форми власності, то разом із складанням довідки складається акт приймання виконаних підрядних робіт типової форми № КБ-2в.

Згідно з П(С)БО 7 витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання включаються до складу витрат звітного періоду.

Рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, тобто, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей об'єкта, чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат.

Первісна вартість таких об’єктів основних засобів збільшується на суму витрат, пов’язаних безпосередньо з поліпшенням. Дані витрати визнаються капітальними при умові, що балансова вартість активу не перевищує суму його очікуваного відшкодування. Витрати на ремонт можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо ціна придбання активу вже відображає зобов’язання (необхідність) підприємства здійснити в майбутньому витрати для приведення активу до стану, в якому він придатний для використання. Наприклад, у разі придбання будівлі, яка потребує ремонту, витрати на ремонт приймаються на збільшення первісної вартості цієї будівлі до суми, яка може бути відшкодована від використання будівлі в майбутньому.

Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов’язаних з поліпшенням основних засобів є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об’єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об’єктом.

Витрати на поліпшення об'єктів основних засобів, що збільшують їх первісну вартість, відображаються у складі капітальних інвестицій і групуються на субрахунках рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Після

закінчення робіт суми таких витрат списуються з кредиту рахунку 15 «Капітальні інвестиції» на дебет рахунку 10 «Основні засоби» на збільшення вартості об'єкта основних засобів.

Ремонт основних засобів проводиться відповідно до плану, розробленого службою головного механіка на підставі системи планово-попереджувального ремонту (ППР). Система ППР передбачає розробку положення про ремонти та їх класифікацію. Перелік робіт, які відносяться до поточного і капітального ремонтів, визначається в цій системі із зазначенням виду ремонту за кожною групою основних засобів та окремими об’єктами. Служба головного механіка визначає за окремими структурними підрозділами підприємства обсяг поточного і капітального ремонту на рік, квартал, місяць. На капітальний ремонт певного об’єкта складається кошторис, в якому зазначається обсяг робіт, необхідні матеріальні витрати, зарплата та накладні витрати. Обсяг ремонту визначається на основі дефектної відомості, яка містить дані про заміну окремих частин об’єкта і необхідне фінансування.

Облік витрат на проведення капітального ремонту організується за окремими обєктами або групами основних засобів. При цьому слід виходити з того, що при капітальному ремонті:

- устаткування і транспортних засобів, як правило, проводиться повне розбирання агрегату, ремонт базових і корпусних деталей і вузлів, заміна або відновлення всіх зношених деталей і вузлів на нові і сучасніші, збірка, регулювання і випробування агрегату;
- будівель і споруд проводиться зміна зношених конструкцій і деталей або заміна їх на більш міцні і економічні, що поліпшує експлуатаційні можливості об'єктів, за винятком повної заміни основних конструкцій, термін служби яких на даному об’єкті є найбільшим (кам’яні і бетонні фундаменти будівель, труби підземних мереж, опори мостів і тому подібне).

Витрати на ремонт, здійснювані для підтримки об’єкта основних засобів у робочому стані, й одержання з самого початку певної суми

економічних вигід від проведення ремонту, відображаються за дебетом рахунку 23 «Виробництво» або рахунків класу 9 «Витрати діяльності» (91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» тощо).

Наведемо перелік типової кореспонденції рахунків:

дебет 23, 91, 92, 93, 94 – кредит 20, 22, 25 – списання запасів, витрачених на ремонти основних засобів, на поточні витрати виробництва;

дебет 23, 91, 92, 93, 94 – кредит 631, 685, 372 – списання вартості робіт, послуг, поставок цінностей, витрачених на ремонти основних засобів;

дебет 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» – кредит 10 «Основні засоби» – виведення з експлуатації на час модернізації й ремонту об'єкта основних засобів (амортизаційна вартість основних засобів при виведенні з експлуатації прирівнюється до нуля);

дебет 152 – кредит 631 – віднесення до складу капітальних витрат, пов'язаних з модернізацією й ремонтом основних засобів;

дебет 152 – кредит 372 – віднесення до складу капітальних витрат, пов'язаних з модернізацією й ремонтом, здійснених через підзвітних осіб;

дебет 152 – кредит 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», кредит 65 «Розрахунки зі страхування» – віднесення на капітальні витрати, пов'язані з модернізацією, нарахуванням заробітної плати й внесків з фонду оплати праці до державних цільових фондів;

дебет 641 – субрахунок розрахунків з бюджетом з ПДВ – кредит 631, 685, 372 – відображення податкового кредиту з ПДВ за придбаними (оплаченими, поставленими) матеріальними цінностями, роботами, послугами;

дебет 10 – кредит 152 – списання капітальних витрат на модернізацію й ремонт на збільшення балансової вартості окремих об'єктів основних засобів;

дебет 23, 91, 92, 93, 94 – кредит 152 – списання за наказом керівника частини витрат, спочатку визнаних підприємством капітальними, на поточні

витрати діяльності або на загальновиробничі, адміністративні витрати, витрати на збут або інші операційні витрати.

дебет 791 -кредит 92, 93 – списання витрат, понесених підприємством в зв'язку з модернізацією і ремонтом на фінансовий результат.

Роботи, спрямовані для підтримання об'єктів основних засобів у справному стані, можуть виконуватися підрядним і господарським способом. Підрядний спосіб полягає в тому, що для ремонтних робіт залучаються спеціалізовані ремонтні організації. Отримавши рахунок за виконаний ремонт від підрядника, треба зробити запис у дебет рахунків, на яких збираються витрати з експлуатації основних засобів.

Розглянемо порядок відображення у бухгалтерському обліку операцій з ремонту основних засобів виробничого призначення, виконаних підрядним способом. Ці операції будуть відображені такими записами (табл.2.7):

Таблиця 2.7

Порядок відображення в бухгалтерському обліку ремонту основних засобів, виконаного підрядним способом

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Перераховано передоплату ремонтній організації	371	311
2	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	641	644
3	Списано на витрати вартість робіт з ремонту основного засобу	91	631
4	Списано суму податкового кредиту щодо ПДВ	644	631
5	Відображено зарахування заборгованостей	631	371
6	Списано на фінансовий результат витрати, пов'язані з ремонтом	791	93

Після проведення ремонту об'єктів основних засобів оформляється Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (форми ОЗ-2), відомості про проведені роботи також відображаються в інвентарній картці обліку основних засобів (форми ОЗ-6).

Господарський спосіб передбачає здійснення ремонтних робіт за допомогою сил і коштів структурних підрозділів підприємства.

При виконані ремонтних робіт господарським способом витрати, пов'язані з проведенням ремонту формуються у вартості витрачених матеріалів, запасних частин, нарахованої заробітної плати, відрахувань на спеціальні заходи тощо.

Покажемо порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з ремонту основних засобів, виконаного господарським способом (табл. 2.8):

Таблиця 2.8

Порядок відображення в бухгалтерському обліку ремонту основних засобів, виконаного господарським способом

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Передано запасні частини для ремонту обладнання	92	207
2	Нарахована заробітна плата працівникам, що виконували ремонтні роботи	92	661
3	Здійснено нарахування на фонд оплати праці	92	65
4	Списано на фінансовий результат витрати, пов'язані з ремонтом	79	92

П(С)БО 7 не містить жодних винятків щодо обліку витрат на ремонт безоплатно отриманих основних засобів. Тому витрати на їх поточний і капітальний ремонт включаються до витрат. Витрати, що пов’язані з модернізацією, добудовою, поліпшенням безоплатно отриманих основних засобів можуть визнаватися капітальними вкладеннями за рішенням керівника підприємства.

Якщо ж необхідно здійснити витрати для підтримання об’єкта основних засобів у робочому стані (технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт і т. д.), то відповідно до п. 15 П(С)БО 7 такі витрати будуть включатися до складу витрат звітного періоду. Тому, з метою розмежування витрат на поліпшення основних засобів та витрат на підтримання об’єкта в робочому стані керівництво підприємства зобов’язане прийняти рішення про характер та ознаки здійснюваних підприємством витрат.

До робіт з обслуговування, а також поточного і середнього ремонту об'єктів основних засобів відносяться роботи із систематичного і своєчасного запобігання їх передчасному зносу і підтримка в робочому стані.

Поточні ремонти і роботи по техобслуговуванню проводяться, як правило, майже безперервно протягом всього року. По більшості з них не складається кошторисна і технічна документація, а використовуються типові інструкції з експлуатації.

Оскільки бухгалтерський облік витрат з ремонту і поліпшення об'єктів основних засобів залежить від того, відбувається чи не відбувається в результаті таких господарських операцій зміна майбутніх економічних вигід, що очікуються від таких об’єктів, то важливою проблемою є чітка регламентація процесу визначення випадків, коли здійснення того чи іншого виду робіт з ремонту чи поліпшення призводить, а коли не призводить до збільшення таких економічних вигід у перспективі.

Для розв'язання цієї проблеми на підприємствах є сенс створювати спеціальну експертну комісію на термін до двох років. До її складу мають увійти: 1) голова комісії - заступник керівника підприємства; 2) представник відділу центральної бухгалтерії підприємства; 3) представники технічного та технологічних відділів; 4) керівник підрозділу, де знаходиться об'єкт основних засобів, який потребує поліпшення, або уповноважена ним особа; 5) матеріально-відповідальна особа; 6) представник відділу або підрядної організації, що здійснюватиме поліпшення основних засобів тощо. Така комісія зможе компетентно визначити, чи призведе поліпшення основних засобів до зростання майбутніх економічних вигід, первинно очікуваних від використання об'єкта, документально завіривши свій висновок, підписаний усіма членами комісії. Цей висновок варто прикріпити до форми ОЗ-2 „Акт приймання-здачі відремонтованих та поліпшених об'єктів".

Відображення витрат на ремонт і поліпшення об'єктів основних засобів, узятих в операційну оренду, має деякі особливості:

- витрати орендаря на поточний ремонт відображаються в складі його витрат за дебетом рахунків 23, 91, 92, 93, 94 (залежно від напряму використання орендованого об'єкта основних засобів). На практиці рекомендується відкривати до відповідних рахунків субрахунки «Ремонт орендованих об’єктів основних засобів» для визначення сум фактичних витрат на ремонт;

- витрати орендаря на модернізацію, реконструкцію і т. д., якщо це передбачено договором оренди, відображаються як капітальні інвестиції. Такі витрати акумулюються за дебетом субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» у кореспонденції з кредитом рахунків 631, 685, 20, 22, 685, 661, 65 тощо. Після завершення робіт орендар робить запис: дебет рахунку 117 «Інші необоротні матеріальні активи» – кредит рахунку 153.

Роботи з модернізації об'єктів основних засобів передбачають поліпшення функціональних можливостей об’єкта, у результаті якого зростуть економічні вигоди від його використання.

Для проведення модернізації об'єкту основних засобів повинен бути виданий наказ, в якому формулюються причини модернізації, призначаються терміни її проведення, а також відповідальні особи. Перед проведенням робіт на підприємстві створюється комісія, яка оглядає об'єкт, при необхідності складає графік проведення робіт і затверджує кошторисну і технічну документацію. Якщо модернізація приводить до трансформації об'єктів, це повинно бути обґрунтовано і відображено у відповідних організаційно-виробничих документах і в обліку.

Плануючи проведення модернізації (реконструкції) об'єкта, треба відразу визначитися, доведеться виводити цей об’єкт з експлуатації на час таких робіт чи ні. Причинами для прийняття рішення про виведення об'єкта з експлуатації можуть бути: неможливість його експлуатації, неможливість забезпечити належні умови з охорони праці персоналу, дотримувати протипожежні та санітарні норми тощо. Якщо таке рішення прийняте -

видається наказ по підприємству про виведення об’єкта з експлуатації.

На період модернізації та реконструкції об’єкта основних засобів нарахування амортизації припиняється (п. 23 П(С)БО 7 «Основні засоби»). Нарахування амортизації припиняється починаючи з місяця, що настає за місяцем переведення об'єкта на реконструкцію, модернізацію, і поновлюється з місяця, що настає за місяцем, у якому об’єкт став придатним для корисного використання (п. 29 П(С)БО 7).

В зарубіжному фінансовому обліку, наприклад в США, витрати на поліпшення основних засобів можуть або списуватися на витрати поточного періоду, або капіталізуватися, тобто збільшувати вартість основних засобів. Капіталізація витрат відбувається за таких умов: збільшення терміну корисного використання основних засобів: збільшення потужності або кількості вироблених одиниць продукції даним об’єктом основних засобів: поліпшення якості виробленої даним об’єктом основних засобів продукції. Витрати на поточний ремонт, списуються відразу. Багато підприємств на заході самостійно встановлюють ліміт витрат, нижче якого всі витрати вважаються витратами поточного періоду. Витрати на екстраординарний ремонт, що подовжує термін корисного використання, збільшує продуктивність або поліпшує якість продукції, повинні капіталізуватися, внаслідок чого зменшується накопичений знос і збільшується залишкова вартість основних засобів. Робиться це шляхом віднесення витрат в дебет рахунку накопиченого зносу і подальшого перерахунку зносу, що нараховується щорічно, на основі нової залишкової вартості. Міжнародні стандарти рекомендують капіталізувати такі подальші витрати тільки в тому випадку, якщо вони покращують стан основного засобу і результати його функціонування перевищують первісні оцінки.

2.4. Методика обліку амортизації необоротних активів підприємства у вітчизняній та зарубіжній практиці

В складі необоротних активів підприємства амортизації підлягають лише основні засоби і нематеріальні активи.

У процесі експлуатації основні виробничі фонди зношуються.

Розрізняють два види зносу основних фондів - фізичний і моральний.

Фізичний знос - це поступова втрата основними засобами споживної вартості в процесі експлуатації, тобто суто матеріальний знос їх окремих елементів. Фізичний знос залежить від багатьох факторів, зокрема: особливостей технологічного процесу; якості обслуговування основних засобів; кваліфікації робітників та їхнього ставлення до основних засобів у процесі використання, інтенсивності та умов їх використання. Розрізняють повний і частковий знос основних засобів.

Повний знос передбачає повну заміну зношених основних засобів шляхом нового капітального будівництва або придбання нових основних засобів.

Частковий знос компенсується здійсненням капітального ремонту основних засобів.

Моральний знос - це знос основних засобів внаслідок створення нових, більш прогресивних і економічно ефективних машин та устаткування. Поява досконаліших видів устаткування з підвищеною продуктивністю робить економічно доцільною заміну діючих основних фондів іще до їх фізичного зносу.

Несвоєчасна заміна морально застарілих основних виробничих фондів призводить до того, що собівартість підвищується, а якість знижується порівняно з продукцією, виготовленою на досконаліших машинах та устаткуванні.

Моральний знос зменшує вартість основних основних засобів через скорочення суспільно необхідних витрат на їх відтворення. Сума

нарахованого зносу характеризує стан основних виробничих фондів. Вирахуванням з первісної вартості основних основних засобів суми зносу визначають залишкову вартість основних засобів.

Необхідною умовою відновлення засобів праці у натуральному вигляді є їх відшкодування у вартісній формі, яке здійснюється через амортизацію.

Відповідно до ПСБО 7 амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

В американській економічній літературі термін «амортизація» має три відповідники, зокрема:

1) амортизація (amortization) ─ вживається лише стосовно нематеріальних активів;

2) знецінення (depreciation) ─ стосується будинків, обладнання, транспортних засобів;

3) виснаження (depletion) ─ щодо природних ресурсів.

Згідно з МСБО 16 «Основні засоби», амортизаційні відрахування потрібно визнавати як витрати і відображати у звіті про фінансові результати, якщо їх не внесено до балансової вартості іншого активу [17, С. 145].

У США підходи до відображення в обліку амортизації залежать від наміру використання необоротного активу. Для активів, що використовуються у виробництві продукції, амортизація включається у собівартість запасів. За активами, які не використовуються у виробництві, зокрема будівлі, обладнання, деякі нематеріальні активи, що використовуються в адміністративній чи збутовій діяльності компанії, періодична амортизація визнається витратами і відображається у звіті про фінансові результати.

Регулювання нарахування зносу активів в Україні відбувається відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» та 8 «Нематеріальні активи». Аналіз цих документів засвідчив, що змістовно вони переважно відповідають

концептуальним засадам, закладеним у МСФЗ. Ця відповідність виявляється у такому.

По-перше, зміст поняття «амортизація» має абсолютно подібне тлумачення: амортизація – систематичний розподіл вартості необоротних активів протягом строку їхнього корисного використання (експлуатації).

По-друге, однаково визначені чинники, які впливають на обрання методу нарахування амортизації:

- вартість, яка амортизується (первісна або переоцінена вартість);
- строк корисного використання (очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи використовуватимуться підприємством або з їх використанням буде виготовлено очікуваний обсяг продукції (робіт, послуг);
- ліквідаційна вартість (сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації або ліквідації необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання, за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

По-третє, П(С)БО 7 вказує подібні, до зазначених у МСФЗ, чинники, які слід враховувати при визначенні строку корисного використання, а саме – очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності; фізичний і моральний знос, що передбачається; правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші чинники.

По-четверте, розкриті методи нарахування амортизації – прямолінійний, зменшення залишкової вартості, пришвидшеного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий.

Методи нарахування амортизації можна поділити на два види:

- методи амортизації, що базуються на часі використання основних засобів. До них відносяться прямолінійний метод, метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод;

- метод амортизації який базується на кількості одиниць, отриманих від використання об’єкта основних засобів – виробничий метод нарахування амортизації основних засобів.

За прямолінійним методом вартість об’єкта, що амортизується (розподіляється) протягом строку його служби. За цього методу річна сума амортизації визначається шляхом ділення вартості, що амортизується на очікуваний період часу використання об’єкта, визначається за формулою:

$$А = (Пв-Лв) / Т \qquad (2.1)$$

або

$$А = На * (Пв-Лв) \qquad (2.2)$$

$$На = 100\% / Т, \qquad (2.3)$$

де А – сума амортизаційних відрахувань;

Пв – первісна вартість об’єкта основних засобів;

Лв – ліквідаційна вартість об’єкта основних засобів;

Т – термін корисного використання;

На – річна норма амортизації.

Метод зменшення залишкової вартості полягає у визначенні річної суми амортизації об’єкта основних засобів, виходячи із залишкової вартості такого об’єкта на початок звітного року.

Сума амортизаційних відрахувань визначається шляхом множення залишкової вартості об’єкта основних засобів на річну норму амортизації:

$$А = ЗВ * На, \qquad (2.4)$$

де ЗВ – залишкова вартість об’єкта основних засобів.

Причому річну норму амортизації визначають за такою формулою:

$$На = 1 - \sqrt[Т]{ЛВ/ПВ}\ (Т*ЛВ/ПВ), \qquad (2.5)$$

де Т – термін корисного використання об’єкта основних засобів.

У перший рік експлуатації об’єкта основних засобів базою для нарахування амортизації такого об’єкта буде його первісна вартість.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості виходить із того, що корисність і продуктивність основних засобів в перші періоди використання є значно вищим, ніж в наступні.

Норма амортизації застосовується не до вартості, що амортизується, а до балансової (залишкової) вартості об’єкта на кінець попереднього періоду. Річна норма амортизації визначається як добуток залишкової вартості об’єкта основних засобів на річну норму амортизації за прямолінійного методу помножену на коефіцієнт два, що визначається за формулою:

$$А = ЗВ * 2На \qquad (2.6)$$

За кумулятивним методом сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта.

Кумулятивний коефіцієнт розраховується шляхом ділення кількості років, що залишилося, до кінця очікуваного строку використання об’єкта, на суму чисел років його корисного використання:

$$А = (ПВ-ЛВ) * k \qquad (2.7)$$

$$К = n / \sum n, \qquad (2.8)$$

де $\sum n$ – сума років корисного використання об’єкта основних засобів.

За виробничим методом амортизацію нараховують на основі сумарного виробітку об’єкта за ввесь період його експлуатації у відповідних одиницях виміру (кількість виготовленої продукції, відпрацьованих годин).

Сума амортизації визначається як добуток фактичного обсягу продукції за звітний період та виробничої ставки амортизації, і визначається за формулою:

$$A = Qм * ВС, \quad (2.9)$$

де ВС – виробнича ставка амортизації обчислюється шляхом ділення вартості об’єкта, що амортизується, на загальний обсяг продукції, який підприємство очікує виробити з використанням цього об’єкта.

$$ВС = (ПВ-ЛВ) / ПО, \quad (2.10)$$

де ПО – загальний обсяг продукції, який підприємство планує отримати.

Метод амортизації основного засобу переглядається в очікуваному способі надходження економічних вигод від використання цих активів.

Амортизаційні відрахування, відносять на витрати підприємства як частину вартості основних засобів, що відповідає їх зносу.

Амортизація нематеріальних активів – постійне списання вартості нематеріальних активів у процесі їх виробничого використання, що призначена компенсувати витрати, понесені підприємством при придбанні нематеріальних активів, і забезпечити формування джерела фінансування придбання відповідних активів у майбутньому.

Тому відрахування проводяться щомісячно, починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому актив став придатний до використання і закінчується з місяця, наступного за місяцем вибуття. Протягом строку корисного використання об’єкту нематеріальних активів амортизація його не зупиняється, окрім, випадків консервації підприємства.

При визначенні об’єкту нематеріальних активів підприємства повинні враховувати:

- строк корисного використання подібних активів;

- моральний знос, що передбачається;

- правові або подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори.

Амортизація нараховується протягом строку корисного використання нематеріального активу, але не більше 20 років, за методом, самостійно обраним підприємством, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод проте якщо такі умови визначити неможливо, то використовують прямолінійний метод.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується прямолінійним та виробничим методом (рис. 2.5).

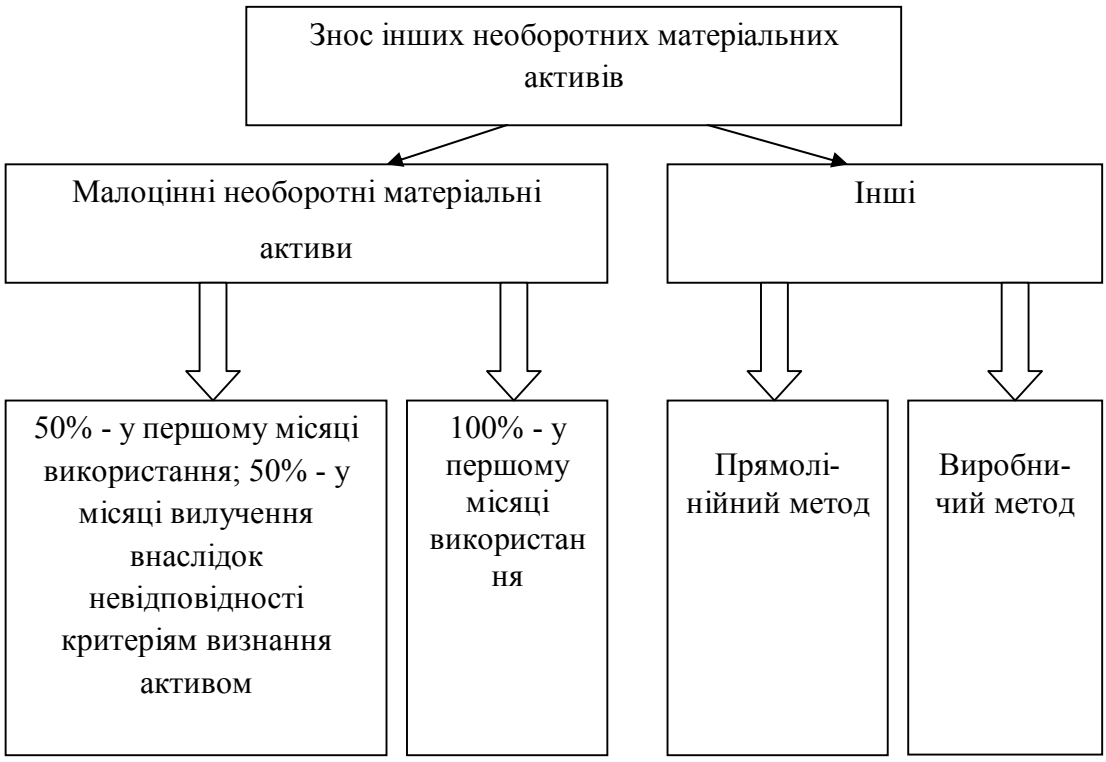


Рис. 2.5. Методи нарахування амортизації на інші необоротні матеріальні активи

В зв'язку з прийняттям змінився порядок амортизації необоротних активів підприємства. Наведемо лише деякі положення.

Згідно Податкового кодексу амортизації підлягають:

- витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання у господарській діяльності та довгострокові біологічні активи;
- витрати на самостійне виготовлення основних засобів вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, у тому числі витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів;
- витрати на проведення реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 відсотків вартості, яка амортизується, об'єкта основних засобів на початок звітного року;
- витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі;
- капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування (основного засобу, нематеріального актива) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту;
- сума переоцінки основних засобів.

Не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу витрат за звітний період витрати платника податку на:

- утримання основних засобів, що знаходяться на консервації;
- ліквідацію основних засобів.

Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування:

- витрати бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою та житлових будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів;
- витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування;

- витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів, бібліотечних і архівних фондів;
- вартість гудвілу;
- витрати на придбання/самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів.

Термін «невиробничі основні засоби» означає необоротні матеріальні активи, які не використовуються в господарській діяльності платника податку.

Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації відображені в табл.2.10.

Амортизація об'єктів груп 9,11,12,14,15 проводиться з використанням прямолінійного та виробничого методу.

Таблиця 2.10

Групи необоротних матеріальних активів та мінімальні терміни їх використання

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 – земельні ділянки	
група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 – будівлі, споруди, передавальні пристрої	20 15 10
група 4 – машини та обладнання з них: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом) інші інформаційні системи, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 1000 гривень	5 2
група 5 – транспортні засоби	5
група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 – тварини	6

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 8 – багаторічні насадження	10
група 9 – інші основні засоби	12
група 10 – бібліотечні фонди	
група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	
група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 – природні ресурси	
група 14 – інвентарна тара	6
група 15 – предмети прокату	5
група 16 – довгострокові біологічні активи	7

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися за рішенням платника податків у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не менше ніж встановлено в таблиці , і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється із застосуванням методів, визначених,що і для необоротних активів протягом таких строків (табл..2.11):

Облік вартості, яка амортизується, нематеріальних активів ведеться за кожним із об’єктів, що входить до складу окремої групи

Таблиця 2.11

Групи нематеріальних активів та мінімальні терміни їх використання

Групи	Строк дії права користування
група 1 – права користування природними ресурсами	відповідно до

Групи	Строк дії права користування
(право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	правовстановлювального документа
група 2 – права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	відповідно до правовстановлювального документа
група 3 – права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлювального документа
група 4 – права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу–хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлювального документа, але не менш як 5 років
група 5 – авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно–обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	не менше як 2 роки
група 6 – інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	відповідно до правовстановлювального документа

Згідно МСБО 16 передбачено декілька інших методів нарахування амортизації:

Метод прямолінійного списання (straight line method), при якому вартість об'єкта списується однаковими частинами протягом усього періоду його експлуатації. Може розраховуватися двома способами:

- при першому способі розрахунок здійснюється діленням вартості об'єкта, що підлягає амортизації, на термін його корисної експлуатації;

- при другому способі щорічні відрахування визначаються множенням установленої чи розрахованої річної норми амортизацій на первісну вартість об'єкта.

Прискорена амортизація (accelerated deprecsftion) означає щорічне зниження суми амортизаційних відрахувань. Найпоширенішими методами

прискореної амортизації є метод суми чисел років та метод зменшення залишку.

Метод суми чисел років (кумулятивний метод) передбачає, що річну норму амортизації визначають як відношення терміну служби, що залишився (на початок звітного періоду) до суми чисел років. Для визначення норми амортизації відповідного року множать на різницю між первісною вартістю об'єкта та його ліквідаційною вартістю.

Метод зниження залишку (diminishing balanse method) передбачає визначення суми амортизаційних відрахувань множенням балансової вартості об'єкта основних засобів на початок звітного періоду на пастійну норму амортизації. Різновидом розглянутого методу є метод подвоєного зниження залишку. При цьому методі як норму амортизації використовують подвоєну ставку амортизаційних відрахувань, розраховану методом прямолінійного списання. Для визначення річної суми амортизаційних відрахувань ортиману норму амортизації слід помножити на балансову вартість об'єкта на початок звітного року.

Метод амортизаційного фонду (sinking fund method) передбачає, що методі одночасно з періодичним нарахуванням амортизації сума, яке дорівнює величині амортизаційних відрахувань, вкладається в цінні папери або депонується на окремому рахунку. Величину амортизаційних відрахувань розраховують у такий спосіб, щоб до кінці терміну служби основних засобів амортизаційний фонд дорівнював їхній первісній вартості.

Метод ануїтету (annuiti metod) передбачає, що суму річних амортизаційних відрахувань розраховують за формулою:

$$АВ = (СО – ТООЛВ) / ТВОА, \qquad (2.11)$$

де АВ – амортизаційні відрахування;

СО – собівартість об'єкта;

ТООЛВ – теперішня оцінка очікуваної ліквідаційної вартості;

ТВОА – теперішня вартість одиниці ануїтету.

Метод одиниць продукції (units ofproduction method) Здійснюється на основі сумарного виробітку об'єкта за весь період його експлуатації у відповідних одиницях виміру (кількість виготовленої продукції, відпрацьованих годин). Норму амортизації розраховують на одиницю діяльності за формулою:

$$НА = (СО – ЛВ) / РОД, \quad (2.12)$$

де НА – норма амортизації;

ЛВ – ліквідаційна вартість об'єкта;

РОД – розрахунковий обсяг діяльності (виробництва).

Відмінності, які мають місце між МСФЗ та П(С)БО по суті, можна звести до такого.

У міжнародній практиці термін «необоротні активи» не вживають, відсутнє поняття «основні засоби». Тому ці неузгодженості доцільно усунути при доопрацювання П(С)БО. Термін «необоротні активи» є невдалим, оскільки необоротні активи на підприємстві відсутні взагалі. Усі активи беруть участь у кругообороті капіталу, вирізняючись у цьому плані лише участю у кількості його оборотів. Таким чином, поняття «довгострокові активи» є точнішим з боку економічного змісту.

Термін «довгострокові активи» дає змогу диференціювати активи так, як це зроблено в МСФЗ: власність, будівлі, устаткування, нематеріальні активи. Очевидність такої зміни стала зрозумілою після ухвалення П(С)БО 30 «Біологічні активи». У цьому стандарті введено нове поняття «довгострокові біологічні активи». Фактично це виділення окремої групи активів, які перебувають в обороті більше одного року за відсутності П(С)БО 30 вони належали до основних засобів. З метою дотримання єдиних підходів до класифікації активів і визначення бухгалтерської та фінансової термінології у вітчизняній науці й практиці відповідно до МСФЗ таку зміну доцільно внести.

Наступна відмінність стосується також термінології. У П(С)БО 7 знос основних засобів визначається як сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання. Цим визначенням повністю ототожнюється поняття амортизації та зносу, хоча міжнародна практика свідчить про інше. МСФЗ висвітлюють ці поняття лише з технічного боку – їх розрахунку та способу відшкодування вкладеного у довгострокові активи капіталу. Змістовний аспект зносу та амортизації з позицій економічної суті у МСФЗ не розкривається, хоч він враховується про формулюванні тексту стандартів.

Отже, амортизація, методи її нарахування – об'єкт досліджень у наукових працях зарубіжних вчених.

Українські науковці – не виняток. Так, Л.В. Городянська зазначає: «Амортизація основних засобів як складова фінансових ресурсів підприємства виконує дві основні узагальнюючі функції: податкову (фіскальну), що передбачає виведення з оподаткування витрат на придбання основних засобів, та економічну, яка полягає у перетворенні необоротних активів в оборотні внаслідок нарахування амортизації» [23, С.25].

Амортизація – елемент витрат звітного періоду, тобто засіб відшкодування вкладеного раніше капіталу, джерело майбутніх капітальних інвестицій, і, як наслідок, - складова фінансової політики підприємства. Це сучасний «статус» амортизації в науці і нормативному забезпеченні ведення бухгалтерського обліку.

Знос та амортизація поняття не тотожні на користь цієї думки можуть слугувати такі аргументи: по перше, знос як втрата вартості об'єктів на завжди пов'язаний з їх використанням у процесі виробництва, тобто їхньою амортизацією. Наприклад, фізичний знос як втрата споживчої вартості основних засобів може відбуватися під впливом чинника часу навіть при їх зберіганні; або моральний знос, який взагалі не пов'язаний з процесом безпосереднього використання; по-друге, знос як зворотний бік амортизації відображає процес споживання капіталу і в результаті цього зменшення його

вартості. Таке розуміння зносу закладено в сучасній структурі балансу, в якому активи відображаються за їхньою нетто-вартістю (за вирахуванням суми нарахованого зносу). На цій ідеї була заснована методика відображення зносу в бухгалтерському обліку за радянських часів; по-третє, методологічні засади відображення зміни корисності активів у бухгалтерському обліку відповідно до МСФЗ та П(С)БО спрямовані саме на коригування суми зносу, що зумовлено економічною сутністю зносу як втрати вартості активів.

З вищенаведеного випливає, що нарахування зносу довгострокових активів – це спосіб регулювання їхньої історичної вартості з метою підвищення релевантності показників фінансової звітності.

На заперечення такого висновку можна зауважити, що сума зносу дорівнює сумі нарахованої амортизації. Амортизація може розраховуватися різними методами. За одних і тих самих економічних умов сума амортизації, розрахована різними методами, відрізнятиметься, а отже, відрізнятиметься сума зносу. Однак і МСФЗ і П(С)БО визначають актив як такий, що має певні економічні вигоди, тобто здатність генерування доходу. Чим більша сума нарахованої амортизації, тим більше спожиті вигоди активу, тим більша сума нарахованого зносу. З цього приводу І.Волкова зазначає: «Кожний метод амортизації заснований на принципі відповідності доходів та витрат на їх отримання, а саме фактичних витрат на придбання активу (кожна витрата здійснюється одноразово, тобто один раз сплачується власне вартість основного засобу, один раз – доставка, один раз – встановлення тощо) та періодично (тобто протягом кількох облікових періодів) отримуваних за допомогою цього основного засобу доходів» [16, С.115]. Така думка підкреслює взаємопов’язаність у вартісному виразі величини зносу та амортизації за наявності їхньої змістовної відмінності.

Розглянувши бухгалтерський облік амортизаційних відрахувань в нашій країні можна сказати, що він подібний до міжнародних стандартів обліку. Так для відображення нарахованої амортизації використовують окремий регулюючий рахунок, який має назву «Накопичена амортизація

основних засобів». Підприємства, які ведуть фінансовий облік витрат здійснюється за їхньою функціональною ознакою, відображена записом:

Дебет рахунка «Витрати на амортизацію»

Кредит рахунка «Накопичена амортизація основних засобів».

Якщо фінансовий облік витрат здійснюється за їхньою функціональною ознакою, нарахована амортизація буде відображена записом:

Дебет рахунка «Виробничі накладні витрати»

Дебет рахунка «Витрати на збут»

Дебет рахунка «Загальні та адміністративні витрати»

Кредит рахунка «Накопичена амортизація основних засобів»

Частину амортизаційних відрахувань (наприклад, адміністративних будинків тощо) включають до складу витрат звітного періоду та відображають у звіті про прибутки та збитки, а частину (наприклад, амортизацію виробничого обладнання) – до складу запасів (незавершеного виробництва або готової продукції), які наводять у балансі.

У деяких країнах (Німеччині, Бельгії) не застосовується окремий рахунок для відображення нарахованої амортизації. Тому нараховану амортизацію обліковують безпосередньо на рахунку «Основні засоби» (субрахунок «Накопичена амортизація основних засобів»). За такого підходу залишок за рахунком «Основні засоби» відображує балансову (залишкову) вартість основних засобів .

Залишок за рахунком «Амортизаційний фонд» звичайно вираховують у балансі з суми залишку рахунка «Основні засоби».

Отже, амортизація необоротних активів – це процес накопичення коштів для відшкодування зносу об’єктів необоротних активів. Підприємства самостійно вибирають один із шести методів нарахування амортизації, визначають строки корисного використання, об’єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів і порядок формування їх вартості,

яка амортизується в тому числі за нормами передбаченими податковим законодавством.

2.5. Облік інших необоротних активів

До інших необоротних активів відноситься довгострокова дебіторська заборгованість, довгострокові біологічні активи, довгострокові фінансові інвестиції, відстрочені податкові зобовязання.

Оскільки дане питання є надто широким, ми розглянемо лише два найбільш значущі види: довгострокову дебіторську заборгованість та довгострокові фінансові інвестиції. Довгострокова дебіторська заборгованість, яка виникає у процесі нормального операційного циклу та буде погашена в термін, що перевищує 12 місяців з дати балансу, обліковується на рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» із виділенням у ньому таких субрахунків:

- «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»;
- «Довгострокові векселі одержані»;
- «Інша дебіторська заборгованість».
- «Інші необоротні активи»

Господарські операції на субрахунку 181 в орендодавця відображаються так (табл.2.12):

Таблиця 2.12

Відображення господарських операцій на субрахунку 181

	Зміст господарських операцій (фактів, подій)	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Виникнення довгострокової заборгованості			
1.	Передано орендарю об'єкти за договором фінансової оренди: а) основних засобів; б) інших необоротних матеріальних активів; в) нематеріальних активів	181	101-109, 111-117, 12

2.	Надано відстрочку за нарахованими процентами за фінансову оренду	181	373
3.	Відшкодування орендодавцю за нанесену шкоду, пов'язану з фінансовою орендою майна	181	375
4.	Нараховано штрафи, пені, неустойки орендарю за порушення умов договору фінансової оренди	181	715
	Погашення довгострокової заборгованості		
5.	Повернення орендодавцю об'єктів, що були передані у фінансову оренду: а) основних засобів; б) інших необоротних матеріальних активів; в) нематеріальних активів	101-109 111-117 12	181
6.	Отримані корпоративні права, цінні папери в погашення заборгованості з фінансової оренди	141-143	181
7.	Отримані гроші в погашення дебіторської довгострокової заборгованості	31	181
8.	Отримано грошові документи в погашення дебіторської заборгованості	33	181
9.	Отримано поточні фінансові інвестиції в погашення дебіторської заборгованості	35	181
10.	Нарахована плата за оренду в погашення заборгованості	377	181

На субрахунку 181 відображаються чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду, а також необоротні активи. Під терміном «чисті інвестиції» розуміють інвестиції грошей, майна, інтелектуальних цінностей в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту. До грошових інвестицій відносяться грошові внески, пільгові банківські вклади, паї, акції та інші цінні папери. До майнових інвестицій належать матеріальні цінності (крім необоротних активів). Інтелектуальні інвестиції - це права, що випливають з авторського права, ноу-хау, досвіду та інших інтелектуальних цінностей.

На субрахунку 182 ведеться облік векселів, отриманих у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості (термін заборгованості більше 12-ти місяців з дати балансу).

Господарські операції на субрахунку 182 відображаються такими записами (табл. 2.13).

На субрахунку 183 ведеться облік іншої дебіторської заборгованості (розрахунки з персоналом за виданими довгостроковими позиками, наданим йому майном, інші види розрахунків).

Таблиця 2.13

Відображення господарських операцій на субрахунку 182

№	Зміст господарських операцій (фактів, подій)	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Виникнення довгострокової заборгованості			
1.	Отримано попередньо оплачений сторонньою організацією вексель	182	371
2.	Отримано вексель за завдану орендарем шкоду	182	375
3.	Відвантажено продукцію, товари, роботи і послуги та отримано довгостроковий вексель	182	701-703
4.	Реалізовано інші оборотні активи й отримано довгостроковий вексель	182	712
5.	Реалізовано й отримано вексель за: а) фінансові інвестиції; б) необоротні активи; в) майнові комплекси	182	741 742
Погашення довгострокової заборгованості			
	Отримано в погашення заборгованості за векселем:		
	а) основних засобів;	10	182
	б) інших необоротних матеріальних активів;	11	182
	в) нематеріальних активів;	12	182
	г) довгострокових фінансових інвестицій	14	182

Синтетичний облік за кредитом рахунка 181 «Довгострокова дебіторська заборгованість» відображається в журналі 3, аналітичний в оборотній відомості в розрізі субрахунків (181, 182, 183). Бухгалтер повинен самостійно розробити таку відомість, оскільки типовою журнальною формою рахівництва вона не передбачена. Рекомендується відомість такої ж форми, яка передбачена для аналітичного обліку розрахунків із дебіторами (рахунок 37).

Господарські операції на субрахунку 183 відображаються такими записами (табл. 2.14):

Таблиця 2.14

Відображення господарських операцій на субрахунку 183

№	Зміст господарських операцій (фактів, подій)	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	Виникнення довгострокової заборгованості		
1.	Переведення поточної заборгованості у довгострокову при зміні умов договору:		
	а) при авансовій оплаті;	183	371
	б) при нанесенні шкоди;	183	375
	в) з інших операцій;	183	377
	г) при відвантаженні готової продукції;	183	701
	д) при відвантаженні товарів;	183	702
	є) при виконанні робіт чи послуг;	183	703
	є) при поверненні продукції (червоним сторно);	|183|	|704|
	ж) при реалізації інших оборотних активів	183	712
2.	Реалізація активів :		
	а) основних засобів;	183	746
	б) інших необоротних матеральних активів;	183	746
	в) фінансових інвестицій	183	741
	Погашення довгострокової заборгованості		
3.	Повернення об’єктів:		
	а) основних засобів;	101-109	183
	б) інших необоротних матеріальних активів;	111-117	183
	в) нематеріальних активів;	12	183
	г) довгострокових фінансових інвестицій	141-143	183

Якщо облік необоротних активів регламентований відповідними стандартами (7 «Основні засоби», 8 «Нематеріальні активи»), то інші необоротні активи передбачають відображення таких активів, які не можуть бути віднесені на рахунки 10, 11, 12, а також на рахунки 14, 15, 16, 17 і 19 (розділ І активу балансу).

Логічним є припущення, що на рахунку 18 «Інші необоротні активи» обліковуються грошові кошти та їх еквіваленти, які неможливо з певних причин використати протягом року (дванадцяти місяців з дати балансу). Зокрема, на цьому рахунку обліковуються гроші на рахунках в банках, які заблоковані за рішенням відповідних органів та їх використання не передбачається у найближчі 12 місяців з дати балансу, а також грошові документи на поточні фінансові інвестиції.

Переведення грошових коштів та їх еквівалентів з оборотних коштів у необоротні (заблоковані на законних підставах) відображається записами:

Д 184 «Інші необоротні активи»;

К 31 «Рахунки в банках» (субрахунки 311, 312, 313, 314);

К 33 «Інші кошти» (субрахунки 331, 332);

К 35 «Поточні фінансові інвестиції» (субрахунки 351, 352).

Прикладом блокування грошових коштів та їх еквівалентів може бути рішення Генеральної прокуратури щодо сум на рахунках тих підприємств, керівники яких притягуються до кримінальної відповідальності за злочини в економічній сфері та судами різних інстанцій, які заморожують рух грошей на поточних рахунках.

При розблокуванні рахунків у банках можуть складатися такі проводки:

Д 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;

Д 31 «Рахунки в банках» (субрахунки 311, 312, 313, 314);

Д 35 «Поточні фінансові інвестиції» (субрахунки 351, 352);

Д 976 «Списання необоротних активів» (унаслідок звичайної діяльності);

К 184 «Інші необоротні активи».

Синтетичний облік інших необоротних активів ведеться в журналі 4 (кредит рахунка 18), аналітичний облік доцільно вести у спеціальній відомості. В ній вказується назва оборотних активів, які переводяться в необоротні, причина з якої відбувається такий перевід, назва та рішення

(номер, дата) повноважного органу, строк арешту коштів та сума, на яку заблоковано рахунок у банку, рішення про розблокування та сума.

Аналітичний облік ведеться за кожним випадком та видами активів, які переводяться в необоротні. Сальдо на рахунку може бути тільки позитивним (дебетовим) або відсутнім. У балансі показується наявність таких активів.

Довгострокові фінансові інвестиції – активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора строком більше одного року.

Облік операцій з довгостроковими фінансовими інвестиціями відображається на рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», який призначений для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігацій державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном, тощо.

Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» має такі субрахунки:

- 141 «Інвестиції повязаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;
- 142 «Інші інвестиції повязаним сторонам»;
- 143 «Інвестиції неповязаним сторонам».

За дебетом рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» відображається вартість довгострокових інвестицій, за кредитом їх вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від обєкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі.

Аналітичний облік за рахунком 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень та об'єктами інвестування. При цьому побудова аналітичного обліку повинна забезпечити можливість отримання інформації про довгострокові фінансові вкладення в об'єкти як на території країни, так і за кордоном.

При придбанні, перепродажу цінних паперів з каси або поточного рахунку підставою для здійснення записів у бухгалтерському обліку є ПКО чи виписка банку.

Сплата за придбані акції може проводитися не тільки шляхом перерахування грошових коштів, а й матеріальними цінностями, нематеріальними активами, основними засобами, що повинно бути обумовлено в договорі. Підставою для здійснення відповідних записів є документи, які підтверджують факт передачі об’єктів інвестором (акт приймання-передачі основних засобів, накладна на відпуск матеріалів на сторону тощо).

Підставою для оприбуткування депозитних сертифікатів і отримання відсотків є виписка банку з рахунків у банку з доданням виправдних документів.

Синтетичний облік довгострокових фінансових інвестицій ведуть у Журналі 4, а аналітичний облік у відомості 4.2 за видами цих інвестицій.

Облік інвестицій за методом участі в капіталі.

Для відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних із застосуванням методу участі в капіталі, призначено спеціальні рахунки (субрахунки), а саме:

- 141 «Інвестиції пов’язаним сторонам за методом участі в капіталі»;
- 72 «Дохід від участі в капіталі»;
- 96 «Втрати від участі в капіталі»;
- 42 «Додатковий капітал».

Субрахунок 141 «Інвестиції пов’язаним сторонам за методом участі в капіталі» призначено для узагальнення інформації про наявність і рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери (статутний капітал) підприємств – пов'язаних осіб, створених на території країни та за кордоном.

На рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі» необхідно узагальнювати інформацію про доходи, повя’язані зі збільшенням частки інвестора в чистих

активах об’єкта інвестування внаслідок отриманих інвестованими підприємствами прибутків.

На рахунку 42 «Додатковий капітал» відображається інформація про доходи, повя’язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування завдяки збільшенню інвестованим підприємством свого додаткового капіталу.

На рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» ведуть облік втрат, пов'язаних зі зменшенням означеної частки інвестора внаслідок зазнаних інвестованими підприємствами збитків або зменшення їхнього власного капіталу через інші події.

На рахунках 72 «Дохід від участі в капіталі» та 96 «Втрати від участі в капіталі» запис здійснюється за субрахунком, що відповідає статусу інвестованого підприємства: асоційоване (1), спільне (2) або дочірнє (3).

На рахунку 42 «Додатковий капітал» запис здійснюється за субрахунком, що відповідає статті додаткового капіталу інвестованого підприємства, з якої відбувалося збільшення.

Висновки до 2 розділу.

1. Система технічного обслуговування основних засобів повинна забезпечити: підтримання основних засобів в працездатному стані та запобігання несподіваному їх виходу з ладу; збільшення коефіцієнта технічного обслуговування використовуваного обладнання за рахунок підвищення якості технічного обслуговування і ремонту, а також зменшення простою в ремонті;своєчасну підготовку необхідних запасних частин і матеріалів. Можна зробити висновок, що модернізація стосується обладнання (машин, устаткування), реконструкція - підприємства загалом або його виробничих підрозділів (цехів, дільниць), а ремонтний процес - кожного окремого об’єкта або його складової. На відміну від модернізації, ремонт не змінює техніко-експлуатаційні якості об’єкта і не підвищує техніко-економічний рівень устаткування в порівнянні з його паспортними параметрами. За міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ)

порядок відображення витрат з поліпшення основних засобів та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначається МСФЗ 16 «Основні засоби».

2. Оскільки бухгалтерський облік витрат з ремонту і поліпшення об'єктів основних засобів залежить від того, відбувається чи не відбувається в результаті таких господарських операцій зміна майбутніх економічних вигід, що очікуються від таких об’єктів, то важливою проблемою є чітка регламентація процесу визначення випадків, коли здійснення того чи іншого виду робіт з ремонту чи поліпшення призводить, а коли не призводить до збільшення таких економічних вигід у перспективі.

Для розв’язання цієї проблеми на підприємствах є сенс створювати спеціальну експертну комісію на термін до двох років. Така комісія зможе компетентно визначити, чи призведе поліпшення основних засобів до зростання майбутніх економічних вигід, первинно очікуваних від використання об’єкта, документально завіривши свій висновок, підписаний усіма членами комісії.

3. Регулювання нарахування зносу активів в Україні відбувається відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» та 8 «Нематеріальні активи». Аналіз цих документів засвідчив, що змістовно вони переважно відповідають концептуальним засадам, закладеним у МСФЗ. Ця відповідність виявляється у такому.

По-перше, зміст поняття «амортизація» має абсолютно подібне тлумачення: амортизація – систематичний розподіл вартості необоротних активів протягом строку їхнього корисного використання (експлуатації).

По-друге, однаково визначені чинники, які впливають на обрання методу нарахування амортизації.

По-третє, П(С)БО 7 вказує подібні, до зазначених у МСФЗ, чинники, які слід враховувати при визначенні строку корисного використання, а саме – очікуване використання об’єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності; фізичний і моральний знос, що

передбачається; правові або інші обмеження щодо строків використання об’єкта та інші чинники.

ТА ВИКОРИСТАННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Аналіз стану та динаміки необоротних активів на підприємстві

Джерелами даних для аналізу стану необоротних активів на підприємстві є: бізнес-план підприємства, план технічного розвитку, та фінансова звітність підприємства. Від оснащеності підприємства необоротними активами й ефективного їх використання, передусім від ефективного використання основних виробничих засобів, вирішальною мірою залежить ряд узагальнюючих показників діяльності: обсяг випуску продукції, якість, собівартість, а саме головне, прибуток підприємства.

Аналіз зазвичай починається з вивчення наявності необоротних активів, їхньої динаміки та структури.

Таблиця 3.1

Структура необоротних активів

Вид	**На кінець 2018 року (тис.грн.)**	**Питома вага (%)**	**На кінець 2019 року (тис.грн.)**	**Питома вага %**	**Зміна (тис.грн.)**
1	2	3	4	5	6
Нематеріальні активи	4	0,1	2	0,1	-2
Основні засоби	2737	96,5	2813	95,5	76
Інші необоротні активи	95	3,4	131	4,4	36
Всього	2836	100	2946	100	110

Як бачимо найбільшу питому вагу у структурі необоротних активів займають основні засоби як на початок (96,5 %), так і на кінець звітного

періоду (95,5%). В загальному структура необоротних активів, практично, не змінилась.

Оскільки інші необоротні активи займають незначну питому вагу, то при здійсненні аналізу зосередимось на аналізі саме основних засобів. У загальному процес здійснення аналізу основних засобів підприємства здійснюється у такій послідовності:

• вивчається обсяг, структура і динаміка основних засобів підприємства;

• в складі основних засобів аналізується питома вага активної і пасивної їх частини;

• оцінюється рух і оновлення основних засобів на основі розрахунку наступних показників: коефіцієнту вибуття основних засобів, який характеризує частку основних засобів, що вибули за аналізований період; коефіцієнту введення в дію нових основних засобів, який характеризує частку введених основних засобів в загальній їх сумі; коефіцієнту оновлення основних засобів, який характеризує приріст нових основних засобів в загальній їх сумі; швидкості оновлення основних засобів, який характеризує середній період повного їх оновлення; коефіцієнт зносу основних засобів, який характеризує рівень зношення основних засобів.

Для забезпечення відтворення основних виробничих засобів важливе значення має вивчення їхньою стану та використання. Стан і використання основних виробничих засобів є важливим фактором підвищення ефективності діяльності підприємства.

Показники стану й ефективності використання основних засобів можна об’єднати в 3 групи ,які характеризують:

1) забезпечення підприємства основними засобами;

2) стан основних засобів;

3) ефективність використання основних засобів.

Основні засоби підприємства поділяються на виробничі й невиробничі основні засоби. Перші включають основні засоби основного виду діяльності

(промисловості) та інших галузей народного господарства. Аналізуючи склад основних виробничих засобів, їх слід поділити на активні й пасивні, визначивши частку кожної групи.

Потрібно детально вивчити зміну співвідношення між ними. Позитивною тенденцією в зміні основних засобів є перевищення темпів росту виробничих засобів порівняно з невиробничими, активної їх частини над пасивною. Це свідчить про правильну економічну політику підприємства щодо підвищення ефективності використання основних засобів. Хоча підвищення питомої ваги активної частини основних засобів характеризує прогресивність структури, ріст технічної оснащеності підприємства, сприяє збільшенню випуску продукції, росту фондовіддачі, але в той же час відсутність пасивної частини основних засобів, її низька частка свідчить про відсутність нормальних умов праці, веде до травматизму зниження продуктивності праці тощо [49].

Аналіз основних засобів починають з оцінки їх наявності, стану, структури і динаміки у звітному періоді. При цьому необхідно зіставляти темпи їх зміни з динамікою зростання вартості продукції або обсягів виробництва в натуральному вираженні. Останній показник повинен мати більш високі темпи зростання порівняно з основними фондами. Для вивчення наявності, складу і структури основних виробничих засобів використовують річну звітність підприємства, а саме дані, що містяться у формі №5 «Примітки до фінансової звітності», формі №1 «Баланс(Звіт про фінансовий стан)», на підставі яких складена таблиця 3.1.

Аналізуючи наведені дані таблиці 3.2 необхідно відмітити: вартість необоротних матеріальних активів (без капітальних інвестицій) підприємства за звітний рік в цілому збільшилось на 351 тис. грн.; причому відбулося збільшення вартості машин та обладнання (активної частини) на 160 тис.грн., їх птома вага збільшилась на 0,9%, відбулось також збільшення вартості транспортних засобів на 203 тис.грн., питома вага їх збільшилася на 3,5%. Збільшилась також величина малоцінних необоротних матеріальних активів

та інших необоротних матеріальних активів(відповідно на 14 і 22 тис.грн.).

Зменшилась величина інших основних засобів та інструментів, приладів та інвентаря відповідно на 15 і 33 тис.грн.

Для узагальнюючої оцінки динаміки основних засобів і характеру їх змін розраховують коефіцієнти оновлення, введення, вибуття, приросту та відтворення основних засобів.

Таблиця 3.2

Наявність, рух та динаміка необоротних матеріальних активів (за первісною вартістю)

№ з/п	Групи основних засобів	На початок року		Надходження за рік		Вибуття за рік		На кінець року		Відхилення на кінець року від початку	
		тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
1	Будинки та споруди	2561	54,4	0	0	0	0	2561	50,7	0	-3,7
2	Машини та обладнання	1564	33,2	209	45,4	49	44,5	1724	34,1	160	0,9
3	Транспортні засоби	307	6,6	203	44,0	0	0	510	10,1	203	3,5
4	Інструменти, прилади, інвентар	128	2,7	8	1,7	23	20,1	113	2,2	-15	-0,5
5	Інші основні засоби	49	1,0	0	0	33	30	16	0,3	-33	-0,7
6	Бібліотечні фонди	3	0,1	0	0	0	0	3	0,1	0	0
7	Малоцінні необоротні мате-ріальні активи	79	1,7	22	4,8	0	0	101	2,0	22	0,3
8	Інші необоротні матеріальні активи	13	0,3	19	4,1	5	4,6	27	0,5	14	0,2
Разом		4704	100	461	100	110	100	5055	100	351	0

Коефіцієнт оновлення (Кон) відображає інтенсивність оновлення основних засобів і обчислюється за формулою:

К он = З пост / З кін.р. (3.1)

де Зпост. - вартість основних засобів, що надійшли за відповідний період;

Зкін.р. - вартість основних засобів на кінець року.

Цей коефіцієнт рекомендується розраховувати за всіма основними засобами, промислово-виробничими, активною їх частиною, окремими групами промислово-виробничих засобів, а також за основними видами устаткування.

Коефіцієнт введення (Квед) обчислюють як відношення введених в дію основних засобів до вартості засобів на кінець відповідного періоду (формула 3.2):

К вед = З введ. / З кін.р. (3.2)

де Звведд. - вартість введених в дію основних засобів.

Для повнішого аналізу доцільно порівняти коефіцієнт оновлення за активною частиною з коефіцієнтом оновлення за всіма основними засобами (промислово-виробничими) і вивчити, за рахунок якої саме частини основних засобів більшою мірою відбувається їх оновлення. Якщо одержимо вищий коефіцієнт оновлення за активною частиною, то це дає підставу для висновку, що оновлення основних засобів здійснюється саме за рахунок активної частини і при всіх інших умовах позитивно впливає на показник фондовіддачі

Процес оновлення основних засобів передбачає вивчення характеру їх вибуття. Оцінку вибуття основних засобів проводять за коефіцієнтом вибуття (Квиб), який характеризує ступінь інтенсивності вибуття основних засобів з виробництва й обчислюється як відношення вартості вибулих за звітний період основних засобів (Звиб) до вартості засобів на початок цього ж періоду (З поч.р.):

К виб. Оз = З виб / З поч..р. (3.3)

У ході аналізу процеси оновлення та вибуття основних засобів повинні бути взаємно оцінені. Для цього вивчають коефіцієнт приросту (Кпр) основних засобів. Цей коефіцієнт характеризує рівень приросту основних засобів (окремих груп) за відповідний період і обчислюється як відношення вартості приросту основних засобів (Звведення - Звиб.) до їх вартості на початок періоду:

К пр = (Звведення - Звиб.) / З поч. р. (3.4)

Важливим етапом аналізу основних засобів є дослідження їх технічного стану. Для цього обчислюють та вивчають такі узагальнюючі показники технічного стану, як коефіцієнт зношеності та коефіцієнт придатності.

Коефіцієнт зношеності (Кзн) визначається як відношення суми зношеності (Сзн) за відповідний період до початкової вартості цих же основних засобів (Зп):

К зн = С зн / З п.в. (3.5)

Цей коефіцієнт показує міру зношеності основних засобів, що перебувають в експлуатації, тобто ту частину вартості засобів, яка перенесена на новостворений продукт.

Коефіцієнт придатності (Кпр) обчислюється як відношення залишкової вартості основних засобів (В з) до їх початкової вартості (В п):

К пр = В з / В п. (3.6)

Чим менша величина коефіцієнта зношеності і більша величина коефіцієнта придатності, то кращий технічний стан основних засобів.

Слід мати на увазі, що економічна зношеність основних засобів, обчислена за нормами амортизації, не відповідає їх фізичній та моральній зношеності. Тому наведені показники зношеності лише відносно характеризують ступінь зношеності.

Для більш глибокого дослідження та розробки заходів з підвищення ефективності використання основних засобів необхідно вивчити віковий склад різних видів устаткування. Він характеризує технічний рівень основних засобів і ступінь їх моральної зношеності, дає можливість визначити придатне устаткування, устаткування, яке потребує капітального ремонту, непридатне устаткування та устаткування, що належить списати. Для аналізу все діюче устаткування групують за видами, а всередині кожного виду - за тривалістю його використання. Оцінюючи віковий склад різних видів устаткування, виходять з того, що строк сім (у деяких галузях - десять) років є найоптимальнішим для заміни діючого устаткування. У ході аналізу визначають питому вагу устаткування за віковими групами до 5 років, від 5 до 10 років, від 10 до 20 років, понад 20 років, порівнюють діючі строки експлуатації з нормативними. Окрім того, виявляють устаткування, використання якого не може забезпечити належного рівня фондовіддачі.

Таблиця 3.3

Аналіз показників основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

Показники стану ОЗ і НМА	**2018 рік**	**2019 рік**	**Абсолютне відхилення**
1. Наявність ОЗ та інших НМА на початок року, (тис. грн.)	4105	4704	599
2. Надійшло активів за рік, (тис. грн.)	650	461	-189
3. Вибуло активів за рік, (тис. грн.)	51	110	59
4. Наявність ОЗ та інших НМА на кінець року, (тис. грн.)	4704	5055	351
5. Коефіцієнт оновлення (2 / 4)	0,14	0,09	-0,05
6. Коефіцієнт вибуття (3 / 1)	0,01	0,02	0,01
7. Знос активів, тис. грн.	1872	2111	239
8. Коефіцієнт зносу (7 / 4)	0,40	0,42	0,02

9. Коефіцієнт придатності (1 - ряд. 8)	0,60	0,58	-0,02

За даними табл. 3.3. коефіцієнт оновлення виробничих основних засобів випереджає коефіцієнт їх вибуття. За минулий рік таке перевищення склало 0,14 проти 0,01 пункту, а за звітний- 0,09 проти 0,02 пункти. Це свідчить про те, що оновлення основних засобів на підприємстві відбувається в основному за рахунок придбання нових засобів, а не заміни старих, зношених, що призводить до накопичення застарілого обладнання і стримує зростання економічної ефективності основних засобів.

Аналіз стану основних засобів засвідчив, що коефіцієнт зносу у звітному році збільшився на 0,02 пункти і виходить, що основні засоби майже наполовину зношені. На відміну від минулого року у звітному на підприємстві надійшло значно більше основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, ніж вибуло. В цілому відбувся приріст основних засобів та інших необоротних матеріальних активів на 351 тис.грн.

Необхідно детально вивчити стан справ на підприємстві та чи достатньо буде наявних основних засобів для забезпечення нормальної роботи підприємства. Зрозуміло, виробнича потужність змінюється, якщо вводять у дію нові основні засоби, поліпшують стан діючих або ліквідують старе і непотрібне устаткування. Все це неважко передбачити при плануванні виробництва продукції. При аналізі використання виробничих потужностей треба розрізняти проектну (планову) і фактично діючу потужність. Остання може бути вищою за проектну у зв’язку з обставинами, названими вище, однак фактичний обсяг виробництва ніколи не може перевищити фактичну потужність підприємства. Тобто, підприємству необхідно порівняти фактичну потужність наявних основних засобів із запланованим обсягом виробництва продукції.

Погіршення всіх цих показників свідчить про серйозні проблеми з оновленням устаткування на підприємстві, відсутність коштів для фінансування цих потреб. Розглядаючи рівень спрацювання основних засобі в, мають на увазі насамперед їх фізичний знос. Проте не слід забувати ще й

про моральне старіння основних засобів, яке набагато погіршує становище.

Забезпеченість підприємства основними засобами характеризується показниками фондомісткості, фондо-, техно- та енергоозброєності праці, коефіцієнтом реальної вартості основних виробничих засобів у майні підприємства, а також наявністю, складом і відповідністю фактичного парку обладнання по видах необхідному для виконання планового обсягу виробництва продукції.

Узагальнюючими показниками забезпеченості підприємства основними виробничими засобами є фондоозброєність праці та технічна озброєність праці.

Фондоозброєність - це відношення середньорічної вартості промислових виробничих засобів до середньоспискової чисельності робітників у найбільшу зміну. Технічна озброєність праці визначається відношенням вартості виробничого устаткування до середньоспискової чисельності робітників.

В ході аналізу зіставляють темпи зростання технічної озброєності праці з темпами зростання продуктивності праці. Позитивної оцінки заслуговує випередження темпів зростання продуктивності праці. В умовах економічної кризи значно скоротились обсяги виробництва багатьох підприємств. Це призвело до створення залишків неефективних основних засобів, їх наявність негативно впливає на фінансові результати діяльності.

Розглянемо значення цих показників на підприємстві. Для аналізу використаємо таблицю 3.4.

Таблиця 3.4

Аналіз показників забезпеченості основними засобами

Показник		**2018**	**2019**	***Відносне відхи-лення*** **%**
1.	Первісна вартість основних засобів на кінець періоду та інших НМА, (тис. грн.)	4105	4704	14,6
2.	Сума зносу основних засобів, (тис. грн.)	1872	2111	12,8
3.	Залишкова вартість основних засобів, (тис.грн)	2233	3593	16,1
4.	Вартість активів підприємства, (тис. грн.)	6122	7205	17,7
5.	Середньорічна вартість основних засобів, (тис.	3919	4405	12,4

	грн.)			
6.	Середньооблікова чисельність працюючих,чол.	41	39	-4,9
7.	Втрачено електроенергії на технологічні цілі, (тис. грн.)	132	117	-11,6
8.	Обсяг випущеної продукції, (тис. грн.)	8707	7120	18,2
9.	Фондомісткість (п.5 / п.8)	0,45	0,62	37,8
10.	Фондоозброєність (п.5 / п.6)	95,6	112,9	18,1
11.	Енергоозброєність (п.7 / п.6)	3,2	3,0	-6,3
12.	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства (п.3 / п.4)	0,364	0,359	-1,4

Аналіз засвідчив, що показник фондоозброєності виріс на 18,% , що є позитивним. Проте негативним явищем є збільшення фондомісткості порівняно з минулим роком на 37,8%. Тепер на кожну гривню продукції припадає 62 коп. замість 45 коп. основних засобів минулого року.

Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства зменшився на 1,4% порівняно з минулим роком., що не є надто критичним для виробничого процесу і ліквідності балансу.

Коефіцієнт енергоозброєності теж знизився на 6,3%, але це є позитивним явищем, оскільки зменшення цього показника разом із ростом обсягу виготовленої продукції свідчить про енергоощадливі технології, які практикують на підприємстві.

В загальному, можна зробити висновок, що коефіцієнти оновлення є недостатніми і разом із значним зношенням основних засобів (більше 50%) такий стан речей може спричинити значні проблеми у використання основних засобів в недалекому майбутньому.

3.2 Аналіз ефективності використання необоротних активів

При оцінці ефективності основних виробничих фондів підприємства розрізняють дві групи показників:

1) узагальнюючі;

2) конкретні.

До узагальнюючих показників ефективності використання основних виробничих фондів відносять: фондовіддачу; фондомісткість; фондоозброєність праці; рентабельність основних засобів; коефіцієнт введення основних виробничих засобів; коефіцієнт вибуття основних виробничих засобів.

Цю групу показників ми розглянули в попередньому питанні. До конкретних показників відносяться фондовіддача і фондомісткість.

При визначені економічної ефективності основних засобів використовується система натуральних і вартісних показників, а також співвідношення оцінки темпів зростання випуску продукції і темпу зростання обсягу основних засобів; фондоозброєності праці та її продуктивності.

До натуральних показників належать: екстенсивне і інтенсивне використання основного устаткування; фондовіддача, визначена в натуральному чи умовно-натуральному виразі, використання виробничої потужності й ступінь її освоєння.

Вартісними показниками є фондовіддача, розрахована за вартісними показниками, і фондомісткість.

Найбільш узагальнюючим показником ефективності використання основних виробничих засобів є виробництво товарної продукції у розрахунку на 1 грн. їх середньорічної вартості, тобто фондовіддача.

Поки що в економічній літературі не існує єдиної думки відносно вартості оцінки продукції, прийнятої в розрахунок показника фондовіддачі. Найбільш реальна фондовіддача розрахована в натуральному виразі. Однак галузь застосування натуральних показників обмежена. Тому в переважній більшості галузей промисловості, які виробляють широкий асортимент продукції, показник фондовіддачі розраховують на базі вартісних вимірників за формулою:

Фондовіддача = Обсяг випущеної продукції /Середня вартість основних засобів (3.7)

Фондомісткість – обернений до фондовіддачі показник, який характеризує вартість основних засобів, що припадає на одиницю вартості виробленої продукції.

Між показниками фондовіддачі, фондоозброєності і продуктивності праці існує тісний зв'язок, який можна прослідкувати при перетворені формули фондовіддачі [67, С.340]:

$$F = \frac{П}{Ф} = \frac{П}{Чр} \div \frac{Ф}{Чр} = ПП \div ФО, \qquad (3.8)$$

де F – фондовіддача основних виробничих засобів, грн./грн.;

$П$ – обсяг виробництва товарної продукції, грн.;

$Ф$ – середньорічна вартість основних виробничих засобів, грн;

$Чр$ – чисельність робітників, чол.;

$ПП$ – виробіток одного робітника, грн./особу;

$ФО$ – фондоозброєність праці одного робітника, грн./особу.

Для аналізу фондовіддачі фактичний показник фондовіддачі порівнюється із розрахунковим, з даними попередніх періодів, проектними показниками, фондовіддачею інших підприємств даної галузі. На рівень фондовіддачі впливають різні чинники пов'язані як із зміною обсягу продукції, так і з ефективністю використання основних виробничих фондів, особливо їх активної частини.

Всі чинники можна поділити на дві групи:

що не залежать від ступеня використання основних засобів;

що залежать від ступеня використання основних засобів.

До першої групи чинників належать: розвиток кооперованих зв'язків і зміна цін на сировину, матеріали, готову продукцію та ін. Зростання кооперованих поставок, матеріаломісткості приводить до зростання фондовіддачі.

До другої групи чинників належать: зміна питомої ваги машини і устаткування в складі основних засобів, підвищення змінності роботи устаткування; зниження внутрішньозмінних простоїв; зміна рівня внутрішньозаводської спеціалізації та ін.

Проаналізуємо вплив на рівень фондовіддачі таких чинників: продуктивності устаткування; коефіцієнта змінності вартості одиниці устаткування, питомої ваги і устаткування у загальній вартості фондів.

Для розрахунку впливу чинників використовуємо аналітичну таблицю 3.5.

На основі побудованої аналітичної таблиці проводять аналіз впливу окремих чинників.

Таблиця 3.5.

Аналіз показників ефективності використання основних засобів

Показник	2018 р.	2019 р.	Абсолютне відхилення
1	**2**	**3**	**4**
1. Обсяг товарної продукції, тис. грн.	8707	7120	-1587
2. Середньорічна вартість основних засобів та інших НМА, тис. грн.	3919	4405	486
3. Вартість машин і устаткування (на початок і кінець року), тис. грн.	1502	1644	142
4. матеріальні затрати, тис. грн.	2879	2101	-778
5. Кількість одиниць встановленого устаткування	22	25	3
6. Кількість відпрацьованих машино-змін,	5720	6375	655
7. Продукція за вирахуванням матеріальних затрат, тис. грн.	5828	5019	-809
8. Коефіцієнт матеріаломісткості	0,33	0,29	-0,04
9. Продуктивність устаткування, тис. грн. (рядок 7: рядок 6)	1,02	0,79	-0,23
10. Коефіцієнт змінності (рядок6: рядок 5)	260	255	-5
11. Вартість одиниці устаткування, тис. грн. (рядок 3: рядок 5)	68,3	65,8	-2,5
12. Питома вага машин і устаткування у загальній вартості основних засобів (рядок 3: рядок 2), %	38,3	37,3	-1,0
13. Фондовіддача загальна , тис. грн. (рядок 1: рядок 2)	2,22	1,62	-0,6

14. Фондовіддача активної частини (1/ 3)	5,80	4,33	-1,47

Загальне відхилення фондовіддачі становить -0,6 грн. Це є негативним явищем. У цьому зв'язку зростає роль факторного аналізу фондовіддачі з метою виявлення резервів її підвищення.

На фондовіддачу впливають такі фактори: структура основних засобів (зміна питомої ваги активної частини); структура продукції (зміна питомої ваги більш або менш фондомісткої продукції); співвідношення темпів зростання продуктивності і цілі нового устаткування; зміна кошторисної вартості основних фондів, що вводяться в експлуатацію, порівняно з чинними; рівень освоєння нових виробничих потужностей; рівень спеціалізації і концентрації виробництва; рівень автоматизації і механізації виробництва; використання устаткування за часом і потужністю тощо.

Між фондовіддачею і більшістю факторів її зміни немає прямого (детермінованого) зв'язку. Тому при проведенні факторного аналізу фондовіддачі необхідно використовувати як детерміновані, так і стохастичні фактори моделі із застосування економіко-математичних методів.

На основі цієї залежності можна розрахувати міру впливу на рівень фондовіддачі, питомої ваги і фондовіддачі активної частини основних фондів.

Із наведених даних ми бачимо, що фондовіддача на підприємстві порівняно з минулим роком зменшилась на 0,6 грн., а показник фондовіддачі активної частини основних засобів зменшився ще більше - на 1,47 грн. що негативно характеризує роботу підприємства.

На наступному етапі аналізу необхідно проаналізувати вплив фондовіддачі на обсяг продукції. Залежність обсягу товарної продукції від середньої вартості основних засобів ОФ і фондовіддачі *F* має такий вигляд:

$$ТП = ОФ \cdot F, \qquad (3.4)$$

Якщо у цю формулу замість фондовіддачі підставити значення з формули $F = ПВ \times Аа$, залежність набере вигляду:

$$ТП = ОФхПВхFa \quad , \qquad (3.5)$$

де *ПВ* – питома вага;

Fa – фондовіддача активної частини.

Використовуючи цю залежність обчислимо вплив на обсяг товарної продукції таких факторів:

зміни середньорічної вартості ОЗ;

питома вага активної частини;

Здійснимо розрахунок міри впливу факторів:

-вплив зміни величини основних засобів: 486 х 0,383 х 5,80 = 1079,6 тис. грн.
-вплив зміни питомої ваги активної частини: 4405 х (-0,01) х 5,80 = -255,5 тис.грн.,
-вплив зміни фондовіддачі активної частини: 4405 х 0,373 х (-1,47) = -2415,3 тис. грн.

Наведені розрахунки показують: обсяг випуску продукції на даному підприємстві збільшився за рахунок зростання середньої вартості основних засобів (на 1079,6 тис.грн.), негативно на випуск продукції вплинуло зменшення питомої ваги активної частини на 1% , що спричинило зменшення випуску на 255,5 тис.грн. зменшення величини фондовіддачі активної частини - зменшило випуск продукції на 2415,3 тис.грн.

Необхідно проаналізувати використання кожного виду основних засобів, нерентабельних основних засобів потрібно позбутися, продати, або замінити призначення. Слідкувати, щоб не було простоїв основних засобів.

Для детальнішої оцінки ефективності використання основних засобів і виявлення резервів необхідно проаналізувати використання виробничого устаткування.

Зміна величини вартості основних виробничих засобів може бути під впливом: зміни кошторисної вартості заново введених в експлуатацію об’єктів порівняно з діючими; невідповідності у темпах зміни ціни і

продуктивності нового устаткування; наявності надлишкового невстановленого і бездіяльного устаткування та ін.

Однак особливу увагу привертають чинники фондовіддачі основних виробничих засобів, пов'язані зі зміною віддачі виробничого устаткування.

Аналіз роботи виробничого устаткування базується на розгорнутій системі показників його використання за чисельністю (забезпеченням) часу роботи і за потужністю. Джерелами аналізу служить статистична звітність про роботу устаткування, крім цього в аналізі використовують нормативні і планові документи, внутрішньозаводську звітність, матеріали вибіркових спостережень.

При аналізі використання устаткування необхідно перевірити забезпеченість підприємства устаткуванням, повноту його використання.

Як відомо, все устаткування поділяється на наявне, встановлене і діюче. До наявного належить усе устаткування підприємства незалежно від того, де воно знаходиться і в якому стані. До встановленого – змонтоване і підготовлене до роботи устаткування, що знаходиться в цехах. Встановлене устаткування може бути в резерві, на консервації, в ремонті і модернізації. Діюче устаткування – це все фактично працююче устаткування не залежно від часу його роботи [67, С.343].

При аналізі оцінюють коефіцієнти використання наявного і встановленого устаткування (табл. 3.6).

Таблиця 3.6.

Показники використання устаткування за 2019 рік

Показник	План	Фактично	Відсотки зростання
1	**2**	**3**	**4**
1. Наявне устаткування, одиниць	**27**	**27**	**0**
2. Встановлене устаткування, одиниць	**27**	**25**	**- 7,4**
3. Діюче устаткування, одиниць	**26**	**25**	**- 3,8**
4. Працююче устаткування, %	**96,3**	**92,6**	**-3,7**
5. Діюче в % до встановленого	**96,3**	**100**	**3,7**

Із даних таблиці видно, що на підприємстві 6 одиниць устаткування не встановлено (знаходиться у складі). При аналізі необхідно із діючого устаткування виділити запасне і не змонтоване, із встановленого – надпланове, невстановлене. Введення в дію невстановленого устаткування збільшує випуск продукції. Недоотриману продукцію можна визначити множенням кількості відпрацьованих годин за зміну за планом.

Другий напрям аналізу – оцінка ефективності експлуатації устаткування. Підвищення ефективності працюючого устаткування забезпечується двома шляхами – екстенсивним (в часі) й інтенсивним (за потужністю).

Показниками, що характеризують екстенсивний шлях використання устаткування є: кількість устаткування; відпрацьований час; коефіцієнт змінності роботи устаткування; структура парку машин і механізмів [67, С.344].

Інтенсивне використання устаткування характеризується показником випуску продукції за 1 машино-годину, тобто його продуктивністю.

Вихідними даними в аналізі є баланс робочого часу устаткування: календарний, режимний, плановий.

Календарний визначається як добуток кількості календарних днів у році і мащино-годин на добу. Він поділяється на режимний і позарежимний час.

Режимний фонд визначається із кількості робочих днів у році, планового коефіцієнта змінності роботи устаткування, кількості верстатів крім тих, які за планово-запобіжним ремонтом повинні бути у капітальному і поточному ремонті. Позарежимний час включає святкові і вихідні дні, час неробочих змін, міжзмінні і обідні перерви [67, С.345].

Плановий фонд часу включає кількості годин, що підлягають відпрацюванню за вирахуванням планових зупинок устаткування (ремонт, у резерві і т.п.). Плановий відрізняється від режимного кількістю планових витрат робочого часу.

Фактично використаний фонд часу роботи устаткування це кількість фактично відпрацьованих машино-годин.

Сукупний вплив екстенсивних і інтенсивних чинників на обсяг продукції можна аналізувати з використанням даних (табл. 3.7).

За цими даними розрахуємо коефіцієнт екстенсивного використання устаткування(відношення фактично відпрацьованих машино-годин до прогнозних) 41200/43000 = 0,96**,** а коефіцієнт інтенсивного устаткування (відношення фактичного випуску продукції за одну машино-годин до прогнозного 0,055/0,062 =0,89**,** а також коефіцієнт інтегрального використання 0,96 х 0,89 = 0,85.

Дані свідчать про резерви виробництва, прогнозний фонд часу виконаний на 96 %, що привело зменшення до випуску продукції, продуктивність устаткування теж впала.

Цей розрахунок дає змогу зробити висновок: на підприємстві є резерви ефективнішого використання устаткування, головним чином за рахунок підвищення рівня його екстенсивного використання.

Таблиця 3.7.

Характеристика залежності випуску продукції від різних чинників

Показник	**План**	**Фактично 2019 рік**	**Відхилення**
Товарна продукція, тис. грн.	8800	7120	-1680
Відпрацьовано машино-годин	54000	50240	-3760
Вироблено продукції за машино-годину, тис. грн.	0,163	0,142	-0,021

Загальне відхилення від прогнозу обсягу продукції становило 395,4 тис. грн., у тому числі:

1) за рахунок зменшення числа відпрацьованих машино-годин надано продукції на - 3760 х 0,163 = - 612,9 тис. грн.;

2) в наслідок зменшення виробітку за машино-годину випуск продукції впав на : -0,021 х 50240 · = - 1065,0 тис. грн.

Загальний вплив двох чинників становить суму перевищення прогнозу -612,9 –1065,0 = 1677,9 тис. грн.

До узагальнюючих показників належать також коефіцієнт використання виробничої потужності підприємства, коефіцієнт використання виробничої площі. Їх розраховують як відношення обсягу продукції (у натуральних або вартісних вимірниках) відповідно до середньої виробничої потужності у періоді, що аналізується, і до виробничої площі підприємства.

Переведення підприємств на інтенсивний шлях розвитку, пошуки шляхів підвищення віддачі діючого виробничого потенціалу значної мірою залежать від процесів відтворювання і в першу чергу своєчасного введення, освоєння та кращого використання виробничих потужностей підприємства. Виробничою потужністю підприємства (об'єднання) вважається максимально можливий річний (добовий, змінний) випуск продукції за номенклатурою та асортиментом, передбаченим планом, при цілковитому використанні устаткування й площ, застосування передової технології, поліпшенні організації виробництва і праці.

Аналіз використання всього виробничого потенціалу підприємства проводять за даними балансу (планового і звітного) виробничих потужностей. Він складається в натуральних показниках і в вартісному вираженні в порівняних цінах по всій продукції, яку випускає підприємство[67, С.347].

При складі балансу за звітний період потужність на початок звітного року за номенклатурою та в асортименті продукції попереднього року, а потужністю на кінець року – за номенклатурою та в асортименті продукції звітного року. Наявність таких балансів дає змогу контролювати розрахунки виробничих потужностей, дотримання норм тривалості їх освоєння, виявляти резерв для кращого їх використання, можливості для їх поєднання з метою

скорочення капітальних вкладень на нове будівництво, технічне переозброєння та реконструкцію.

Плановий коефіцієнт використання виробничої потужності визначають як відношення запланового річного випуску продукції до середньорічної потужності й відображають у техпромфінплані. Фактичний коефіцієнт – це відношення фактичного річного випуску продукції до середньорічної потужності, яка діяла у звітному році.

Порівняння фактичного коефіцієнта з плановим і за попередній рік дає змогу визначити зміну ступеня використання виробничих потужностей, причини цих змін. Низький коефіцієнт використання виробничих потужностей свідчить про наявність резервів збільшення випуску продукції без введення додаткових потужностей і нових капітальних вкладень.

Підвищення коефіцієнта використання середньорічної виробничої потужності може бути досягнено внаслідок зменшення простоїв устаткування, кращого постачання сировини, зростання рівня використання потужностей у цехах, які не досягли проектної потужності, поліпшення організації виробництва й праці, скорочення втрат робочого часу, збільшення коефіцієнтів змінності, усунення вільних місць у виробництві тощо.

Коефіцієнт використання виробничої потужності визначають не тільки по підприємству в цілому, а й по провідних заготівельних цехах, продукція яких підлягає подальшій обробці як у цехах заводу, так і на інших підприємствах. Крім того, слід визначити й проаналізувати коефіцієнт використання виробничої потужності за профільною й непрофільною продукцією підприємства.

Особливу увагу приділяють аналізу використання виробничої потужності відстаючих цехів з метою ліквідації вузьких місць. Під час аналізу слід враховувати потребу в доцільних резервних потужностях для забезпечення безперебійного функціонування підприємства, а також для усунення короткотермінових порушень їхньої роботи.

Треба розрізняти резерви потужності, потрібні для нормального функціонування підприємства та резерви, що утворилися внаслідок нераціонального використання потужності. Основні фактори недовикористання виробничих потужностей формуються головним чином при плануванні капітальних вкладів та в капітальному будівництві, тобто в процесі відтворення основних фондів, які практично мало залежать від роботи підприємства. Якраз при плануванні капітальних вкладень і відтворення фондів і потужностей формуються різні диспропорції, що перешкоджають своєчасному введенню, освоєнню та повному використанню виробничих потужностей. Тому ліквідація в народному господарстві диспропорцій є основною умовою забезпечення віддачі виробничих потужностей.

Недовикористання діючих виробничих потужностей значною мірою зумовлено незбалансованністю робочих місць з ресурсами робочої сили. Тому слід у регіональному та галузевому розрізах складати баланси робочих місць з ресурсами робочої сили, враховуючи нормативну змінність роботи підприємств. Територіальні органи управління не повинні допускати введення нових робочих місць на підприємствах, якщо є невикористані місця і рівень коефіцієнта змінності, менший за нормативний. Розробивши такі баланси, можна обмежити обсяг нового будівництва, збільшити капітальні вкладення на зміну застарілих основних фондів і підвищення технічного рівня діючих робочих місць.

3.3. Методика аудиту необоpних активів

Згідно із Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», аудит фінансової звітності - аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності

та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Проводячи аудит необоротних активів аудитор керується наступними нормативними документами:

1 Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україна» від 16 липня 1999 р. №996-XIV затверджений Верховною Радою України (зі змінами і доповненнями)

2 Податковий кодекс України

3 Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку » № 352 від 29. 12. 95 р.

4 Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, ТМЦ, грошових коштів і документі та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. № 69 (зі змінами і доповненнями від 22 листопада 2004 р. № 731)

5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція з його використання, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291

6. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, затверджені відповідними наказами Міністерства фінансів України.

Метою аудиту операцій з основними засобами є підтвердження достовірності даних щодо їх руху, повноти і своєчасності відображення первинної інформації в облікових регістрах, відповідність ведення обліку основних засобів прийнятій підприємством обліковій політиці, достовірність відображення операцій з основними засобами у фінансовій звітності,

встановлення методики обліку і оподаткування операцій з основними засобами чинному законодавству.

Завданнями аудиту операцій з основними засобами є:

- збереження основних засобів та ефективне використання;
- встановлення правильності оформлення операцій із надходження, переміщення, вибуття, використання та списання основних засобів;
- встановлення правильності визначення строку корисної експлуатації (використання) основних засобів;
- перевірка правильності нарахування амортизації;
- підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку первісної та ліквідаційної вартості основних засобів, а також результатів їх переоцінки;
- перевірка правильності списання основних засобів внаслідок непридатності їх до використання та ліквідації;

- відображення в обліку переоцінки основних засобів;
- законність і правильність відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Предметом аудиту операцій з основними засобами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом та використанням основних засобів, а також відносин, які виникають при цьому всередині підприємства та за його межами.

Об’єктами аудиту операцій з основними засобами є:

1) Елементи облікової політики: перелік облікових документів з обліку основних засобів; список осіб, які мають право підписувати документи з обліку основних засобів; список матеріально-відповідальних осіб; порядок оцінки та переоцінки основних засобів; строк корисної експлуатації основних засобів; метод нарахування зносу; порядок обліку витрат на ремонт.

2) Операції з обліку основних засобів, зносу основних засобів, а саме: записи в первинних документах, облікових регістрах, звітності.

3) Інформація попередніх ревізій, перевірок, аудиту про проведення обліку, недостачі, зловживання, що відображена в активах, висновках.

Перед проведенням аудиту основних засобів, необхідно ознайомитись з основами діяльності підприємства, де проводиться аудит. Для цього аудитор розробляє програму знайомства з підприємством (Додаток Б)

З метою правильного розподілу обов'язків між аудиторами, якщо аудит проводиться кількома спеціалістами, розробляється програма перевірки. У ній вказуються: мета аудиту; основні ділянки роботи підприємства і розділи обліку, які будуть перевірені; характер перевірки (суцільна чи вибіркова); закріплення обов'язків за членами бригади; терміни початку і закінчення аудиту. Формулювання мети аудиту має важливе значення.

Вона чітко визначає для чого аудитор з'явився на підприємстві і яку користь може принести ця перевірка. Програма аудиторської перевірки передається керівникові підприємства для ознайомлення і узгодження об'єктів та стадій перевірки. На прохання керівника підприємства у програму можуть бути внесені зміни.

Таблиця 3.8

Програма аудиту основних засобів [3, С.78]

№ п/п	Етап перевірки	Мета і завдання аудиту	Аудиторські процедури	Аудиторські докази
1	2	3	4	5
1	Підготовчий	Попереднє знайомство з підприємством-клієнтом, оцінка систем контролю та бухгалтерського обліку, визначення аудиторського ризику, планування аудиту основних засобів	Опитування персоналу підприємства , вивчення матеріалів попередньої аудиторської перевірки, документальна перевірка, спостереження	Статут підприємства, накази, звіт про попередню аудиторську перевірку, інвентарні картки, дані синтетичного та аналітичного обліку основних засобів
2	Фізичної перевірки	Оцінка достовірності результатів проведеної інвентаризації основних засобів	Спостереження за проведенням інвентаризації основних засобів	Матеріали інвентаризації, облікові записи по основних засобах

3	Основний	Контроль оцінки основних засобів, встановлення їх належності, перевірка достовірності облікових записів і залишків у Балансі, перевірка правильності нарахування зносу основних засобів	Зіставлення даних інвентаризації, синтетичного та аналітичного обліку, запит до постачальників, документальна вибіркова перевірка, перевірка арифметичних підрахунків, аналіз	Акти інвентаризації, первинна, документація по основних засобах, облікові регістри синтетичного і. аналітичного обліку, відповіді на запит, Баланс
4	Завершальний	Складання розділу аудиторського звіту про основні засоби підприємства-клієнта	Систематизація та ґрунтування отриманої на попередніх етапах інформації, аналіз, складання звіту та аудиторського висновку	Робоча документація, складена на попередніх етапах перевірки

Операції щодо надходження, переміщення, вибуття та ліквідації основних засобів досліджують за первинними документами і бухгалтерськими записами. Звертається увага на правильність, своєчасність і повноту оприбуткування основних засобів. За основними засобами, які надійшли безоплатно, слід провести зустрічну перевірку, щоб установити правильність списання їх за кількістю та вартістю. Перевіряючи операції з переміщення основних засобів, необхідно з'ясувати доцільність переміщення, правильність оформлення цих операцій, повноту і своєчасність оприбуткування основних засобів, ураховуючи при цьому, що їх переміщення потребує значних витрат. Увага приділяється операціям з вибуття та ліквідації основних засобів, з тим щоб установити, чи не був підвищений при цьому відсоток відпрацювання, щоб продати їх особам за нижчими цінами. Ліквідація основних засобів вивчається за складеними відповідними актами. Необхідно встановити, що:

-акти ліквідації складені спеціалістами цієї галузі за встановленою формою, яка передбачена типовими формами первинного обліку;

-дотримується порядок списання ліквідованих основних засобів;

-обставини і причини ліквідації основних засобів обґрунтовані. Необхідно вивчити і правильно визначити наслідки ліквідації основних

засобів: чи дотримані нормативні акти про порядок списання обладнання, яке стало непридатним майном. За даними аналітичного обліку з’ясовують, чи не перебувають тривалий час основні засоби в запасі, які причини та обставини несвоєчасного введення їх у дію, установлюють, чи немає на підприємстві надлишкових основних засобів, чи забезпечується збереження і які вживаються заходи для їх передавання за призначенням. Велика увага приділяється ефективності використання основних засобів.

Аудит операцій руху основних засобів проводиться з метою встановлення законності, а також правильності і своєчасного оформлення операцій за основними засобами.

Законність надходження основних засобів у результаті капітальних вкладень визначається через порівняння об'єктів, що надійшли і були оприбутковані, за переліком і титульним списком.

За незаконними надходженнями основних засобів, незаконним переміщенням, переміщенням за неправильно оформленими документами, а також за фактами несвоєчасного обліку основних засобів аудитор з'ясовує причини порушень і встановлює конкретно винних у цьому осіб.

Доцільно перевірити такі випадки, як можливі зловживання, приховані за рахунок підвищення вартості окремих об'єктів основних засобів, повноту оприбуткування основних засобів, правильність передання їх під звіт матеріально відповідальним особам.

Необхідно установити, чи не зменшується кількість окремих частин з одночасним збільшенням вартості інших частин основних засобів, факти надлишку, розтрат та незаконного придбання основних засобів. Під час аудиту операцій вибуття основних засобів, пов'язаних з їх старінням і зносом, необхідно вивчити обґрунтування ліквідації, з’ясувати, чи оприбутковані придатні для використання деталі.

Основні засоби в процесі функціонування з часом зношуються. Первинна вартість основних засобів підприємств відшкодовується амортизаційними відрахуваннями за встановленими нормами. Правильність

використання коштів амортизаційного фонду досліджується безперервним способом. Амортизаційні відрахування забезпечують накопичення коштів на модернізацію та капітальний ремонт основних засобів. Перевірка правильності нарахувань та використання амортизаційних відрахувань має важливе значення.

Для цього необхідно встановити:

- чи правильно визначена ліквідаційна вартість основних засобів та вартість, яка підлягає амортизації;

- чи правильно застосовується передбачений обліковою політикою метод амортизації;

- чи правильно нараховується амортизація на повне поновлення в розмірі норм амортизаційних відрахувань;

- чи правильно нараховується амортизація за незакінченими або неоформленими актами приймання об'єктів будівництва тощо;

- чи не допускається нарахування амортизації і зносу основних засобів по бібліотечних фондах, автомобільних шляхах загального користування та інших фондах, переведених в установленому порядку на консервацію.

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

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

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

Вивчення операцій, пов’язаних з капітальними вкладеннями, проводиться на підставі затверджених титульних списків, кошторисів, технічної документації та укладених договорів з підприємствами. Аудитори з'ясовують законність та обґрунтованість витрат на капітальні вкладення, чи відповідають вони діючій затвердженій технічній документації і джерелам фінансування.

Під час вивчення операцій щодо капітальних вкладень важливо розподілити їх на капітальні вкладення, які виконуються підрядним методом, і капітальні вкладення, які виконуються господарським способом. Необхідно перевірити правильність укладення договорів з підрядними організаціями, правильність визначення обсягу виконаних робіт з проміжних актів та якість цих робіт. Установлюють випадки заниження собівартості за рахунок різних недоробок і зниження якості робіт, вивчають стан бухгалтерського обліку капітальних вкладень і правильність подання звітності щодо них. Аудитори звертають увагу на можливі версії порушень, зокрема на:

- випадки приховування нестачі основних засобів унаслідок незадовільного стану аналітичного обліку і неякісного проведення щорічної інвентаризації;

- використання посадовими особами основних засобів у своїх цілях під виглядом тимчасового використання, коли немає належного внутрішнього контролю на підприємстві, а також можливе подальше їх списання;

- заміну нових частин основних засобів застарілими, які були в роботі, і списаними, але не знищеними;

- списання основних засобів за актами, які не оформлені згідно з чинними нормативними актами;

- відображення в бухгалтерському обліку оприбуткування вузлів, деталей після ліквідації основних засобів;

- знищення основних засобів, які підлягають ліквідації;

- збільшення початкової вартості частин основних засобів за рахунок віднесення їх на собівартість витрат, які стосуються інших господарських операцій;

-заниження первинної вартості основних засобів або окремих їх частин;

- використання основних засобів не за призначенням;

- завищення витрат на ліквідацію основних засобів;

- невідповідність нарахування амортизації в розмірах і періодах наявності та руху основних засобів;

- відсутність проведення інвентаризації капітальних витрат орендованих основних засобів;

- під час інвентаризації не приділяється належної уваги вивченню наявності документів на основні засоби та їх відповідність паспортам.

Таблиця 3.9

Перелік помилок, виявлених під час проведення аудиту первинних документів з обліку основних засобів на підприємстві період перевірки з 1.01.19 по 31.12.19 (умовний приклад)

Види порушень, виявлених при перевірці первинних документів	**Назва первинних документів**	**Дата складання документів**
1 Відсутність обов'язкових реквізитів у формі, не передбаченій альбомами типових форм або не затвердженими відповідним чином	Акт на списання основних засобів №13	від 05.04.19 р.
2 Не заповнення обов'язкових реквізитів	Інвентарна картка обліку основних засобів № 26	від 15.08.19 р.
3 Необумовлені виправлення	-	-
4 Відсутність підписів, наявність помарок	Акт на списання основних засобів №16	від 16.07.19 р.
5 Записи простим олівцем	Акт приймання-передачі основних засобів № 8	від 12.04.19 р.
6 Відсутність прочерків у вільних рядках	Накладна № 38 на оприбуткування верстата	від 4.04.19 р.
7 Дописки по тексту та у цифрах	-	-
8 Відсутність відмітки про дату запису до облікового регістру та	накладна № 45	від 18.06.19 р.

підписи особи, яка відповідає за обробку документу		
9 Використання в регістрах бухгалтерського обліку ксерокопій первинних документів	-	-

Цей перелік далеко не повний і може доповнюватись у процесі проведення аудиту. Під час вивчення акта про ліквідацію основних засобів звертається увага на компетентність комісії, яка брала участь у складанні акта про ліквідацію основних засобів, вказується конкретна причина їх вибуття, скільки разів виконувались ремонти, яка реальна вартість основних засобів, термін експлуатації, наявність інвентарного номера, правильність нарахування зносу на такі засоби, чи є в наявності документи на їх розбраковування, оприбуткування в підзвіт матеріально відповідальним особам запасних частин від розбраковування, заповнення технічних паспортів, чи здаються непридатні металеві предмети до «вторсировини» та чи оформлене це передання відповідними документами.

Мета аудиту нематеріальних активів - розв’язання конкретної задачі, яка визначається законодавством, системою нормативного регулювання аудиторської діяльності, договірними зобов’язаннями аудитора і клієнта.

При цьому, основна мета аудиторської діяльності - встановлення достовірності даних про нематеріальні активи, представлені в бухгалтерській фінансовій звітності економічних суб'єктів, і відповідності фінансових і господарських операцій з даним видом активів нормативним актам.

Для досягнення основної мети, вирішення конкретних задач і підготовки висновку аудитору необхідно провести оцінку основних критеріїв і вимог, що пред’являються при аудиті нематеріальних активів, а саме:

1) загальна прийнятність звітності по нематеріальних активах (чи відповідає звітність загалом всім вимогам, що пред'являються до неї, і чи не містить суперечливої інформації);
2) обґрунтованість (чи існують основи для включення в звітність вказаних там сум):

3) закінченість (чи включені в звітність всі належні суми чи, зокрема, всі активи, що належать компанії);

4) оцінка (чи всі активи правильно оцінені і безпомилково підраховані);

5) класифікація (чи є основи відносити суми на ті рахунки бухгалтерського обліку, на яких вони записані);

6) розділення (чи віднесені операції, що проводяться незадовго до дати складання балансу або безпосередньо після неї, до того періоду, в якому були проведені);

7) акуратність (вартість нематеріальних активів відображена в повній мірі і згідно з чинним законодавством, чи відповідають суми окремих операцій даним, приведеним в книгах і журналах аналітичного обліку, чи правильно вони просумовані, чи відповідають підсумкові суми даним, приведеним в Головній книзі);

8) розкриття (чи всі нематеріальні активи класифіковані належним образом і описані, занесені в фінансову звітність і правильно відображені в звітах і додатках до них).

При аудиторській перевірці нематеріальних активів висновки по даних пунктах можуть виглядати таким чином:

- загальна прийнятність звітності - загальна сума нематеріальних активів є прийнятною і, в принципі, відповідає реальним потребам підприємства;
- обгрунтованість - всі нематеріальні активи, відображені в звітності. існують на дату складання балансу;
- закінченість - всі існуючі нематеріальні активи підраховані і внесені в баланс; всі вони є власністю підприємства;
- оцінка - кількість нематеріальних активів в обліку співпадає з тими, що є в наявності; ціни, що використовуються для їх оцінки, правильні;
- період застосування вказаних цін відповідає дійсності;
- класифікація - нематеріальні активи правильно класифіковані;
- розділення - сума активів, що поступили і вибули правильно розділена між двома періодами;

- акуратність - загальні суми в книгах аналітичного обліку товарно-матеріальних запасів відповідають приведеним в Головній книзі;
- розкриття - основні категорії нематеріальних активів, методи їх оцінки правильно відображені в звітності.

Після закінчення перевірки аудитор складає аудиторський висновок

Внесення в аудиторські висновки додаткових елементів на підставі одержаних під час перевірки даних зумовлює таку класифікацію їх (рис. 3.1):

1. За результатами аудиту:

1.1. Безумовно позитивний.

1.2. Умовно-позитивний (із застереженнями).

1.2.1. Умовно позитивний з нефундаментальною невпевненістю.

1.2.2. Умовно позитивний з нефундаментальною незгодою.

1.2.3. Умовно позитивний (окремий випадок, не передбачений міжнародними нормативами аудиту).

1.3. Негативний.

1.4. Відмова від надання висновку (складається звіт особливої форми).

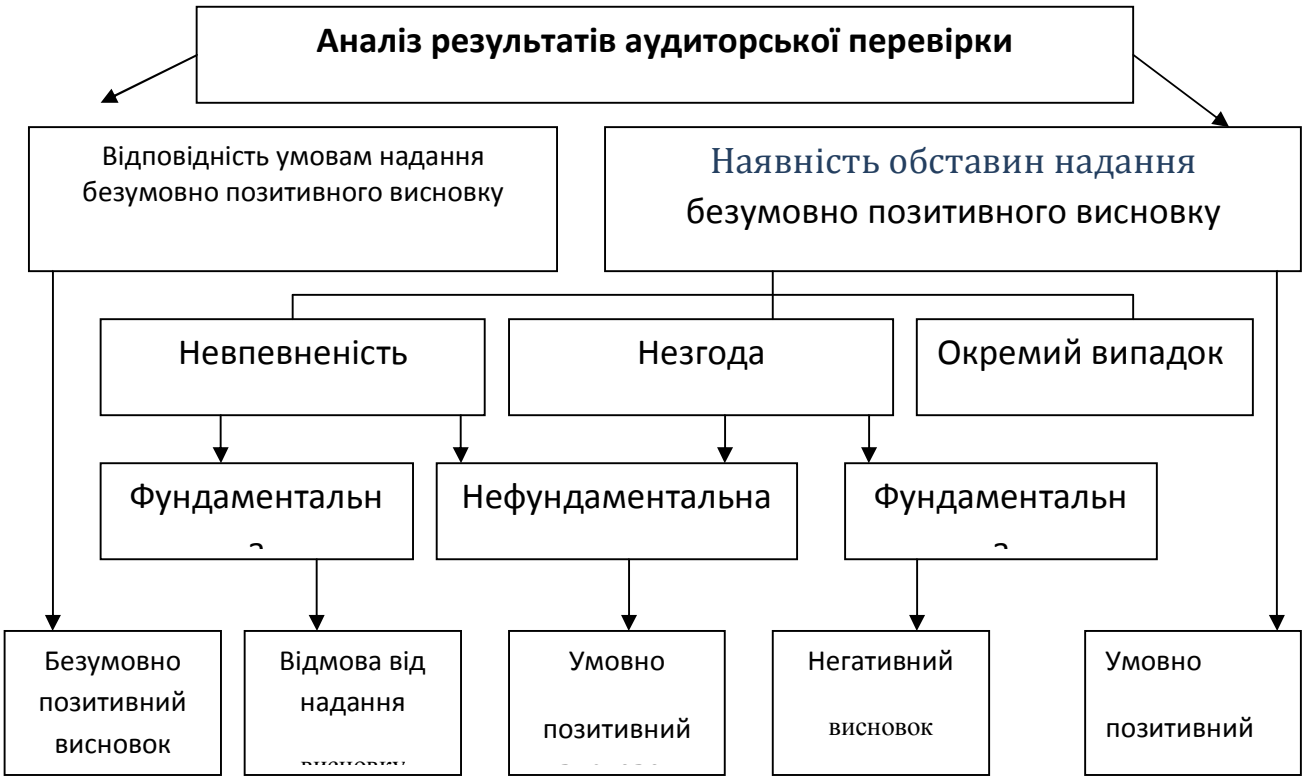


Рис. 3.1. Класифікація видів аудиторських висновків [25, С.280]

2. Залежно від видів змін стандартної форми позитивного аудиторського висновку, які називають відхиленнями, розрізняють:

2.1. Висновок з обмеженнями, що відображає такі моменти:

– відгук про відхилення від принципів обліку;

– незгоду з відхиленням від принципів обліку:

– відгук про обмежений масштаб аудиторських процедур;

– неможливість видання аудиторського висновку за перевіреною звітністю або через порушення незалежності аудитора;

– неможливість видання аудиторського висновку, що підтверджує достовірність звітності, у зв'язку з неадекватністю достовірної інформації.

2.2. Модифікований висновок, що містить додаткові пояснення, які не вносять обмежень у його зміст, охоплюючи такі моменти:

– проблеми невизначеності або невпевненості у безперервні й діяльності;

– зміни принципів обліку протягом періоду перевірки;

– виправлення, які треба внести в облік підприємства за результатами аудиту;

– виклад принципів обліку, що відрізняються від тих, які діють в Україні;

– роз'яснення з приводу використання звітів інших аудиторів;

– пояснення, що стосуються попередніх аудиторських висновків.

2.3. Висновок з доповненнями, який крім стандартних розділів містить коментарі до інформації, що не входить до складу основної звітності, а саме:

– додатковий розділ, в якому звертається увага на важливу інформацію;

– зауваження про відсутність поквартальних даних або аналітичного обліку;

– вказівки на невідповідність іншої інформації, яка входить до звітності, даним перевірених звітів.

У практичній діяльності, як правило, має місце надання безумовно позитивного та умовно позитивних аудиторських висновків, тому передусім потрібна обізнаність щодо умов складання саме цих видів їх. Безумовно позитивний висновок складають тоді. коли, на думку аудитора, додержано таких умов:

- аудитор отримав вичерпну інформацію і пояснення, необхідні для проведення аудиту;
- подана інформація є достатньою для відображення реального стану суб'єкта перевірки;
- є адекватні дані з усіх питань, суттєвих з погляду достовірності та повноти змісту інформації;
- звітність ґрунтується на достовірних даних, які не містять суперечностей;
- форма звітності відповідає затвердженій у встановленому порядку.

Однак, коли фінансова звітність клієнта не відповідає вимогам, за яких можливе складання безумовно позитивного аудиторського висновку, аудитор повинен правильно кваліфікувати обставини, що призводять до цього.

Висновки до розділу 3.

1. У загальному процес здійснення аналізу основних засобів підприємства здійснюється у такій послідовності:

• вивчається обсяг, структура і динаміка основних засобів підприємства;

• в складі основних засобів аналізується питома вага активної і пасивної їх частини;

• оцінюється рух і оновлення основних засобів на основі розрахунку наступних показників: коефіцієнту вибуття основних засобів, який характеризує частку основних засобів, що вибули за аналізований період; коефіцієнту введення в дію нових основних засобів, який характеризує

частку введених основних засобів в загальній їх сумі; коефіцієнту оновлення основних засобів, який характеризує приріст нових основних засобів в загальній їх сумі; швидкості оновлення основних засобів, який характеризує середній період повного їх оновлення; коефіцієнт зносу основних засобів, який характеризує рівень зношення основних засобів.

2. При оцінці ефективності основних засобів підприємства розрізняють дві групи показників: 1) узагальнюючі; 2) конкретні.

До узагальнюючих показників ефективності використання основних виробничих фондів відносять: фондовіддачу; фондомісткість; фондоозброєність праці; рентабельність основних фондів; коефіцієнт введення основних виробничих фондів; коефіцієнт вибуття основних виробничих фондів.

Вартісними показниками є фондовіддача, розрахована за вартісними показниками, і фондомісткість.

3. Завданнями аудиту операцій з необоротними активами є: збереження необоротних активів та ефективне використання; встановлення правильності оформлення операцій із надходження, переміщення, вибуття, використання та списання необоротних активів; встановлення правильності визначення строку корисної експлуатації (використання) необоротних активів; перевірка правильності нарахування амортизації; перевірка доцільності та законності витрат на поточний та капітальний ремонт; підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку первісної та ліквідаційної вартості основних засобів, а також результатів їх переоцінки; перевірка правильності списання основних засобів внаслідок непридатності їх до використання та ліквідації; відображення в обліку переоцінки основних засобів; законність і правильність відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку.