

1

ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

**Факультет фінансів та обліку
Кафедра обліку і оподаткування**

ЗАДОРЖНИЙ Мар'ян Зеновійович

***Облік і аналіз необоротних
матеріальних активів підприємства***

**Студент групи ОПДм – 21
М.З. Задорожний**

(підпис)

**Науковий керівник:
к.е.н., доцент І.Я. Омецінська**

(підпис)

Тернопіль – 2022

АНОТАЦІЯ

Задорожний М.З. Облік і аналіз необоротних матеріальних активів підприємства. – Рукопис.

Дослідження на здобуття ступеня вищої освіти «магістр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». – Західноукраїнський національний університет. – Тернопіль, 2022.

Сучасні військово-пандемічні та інші кризові умови функціонування підприємств потребують оптимального використання необоротних матеріальних активів підприємства. Ефективне управління можливе за умови удосконалення інформаційної бази про ці активи для працівників менеджменту підприємств та їхніх власників, основою якої є бухгалтерський облік. Метою дослідницької роботи є проведення дослідження проблемних питань обліку необоротних матеріальних активів та розробка шляхів їхнього вирішення для покращення управління такими активами. В науковому дослідженні відповідно до поставленої мети використано такі методи: аналіз, синтез, емпіричне порівняння, логічне узагальнення, наукова абстракція, системний підхід, статистичний та історичні методи у поєднанні з методичним інструментарієм бібліографічного та компаративного аналізу, економіко-математичного моделювання.

У дослідницькій роботі уточнено дефініційне позиціонування понять «необоротні активи» і «необоротні матеріальні активи» у бухгалтерському обліку. Удосконалено методику відображення складових необоротних активів (основні засоби, оборотні нематеріальні активи, інвестиційна нерухомість, гудвіл) на рахунках бухгалтерського обліку та у Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства. Доповнено чинний перелік первинних документів з обліку основних засобів новою формою ОЗ-10 «Розрахунок зменшення, відновлення корисності основних засобів» відповідно до вимог НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Запропоновано розмежовувати в обліку витрати і доходи від надзвичайних подій, включаючи військові дії, пов'язані із втратою необоротних і оборотних активів. Описано методику та проведено аналіз стану

та ефективності використання необоротних матеріальних активів в БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд».

Використання пропозицій з удосконалення чинного порядку обліку необоротних матеріальних активів забезпечить його синхронізацію з: обліковою термінологією, класифікацією активів, переліком первинних документів, міжнародними та національними нормативно-правовими документами, оптимальною таксономією звітності підприємств, що сприятиме оптимізації діяльності підприємств у кризових умовах функціонування соціально-економічних систем. Вдосконалення методики аналізу НМА на практиці забезпечить більш ефективне використання такого роду активів на базовому підприємстві БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд».

Ключові слова: облік, необоротні матеріальні активи, інші необоротні матеріальні активи, методи амортизації, первісна вартість, ліквідаційна вартість, переоцінка, термін корисного використання, аналіз, фондоддача, фондомісткість.

ABSTRACT

Zadorozhnyi M.Z. Accounting and analysis on non-current material assets. – Manuscript.

Research for obtaining the degree of higher education "master" in specialty 071 "Accounting and taxation". - Western Ukrainian National University. – Ternopil, 2022.

Modern military-pandemic and other crisis conditions of enterprise functioning require optimal use of non-current material assets of the enterprise. Effective management is based on accounting information and need to improve the information base about these assets for managers of enterprises and their owners. The aim of the research work is to research the problematic issues of accounting for non-current material assets and develop ways to solve them to improve the management of such assets. The following methods were used in the research in accordance with the main aim: analysis, synthesis, empirical comparison, logical generalization, scientific abstraction, systematic approach, statistical and historical methods in combination

with methodological tools of bibliographic and comparative analysis, economic and mathematical modeling.

The research work clarifies the definitional positioning of the concept of «non-current material assets» in accounting. The method of reflecting the components of non-current material assets (fixed assets, current intangible assets, investment property, goodwill) in the accounts and in the Balance (Statement of Financial Position) of the enterprise has been improved. The current list of primary documents of fixed assets accounting has been supplemented with a new form O3-10 «Calculation of reduction, restoration of usefulness of fixed assets» in accordance with the requirements of NSA 28 «Decrease in usefulness of assets». It is proposed to differentiate between the costs and revenues from emergencies, including military actions related to the loss of non-current and current assets. The methodology is described and an analysis of the state and effectiveness of the use of non-current material assets at LLC "PROMBUD" LLC "Ternopilbud" is carried out.

The use of proposals of the non-current material assets accounting improving will ensure its synchronization with: accounting terminology, classification of assets, list of primary documents, international and national legal documents, optimal taxonomy of enterprise statement, which helps to optimize of the enterprises activities in crisis. Improving the methodology of non-current material assets in practice will ensure using of such assets that is more effective at the base enterprise LLC «PROMBUD» LLC «Ternopilbud».

Key words: accounting, non-current material assets, other non-current material assets, amortization methods, initial value, liquidation value, revaluation, useful life, analysis, capital productivity, capital capacity.

ЗМІСТ

Вступ	6
Розділ 1. Економічна природа необоротних матеріальних активів та їх класифікація	11
1.1. Сутність необоротних матеріальних активів та умови їх визнання.....	11
1.2. Класифікація необоротних матеріальних активів.....	15
Висновки до розділу 1	20
Розділ 2. Методика і організація обліку необоротних матеріальних активів	22
2.1. Облік надходження необоротних матеріальних активів.....	22
2.2. Амортизація та знос необоротних матеріальних активів і їх облік.....	27
2.3. Проблемні аспекти обліку ремонтів та зміни корисності необоротних матеріальних активів.....	36
2.4. Облік вибуття необоротних матеріальних активів.....	42
Висновки до розділу 2	53
Розділ 3. Методика і організація аналізу необоротних матеріальних активів	55
3.1. Аналіз стану та руху необоротних матеріальних активів.....	55
3.2. Методика аналізу ефективності використання необоротних матеріальних активів.....	60
Висновки до розділу 3	65
Висновки	68
Перелік використаних джерел	72
Додатки	80

ВСТУП

Актуальність вибраної теми В умовах глобалізації вітчизняної економіки, посилення конкуренції, кардинальних змін у технологіях та системах управління все більшого значення набуває ефективне використання необоротних матеріальних активів підприємства. Система бухгалтерського обліку, як основа прийняття економічних рішень не може залишатися осторонь глобальних трансформацій та повинна гнучко реагувати на нові інформаційні потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів щодо ефективного управління вищеназваними активами. В сучасних динамічних умовах ведення бізнесу та суспільного життя, які системно формують нові виміри успіху і параметри діяльності, всім елементам інформаційного забезпечення системи управління необхідно постійно адаптуватися до новітніх інновацій.

Ефективність і виваженість рішень, інформаційно забезпечених та належним чином обґрунтованих системою бухгалтерського обліку, принципово посилюється з прийняттям і застосуванням нових його інструментів щодо визнання, оцінки і руху необоротних активів.

Проблемні питання обліку необоротних матеріальних активів розглядалися у працях таких вітчизняних та зарубіжних науковців, як: М.І. Бондар, Г.Л. Ван Бреда, С.Ф. Голов, Т.В. Давидюк, К. Друрі, С.М. Кафка, Н.М. Малюга, В.М. Пархоменко, М.М. Шигун, В.В. Ясишена та інші. Водночас, на сьогоднішній день ще не всі із піднятих вищеназваними вченими економістами проблеми обліку таких активів є вирішеними. Зокрема потребують подальших досліджень питання класифікації необоротних активів, їх визнання та оцінки, первинного, аналітичного та синтетичного обліку, відображення по фінансовій та внутрішньогосподарській (управлінській) звітності.

Необоротні матеріальні активи на більшості вітчизняних підприємств займають найбільшу питому вагу в структурі їх майна. Як показує практика, на деяких підприємствах відсоток необоротних активів в валюті балансу може сягати 90%. Така велика питома вага необоротних активів в структурі майна

вимагає налагодження чіткого і ефективного контролю за їх рухом. Одним із інструментів такого контролю є бухгалтерський облік. У зв'язку з перспективою вступу України в ЄС, необхідно здійснювати реформування обліку під його вимоги. Реформування бухгалтерського обліку спрямовано на широке запровадження вимог директиви ЄС 2013 року, міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) у практику українських підприємств. Це сприятиме розв'язанню багатьох проблем, що виникають у відносинах з європейськими фірмами, у зв'язку з різною методологією та підходами до складання звітності.

Нині облік необоротних матеріальних активів регламентований низкою законодавчих нормативних та інструктивних документів. До їх числа, перш за все, слід віднести Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [30], Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [49], НП(С)БО № 7 «Основні засоби» [52], «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів» [46], «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [58] та інші. Аналіз змісту цих документів свідчить про те, що між ними є окремі розбіжності щодо вимог до обліку необоротних матеріальних активів, які потрібно ліквідувати. Всі вищезазначені причини обумовлюють актуальність вибраної теми роботи.

Метою випускної кваліфікаційної роботи є вивчення сучасних методик обліку і аналізу необоротних матеріальних активів і розробка шляхів з їх вдосконалення.

Завданням наукового дослідження є:

- дослідити сутність необоротних матеріальних активів і вдосконалити визначення цього терміну;
- проаналізувати чинну класифікацію необоротних матеріальних активів в науковій літературі, законодавчих, нормативних та інструктивних актах і вдосконалити її;

- здійснити аналіз стану первинної документації з обліку руху необоротних матеріальних активів та дати пропозиції з її вдосконалення;
- вдосконалити чинний порядок обліку реалізації необоротних матеріальних активів;
- дослідити та вдосконалити чинну методику обліку надзвичайних витрат та доходів, пов'язаних із необоротними активами;
- дати пропозиції з вдосконалення відображення необоротних матеріальних активів у фінансовій та управлінській звітностях;
- проаналізувати стан та рух необоротних матеріальних активів в БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд»;
- провести аналіз ефективності використання необоротних матеріальних активів БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» на основі чинних методик та дати пропозиції з їх вдосконалення.

Об'єктом дослідження є облік і аналіз необоротних матеріальних активів.

Предметом дослідження є методики обліку і аналізу необоротних матеріальних активів в БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд».

Методи дослідження. В науковому дослідженні відповідно до поставленої мети використано такі методи: аналіз, синтез та порівняння – для деталізації необоротних активів; логічне узагальнення та наукова абстракція – при уточненні категорійно-понятійного апарату дослідження; системний підхід при удосконаленні методики відображення інформації про складові необоротних активів на рахунках обліку та у звітності підприємств; статистичний – для дослідження структури необоротних активів у балансі підприємств; історичний – для ідентифікації необоротних активів у наукових працях авторів та нормативно-правових документах.

Методичним підґрунтям наукового дослідження є методи бібліографічного та компаративного аналізу. Емпіричне дослідження здійснено зі застосуванням бібліометричного підходу, відомого як «аналіз спільних слів», та застосуванням інформаційних ресурсів «ResearchGate» і «Google Scholar».

При дослідженні статистичних показників зроблено акцент на використанні методів економіко-математичного моделювання з використанням електронних таблиць Excel для побудови діаграм.

Наукова новизна:

- запропоновано визначення необоротних матеріальних активів, як – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у своїй господарській діяльності, очікуваний термін використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Це визначення запропоновано внести у всі законодавчі та нормативні документи, пов'язані з обліком необоротних матеріальних активів (далі – НМА);

- вдосконалено первинну документацію з обліку руху НМА, зокрема запропоновано до використання форму ОЗ-10 «Розрахунок зменшення, відновлення корисності основних засобів», на основі якої здійснювалися б облікові записи відповідно до вимог НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»;

- запропоновано внести зміни в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [49], яким регламентується структура Балансу в плані забезпечення єдності переліку статей першого розділу активу Балансу із структурою його рахунків та субрахунків Інструкції №291;

- вдосконалено методику обліку витрат і доходів від надзвичайних подій, включаючи військові дії, пов'язані із втратою необоротних і оборотних активів шляхом відображення їх на рахунках 97 «Інші витрати» і 74 «Інші доходи» в частині необоротних активів і 94 «Інші витрати операційної діяльності» і 71 «Інший операційних дохід» - в частині оборотних активів;

- удосконалено чинну структуру Приміток до річної фінансової звітності (форма №5) в частині відображення у них необоротних матеріальних активів та запропоновано до використання внутрішньогосподарську звітність по цих активах;

- дано характеристику чинним методикам аналізу стану та ефективності використання необоротних матеріальних активів і на їх основі проведено такий аналіз з використанням даних БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд».

Практична значущість отриманих результатів. Пропозиції з вдосконалення обліку і аналізу НМА, запропоновані в роботі, будуть використанні у практичній діяльності БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд», про що свідчить довідка про впровадження.

Апробація результатів дослідження. За результатами дослідження опубліковано статті на тему «Проблемні аспекти обліку необоротних активів» у збірнику матеріалів науково-практичного круглого столу з міжнародною участю Західноукраїнського національного університету (15 червня 2022 р., м. Тернопіль) та тему «Проблеми обліку, контролю та аудиту в умовах проведення системних реформ» (за результатами круглого столу на тему «Інструменти бухгалтерського обліку для бізнесу в соціальних мережах», 14 листопада 2022 р. м. Тернопіль).

Структура роботи. Кваліфікаційна робота має таку структуру: вступ, 3 розділи, висновки, перелік використаних джерел із 81 найменуванням. Загальний обсяг роботи становить 79 сторінок. Дипломна робота містить 6 таблиць та 11 рисунків. У першому розділі досліджено економічну природу необоротних матеріальних активів та їх класифікацію. У другому розділі – удосконалено організацію та методика необоротних матеріальних активів з урахуванням вітчизняного та зарубіжного досвіду. Третій розділ присвячено дослідженню та покращенню організації та методики аналізу необоротних матеріальних активів.

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІЧНА ПРИРОДА НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ

1.1. Сутність необоротних матеріальних активів та умови їх визнання.

З точки зору економічної теорії – необоротні матеріальні активи є засобами виробництва, які тривалий період використовуються в господарській діяльності і переносять свою вартість на новостворену продукцію частинами.

За статистичними даними сумарних показників балансів великих та середніх підприємств України за видами економічної діяльності частка необоротних активів становила 46,43 % у 2020 році [61]. Значення цього показника є стабільним і в попередні досліджувані періоди, що свідчить про їхню значну питому вагу у майні підприємств незалежно від форми власності та виду економічної діяльності (рис.1.1) .



Рис. 1.1 Структура активів балансів великих та середніх підприємств України [61]

Проте до складу необоротних активів входить надзвичайно різноманітне майно підприємства, яке відрізняється за: фізичною формою, призначенням, способом використання, нематеріальною природою, активністю застосування

та іншими критеріями. Окрім того, структура необоротних активів значно відрізняється у різних країнах (рис. 1.2). Зокрема, у більш економічно розвинутих країнах ЄС, таких, як: Данія, Німеччина, Іспанія, Франція, Італія, значну частку майна підприємства становлять нематеріальні активи [21].

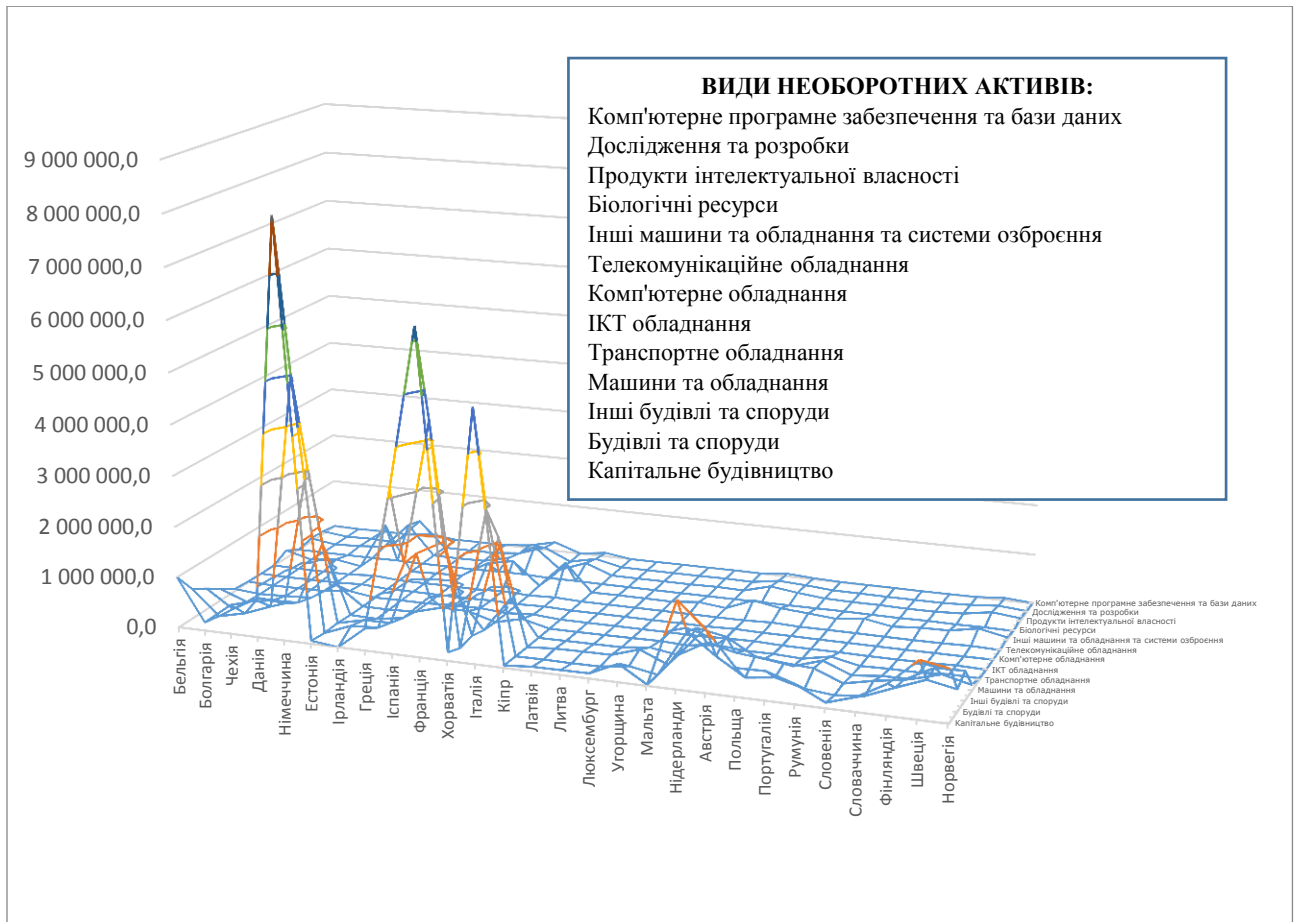


Рис. 1.2 Структура необоротних активів за країнами ЄС у 2020 р. (млн. євро) [21]

Відповідно до даних Євростату, до необоротних активів у ЄС відносяться: Комп'ютерне програмне забезпечення та бази даних, Дослідження та розробки, Продукти інтелектуальної власності, Біологічні ресурси, Інші машини та обладнання та системи озброєння, Телекомунікаційне обладнання, Комп'ютерне обладнання, ІКТ обладнання, Транспортне обладнання, Машини та обладнання, Інші будівлі та споруди, Будівлі та споруди, Капітальне будівництво [21].

Значна варіативність необоротних активів в структурі майна підприємств потребує удосконалення їхнього обліку, включаючи визнання, класифікацію, оцінку, аналітичний і синтетичний облік, відображення у фінансовій та внутрішньогосподарській звітності.

Нині в законодавчих, нормативних та інструктивних документах відсутнє єдине визначення терміну «необоротні активи», що призводить на практиці до виникнення певних проблемних питань при визнанні активів необоротними. Так, зокрема відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [49] - «необоротні активи це всі активи, що не є оборотними» [49]. В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» визначення цього важливого терміну відсутнє [30]. В НП(С)БО 7 «Основні засоби» наведено визначення основних засобів, які є основною складовою необоротних активів. Відповідно до цього стандарту «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)» [52]. На нашу думку, визначення основних засобів може бути основою для визначення терміну «необоротні активи». Це визначення повинно бути лаконічним і може бути представлене в такій редакції: необоротні активи – активи, які підприємство утримує з метою використання їх у своїй господарській діяльності, очікуваний термін використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Відповідно необоротні матеріальні активи – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у своїй господарській діяльності, очікуваний термін використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Вище запропоноване визначення необоротних активів доцільно внести в Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Необоротні матеріальні активи мають свої критерії визнання, які, на

думку С.М. Кафки можна відобразити на рисунку (рис.1.3).



«Рис.1.3. Критерії визнання активу необоротними» [37]

Із рисунка видно, що критеріями визнання необоротних активів є:

- 1) його вартість може бути достовірно визначена;
- 2) використовується більше одного року;
- 3) має матеріально-речову або нематеріальну форму;
- 4) не передбачається перепродаж;
- 5) в майбутньому очікується отримання економічних вигод від використання.

Другий критерій доцільно було б доповнити словами «або операційного циклу, якщо він довший за рік».

При визнанні активу необоротним слід враховувати його особливості та критерії визнання. Такими критеріями, щодо необоротних матеріальних активів є всі вищезазначені крім третього, оскільки такі активи повинні мати тільки матеріально-речову форму і в жодному разі не нематеріальну. Основними із п'яти вищенаведених критеріїв, на нашу думку, є другий і третій критерії.

Виходячи із вищенаведених критеріїв, до необоротних матеріальних активів слід відносити такі:

- 1) Інвестиційна нерухомість
- 2) Основні засоби
- 3) Капітальні інвестиції
- 4) Довготермінові біологічні активи

1.2 Класифікація необоротних матеріальних активів

Необхідною умовою правильної організації обліку необоротних активів є її класифікація. Основною класифікаційною ознакою таких активів є їх поділ за видами відповідно до структури балансу: нематеріальні активи; відстрочені податкові активи; незавершені капітальні інвестиції; інвестиційна нерухомість; довгострокова заборгованість (дебіторська); основні засоби ; довгострокові фінансові інвестиції; інші необоротні активи; довгострокові біологічні активи.

Із вищенаведеного переліку до необоротних матеріальних активів, як вже зазначалося раніше, відносяться: довгострокові біологічні активи, інвестиційна нерухомість, незавершені капітальні інвестиції та основні засоби.

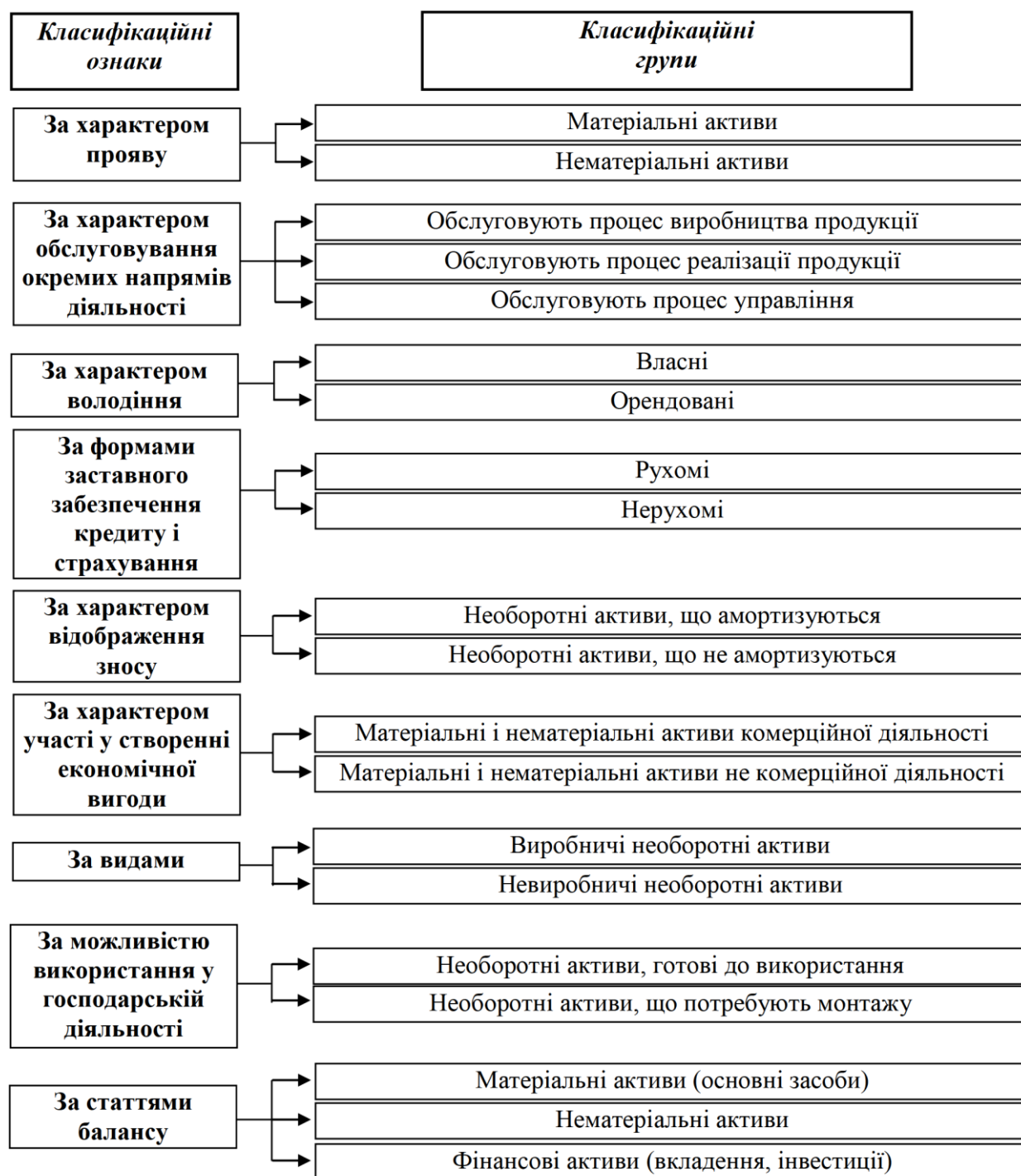
Необоротні матеріальні активи можуть поділятися: за галузевою ознакою (промислові, сільськогосподарські, будівельні, транспортні, зв'язку, торгівельні та інші);

- за використанням (діючі, недіючі);
- за ознакою незалежності (власні, орендовані);
- за функціональним призначенням (виробничі, невиробничі).

Погоджуємось з З.В. Задорожним, що «оскільки основним критерієм відмінностей між необоротними і оборотними активами є плановий період їх експлуатації, а не вартість, то малоцінними ... можуть бути як оборотні, так і необоротні активи, в тому числі нематеріальні» [24, с. 116].

В науковій літературі питанню класифікації необоротних матеріальних активів приділяється велика увага. До числа науковців, які займалися цією проблемою можна віднести А.А. Гнатюк, В.С. Семйон, І.В. Дем'янук, С.О. Зубков, А.Ю. Квашенко, П.О. Довгань, Т.Р. Яронь, М.В. Чорна, А.М. Ужва, В.П. Завгородній, Г.Г. Кірейцев, С.М. Кафка, В.В. Ясишена та інші.

Так, зокрема, досить цікаву і наповнену схему класифікації необоротних активів наводить І.В. Дем'янюк (рис. 1.4).



«Рис. 1.4 Класифікація необоротних активів» [15]

З рисунка 1.4 видно, що науковець, крім названих нами класифікаційних ознак необоротних активів виділяє ще такі:

- за характером прояву (матеріальні активи, нематеріальні активи);

- за характером обслуговування окремих напрямків діяльності (обслуговують процес: виробництва, реалізації та управління);
- за формами заставного забезпечення кредиту і страхування (зокрема, нерухомі та рухомі);
- за характером відображення зносу (активи, що амортизуються й, що не амортизуються);
- за можливістю використання у господарській діяльності (необоротні активи, що готові до використання, й активи, що потребують монтажу).

Аналізуючи структуру класифікаційної ознаки «за статтями балансу», І.В. Дем'янюк наводить матеріальні активи (основні засоби), нематеріальні активи, фінансові активи (вкладення, інвестиції). На нашу думку, характеристика цієї ознаки не є повною, тому що, крім основних засобів матеріальними активами відповідно до змісту балансу є незавершені капітальні інвестиції, інвестиційна нерухомість. Крім цього неповною є характеристика групи фінансових активів до яких автор відносить лише вкладення та інвестиції. Відтак, поза увагою залишається довготермінова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи. На нашу думку, більш обґрунтованою назвою цієї класифікаційної ознаки нематеріальних активів «за видами».

Проаналізувавши статті Балансу (звіту про фінансовий стан), і, порівнявши їх із першим розділом «Необоротні активи» Плану рахунків бухгалтерського обліку, можна зробити висновок, що вони не співпадають. Так, зокрема в Балансі основні засоби і інші необоротні матеріальні активи, які узагальнюються відповідно на рахунках 10 «Основні засоби» [34] і 11 «Інші необоротні матеріальні активи» [34], відображаються в одному рядку «Основні засоби». Водночас, інвестиційна нерухомість, яка узагальнюється на субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» до рахунка 10 «Основні засоби», виділяється в Балансі окремим рядком, а не разом з основними засобами.

Гудвіл, як окремий вид необоротних активів в Плані рахунків бухгалтерського обліку узагальнюється на двох субрахунках 191 «Гудвіл при придбанні» і 193 «Гудвіл при приватизації», тоді як в Балансі стаття пов'язана з

гудвілом носить назву «Гудвіл при консолідації». На нашу думку, цю невідповідність між двома важливими нормативними документами (План рахунків фінансового обліку, НП(С)БО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [49] потрібно ліквідувати і за основу взяти, все ж таки, План рахунків бухгалтерського обліку. Ця пропозиція дозволить на практиці спростити порядок складання Балансу (Звіту про фінансовий стан), оскільки статті цієї форми звітності будуть заповнюватися на основі інформації по залишках рахунків синтетичного обліку.

Як вірно зазначає З-М.В. Задорожний, необоротні активи доцільно поділити за їх вартісною ознакою. «В наказі про облікову політику підприємства у частині організації обліку малоцінних активів він пропонує зазначати методи оцінки окремо оборотних і необоротних активів; вартісну межу між основними засобами та малоцінними необоротними активами; перелік однорідних груп за якими планується вести облік; порядок ведення оперативного обліку в кількісному вираженні; перелік субрахунків першого та другого порядків, якщо підприємство такі передбачає відкривати; перелік внутрішньої звітності з руху малоцінних активів, якщо складання такої планується» [24, с.118-119].

А.А. Гнатюк, здійснюючи класифікацію необоротних активів, наводить якісні характеристики такої класифікації (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1

«Якісні характеристики класифікації необоротних матеріальних активів»[11]

Вид характеристики	Суть якісної характеристики
Сутність	Доцільність запропонованої класифікації, відповідно до її сутності та економічної реальності, а не лише, виходячи з її юридичної форми
Релевантність	Корисність, конкретність, однозначне тлумачення запропонованої класифікації
Об'єктивність	Інформація суб'єктивна, оскільки показує інтереси зацікавлених осіб
Надійність	Відсутність помилок, тобто запобігання викривленню інформації при проведенні класифікації
Змістовність	Розуміння користувачем інформації, отриманої від передавача, способів знакового вираження
Порівняння	Здатність встановлювати подібність та розбіжність між типами класифікаційних ознак

Наведені характеристики заслуговують на увагу і можуть бути використані при внесенні змін та доповнень в чинні нормативні та інструктивні документи з обліку необоротних активів.

«В.В. Ясишена, наводячи класифікацію нематеріальних активів, як складової необоротних, виділяє їх такі класифікаційні ознаки:

- термін використання (з визначеним терміном використання; з невизначеним терміном використанням);
- ступінь ідентифікації (ідентифіковані; неідентифіковані);
- шлях надходження (придбані НМА; внесені НМА в статутний капітал підприємства; одержані НМА шляхом обміну на подібний об'єкт; одержані НМА шляхом обміну на неподібний об'єкт; безоплатно отримані НМА; Отримані НМА в результаті об'єднання підприємств; самостійно створені НМА на підприємстві);
- ступінь ліквідності (високоліквідні; низько ліквідні);
- правова ознака (права користування природними ресурсами; права користування майном; права на комерційні позначення; права на об'єкти промислової власності; авторське право та суміжні з ними права; інші нематеріальні активи);
- джерело фінансування (власні кошти; залучені кошти; державне фінансування);
- спосіб оцінки (індивідуальна оцінку; оцінка в сукупності);
- ступінь дохідності (високодохідні; низько дохідні; приносять прямий дохід; приносять непрямий дохід);
- наявність ліквідаційної вартості (є ліквідаційна вартість; ліквідаційна вартість відсутня);
- ступінь морального зношення (високий ступінь морального зношення; низький ступінь морального зношення);
- унікальність (унікальні, не унікальні);
- можливість нарахування амортизації (амортизовані НМА; неамортизовані НМА);

- шлях вибуття (продані НМА; внесені НМА в статутний капітал іншого підприємства; передані НМА шляхом обміну на подібний об'єкт; передані НМА шляхом обміну на неподібний об'єкт; безоплатно передані НМА; ліквідовані НМА);

- участь в господарській діяльності підприємства (використовуються в процесі постачання; використовуються в процесі виробництва; використовуються в процесі збуту; використовуються в інвестиційному процесі; використовуються в процесі управління);

- наявність правовстановлюючого документа (є правовстановлюючий документ; правовстановлюючий документ відсутній);

- участь у процесі виробництва (бере участь; не бере участь);

- відображення в балансі підприємства (НМА, відображений у балансі; НМА, не відображений у балансі);

- характер володіння (власні НМА; орендовані НМА)» [80]

Підсумовуючи все вищенаведене, вважаємо, що запропоновані пропозиції з вдосконалення класифікації необоротних активів повинні сприяти спрощенню ведення обліку та складання фінансової та інших видів звітності.

Висновки до розділу 1

Дослідивши економічну природу необоротних матеріальних активів та їх класифікацію, зроблено такі висновки:

1. Визначення терміну «необоротні активи» у НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» вимагає вдосконалення, оскільки в ньому відсутній основний критерій поділу активів на необоротні та оборотні, яким є термін майбутньої експлуатації. Відсутність цього визначення в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та в низці нормативних та інструктивних документів пов'язаних з обліком таких активів призводить до спірних моментів в практиці обліку необоротних активів. У зв'язку з цим

пропонуємо у всіх законодавчих, нормативних та інструктивних документах навести єдине визначення терміну «необоротні активи».

2. В наказі про облікову політику підприємств доцільно проставляти вартісну межу між основними засобами та малоцінними необоротними активами, яка передбачена Податковим кодексом України, що забезпечить узгодженість бухгалтерського та податкового обліку основних засобів.

3. Проаналізувавши статті Балансу (звіту про фінансовий стан) і порівнявши їх із першим розділом «Необоротні активи» Плану рахунків бухгалтерського обліку, можна зробити висновок, що вони не співпадають. На нашу думку, цю невідповідність між двома важливими нормативними документами потрібно ліквідувати і за основу взяти, все ж таки, План рахунків бухгалтерського обліку. Ця пропозиція дозволить на практиці спростити порядок складання Балансу (Звіту про фінансовий стан), оскільки статті цієї форми звітності будуть заповнюватися на основі інформації по залишках рахунків синтетичного обліку.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.

2.1. Облік надходження необоротних матеріальних активів

Особливості відображення надходження необоротних активів на підприємство у системі бухгалтерському обліку та формування їх первісної вартості, відповідно, залежить від того, яким саме чином і на яких умовах вони були придбані. Використання різновидів вартості при оцінці необоротних активів, які надходять до суб'єкта господарювання, зумовлено можливими різноманітними шляхами їх надходження (рис. 2.1).



Рис. 2.1 Шляхи надходження необоротних матеріальних активів

Для прийняття управлінських рішень щодо необоротних активів потрібні дані про їх надходження, місцезнаходження, стан збереження, амортизацію, переоцінку та інше. При цьому якісні характеристики інформації, що наводяться у первинних документах, повинні задовольняти вимогам та потребам усіх користувачів як внутрішніх (власники, управлінський персонал підприємства), так і зовнішніх (кредитори, інвестори, аудиторів та ін.

користувачі). Тому питання форми та змісту первинних документів й надалі є актуальними.

Документальне оформлення операцій з надходження, визнання, а також використання необоротних матеріальних активів відбувається відповідно до Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку та «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» [64], які затверджені наказами Міністерства фінансів України відповідно від 24.05.95 р. № 88 та від 13.09.2016 р. № 818.

Первинні документи є першоджерелами облікової інформації на підприємстві. «Вони містять відомості про господарські операції, підтверджують їх здійснення та є базою для подальшого ведення бухгалтерського обліку; дозволяють здійснювати контроль за збереженням майна підприємства» [23, с. 56-58].

На практиці використовуються загальні первинні документи, які засвідчують факт здійснення господарських операцій, не обов'язково пов'язаних із необоротними активами, і специфічні, які відображають рух саме таких активів. Для документального оформлення господарських операцій, які відображають процес руху необоротних активів, і досягнення основних цілей їх бухгалтерського обліку на підприємстві повинна бути розроблена раціональна система документообігу відповідно до затвердженого графіку.

Для документального оформлення необоротних матеріальних активів, що оприбутковуються, наказом керівника підприємства має формуватися комісія у складі відповідних посадових осіб, зокрема головного бухгалтера, та осіб, на яких покладають відповідальність за приймання та збереження об'єктів необоротних матеріальних активів.

Для документування операцій з обліку основних засобів як складової необоротних активів використовують такі документи:

1. Акт приймання-передачі основних засобів призначений для оформлення операцій з безоплатного отримання та передачі основних засобів, а

також при передачі основних засобів покупцеві в разі їх відчуження. Після затвердження передається до бухгалтерії, де він повинен зберігатися протягом строку використання основних засобів і одного місяця після їх списання за умови, що протягом цього терміну було проведено документальну перевірку.

2. Інвентарна картка та інвентарний список. Інвентарну картку обліку об'єкта основних засобів відкривають на об'єкт основних засобів, а у випадку групового обліку однорідних об'єктів – застосовують картки групового обліку основних засобів.

3. Опис інвентарних карток, у якому реєструють заповнені інвентарні картки, записи у яких звіряються з даними синтетичного обліку.

4. Розрахунок амортизації основних засобів та відповідних розрахунок інших необоротних матеріальних активів – для визначення суми амортизації відповідних об'єктів необоротних матеріальних активів із вказанням періоду, за який нараховується амортизація.

5. Акт переоцінки основних засобів – для визначення суми дооцінки чи уцінки відповідних об'єктів.

6. Акт внутрішнього переміщення основних засобів – для врахування операцій з руху (зміни місцезнаходження) основних засобів в межах суб'єкта господарювання зі зміною матеріально-відповідальної особи.

7. Акти передачі на ремонт і приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів – для оформлення господарських операцій з передачі і приймання основних засобів з ремонту.

Слід також відмітити, що операції з надходження НМА досить різноманітні. Зважаючи на це відмітимо, що методика їх обліку залежить як від обраної облікової політики суб'єкта господарювання, так і від шляху надходження даних активів.

Щодо цього С. Кафка відмічає, що «послідовність дій яких слід дотримуватися для правильного оприбуткування об'єктів необоротних активів, що надійшли, нарахування на них амортизації в бухгалтерському обліку, має бути така: визначення виду активів, до якого належить об'єкт, що

надійшов (основні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи, інші необоротні матеріальні активи); формування первісної вартості об'єкта; визначення вартості об'єкта, яка амортизується, та ліквідаційної вартості об'єкта; визначення податкової групи необоротних активів, до якої належить об'єкт; встановлення терміну корисного використання об'єкта та фіксація його у наказі про зарахування об'єкта на баланс; введення об'єкта в експлуатацію» [37].

Витрати, що формують первісну вартість необоротних матеріальних активів на підприємстві, окреслено на рис. 2.2

Суми, які сплачуються постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків)		Витрати зі страхування ризиків доставки
Витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження		Суми непрямих податків, пов'язані з придбанням (створенням) (якщо вони не відшкодовуються підприємству)
Суми ввізного мита	Реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що сплачуються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт	
Інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням необоротних матеріальних активів до стану, в якому вони придатні для використання відповідно до запланованої мети, витрати на їх ліквідацію		
<i>Витрати, які включаються до первісної вартості необоротних матеріальних активів</i>		
Первісна вартість необоротних матеріальних активів		
<i>Витрати, які не включаються до первісної вартості необоротних матеріальних активів</i>		
Витрати на сплату відсотків за користування кредитом, за виключенням створення кваліфікаційного активу	Адміністративні та інші витрати, які не відносяться безпосередньо до придбання необоротного матеріального активу або доведення його до стану, придатного до експлуатації	

Рис. 2.2. Витрати, що включаються до первісної вартості при придбанні необоротних матеріальних активів на підприємстві

Як зазначалось в першому питанні, можливою складовою необоротних активів є нематеріальні активи. В обліку цих активів є певні особливості. Так, зокрема, надходження нематеріальних активів оформляється специфічними документами. Процес документування в обліку операцій із НМА здійснюється

на основі «Порядку застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [23], затвердженого наказом МФУ України № 732 від 22.11.2004 р. (Типові форми № 732). «Цим нормативним документом рекомендовано використовувати такі типові форми:

- НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [23];
- НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [23];
- НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [23];
- НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [23].

Синтетичний та аналітичний облік надходження необоротних активів здійснюється у відповідних машинограмах, за умови використання автоматизованої форми обліку на таких рахунках у розрізі субрахунків:

- 10 «Основні засоби» [34];
- 11 «Інші необоротні матеріальні активи» [34];
- 15 «Капітальні інвестиції» [34];
- 16 «Довгострокові біологічні активи» [34].

На базовому підприємстві БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» первинний облік надходження НМА ведеться у вищеназваних раніше за текстом первинних документах, а синтетичний у електронних регістрах за рахунками 10, 11, 15. Довгострокових біологічних активів на базовому підприємстві немає. У звітному 2021 році надійшло основних засобів на підприємство 2129,5 тис. грн., а інших необоротних матеріальних активів на суму 588,8 тис. грн., що відображено у другому розділі Приміток до річної фінансової звітності (Форма №5).

2.2. Амортизація та знос необоротних матеріальних активів і їх облік.

Для визначення економічної сутності амортизації, слід звернутися до історичного розвитку даного поняття та з'ясувати його етимологію, оскільки економісти у певні історичні періоди по-різному трактували амортизацію. Також необхідно визначити основні відмінності між амортизацією та зносом матеріальних необоротних активів, оскільки досить часто ці поняття ототожнюються.

Слово амортизація в українську мову запозичене з німецької (*amortisation* – ослаблення, глушення). «*Amortisation*» з граматичного боку є суфіксальною похідною від «*amortisieren*» – «послаблювати, глушити» та перехідним з французької «*amortir*» – «послаблювати, пом'якшувати, погашати, вбивати». Появу ж у німецькій мові та інших європейських мовах даного слова мовознавці пов'язують із запозиченням з латинської або ж грецької мов. Прихильники латинського походження виводять слово від середньолатинського *amortisatio* – «згасання», яке утворилося від двох слів «*ad mors*», де *ad* – «до, в напрямку» плюс *mors* – «смерть» [20]. Саме тому прихильники різних походжень даного слова тлумачать амортизацію або як фонд реновації (грецьке походження), або як заміщення фізичного чи морального зносу засобів виробництва (латинське походження).

Економічна сутність амортизації складна і неоднозначна, що формувалася з урахуванням різних економічних процесів та часових площин. Тому досконале її вивчення як явища вимагає глибокого дослідження її формування в історичному процесі.

Свої витоки поняття «амортизація» бере початок ще в епоху Стародавнього світу, у час зародження рахівництва. У той час під амортизацією розуміли знос (занепад) знецінення майна, величина якого визначалася експертним шляхом. Авторство першого визначення амортизації науковці надають давньоримському архітектору Вітрувію (*Vitruvius*), який визначив її як «ціну минулого року». Так, «при залученні третейських оцінювачів нерухомість загального користування оцінювалася не в сумі, в яку обійшлося

спорудження будівлі, а в суму, яка розраховувалася шляхом зменшення первісної вартості на $1/80$ частину за кожний минулий рік, виходячи з того, що нерухомість не зможе проіснувати більше 80 років» [14, с. 9]. Тобто переоцінка нерухомості при продажу відбувалася з урахуванням її фізичного зносу в сторону рівномірного зменшення її вартості відповідно до терміну експлуатації. Як видно, у даному випадку застосовувалася оцінка втраченої вартості, яка по суті була «рівномірним (прямолінійним) зносом».

В обліковій літературі дослідження з амортизації вперше запропонував Дж. Меліс у 1588 р. «Він вважав, що вартість придбаного інвентаря повинна списуватися рівними частинами у збитки» [14, с. 9]. У нього ж зустрічаються проведення : Дебет рахунку Прибутки та збитки і Кредит рахунку Інвентар. «Недоліком такого підходу було те, що втрачена вартість основних засобів не переносилася на витрати виробництва, а відносилася одразу до збитків» [14, с. 9].

Розуміння амортизації як списання первісної вартості на систематичній основі, запропоноване Дж. Мелісом, існувало до середини XVIII ст., а в XVI-XVII ст. амортизація розглядалася як операція з витрачання нерухомого майна. Тільки на початку XVIII ст. першими практичними прийомами прямолінійної амортизації як систематичного списання первісної вартості основних засобів списували за нормою «амортизації для всіх видів основних засобів – 8 % і для будівель – 5 %» [4, с. 779].

«Теоретичне обґрунтування амортизації як зменшення вартості при суміжних переоцінках в найбільш завершеному вигляді сформулював Дж. Мейр в 1757 р. Згідно з його теорією, в дебеті рахунку «Інвентар» відображалася оцінка основних засобів на початок періоду (первісна вартість на момент придбання, оціночна вартість в наступні проміжки часу), а також всі види ремонту, тоді як по кредиту – оцінка основних засобів на кінець звітного періоду» [4]. Відповідно, визначення суми «Видатків» основних засобів за звітний період, визначали за результатами інвентаризації. Цей підхід до амортизації використовувався в обліку аж до XIX ст.

Нині більшість вчених дотримуються думки, що амортизація є обчислена у грошовому виразі сума зносу необоротних активів в процесі їх виробничого та іншого використання в ході господарської діяльності.

Відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» «амортизація – це систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації, де сума, що амортизується, є собівартістю активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості» [47]. Перш, ніж перейти до встановлення того, як у стандарті вирішено ці завдання, доцільно порівняти основні підходи за МСФЗ та П(С)БО, що дасть виокремити існуючі відмінності та схожість між їх вимогами.

Таблиця 2.1

Порівняльний аналіз термінів з обліку амортизації у національних та міжнародних стандартах

<i>Об'єкт порівняння</i>	<i>МСБО 16 [47],</i>	<i>НПСБО 7 [52]</i>	<i>Наявні відмінності</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1. Амортизація	«систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації» [47].	«систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)» [52].	В НП(С)БО зазначено, що в процесі амортизації розподіляється вартість, яка амортизується, а за МСБО – вартість активу.
2. Вартість, яка амортизується	Немає	«первісна або переоцінена вартість необоротних активів вирахуванням ліквідаційної вартості» [52].	В НП(С)БО – це первісна чи переоцінена вартість необоротного активу за мінусом ліквідаційної, а МСБО ліквідаційна вартість віднімається з собівартості чи іншої суми (вартості), за якою даний актив відображається у звітності
3. Сума, що амортизується (актив, який амортизується)	«це собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості» [47].	Немає	Два терміни «вартість, що амортизується» і «сума, що амортизується». Відмінність другого від першого полягає в тому, що за визначенням, що дано в МСБО 16, амортизації підлягає історична собівартість чи інша сума, що її замінює за мінусом тієї самої ліквідаційної вартості.

Продовж. табл. 2.1

1	2	3	4
4. Знос основних засобів	Немає	«сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання» [52].	Сума амортизації об'єктів із початку їх використання за призначенням.

Інформація, наведена у табл. 2.1, свідчить, що між положеннями національних та міжнародних стандартів з обліку необоротних активів є відмінності, які слід враховувати на практиці, а саме: в НП(С)БО 7 «Основні засоби» зазначено, що «в процесі амортизації розподіляється вартість, яка амортизується» [52], а за МСБО 16 «Основні засоби»[47] – вартість активу. У даному разі більш послідовним виглядає НП(С)БО 7 «Основні засоби», оскільки далі й у НП(С)БО і МСБО мова йде про вартість, що амортизується. В МСБО 16 «Основні засоби» вже йдеться про суму активу, що амортизується.

Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів, визначених Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [52], «затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року №92» [52] :

1) «прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів» [52];

2) «зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації» [52]. «Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість» [52];

3) «прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок

звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється» [52];

4) «кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта» [52]. «Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання» [52];

5) «виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації» [52]. «Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів» [52].

Нарахування амортизації також може відбуватися з врахуванням мінімально допустимих термінів корисного використання основних засобів, які відображені у податковому законодавстві (за винятком застосування виробничого методу). Слід відмітити, що «оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності є одним із найважливіших і найефективніших важелів державного регулювання ринкової економіки» [25]. Тому встановлені в податковому терміни є економічно обґрунтованими.

Суб'єкт господарювання самостійно визнається з методом амортизації, виходячи з очікуваного способу одержання економічних вигод від використання такого активу.

У випадку зміни очікуваного способу одержання економічних вигод від використання основного засобу метод амортизації може переглядатися. При цьому нарахування амортизації з використанням нового методом починається з місяця, який є наступним після місяця прийняття рішення в частині зміни методу амортизації.

Під об'єктом амортизації основних засобів розуміють первісну чи переоцінену вартість таких активів (крім вартості незавершених капітальних інвестицій та землі), що зменшена на суму ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість визначається як сума, яку суб'єкт господарювання планує одержати від реалізації чи ліквідації основних засобів після завершення терміну їх експлуатації (корисного використання), за мінусом витрат, що будуть понесені у зв'язку з продажем чи ліквідацією.

Нарахування амортизації необоротного матеріального активу відбувається протягом терміну корисного використання такого об'єкта і припиняється під час модернізації, добудови, консервації, реконструкції, дообладнання. Термін корисного використання визначається підприємством при визнанні його активом (тобто при зарахуванні на баланс),

Під терміном корисного використання (експлуатації) розуміють очікуваний період, під час якого основні засоби використовуватимуться суб'єктом господарювання або з їх використанням виготовлятиметься спланований підприємством обсяг продукції (робіт або послуг). Термін корисного використання розраховується суб'єктом господарювання самостійно, при цьому враховується потужність (продуктивність), моральний і фізичний знос, правові чи інші обмеження в частині термінів використання об'єкта. Цей показник переглядається у випадку зміни очікуваних економічних вигід внаслідок його використання.

Нарахування амортизації здійснюється щомісяця суб'єктом господарювання, на балансі якого відображено вартість об'єкта основних засобів.

Починається нарахування амортизації з місяця, що слідує за місяцем, в якому основний засіб набув придатності для корисного використання.

У випадку нарахування амортизації за прямолінійним методом місячна сума амортизації розраховується через діленням річної суми амортизації на число дванадцять. В свою чергу, у випадку використання кумулятивного методу чи методів зменшення і прискореного зменшення залишкової вартості

місячна сума амортизації розраховується шляхом діленням суми амортизації за повний рік використання такого активу на число дванадцять.

«Річна (місячна) сума амортизації після зміни залишкової вартості об'єкта основних засобів в результаті їх переоцінки, часткової ліквідації, модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції тощо, зміни строку корисного використання (експлуатації) та методів нарахування амортизації визначається виходячи відповідно із нової залишкової вартості, нового строку корисного використання (експлуатації) та нового методу її нарахування з місяця, наступного за місяцем таких змін» [52].

Розрахунок амортизаційних відрахувань додається до регістрів бухгалтерського обліку.

Для обліку амортизації зносу основних засобів використовується рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» [58]. На даному рахунку узагальнюється інформація щодо амортизації необоротних матеріальних й нематеріальних активів.

Рахунок 13 «Знос необоротних активів» [34] має такі субрахунки:

131 «Знос основних засобів» [34];

132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» [34];

133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» [34];

134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів» [34];

135 «Знос інвестиційної нерухомості» [34].

За кредитом рахунку 13 «Знос необоротних матеріальних активів» [34] показується нарахування амортизації, а також індексація зносу (або накопиченої амортизації) необоротних матеріальних активів, а за дебетом відображається зменшення суми зносу (або накопиченої амортизації) таких активів.

На субрахунку 131 «Знос основних засобів» [34] відображається інформація щодо величини зносу необоротних активів, облік яких здійснюється з використанням рахунку 10 «Основні засоби». В свою чергу, інформація про величину зносу інвестиційної нерухомості, облік якої здійснюється з

використанням субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість», відображається на субрахунку 135 "Знос інвестиційної нерухомості» [34].

Сума нарахованої амортизації відображається за дебетом рахунків обліку витрат діяльності, виробництва і капітальних інвестицій у кореспонденції з рахунком обліку зношення (амортизації) необоротних активів.

Таблиця 2.2

Бухгалтерські проведення з обліку амортизації основних засобів

Бухгалтерські проведення з обліку амортизації основних засобів			
	Нарахована амортизація основних засобів:		
а)	об'єктів виробничого призначення, включаючи об'єкти, узяті у фінансову оренду	23 "Виробництво" 91 "Загальновиробничі витрати"	131 "Зношення основних засобів"
б)	об'єктів, переданих в операційну оренду	949 "Інші витрати операційної діяльності"	131 "Зношення основних засобів"
в)	об'єктів, що забезпечують збут продукції	93 "Витрати на збут"	131 "Зношення основних засобів"
г)	об'єктів загальногосподарського призначення	92 "Адміністративні витрати"	131 "Зношення основних засобів"
д)	об'єктів житлово-комунального призначення та соціально-культурного призначення	949 "Інші витрати операційної діяльності"	131 "Зношення основних засобів"

При списанні нарахованої амортизації складається бухгалтерський запис :
Дт 131 Кт 10.

До складу необоротних активів БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» входять нематеріальні активи, основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, капітальні інвестиції, довгострокові фінансові інвестиції тощо.

Вагому частку в необоротних активах БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» становлять основні засоби, які відображаються в бухгалтерському обліку за їхнього первісною вартістю. Облік основних засобів організовується, як правило, централізовано в бухгалтерії підприємства. На початок 2021 року первісна вартість основних засобів на підприємстві складала

15714,2 тис. грн., а на кінець – 17333,7 тис. грн. Одиницею обліку основних засобів є окремий інвентарний об'єкт. У випадку, коли об'єкт основних засобів складається з відповідних частин, що мають термін корисного використання (експлуатації) різний, тоді кожна з цих частин може визнаватися в обліку окремим об'єктом основних засобів.

Амортизацію в бухгалтерському обліку нараховують за методом, передбаченим обліковою політикою підприємства, з наступного місяця після введення в експлуатацію об'єкта. Згідно з обліковою політикою БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» амортизацію основних засобів визначається розраховують прямолінійним методом, при якому річну суму амортизації розраховують шляхом ділення первісної вартості такого об'єкта на очікуваний строк корисного використання. Перевагою прямолінійного методу є те, що він досить простий в застосуванні, дозволяє забезпечити рівномірний розподіл амортизації в кожному звітному періоді, а недоліком - не враховується моральний знос основних засобів та фактор зростання витрат на ремонт у міру їх експлуатації.

Сума нарахованого зносу по основних засобах БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» на початок 2021 року становила 11427,6 тис. грн., а на кінець – 12350,5 тис. грн. Сума нарахованої амортизації за 2021 рік по основних засобах 1249.7 тис. грн.

Бухгалтерські проведення з нарахування амортизації основних засобів у БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» складаються в електронних реєстрах, оскільки система обліку на підприємстві є автоматизованою з використанням програми 1С: Бухгалтерія для України, що включає технологічну платформу 1С:Підприємство і конфігурацію (прикладне рішення) «Бухгалтерія для України».

Особливостями інших необоротних матеріальних активів, крім низької вартості, вважають методи бухгалтерської амортизації. Згідно з п. 27 НП(С)БО 7 підприємство на власний розсуд, як вже зазначалося раніше, може застосовувати до інших необоротних матеріальних активів такі методи:

1) списання 50% амортизованої вартості на витрати в першому місяці використання, а інших 50% - у місяці списання зі складу активів;

2) списання 100% амортизованої вартості на витрати в першому місяці використання;

3) прямолінійний;

4) виробничий.

Однак перші два методи застосовуються лише для малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів.

Сума нарахованої амортизації по малоцінних необоротних матеріальних активах на базовому підприємстві БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» в 2021 році склала 294,5 тис. грн.

2.3. Проблемні аспекти обліку ремонтів та зміни корисності необоротних матеріальних активів.

В процесі експлуатації НМА поступово зношуються і потребують проведення відповідних ремонтів. Класифікація ремонтів НМА передбачає їх поділ за цілою низкою ознак. Основними із них є поділ ремонтів на поточний і капітальний, а також виконаний господарський і підрядним способами. Саме ці ознаки ремонтів НМА мають суттєвий вплив на організацію і методику їх обліку.

Нині питання розмежування в обліку витрат, пов'язаних із основними засобами, на поточні та капітальні має бути врегульоване у нормативних і інструктивних документах. Основним таким документом є Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Цей стандарт виокремлює «витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані» [52] і «витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта» [52]. Так, відповідно до п. 15 НП(С)БО 7 «витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первинно визначеної суми

майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат» [52]. Водночас, п. 14 НП(с)БО 7 визначено, що «первинна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта" [52]. В НП(с)БО 7 «Основні засоби» відсутнє визначення такого поняття як «ремонт основних засобів», яке згадується лише як вид дій, спрямованих на «підтримання об'єкта в робочому стані». Водночас саме цей термін активно використовується на практиці для ідентифікації ремонтних робіт. В п. 30 Методичних рекомендаціях з обліку основних засобів № 561 визначено, що «витрати на капітальний ремонт об'єктів основних засобів визнаються витратами звітного періоду» [46], а з іншого боку, наступним пунктом зазначено, що «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» [46]. Таким чином, якщо внаслідок дій, що визначені на підприємстві як капітальний ремонт основного засобу, як мінімум збільшується термін його експлуатації або певні якісні характеристики, витрати на такий капітальний ремонт мають капіталізувати. Суперечливість у нормативних документах, що регулюють питання обліку витрат, пов'язаних із відновленням і покращенням технічних характеристик основних засобів, призводять до аналогічних проблем у площині оподаткування прибутку підприємств.

Т.Д. Плахтій витрати на ремонт необоротних активів пропонує поділяти на «витрати на ремонт, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод» і «витрати на ремонт, що підтримують первинно визнані економічні вигоди» [59, с. 111]. Звідси випливає, що науковець вважає основним в ідентифікації поняття «ремонт» доцільність виокремлення поточних і капітальних ремонтів в залежності від отримання економічних вигод. За умови визнання факту, що будь-який ремонт спрямований лише на підтримку і

відновлення, а не на покращення характеристик об'єкту, така класифікація щодо ремонтів фактично втрачає сенс. На перший погляд, при аналізі термінів «поточний» ремонт і «капітальний» можна зробити припущення, що перший пов'язаний із поточними витратами, а при другому витрати повинні капіталізуватися. Разом з тим Наказ Мінфіну № 561, як вже раніше згадувалось, передбачає визнання витрат на капітальний ремонт витратами поточного періоду, але за умови відсутності поліпшення технічних характеристик об'єкту внаслідок ремонтних робіт. Досить цікавою з цього приводу є пропозиція Л.Г. Семеген в якій « витрати на капітальний ремонт без збільшення економічних вигод» пропонується вважати поточними, а капіталізувати передбачено витрати лише на реконструкцію, модернізацію, модифікацію, дообладнання, добудову та переозброєння [67, с. 321]. Ю.О. Леонова, здійснюючи класифікацію витрат на ремонт основних засобів, виокремлює «витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх вигод від його використання (поточний ремонт)» [42, с. 874] і «витрати, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта (капітальний ремонт)» [42, с. 874]. Систематизація поглядів вищезазначених науковців підтверджує відсутність єдиного погляду щодо розмежування витрат на ремонт основних засобів на поточні і капітальні. На практиці слід дотримуватись вимог п. 29 Методичних рекомендацій № 561, відповідно до якого «рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, тобто чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей об'єкта, що приведе у майбутньому до збільшення економічних вигод, 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» [46]. При прийнятті рішення щодо віднесення витрат на певні ремонтні роботи до поточних або капітальних витрат потрібно враховувати думку інженерно-технічних спеціалістів. Вирішенню вищезазначеної проблеми

може бути також впорядкування вітчизняних нормативних документів, в яких було б зазначено, що поточний ремонт спрямований на відновлення об'єкта на первісному технічному рівні (навіть за наявності незначних технічних покращень), а капітальний - це роботи, спрямовані на відновлення технічних характеристик на більш високому технічному рівні, витрати на який відповідно мають капіталізуватися.

Витрати, пов'язані з ремонтом НМА, які капіталізуються повинні відображатися за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» на окремих субрахунках в кореспонденції із рахунками 631, 685, 377, 66, 65. По закінченню робіт вони повинні відповідно до кожного об'єкту, який підлягав поліпшенню, списуватися з кредиту рахунку 15 у дебет рахунку 10.

У бухгалтерському обліку витрати на поточний та капітальний ремонти, які не призводять до збільшення економічної вигоди показуються за дебетом рахунку 23 «Виробництво» або у склад рахунків класу 8 «Витрати за елементами» (80, 81, 82, 84) та класу 9 «Витрати діяльності» (92, 93, 94) і кредитом рахунків запасів та зобов'язань (20, 22, 63, 65, 66, 68). Оскільки Податковий кодекс України визнає норми НП(С)БО в частині виникнення витрат, то в такому разі при здійсненні податкових розрахунків ці затрати будуть включатись до складу загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, спрямованих на обслуговування та управління підприємством, а також до складу витрат на збут.

Другим важливим поділом НМА є їх поділ в залежності від виконавця робіт на ремонти виконані підрядним і господарським способами. При підрядному способі ремонт НМА здійснюють спеціалізовані підприємства. Роботи, в цьому випадку, виконуються відповідно до договору, в якому зазначається: найменування об'єкта, що буде підлягати ремонту; терміни виконання ремонтних робіт; умови та порядок розрахунків за виконаний ремонт. Первинним документом для розрахунків при виконанні робіт з поточного ремонту будівель і споруд є Акт приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2в), який відображається у контракті (договорі) на

виконання робіт. Виконані роботи з капітального ремонту оформляються такими ж документами первинного обліку як для нового будівництва, зокрема: Акт приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2в) і Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрат (форма № КБ-3). На основі названих первинних документів та рахунків ремонтних підприємств у випадку здійснення ремонтів інших основних засобів, підприємства збільшують свої операційні витрати. При цьому складаються записи за дебетом рахунків 23, 91, 92, 93, 94 і кредитом рахунків 63, 68.5. Кореспонденція рахунків залежить від того, де використовуються основні засоби.

При здійсненні ремонтів господарським способом (власними силами) роботи виконуються спеціалізованим підрозділом, який є на підприємстві, або робітниками, які обслуговують та експлуатують НМА. Тоді в першому випадку в обліку складаються такі записи: Д-т К-т 23 (субрахунку «Ремонтні роботи») 20, 66, 65, 13 – протягом місяця і Дт 23 (91, 92, 93, 94) Кт 23 (субрахунку «Ремонтні роботи») – списання затрат в кінці місяця. У другому випадку, ці записи мають такий вигляд: Д-т 23 (91, 92) К-т 20, 66, 65.

В окремих випадках ремонти можуть виконуватись змішаним способом. У разі проведення ремонту таким способом частина робіт виконується власними силами, а частина – спеціалізованими підрядними організаціями. При цьому має місце поєднання бухгалтерських записів, які використовуються при перших двох способах.

У випадку виконання поліпшення (добудова, реконструкція, модернізація тощо), тобто роботи, від яких очікується збільшення вигод у майбутньому, то такі дії вважаються капітальними інвестиціями. Вони узагальнюються на рахунку 15 однойменної назви. За дебетом цього рахунка відображаються понесені витрати. Після закінчення всіх робіт на основі акта на загальну суму поліпшення збільшується первісна вартість НМА. Дані операції відображаються такими бухгалтерськими проведеннями: Д-т 10, 11 К-т 15. Закінчення робіт з добудови, дообладнання, реконструкції відображається Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих

об'єктів (форма № ОЗ-2). Таким же актом оформляють приймання об'єктів основних засобів після завершення капітального ремонту. Цей акт є первинним документом, на основі якого робляться відповідні записи у інвентарній картці про збільшення первісної вартості об'єкта через його модернізацію, реконструкцію чи інших поліпшень. У випадку коли відображення всіх змін у вказаній інвентарній картці має певні труднощі, відкривається нова інвентарна картка (із збереженням раніше присвоєного номера) із зазначенням показників, що характеризують дообладнаний або реконструйований (поліпшений) об'єкт. Згідно з податковим законодавством витрати на модернізацію, реконструкцію чи інші поліпшення не виробничих основних засобів не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування. Під «невиробничими основними засобами» згідно з Податковим кодексом розуміють основні засоби, які не використовуються в господарській діяльності підприємства. Аналітичний і синтетичний облік витрат на ремонти, які не призводять до збільшення економічних вигод, ведеться на рахунках 23, 91, 92, 93, 94 в Журналах-ордерах № 10, 10-Б при журнально-ордерній формі обліку, Журналах № 5, 5А – при журнальній формі обліку, або у відповідному електронному реєстрі – при автоматизованій. Аналітичний облік витрат на поліпшення основних засобів, які приводять до збільшення економічних вигод ведеться на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» у Відомості 18 при журнально-ордерній формі обліку, Відомості 4.1 – при журнальній формі, відповідному електронному реєстрі – при автоматизованій. Синтетичний облік цих витрат здійснюється відповідно в Журналі-ордері № 16, Журналі № 4 або електронному реєстрі.

На базовому підприємстві БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» первинний облік витрат на проведення ремонтів НМА ведеться у всіх вищезазначених раніше за текстом документах, а аналітичний і синтетичний облік - в електронних реєстрах.

Під зменшенням корисності НМА розуміють втрату економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості такого активу над сумою очікуваного

відшкодування. Таке зменшення є іншими витратами підприємства. При цьому на основі бухгалтерської довідки складається запис Дт 972 «Втрати від зменшення корисності активів» і Кт 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи». При відновленні корисності НМА відбувається збільшення інших доходів і зменшується знос таких активів. Це відновлення на основі бухгалтерської довідки оформляється бухгалтерським записом: Дт 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», Кт 742 «Дохід від відновлення корисності активів». На базовому підприємстві БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» ні зменшення ні відновлення корисності НМА в обліку не відображалося, про що свідчить інформація з Приміток до річної фінансової звітності (форма №5).

У випадку наявності збільшення, чи зменшення, відновлення корисності НМА на підприємствах доцільно використовувати такий первинний документ, як «Розрахунок зменшення, відновлення корисності основних засобів» (Форма ОЗ-10), на основі якого, відповідно до вимог НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [51] здійснювались би облікові записи на рахунках синтетичного обліку.

2.4. Облік вибуття необоротних матеріальних активів і відображення їх у фінансовій звітності

Поряд із надходженням необоротних матеріальних активів на підприємствах через різні причини (застарілість, непотрібність, вимушена ліквідація, непридатність для подальшої експлуатації внаслідок зносу, продаж, тощо) відбувається закономірний процес їх вибуття. По суті, вибуття – це припинення використання необоротних матеріальних активів, яке супроводжується виключенням їх зі складу діючих чи списанням у разі їх повного зношення.

Вибуття необоротних матеріальних активів може здійснюватися за:

– непридатністю для подальшого використання чи з ініціативи власника;

- виявлення під час інвентаризації нестачі;
- через фізичне чи моральне старіння;
- пошкодження від аварій, стихійного лиха (при умові, що їх відновлення економічно недоцільне або неможливе, а також вони не можуть бути продані).

Для визначення непридатності необоротних матеріальних активів та їх списання наказом керівника установи створюється постійно діюча комісія у складі:

- керівника (голова комісії);
- головного бухгалтера або осіб, на яких покладено ведення бухгалтерського обліку;
- інших працівників бухгалтерії, які обліковують матеріальні цінності;
- осіб, на яких покладено відповідальність за збереження матеріальних цінностей та інших посадових осіб (на розсуд керівника підприємства).

За потреби окремі об'єкти необоротних матеріальних активів можуть бути передані із одного підрозділу до іншого. На операції внутрішнього переміщення жодні бухгалтерські записи не складаються, оскільки об'єкти залишаються в межах підприємства. Проте, для коригування суми нарахованого зносу необхідно в аналітичному обліку (в інвентарних картках, інвентарному списку) і для розрахунку суми амортизації відображати, звідки та куди передано відповідний необоротний матеріальний актив. Внутрішнє переміщення необоротних матеріальних активів оформлюють актом внутрішнього переміщення основних засобів. Відображення в бухгалтерському обліку операцій щодо вибуття необоротних матеріальних активів залежить від того, які причин та напрями їх вибуття.

«О. В. Зінкевич розглядає вибуття необоротних матеріальних активів з підприємства з позиції отримання економічних вигод від таких операцій: ті, що передбачають отримання економічних вигод; ті, що передбачають втрати від їх здійснення; ті, що зупиняють надходження економічних вигод» [32, с. 153-155].

«М. І. Бондар, характеризуючи вибуття інвестиційної нерухомості, як складової необоротних матеріальних активів, зазначає, що вона може вибувати шляхом продажу, передачі в фінансову оренду, ліквідації, внесення до

статутного капіталу, визначення невідповідності критеріям визнання активу» [2, с.18]

У науковій літературі з бухгалтерського обліку досліджено такі шляхи вибуття необоротних матеріальних активів: їх реалізація; безоплатна передача; списання внаслідок морального чи фізичного зносу; ліквідація в результаті аварії; стихійних лих чи інших надзвичайних ситуацій; передача у вигляді внеску до статутного капіталу інших підприємств та інші (рис. 2.3).

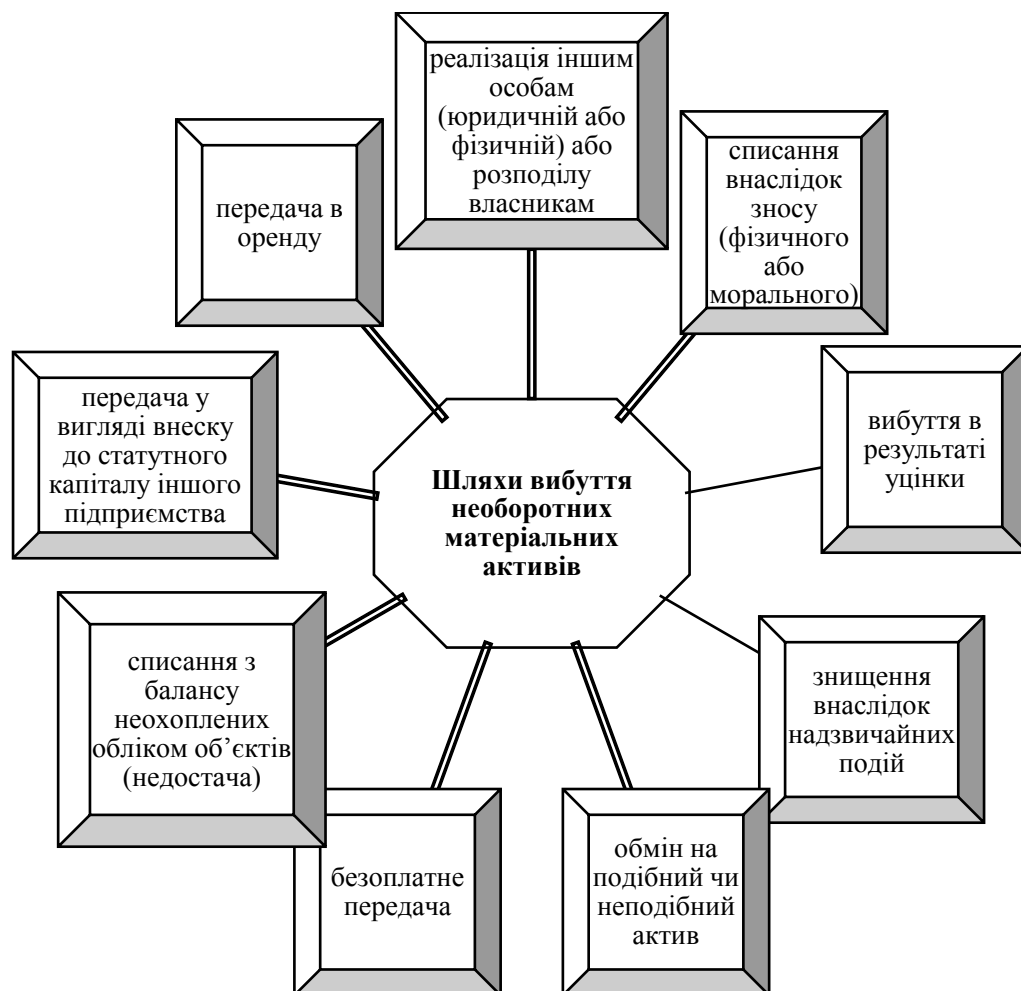


Рис. 2.3 Шляхи вибуття необоротних матеріальних активів

Доречніше згрупувати шляхи вибуття необоротних матеріальних активів за трьома основними групами: реалізація; безоплатна передача та ліквідація, так як це передбачено зокрема у НП(С)БО 7 «Основні засоби» [52], а вже в межах групи розглянути можливі причини. На рис. 2.4 проілюстровано такі способи вибуття

необоротних матеріальних активів, які згруповані за можливими причинами їх виникнення.

Першою групою є реалізація. Підприємство може продати НМА, якщо воно вирішує кардинально змінити види економічної діяльності, відповідно змінює потребу щодо НМА. Можливою причиною є також зміна потреби у більшості НМА, а інколи й взагалі всіх.

Вибуття необоротних матеріальних активів (рис. 2.4) оформляють відповідним актом списання, у якому вказується причин, первісна вартість об'єкта, що вибуває, сума нарахованого зносу, залишкова вартість, обсяг витрат, пов'язаних з вибуттям, а також сума одержаного доходу від списання. На основі цих актів роблять відповідні записи у бухгалтерському обліку.



Рис. 2.4 Основні способи вибуття необоротних матеріальних активів

Важливо юридично правильно оформити документи, якими підтверджуються операції вибуття. Майно підприємства може вибувати з нього різними способами як, наприклад, за допомогою укладання договору застави, поступки права вимоги, комісії, доручення, спільної діяльності, пайової участі або в результаті присудження підприємству за рішенням суду.

Для організації бухгалтерського обліку операцій щодо вибуття необоротних матеріальних активів необхідно вирішити такі завдання: визначити перелік документів, необхідних для оформлення операцій з вибуття необоротних матеріальних активів у розрізі кожної причини (безоплатна передача, продаж, ліквідація інше); забезпечити точне виконання інструкцій зі списання непридатних необоротних матеріальних активів; встановити графік документообігу і порядок синтетичного й аналітичного обліку вибуття необоротних матеріальних активів.

Юридичною підставою для вибуття необоротних матеріальних активів є розпорядження керівництва підприємства про продаж таких активів іншим суб'єктам господарювання чи інших причин і висновок комісії спеціалістів про доцільність ліквідації об'єкта необоротного матеріального активу.

Необоротні матеріальні активи можуть бути реалізовані у будь-який момент, незалежно від ступеня зносу. «Принциповим моментом при продажі повністю зношених необоротних матеріальних активів є укладання договору їх купівлі-продажу, із зазначенням вартості для цілей оподаткування з урахуванням звичайних цін» [54, с. 7].

При вибутті переоцінених основних засобів суми, включені до капіталу в дооцінках, переносяться у склад нерозподіленого прибутку (непокритого збитку). У випадку вибуття об'єкту основних засобів, за яким відображався збиток від зменшення корисності, сума знецінення списується за рахунок згортання з первісною вартістю основного засобу.

Найпоширенішою формою вибуття необоротних матеріальних активів у підприємствах є його реалізація за грошові кошти. Відповідно до п. 1 НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [50], підприємство визнає такі об'єкти при дотриманні умов, що зображені на рис. 2.5.

Активи, призначені для продажу, відображаються у балансі (звіті про фінансовий стан) окремою статтею, обліковуються за найменшою з балансовою та справедливою вартістю за мінусом витрати на продаж і не амортизуються. Активи та зобов'язання, які відносяться до групи активів, призначених для

продажу, відображаються в оборотних активах і короткострокових зобов'язаннях в балансі як активи та зобов'язання для продажу.

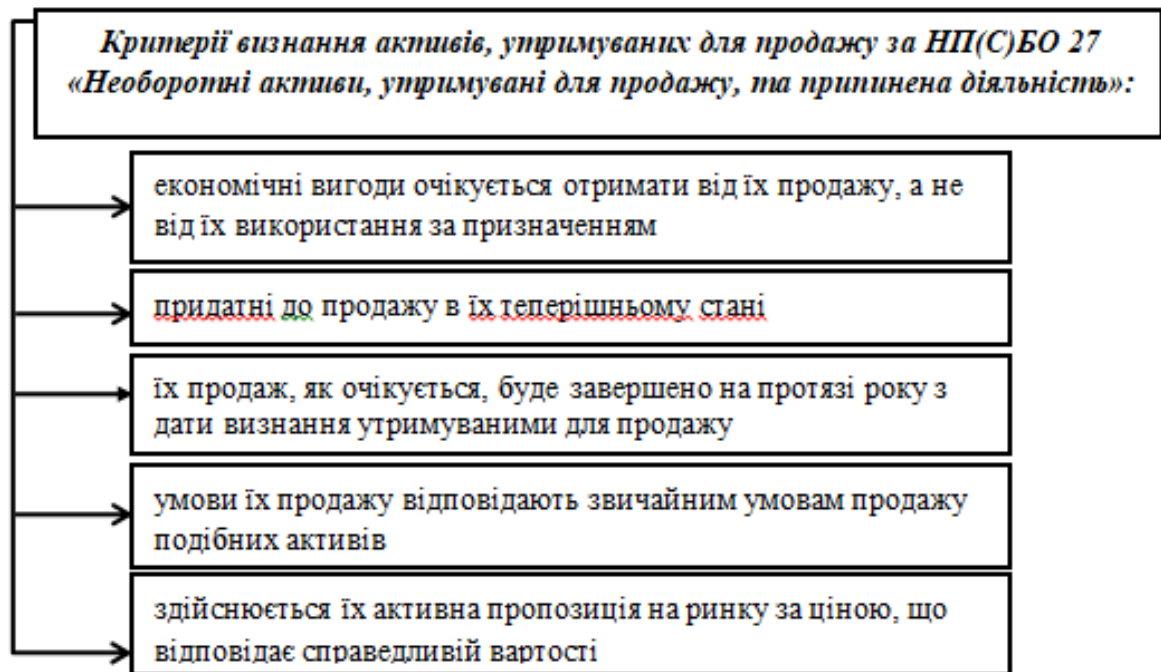


Рис. 2.5 Критерії визнання активів утримуваних для продажу

«До необоротних активів, утримуваних для продажу (активів для продажу), належать основні засоби, які підприємство вирішило продати та відносно яких виконуються наведені критерії» [50]. «Об'єкт необоротних активів, за умови задоволення вищезгаданих вимог, переходить до складу оборотних активів та в бухгалтерському обліку відображається за кореспондуючими рахунками 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» за дебетом та 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 15 «Капітальні інвестиції» – за кредитом» [50]. Суму зносу такого об'єкта списують проведенням рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» за дебетом та 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» – за кредитом. У випадку вибуття об'єкта необоротних активів, що раніше зазнав переоцінки, сума перевищення усіх дооцінок згаданого засобу на період його вибуття над сумою уцінок за цей час облікується подвійним записом за дебетом рахунку 41 «Капітал у дооцінках» і

кредитом субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» [34]. Дохід отриманий від реалізації необоротних активів, що зберігаються для продажу, фіксується за кредитом субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» [34], а вартість реалізованих необоротних активів, утримуваних для продажу, зараховується у дебет субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

Чинний порядок обліку реалізації необоротних активів вимагає уточнення з урахуванням нових термінів та рахунків. Термін «необоротні активи, утримувані для продажу» має внутрішнє протиріччя, оскільки необоротні активи придбаються не для того, щоб їх продавати, а для використання більше одного року.

Рахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» теж не може використовуватися для їх обліку, адже він є рахунком оборотних активів, а не необоротних. Необхідно внести зміни у методику синтетичного обліку реалізації необоротних матеріальних активів, змінивши назву рахунку 286 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття» на «Запаси, отримані від необоротних активів», що вимагає певних коригувань та порядку відображення у звітності таких активів.

Обліковувати зазначені операції на рахунках доходів і витрат доцільно через рахунки 71 «Інший операційний дохід» [34] та 94 «Інші витрати операційної діяльності» [34]. Відповідно сам термін «реалізація основних засобів» та «надходження від реалізації необоротних активів», що передбачено у звіті про рух грошових коштів за формами № 3 та 3-н, також не логічно застосовувати. У НП(С)БО 9 «Запаси» статтю 6 «Види запасів» необхідно доповнити текстом «...запаси, отримані від необоротних активів, вартість яких буде відшкодовано шляхом продажу, які готові до продажу у їх теперішньому стані і їх продаж високо ймовірний».

Нині внаслідок надзвичайних подій втрати активів підприємства, в тому числі необоротних, узагальнюються на субрахунку 977 «Інші витрати діяльності». У зв'язку з веденням воєнних дій на території України, які теж

відносяться до надзвичайних подій, втрати багатьох підприємств є суттєвими, особливо в східних і південних регіонах України. Думається, обґрунтованим було б на цьому субрахунку відображати лише надзвичайні витрати пов'язані із вибуттям необоротних активів.

Втрата оборотних активів у вигляді запасів, внаслідок надзвичайних подій повинна відображатись на субрахунку 949 «Інші операційні витрати». Відповідно, оприбуткування матеріалів і МШП від ліквідації необоротних активів від надзвичайних подій, включаючи воєнні дії, а також надходження коштів з бюджету чи страхових компаній, на покриття збитків від цих подій, повинно збільшувати інші доходи, що відображаються на однойменному рахунку 74. У випадку оприбуткування матеріалів, МШП, готової продукції, товарів від списання відповідних запасів внаслідок воєнних дій чи надходження коштів із бюджету та страхових компаній в рахунок відшкодування втрат в обліку повинні збільшуватися інші операційні доходи (субрахунок 716 «Відшкодування раніше списаних активів»).

Необоротні матеріальні активи узагальнюються в розділі I «Необоротні активи» Балансу (звіту про фінансовий стан підприємства). Як зазначалося в розділі I магістерської роботи, нині відсутній взаємозв'язок між назвами статей Балансу і рахунками бухгалтерського обліку, на яких знаходять своє відображення необоротні матеріальні активи. На нашу думку, з метою полегшення складання вищенаведеної форми фінансової звітності доцільно здійснити трансформацію рахунків обліку необоротних матеріальних активів.

Рекомендовану схему трансформації рахунків обліку необоротних активів відображено на рис. 2.6

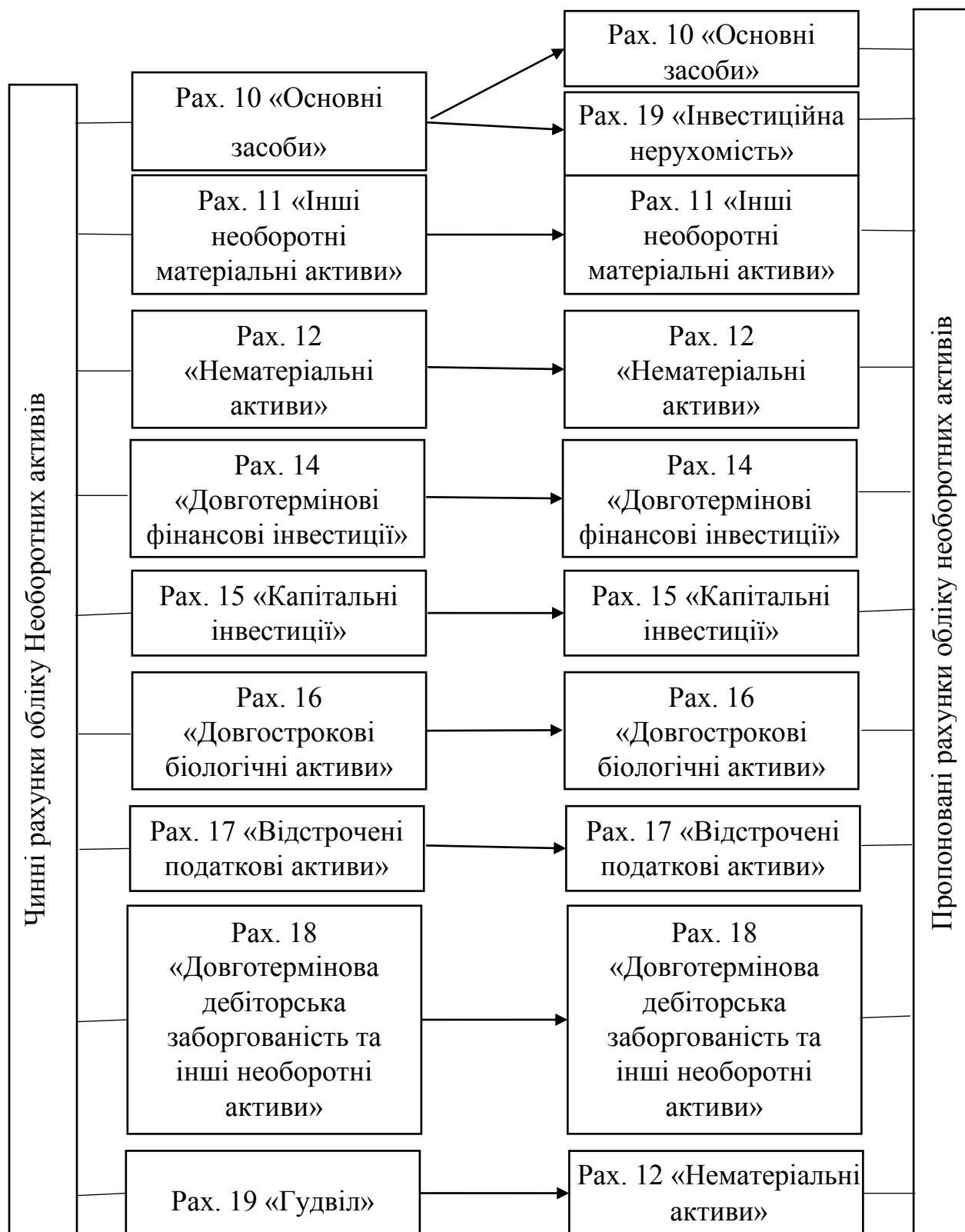


Рис. 2.6. Рекомендована схема трансформації рахунків синтетичного обліку необоротних активів

З урахуванням вищезазначених пропозицій щодо трансформації рахунків синтетичного обліку пропонуємо вдосконалену структуру розділу 1 «Необоротні активи» Балансу (Звіту про фінансовий стан) (рис. 2.7).

Актив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010		
первісна вартість	1011		
знос	1012		
Інші необоротні матеріальні активи	1020		
первісна вартість	1021		
знос	1022		
Інвестиційна нерухомість	1030		
первісна вартість	1031		
знос	1032		
Довгострокові біологічні активи	1040		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом <input type="checkbox"/> участі в капіталі інших підприємств	1050		
інші фінансові інвестиції	1051		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1060		
Відстрочені податкові активи	1070		
Інші необоротні активи	1080		
Усього за розділом I	1090		

Рис. 2.7. Пропонована структура статей розділу 1 «Необоротні активи» Балансу (звіту про фінансовий стан)

«Згідно з МСБО 16, підприємство має розкривати у фінансовій звітності інформацію щодо кожного класу основних засобів про: базу, використану для визначення валової балансової вартості; методи амортизації, що використовуються; період корисного використання (експлуатації) або норми

амортизації, що застосовуються; валову балансову вартість; суму накопиченої амортизації на початок і кінець звітного періоду; узгодження балансової вартості на початок і кінець звітного періоду» [27, с. 185].

Крім Балансу (Звіту про фінансовий стан) інформація про рух НМА відображається також у розділах II «Основні засоби», III «Капітальні інвестиції», XIV «Біологічні активи» Приміток до річної фінансової звітності. У розділі II і III вищезазначена інформація наводиться в розрізі окремих видів НМА і капітальних інвестицій, які є субрахунками до рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 15 «Капітальні інвестиції». Відносно довгострокових біологічних активів, то вони узагальнюються у розділі XIV Приміток, разом із поточними біологічними активами, що, на нашу думку, не є обґрунтованим. Об'єднувати в одному розділі необоротні активи, якими є довгострокові біологічні активи, із оборотними, якими є поточні біологічні активи, не слід, оскільки це активи різні за економічною суттю. Думається, правильніше було б довгострокові біологічні активи відображати у розділі IV Приміток після капітальних інвестицій, що полегшило б процес їх заповнення. Послідовність розміщення розділів Приміток повинна відповідати, на нашу думку, послідовності розміщення розділів і статей Балансу (Звіту про фінансовий стан), оскільки перша з названих звітностей є відповідним розшифруванням другої. З урахуванням цієї пропозиції розділи Приміток до річної фінансової звітності могли б мати такі назви:

- Розділ I «Нематеріальні активи»;
- Розділ II «Капітальні інвестиції»;
- Розділ III «Інвестиційна нерухомість, основні засоби та інші необоротні матеріальні активи»;
- Розділ IV «Довгострокові біологічні активи»;
- Розділ V «Довгострокові фінансові інвестиції»;
- Розділ VI «Довгострокова дебіторська заборгованість»;
- Розділ VII «Відстрочені податкові активи та інші необоротні активи»;
- Розділ VIII «Запаси»;

- Розділ IX «Витрати»;
- Розділ X «Будівельні контракти»;
- Розділ XI «Поточна дебіторська заборгованість»;
- Розділ XII «Грошові кошти»;
- Розділ XIII «Власний капітал»;
- Розділ XIV «Довгострокові зобов'язання і забезпечення»;
- Розділ XV «Поточні зобов'язання і забезпечення».

Як видно із вищенаведеного переліку, в ньому відсутній розділ XIII «Використання амортизаційних відрахувань» чинних Приміток до річної фінансової звітності. На нашу думку, цей розділ є зайвим, оскільки на підприємствах нині амортизаційний фонд не створюється і у випадку наявності грошових коштів на підприємстві воно має право придбавати необоротні активи.

Покращенню контролю за ефективним використанням необоротних матеріальних активів повинно сприяти використання на практиці внутрішньогосподарської звітності про стан та рух таких активів, оскільки фінансова і статистична звітність з цих питань не є оперативними і не дозволяють приймати менеджерам та власникам підприємств ефективні й оперативні рішення щодо використання таких активів.

Висновки до розділу 2

Дослідивши методику й організацію обліку необоротних матеріальних активів, окреслено такі висновки:

1. Чинний перелік первинних документів з обліку основних засобів доцільно доповнити формою ОЗ-10 «Розрахунок зменшення, відновлення корисності основних засобів» на основі якої здійснювалися б облікові записи відповідно до вимог НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

2. Поділ необоротних активів за їх видами наведений в 1 розділі Балансу «Звіту про фінансовий стан» неузгоджений із номенклатурою синтетичних та

аналітичних рахунків, яка наведена в Інструкції №291 «про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій». Вважаємо, що в НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яким регламентується структура Балансу, доцільно внести зміни в плані забезпечення єдності переліку статей першого розділу активу Балансу із структурою його рахунків та субрахунків Інструкції №291.

3. Необхідно розмежовувати в обліку витрати і доходи від надзвичайних подій, включаючи військові дії, пов'язані із втратою необоротних і оборотних активів. Так, зокрема, витрати і доходи від втрат оборотних активів повинні відображатися відповідно на рахунках 94 «Інші витрати операційної діяльності» і 71 «Інший операційний дохід», а втрати необоротних активів – на рахунках 97 «Інші витрати» і 74 «Інші доходи».

4. Покращенню контролю за ефективним використанням необоротних матеріальних активів повинно сприяти використання на практиці внутрішньогосподарської звітності про стан та рух таких активів, оскільки фінансова і статистична звітність з цих питань не є оперативними і не дозволяють приймати менеджерам та власникам підприємств ефективні й оперативні рішення щодо використання таких активів.

5. Послідовність розміщення розділів Приміток до річної фінансової звітності (форма №5) повинна відповідати послідовності розміщення розділів і статей Балансу (Звіту про фінансовий стан), оскільки перша з названих звітностей є відповідним розшифруванням другої. Розділ XIII «Використання амортизаційних відрахувань» чинних Приміток до річної фінансової звітності є зайвим, оскільки на підприємствах нині амортизаційний фонд не створюється і у випадку наявності грошових коштів на підприємстві воно має право придбавати необоротні активи.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

3.1. Аналіз стану та руху необоротних матеріальних активів

Метою аналізу НМА є вивчення стану забезпеченості підприємства ними, оцінка ефективності їх використання та пошук резервів її підвищення. Основними завданнями аналізу необоротних матеріальних активів виступають:

- аналіз обсягу, динаміки і структури необоротних матеріальних активів;
- визначення технічного стану необоротних матеріальних активів, форм, темпів, методів оновлення таких активів;
- аналіз ефективності використання необоротних матеріальних активів;
- виявлення внутрішньовиробничих резервів підвищення ефективності використання необоротних матеріальних активів.

Інформаційною базою для проведення аналізу необоротних матеріальних активів виступають:

- а) планові дані: бізнес-план підприємства, план технічного розвитку;
- б) первинні документи: акт приймання-передачі основних засобів, акт на списання основних засобів, інвентарна картка обліку основних засобів, акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, картка обліку руху основних засобів, інвентарний список основних засобів, розрахунок амортизації основних засобів.
- в) інформація рахунків обліку 10 «Основні засоби», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» [34], 15 «Капітальні інвестиції» [34], 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» [34] та інші.
- г) облікові регістри: журнал 4, відомість 4.1 або електронні регістри, які їх замінюють;
- д) фінансова звітність: ф. №1 баланс (звіт про фінансовий стан), ф. № 2 «звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)» [49], ф. № 3 «звіт про власний капітал» [49], ф. № 5 Примітки до річної фінансової звітності (розділ 2 «Основні засоби», розділ 3 «Капітальні інвестиції»);
- е) статистична звітність: ф. №1-підприємство (річна) «Структурне обстеження підприємства», ф. №1-підприємство (коротка) (річна) «Структурне обстеження підприємства», ф.

11-ОЗ «Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)», форма № 2-кб (потужності) «Звіт про введення в дію основних фондів, будівель, споруд та потужностей»; є) інші джерела (результати попередніх аналітичних досліджень, дані про переоцінку основних засобів, проектно-кошторисна, технічна документація тощо).

Структуру і динаміку необоротних матеріальних активів проаналізуємо на основі даних БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Аналіз структури та динаміки основних засобів БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» за 2021 р.

Група основних засобів	Залишок на початок періоду		Надійшло за період		Вибуло за період		Залишок на кінець періоду	
	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %
<i>Пасивна частина основних засобів, в т.ч.:</i>	1490,6	9,49	-	-	-	-	1490,6	8,6
будинки, споруди, передавальні пристрої	1490,6	9,49	-	-	-	-	1490,6	8,6
Інвестиційна нерухомість	-	-	-	-	-	-	-	-
<i>Активна частина основних засобів, в т.ч.:</i>	14223,6	90,51	2718,3	100	1098,8	100	15843,1	91,4
транспортні засоби	6693	42,59	1128	41,5	88,9	8,09	7732,1	44,6
машини та обладнання	2144,9	13,65	536,3	19,73	55,8	5,07	2625,4	15,1
інструменти, прилади, інвентар	1394,2	8,87	349,4	12,85	57	5,19	1686,6	9,7
Інші основні засоби	2745,6	17,47	115,8	4,26			2861,4	16,5
<i>Інші необоротні матеріальні активи</i>	1245,9	7,93	588,8	21,66	897,1	81,65	937,6	5,4
Всього	15714,2	100	2718,3	100	1098,8	100	17333,7	100

Із даних таблиці 3.1, видно, що основну питому вагу в структурі необоротних матеріальних активів БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» на початок і кінець 2021 року займає активна частина НМА відповідно 90.51% і 91.4%. Позитивним в структурі НМА є те, що в складі активної частини НМА найбільшу питому вагу, як на початок звітнього періоду, так і на кінець звітнього періоду займають транспортні засоби відповідно 42.59% і 44.6%. Іншим позитивним моментом в структурі НМА є велика питома вага машин та обладнання, відповідно 13.65% і 15.1%. В звітньому 2021 році відбулось надходження активної частини НМА на суму 2718,3 тис. грн. Найбільшу питому вагу в складі НМА, які надійшли за звітній період теж займають відповідно транспортні засоби (1128 тис. грн., 41.5%), інші необоротні матеріальні активи (588.8 тис грн., 21.66%) і машини та обладнання (536.3 тис. грн., 19.73%). Найбільше вибуло у звітньому році інших необоротних матеріальних активів (897.1 тис. грн., 81.65%) та транспортних засобів (88.9 тис. грн., 8.09%).

Характеризуючи стан НМА на кінець року можна зазначити, що збільшилася активна частина НМА в порівнянні із початком року на 0.89%. Позитивним є те, що збільшилась питома вага транспортних засобів на 2.01% (44.6% – 42.56%), машин та обладнання на 1.45% (15.1% – 13.65%), інструментів, приладів та інвентаря на 0.83% (9.7% – 8.87%). Дещо зменшилася питома вага інших необоротних матеріальних активів 2.53% (7.93% - 5.4%), якими на базовому підприємстві є малоцінні необоротні матеріальні активи. Інвестиційна нерухомість, як структурний елемент НМА на базовому підприємстві відсутня.

Всі вищенаведені цифри говорять про позитивні зміни в структурі НМА БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» в 2021 році.

Оскільки, як видно із табл. 3.1, основні засоби займають найбільшу питому вагу, як в структурі БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд», так і в більшості вітчизняних підприємств в подальшому в своїй роботі ми зробимо акцент саме на аналізі цих активів.

Ступінь оновлення НМА характеризується коефіцієнтом оновлення, який визначається як співвідношення вартості засобів, що надійшли за період, що аналізується, до їх загальної вартості на кінець періоду. На БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» цей коефіцієнт за 2021 рік склав 15,68% ($2718,3/17333,7*100$), що свідчить про чимале відновлення НМА на підприємстві. Важливими для оцінки руху основних засобів є також коефіцієнт вибуття та коефіцієнт приросту НМА. Коефіцієнт вибуття відображає ступінь інтенсивності вибуття НМА з виробництва, і його розраховують як співвідношення вартості НМА, що вибули за певний проміжок часу, до вартості НМА на початок періоду. Цей коефіцієнт на базовому підприємстві дорівнює 6.99% ($1098,8/15714,2*100$). Коефіцієнт приросту визначається як співвідношення різниці між вартістю НМА на кінець і початок періоду до вартості НМА на початок періоду. На нашому підприємстві цей коефіцієнт за 2021 рік склав 10.3% ($((17333,7-15714,2)/15714,2*100)$). Коефіцієнт вибуття НМА свідчить про незначне вибуття цих засобів на підприємстві за звітний період. Як вже раніше зазначалося, воно відбулося за рахунок значного вибуття інших необоротних матеріальних активів та транспортних засобів.

Узагальнюючими показниками, що характеризують рівень забезпеченості підприємства НМА, є фондоозброєність та технічна озброєність праці.

Показник фондоозброєності праці розраховується як відношення середньорічної вартості НМА до середньоспискової чисельності робітників у найбільшу зміну. Коефіцієнт технічної озброєності праці визначається як відношення вартості виробничого обладнання до середньоспискового числа робітників у найбільшу зміну.

Технічний стан НМА визначають за його віковим складом, й «розраховують як співвідношення питомої ваги відповідних вікових груп у загальній кількості одиниць даного виду устаткування, а також за коефіцієнтами зносу та придатності» [32].

Коефіцієнт зносу НМА визначають як співвідношення величини зносу до первісної вартості НМА. На нашому підприємстві за 2021 рік він дорівнює

71.25% ($12350.5/17333.7*100$), а за 2020 рік 72.72% ($11427.6/15714.2*100$). Зменшення даного показника позитивно характеризує діяльність підприємства щодо вдосконалення матеріально-технічної бази виробництва, водночас цей показник свідчить, що необоротні матеріальні активи, якими є основні засоби на підприємстві суттєво зношені.

Коефіцієнт придатності НМА визначають шляхом співвідношення залишкової вартості НМА до їх первісної вартості. На базовому підприємстві за 2021 рік він дорівнює 28,75% ($4983,2/17333.7*100$), а за 2020 рік – 27,28% ($100 - 72.72$).

У процесі аналізу значення розрахованих показників порівнюється з даними минулих періодів, прогнозними, визначаються напрями їх змін. Крім того, темпи зростання фондоозброєності, технічної озброєності порівнюються з темпами зростання продуктивності праці. При цьому бажано, щоб темпи зростання продуктивності праці випереджали темпи зростання цих показників.

У табл. 3.2 наведено приклад аналітичної таблиці аналізу руху та технічного стану НМА на базовому підприємстві БМУ «Пробмуд» ТОВ «Тернопільбуд».

Таблиця 3.2

Аналіз руху та технічного стану НМА БМУ «Пробмуд» ТОВ «Тернопільбуд» за 2019-2021рр»

Показники	Роки			Відхилення 2021 р. від			
				2019 р.		2020 р.	
	2019	2020	2021	абсолютне	відносне, %	абсолютне	відносне, %
Коефіцієнт оновлення, %	14,22	14,76	15,68	1,46	10,27	0,92	6,23
Коефіцієнт вибуття, %	6,35	6,84	6,99	0,64	10,08	0,15	2,19
Коефіцієнт приросту, %	9,9	10,1	10,3	0,4	4,04	0,2	1,98
Коефіцієнт зносу, %	73,32	72,72	71,25	-2,07	-2.82	-1,47	-2.02
Коефіцієнт придатності, %	26,68	27,28	28,75	2,07	7.76	1,47	5.39

За даними табл. 3.2 видно, що в БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» є позитивна динаміка оновлення НМА за останні три звітних періоди. У 2021 році коефіцієнт оновлення склав 15.68%, що на 0.92% більше в порівнянні з 2020 роком і на 1.46% - в порівнянні з 2019 роком.

На базовому підприємстві має місце прискорене вибуття НМА, оскільки коефіцієнт вибуття в 2021 році є більшим в порівнянні з цим же коефіцієнтом за 2020 рік на 0.15% і в порівнянні з 2019 роком на 0.64%.

Позитивним моментом в роботі підприємства є зростання коефіцієнта приросту у 2021 році в порівнянні із 2020 роком на 0.2% і в порівнянні з 2019 роком на 0.4%.

Поряд із позитивними моментами у стані НМА базового підприємства слід зазначити, що названі активи на ньому суттєво зношені. Так в 2021 році коефіцієнт зносу склав 71.25%, хоча він має тенденцію до зменшення в порівнянні із попередніми роками.

Придатними до використання на базовому підприємстві в 2021 році було лише 28,75% НМА. Водночас слід зазначити, що коефіцієнт придатності НМА в БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» за останні роки має тенденцію до зростання, що є позитивним фактором в стані НМА.

3.2. Методика аналізу ефективності використання необоротних матеріальних активів.

Важливою складовою аналізу НМА є аналіз ефективності їх використання. Нині, в навчальній та науковій літературі відсутня чітка методика такого аналізу. Більшість такої літератури присвячена питанням аналізу ефективності використання основних засобів. Оскільки основні засоби є основною складовою необоротних матеріальних активів, то методика аналізу таких засобів повинна бути базисом аналізу ефективності використання НМА.

За словами Кулаковської Т.А. і Духової О.М. дослідження методичного апарату для оцінки ефективності використання та відтворення основних

виробничих фондів показав, що більшість методик сконцентровано на визначенні значень стандартних показників ефективності використання, стану та руху основних фондів у динаміці за декілька років. Серед групи таких показників: фондівіддача, фондоємність, фондорентабельність, коефіцієнт зносу та коефіцієнт придатності, коефіцієнт введення та коефіцієнт вибуття. Слід зазначити, що ці показники розраховуються відокремлено одне від одного, і кожна група показників характеризує зовсім різні процеси: стан, рух та ефективність використання [41, с.48]. На думку названих науковців, «такий підхід не дає змоги кількісно оцінити вплив процесу відтворення основних фондів на ефективність їх використання та пов'язати сучасний стан основних фондів із процесами відтворення та використання.»[41, с.48]. Частково погоджуючись із вищеназваними авторами щодо підходу до методики аналізу ефективності основних засобів, слід зазначити, що використовувати такий термін, як «основні фонди» нині є недоречним. На сьогоднішній день замість нього доцільно використовувати термін «основні засоби», який чітко прописаний в облікових стандартах.

Аналіз використання основних засобів, як основної складової НМА, може здійснюватися за такими етапами:

- 1) оцінюється ефективність використання основних засобів;
- 2) проводиться факторний аналіз показників ефективності;
- 3) відбувається пошук резервів підвищення ефективності використання основних засобів.

Зінченко О.В. і Зайцев А.Є., вважають, що такими етапами повинні бути:

- 1) аналіз стану основних засобів;
- 2) аналіз руху основних засобів;
- 3) аналіз ефективності використання основних засобів;
- 4) факторний аналіз показників використання основних засобів [33 , с.657]

На нашу думку, методика аналізу ефективності використання основних засобів не повинна включати в себе перших два із названих чотирьох етапів

науковцями. Ці етапи є етапами аналізу основних засобів загалом, а не аналізу їх ефективності.

За словами Подольської В.О. і Яріш О.В., «показники оцінки ефективності використання основних засобів поділяють на три групи: - узагальнюючі; - часткові; - техніко-експлуатаційні» [60. — 488 с.].

До узагальнюючих показників ефективності використання НМА відносять фондвіддачу, фондомісткість і рентабельність основних засобів, що дають змогу проаналізувати дві сторони економічної ефективності їх використання — кількісну і якісну.

Фондвіддача у вартісному вираженні, відповідно до визначення, яке наведено у Вікіпедії, розраховується як «відношення вартості виробленої продукції до середньорічної вартості основних засобів і показує загальну віддачу від використання кожної гривні, витраченої на основні засоби, тобто ефективність вкладення цих коштів. Збільшення фондвіддачі вказує на те, що це підприємство розвивається» [7].

Фондомісткість є оберненим показником до фондвіддачі і визначається як відношення середньорічної вартості НМА до вартості виробленої продукції і показує частку вартості НМА, яка припадає на кожну гривню продукції, що випускається.

Рентабельність НМА визначається шляхом ділення прибутку від основної діяльності на середньорічну вартість НМА і показує, скільки прибутку припадає на 1 грн. вартості НМА.

Часткові показники характеризують економічну ефективність використання окремих груп і елементів НМА. До них належать:

- фондвіддача активної частини основних засобів як відношення вартості виробленої продукції до середньорічної вартості активної частини НМА;
- фондомісткість активної частини НМА як відношення середньорічної вартості активної частини НМА до вартості виробленої продукції;
- рентабельність активної частини НМА як ділення прибутку від основної діяльності на середньорічної вартості активної частини НМА.

Зіставлення індексів фондівіддачі, фондомісткості і рентабельності НМА, розрахованих до вартості активної НМА, з індексом узагальнюючих показників дасть змогу встановити резерви росту фондівіддачі і рентабельності внаслідок кращого використання їх активної частини (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3

Аналіз фондівіддачі, фондомісткості та рентабельності НМА БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» за 2020-21рр.

<i>Показники</i>	<i>Минулий період</i>	<i>Звітний період</i>	<i>Відхилення</i>	
			<i>абсолютне</i>	<i>відносне, %</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Вартість випуску продукції, тис. грн.	42288,2	79066,3	36778,1	86,97
Прибуток (збиток), тис. грн.	17070,3	5315,3	-11755	-68,86
Середньорічна вартість НМА, тис. грн., в т.ч.: - активної частини	15714,2 14223,6	17333,7 15843,1	1619,5 1619,5	10,3 11,39
Фондовіддача, коеф., в т.ч.: - активної частини	2,69 2,97	4,56 4,99	1,87 2,02	69,52 68,01
Фондомісткість, коеф., в т.ч.: - активної частини	0,37 0,34	0,22 0,20	-0,15 -0,14	-40,54 -41,18
Рентабельність, %, в т.ч.: - активної частини	1,08 1,20	0,31 0,34	-0,77 -0,86	-71,3 -71,66

Із даних таблиці 3.3, видно, що фондівіддача НМА БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» в 2021 році в порівнянні із 2020 роком зросла на 1.87, а активної її частини на 2.02. Відносне відхилення по фондівіддачі відповідно становило 69,52% і 68,01%. Зростання фондівіддачі НМА в 2021 році свідчить про більш ефективне використання цього виду активів. Основним фактором збільшення фондівіддачі, як видно із таблиці, є суттєве збільшення обсягів виконаних БМР у 2021 році, в порівнянні із 2020 роком на 36778,1. Збільшення середньорічної вартості НМА в 2021 році, в порівнянні із 2020 роком негативно вплинуло на фондівіддачу.

Позитивними факторами у використанні НМА є зменшення фондомісткості НМА загалом на 0,15 і їх активної частини на 0,14.

Поряд із позитивними моментами в роботі базового підприємства щодо ефективності використання НМА в господарській діяльності слід відмітити і окремі недоліки. Зокрема, у базовому 2021 році зменшилася рентабельність НМА на 77%, а відносне відхилення складає 71,3%. Ще більше зменшення рентабельності мало місце щодо активної частини НМА. Так, рентабельність активної частини в 2021 році склала лише 34%, тоді як в попередньому 2020 році – 120%. Абсолютне відхилення рентабельності становило 86%, а відносне відповідно 71.66%. Погіршення показника рентабельності НМА пов'язане із значним зменшенням прибутку підприємства в 2021 році в порівнянні із 2020 роком. Це зменшення склало 11755 тис. грн.

В науковій літературі можна зустріти пропозиції з вдосконалення показників ефективності використання основних засобів як складової НМА. Так, зокрема, Кулаковська Т.А. і Духова О.М. пропонують: «як результуючий показник ефективності використання та відтворення основних фондів використовувати показник фондоємності, розрахований як відношення суми річних амортизаційних відрахувань до обсягу виробленої продукції у вартісному вираженні. У динаміці цей показник, на думку авторів, має знижуватися у разі підвищення ефективності використання основних фондів підприємства»[41, ст. 48]. На наш погляд, запропонований авторами показник можна використовувати на практиці, але замість терміну «основні фонди» в ньому доцільно використовувати термін «основні засоби», а замість терміну «сума річних амортизаційних відрахувань» - термін «річна сума зносу».

Мулик Т.О. здійснюючи аналіз ефективності використання основних засобів зазначає, що: «в економічній літературі наявні різні методики щодо проведення їх аналітичної оцінки. Необхідно на практиці застосовувати індивідуальний підхід, враховуючи виробничі та технологічні особливості підприємства. Потрібно здійснювати пошук напрямів поліпшення використання основних засобів, що можна здійснити за допомогою

впровадження заходів екстенсивного та інтенсивного навантаження» [48, с. 121].

Ткаченко А.М., Задніпряна Т. С., зазначають, що: «Для оцінки рівня ефективності відтворення основних фондів підприємства доцільно використовувати систему таких показників: показники, які характеризують технічний стан (відтворення) основних фондів; узагальнюючі показники використання основних фондів; часткові показники використання основних фондів. У цілому, сукупність резервів підвищення використання основних засобів виробництва може бути визначена за такими групами: технічне вдосконалення засобів праці; збільшення тривалості роботи машин та обладнання; покращення організації та управління виробництвом» [71].

Як вірно стверджує Гнатенко Є.П.: «Чинні методики аналізу використання основних засобів можуть і повинні удосконалюватись, оскільки лише таким чином можна сформулювати потужну аналітичну основу для прийняття управлінських рішень у сфері відтворення основних засобів» [10, с.104].

Вдосконалення аналізу ефективності використання НМА повинно здійснюватися шляхом проведення додаткових досліджень, щодо проведення факторного аналізу НМА, аналізу фінансування процесів відтворення НМА, що дасть можливість надати менеджменту і власникам підприємств більш повну інформацію про використання вищеназваних активів.

Висновки до розділу 3

1. Узагальнюючими показниками, що характеризують рівень забезпеченості підприємства НМА, є фондоозброєність та технічна озброєність праці. Показник фондоозброєності праці слід розраховувати як відношення середньорічної вартості НМА до середньоспискової чисельності робітників у найбільшу зміну. Коефіцієнт технічної озброєності праці в будівництві

доцільно визначати як відношення вартості будівельних машин та механізмів до середньоспискового числа робітників у найбільшу зміну.

2. Технічний стан основних засобів слід визначати за його віковим складом, що відображає співвідношення питомої ваги відповідних вікових груп у загальній кількості одиниць даного виду устаткування, а також за коефіцієнтами зносу та придатності. В БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» є позитивна динаміка оновлення НМА за останні три звітних періоди. У 2021 році коефіцієнт оновлення склав 15.68%, що на 0.92% більше в порівнянні з 2020 роком і на 1.46% - в порівнянні з 2019 роком. На підприємстві має місце прискорене вибуття НМА, оскільки коефіцієнт вибуття в 2021 році є більшим в порівнянні з цим же коефіцієнтом за 2020 рік на 0.15% і в порівнянні з 2019 роком на 0.64%. Позитивним моментом в роботі підприємства є зростання коефіцієнта приросту у 2021 році в порівнянні із 2020 роком на 0.2% і в порівнянні з 2019 роком на 0.4%. Водночас НМА на підприємстві суттєво зношені. В 2021 році коефіцієнт зносу склав 71.25%, хоча він має тенденцію до зменшення в порівнянні із попередніми роками.

3. Фондовіддача НМА БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» в 2021 році в порівнянні із 2020 роком зросла на 1.87, а активної її частини на 2.02. Відносне відхилення по фондовіддачі відповідно становило 69,52% і 68,01%. Зростання фондовіддачі НМА в 2021 році свідчить про більш ефективне використання цього виду активів. Основним фактором збільшення фондовіддачі є суттєве збільшення обсягів виконаних БМР у 2021 році, в порівнянні із 2020 роком на 36778,1. Збільшення середньорічної вартості НМА в 2021 році, в порівнянні із 2020 роком негативно вплинуло на фондовіддачу. Позитивними факторами у використанні НМА є зменшення фондомісткості НМА загалом на 0,15 і їх активної частини на 0,14. Поряд із позитивними моментами в роботі базового підприємства щодо ефективності використання НМА в господарській діяльності слід відмітити і окремі недоліки. Зокрема, у базовому 2021 році зменшилася рентабельність НМА на 77%, а відносне відхилення складає 71,3%. Ще більше зменшення рентабельності мало місце

щодо активної частини НМА. Так, рентабельність активної частини в 2021 році склала лише 34%, тоді як в попередньому 2020 році – 120%. Абсолютне відхилення рентабельності становило 86%, а відносне відповідно 71.66%. Погіршення показника рентабельності НМА пов'язане із значним зменшенням прибутку підприємства в 2021 році в порівнянні із 2020 роком. Це зменшення склало 11755 тис. грн.

4. Вдосконалення аналізу ефективності використання НМА повинно здійснюватися шляхом проведення додаткових досліджень, щодо проведення факторного аналізу НМА, аналізу фінансування процесів відтворення НМА, що дасть можливість надати менеджменту і власникам підприємств більш повну інформацію про використання вищеназваних активів.

ВИСНОВКИ

В результаті вивчення та опрацювання законів України, нормативних та інструктивних документів, а також наукової літератури з питань обліку та аналізу необоротних матеріальних активів ми прийшли до таких висновків:

1. Визначення терміну «необоротні активи» у НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» вимагає вдосконалення, оскільки в ньому відсутній основний критерій поділу активів на необоротні та оборотні, яким є термін майбутньої експлуатації. Відсутність цього визначення в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та в низці нормативних та інструктивних документів пов'язаних з обліком таких активів призводить до спірних моментів в практиці обліку необоротних активів. У зв'язку з цим пропонуємо у всіх законодавчих, нормативних та інструктивних документах навести єдине визначення терміну «необоротні активи».

2. В наказі про облікову політику підприємств доцільно проставляти вартісну межу між основними засобами та малоцінними необоротними активами, яка передбачена Податковим кодексом України, що забезпечить узгодженість бухгалтерського та податкового обліку основних засобів.

3. Чинний перелік первинних документів з обліку основних засобів доцільно доповнити формою ОЗ-10 «Розрахунок зменшення, відновлення корисності основних засобів» на основі якої здійснювалися б облікові записи відповідно до вимог НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

4. Поділ необоротних активів за їх видами наведений в 1 розділі Балансу «Звіту про фінансовий стан» неузгоджений із номенклатурою синтетичних та аналітичних рахунків, яка наведена в Інструкції №291 «про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій». Вважаємо, що в НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яким регламентується структура Балансу, доцільно внести зміни в плані забезпечення єдності переліку статей першого

розділу активу Балансу із структурою його рахунків та субрахунків Інструкції №291.

5. Необхідно розмежовувати в обліку витрати і доходи від надзвичайних подій, включаючи військові дії, пов'язані із втратою необоротних і оборотних активів. Так, зокрема, витрати і доходи від втрат оборотних активів повинні відображатися відповідно на рахунках 94 «Інші витрати операційної діяльності» і 71 «Інший операційний дохід», а втрати необоротних активів – на рахунках 97 «Інші витрати» і 74 «Інші доходи».

6. Покращенню контролю за ефективним використанням необоротних матеріальних активів повинно сприяти використання на практиці внутрішньогосподарської звітності про стан та рух таких активів, оскільки фінансова і статистична звітність з цих питань не є оперативними і не дозволяють приймати менеджерам та власникам підприємств ефективні й оперативні рішення щодо використання таких активів.

7. Послідовність розміщення розділів Приміток до річної фінансової звітності (форма №5) повинна відповідати послідовності розміщення розділів і статей Балансу (Звіту про фінансовий стан), оскільки перша з названих звітностей є відповідним розшифруванням другої. Розділ XIII «Використання амортизаційних відрахувань» чинних Приміток до річної фінансової звітності є зайвим, оскільки на підприємствах нині амортизаційний фонд не створюється і у випадку наявності грошових коштів на підприємстві воно має право придбавати необоротні активи.

8. Узагальнюючими показниками, що характеризують рівень забезпеченості підприємства НМА, є фондоозброєність та технічна озброєність праці. Показник фондоозброєності праці слід розраховувати як відношення середньорічної вартості НМА до середньоспискової чисельності робітників у найбільшу зміну. Коефіцієнт технічної озброєності праці в будівництві доцільно визначати як відношення вартості будівельних машин та механізмів до середньоспискового числа робітників у найбільшу зміну.

9. Технічний стан основних засобів слід визначати за його віковим складом, що відображає співвідношення питомої ваги відповідних вікових груп у загальній кількості одиниць даного виду устаткування, а також за коефіцієнтами зносу та придатності. В БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» є позитивна динаміка оновлення НМА за останні три звітних періоди. У 2021 році коефіцієнт оновлення склав 15.68%, що на 0.92% більше в порівнянні з 2020 роком і на 1.46% - в порівнянні з 2019 роком. На підприємстві має місце прискорене вибуття НМА, оскільки коефіцієнт вибуття в 2021 році є більшим в порівнянні з цим же коефіцієнтом за 2020 рік на 0.15% і в порівнянні з 2019 роком на 0.64%. Позитивним моментом в роботі підприємства є зростання коефіцієнта приросту у 2021 році в порівнянні із 2020 роком на 0.2% і в порівнянні з 2019 роком на 0.4%. Водночас НМА на підприємстві суттєво зношені. В 2021 році коефіцієнт зносу склав 71.25%, хоча він має тенденцію до зменшення в порівнянні із попередніми роками.

10. Фондовіддача НМА БМУ «Промбуд» ТОВ «Тернопільбуд» в 2021 році в порівнянні із 2020 роком зросла на 1.87, а активної її частини на 2.02. Відносне відхилення по фондовіддачі відповідно становило 69,52% і 68,01%. Зростання фондовіддачі НМА в 2021 році свідчить про більш ефективне використання цього виду активів. Основним фактором збільшення фондовіддачі є суттєве збільшення обсягів виконаних БМР у 2021 році, в порівнянні із 2020 роком на 36778,1. Збільшення середньорічної вартості НМА в 2021 році, в порівнянні із 2020 роком негативно вплинуло на фондовіддачу. Позитивними факторами у використанні НМА є зменшення фондомісткості НМА загалом на 0,15 і її активної частини на 0,14. Поряд із позитивними моментами в роботі базового підприємства щодо ефективності використання НМА в господарській діяльності слід відмітити і окремі недоліки. Зокрема, у базовому 2021 році зменшилася рентабельність НМА на 77%, а відносне відхилення складає 71,3%. Ще більше зменшення рентабельності мало місце щодо активної частини НМА. Так, рентабельність активної частини в 2021 році склала лише 34%, тоді як в попередньому 2020 році – 120%. Абсолютне

відхилення рентабельності становило 86%, а відносне відповідно 71.66%. Погіршення показника рентабельності НМА пов'язане із значним зменшенням прибутку підприємства в 2021 році в порівнянні із 2020 роком. Це зменшення склало 11755 тис. грн.

11. Вдосконалення аналізу ефективності використання НМА повинно здійснюватися шляхом проведення додаткових досліджень, щодо проведення факторного аналізу НМА, аналізу фінансування процесів відтворення НМА, що дасть можливість надати менеджменту і власникам підприємств більш повну інформацію про використання вищеназваних активів.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безверхий К.В. Особливості бухгалтерського обліку за національними та міжнародними стандартами: порівняльний аспект. *Облік і фінанси*. 2014. № 2. С. 8–13.
2. Бондар М.І., Бондар Т.А.. Облік вибуття інвестиційної нерухомості. *Теорія інвестицій*. 2009. № 22. С. 18-22. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/22_2009/7.pdf
3. Бублик С.Я. Особливості визнання та обліку малоцінних необоротних матеріальних активів. *Облік і фінанси АПК: освітній портал*. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/osoblivosti-viznannya-ta-obliku-malocinnih-neoborotnih-materialnih-aktiviv.html>
4. Бутинець Ф. Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку: навч. посіб. для студентів спец. 7.050106 «Облік і аудит». Житомир: ЖДТІ, 1999. Ч. I. 928 с.
5. Бутинець Ф. Ф., Горецька Л. Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних. Навчальний посібник для студентів. Житомир: ПП «Рута», 2002. 544 с.
6. Бухгалтерський та фінансовий облік в таблицях та рисунках: уклад.: Кужель В. В. та ін. Умань: АЛІМІ, 2018. 248 с.
7. Вікіпедія. Фондовіддача. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%A4%D0%BE%D0%BD%D0%B4%D0%BE%D0%B2%D1%96%D0%B4%D0%B4%D0%B0%D1%87%D0%B0>
8. Войнаренко М.П., Пономарьова Н.А., Замазій О.В. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2010. 488 с.
9. Волосовська О. А. Облікова політика щодо основних засобів. *Вісник університету «Україна». Серія : Економіка, менеджмент, маркетинг*. 2019. № 3. С. 85-93.
10. Гнатенко Є. П. Алгоритм аналізу основних виробничих засобів на підприємстві. *Економічний аналіз*. 2016. Том 26. № 1. С. 99-105. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/13265/1/16.pdf>

11. Гнатюк А.А. Новий погляд на класифікацію необоротних матеріальних активів в умовах кризи. *Modern Economics*. 2021. № 25. С. 46-51. URL: <http://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/8979/1/hnatiuk.pdf>
12. Головай Н. М., Ясишена В. В. До питання формування облікової політики як фактора управління діяльністю суб'єкта господарювання. *Ефективна економіка*. 2018. № 4 URL : http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/4_2018/40.pdf.
13. Гурова К.Д. Економічний аналіз: методологія, організація, методика, практикум : навч. посіб. 3-тє вид., перероб. та допов. Харків: Вид-во Іванченка І. С., 2019. 328 с.
14. Дем'яненко М. Я., Євтушенко С. М. Проблеми амортизації в аграрному секторі АПК (обліково-фінансовий аспект) : монографія, Київ: ННЦ ІАЕ, 2006. 178 с.
15. Дем'янюк І.В. Класифікація необоротних активів. *Проблеми економіки, менеджменту та сільської кооперації*: матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. Львів 2015. С. 336-339. URL: <http://lnau.lviv.ua/lnau/attachments/2888.pdf#page=336>
16. Довжик О.О., Гапонюк А.І. Особливості обліку основних засобів у сучасних умовах господарювання. *Інфраструктура ринку*. Випуск 25. 2018. С. 803-807.
17. Економічний аналіз. Навчальний посібник / В.М. Серединська, О.М. Загородна, Р.В.Федорович. Тернопіль: Видавництво Астон, 2010. 623 с.
18. Економічний аналіз: Навч. посібник. / Н.А. Волкова, Р.М. Волчек, О.М. Гайдаєнко та ін. Одеса: ОНЕУ, ротاپронт. 2015. 310 с.
19. Економічний аналіз: теорія і практика: навч.-метод. посіб. / А. В. Рибчук [та ін.]. Херсон : ОЛДІ-ПЛЮС, 2020. 219 с.
20. Енциклопедія сучасної України. Амортизація. URL: http://esu.com.ua/search_articles.php?id=44014

21. Євростат. Перехресна класифікація основних засобів за галузевою ознакою та за фондом. URL: <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitViewTableAction.do>

22. Єгорова О. В., Дорогань-Писаренко Л. О., Литвин О. Ю. Аналіз господарської діяльності: [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів аграрного профілю] / Полтава : РВВД ПДАА, 2016. 308 с.

23. Жарікова О.О. Первинний облік основних засобів: удосконалення типових форм. *Вісн. СевНТУ*. Серія: Економіка і фінанси : зб. наук. пр. 2011. Вип. 116. С. 56–58. URL: http://archive.nbu.gov.ua/porta1/natural/Vsntu/econom/2011_116/2011_116/116_09.pdf

24. Задорожний З. Проблемні питання якості інформації бухгалтерського і управлінського обліку малоцінних активів. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. Вип. 1. С. 115–124.

25. Задорожний З.В., Гугул Г.І., Лещин Л.Г. Податковий облік. Тернопіль: Економічна думка, 2005. 288 с.

26. Задорожний З.В., Кафка С. Особливості діяльності підприємств нафтогазової промисловості та їх вплив на облік необоротних матеріальних активів. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2017. Випуск 3. С. 127-140.

27. Задорожний З.В., Ковальчук Є.К., Панасюк В.М., Бродовський В.Ю. Облік і звітність за міжнародними стандартами. Тернопіль: ВПЦ "Економічна думка ТНЕУ", 2011. 660 с.

28. Задорожний М.З. Актуальні питання обліку необоротних матеріальних активів. *Інструменти бухгалтерського обліку для бізнесу в соціальних мережах*, 14 листопада 2022 р. Тернопіль: ЗУНУ, 2022.

29. Задорожний М.З. Проблемні аспекти обліку необоротних активів. *Облік, оподаткування і контроль діяльності суб'єктів господарювання в умовах кризових явищ*: матеріали науково-практичного круглого столу з міжнародною участю, 15 червня 2022 р. Тернопіль: ЗУНУ, 2022. С. 16-18.

30. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 1999р. з наступними змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

31. Зачківська М.І., Пасінович І. І. Економічний аналіз: навч. посіб. Львів: Растр- 7, 2022. 254 с.

32. Зінкевич О.В. Удосконалення методичних аспектів обліку вибуття необоротних активів. *Вісник Львівської комерційної академії*. 2011. Випуск 35. С. 153-156. URL : http://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/pidrozdily/Naukovi_Vydannya/Vydan_Ekon/Docs/Visnyk_Ekonomika_Vypusk35.pdf#page=153

33. Зінченко О.В., Зайцев А.Є., Організаційно-методичні питання аналізу основних засобів на підприємстві. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2018. Вип. 6 (17) URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/17_2018/116.pdf

34. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

35. Кальна Т. А. Прийоми фінансового аналізу: переваги та недоліки. *Економічний аналіз*. 2014. Том 15. № 2. С. 13-18.

36. Карпенко В., Вінниченко О., Петрикiва О. Удосконалення бухгалтерського обліку основних засобів підприємств. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2021. № 1. С. 108-115.

37. Кафка С.М. Облік надходження необоротних активів та формування їх первісної вартості. *Ефективна економіка*. 2017. №4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5549>

38. Кіндрацька Л. М. Теорія бухгалтерського обліку : сучасні реалії оновлення. *Бух. облік і аудит*. 2008. № 12. С. 30-33.

39. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні : монографія / З.-М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, І. Я. Омецінська та ін. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 320 с.

40. Косовиць Л. Облік основних засобів за МСФЗ. *Головбух*. 2008. № 35. С. 17–23.
41. Кулаковська Т.А., Духова О.М. Оцінка ефективності використання та відтворення основних фондів підприємств: методичний аспект. *Економіка та управління національним господарством*. 2018. Вип. 25 URL: http://bses.in.ua/journals/2018/25_2018/12.pdf
42. Леонова Ю.О. Особливості обліку основних засобів в умовах дії Податкового кодексу України. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Вип. 16. С. 872-876.
43. Малікова І. П. Аналіз використання основних засобів на підприємствах у сучасних економічних реаліях. *Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка*. 2018. Т. 23, Вип. 5. С. 172-176.
44. Малоцінні необоротні матеріальні активи: нюанси обліку. *Баланс-Бюджет*. 2019. № 39. URL: <https://balance.ua/news/post/malocennye-neoborotnyue-materialnyie-aktivy-nyuansy-ucheta>
45. Матієшин М.М. Сутність обліково-аналітичного забезпечення процесу експлуатації основних засобів будівельних підприємств. *Держава та регіони*. 2014. № 3. С. 90–94.
46. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів від 30.09.2003 р. № 561. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>
47. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text
48. Мулик Т.О. Аналіз основних засобів підприємства. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2020. Вип. 46. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2020/46_2020_ukr/21.pdf
49. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено Наказом МФУ від 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

50. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text>

51. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів», затверджено Наказом МФУ від 24.12.2004 № 817. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>

52. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено Наказом МФУ від 27.04.2000 № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

53. Озеран А. В., Коршикова Р.С. Гармонізація вимог П(С)БО України із МСФЗ щодо обліку основних засобів. *Незалежний аудитор. Науково-практичне видання*. 2016. № 15 (I). С. 54-61.

54. Озерова О. Продаж основних засобів, які амортизовані на 50 відсотків і більше. *Бібліотека головбуха*. 2013. № 3 (149). 163 с.

55. Парасій-Вергуненко І. М. Аналіз господарської діяльності : підручник / І. М. Парасій-Вергуненко ; за ред. Л. М. Кіндрацької. К. : КНЕУ, 2016. 629 с.

56. Петренко А.Я., Попова В.Д. Організація обліку основних засобів та шляхи її вдосконалення. *Економіка і суспільство*. 2018. Випуск 18. С. 994-1001.

57. Пирець Н.М., Псюк Ю.А. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку основних засобів. *Інноваційна економіка*. 2013. № 6. С. 325–330. URL: [file:///C:/Users/Mather/Downloads/inek_2013_6_79%20\(1\)](file:///C:/Users/Mather/Downloads/inek_2013_6_79%20(1)).

58. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>

59. Плахтій Т.Ф. Облік витрат на ремонт та модернізацію основних засобі: Бухгалтерські та податкові наслідки. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 4

60. Подольська В.О., Яріш О.В. Фінансовий аналіз: Навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2007.

61. Показники балансу великих та середніх підприємств за видами економічної діяльності станом на 30 червня 2020 року. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2020/fin/sbp/sbp_u/sbp_220_u.htm

62. Потриваєва Н.В. Сучасні проблеми обліку основних засобів в системі діючого законодавства. *Інноваційна економіка*. 2014. № 3. С. 228–232.

63. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ Державного комітету статистики України від 02.09.2014 № 879. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

64. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 13.09.2016 р. № 818. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16#Text>

65. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04#Text>

66. Святенко І.М. Формування облікової політики підприємства відносно обліку основних засобів. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва*. 2014. № 1. С. 143–147.

67. Семеген Л. Методика обліку витрат на поліпшення та утримання інших необоротних матеріальних активів. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 321-325.

68. Семенець А. О., Саєнко Н. М. Деякі особливості обліку основних засобів на підприємстві. *Економіка. Фінанси. Право*. 2018. № 8(1). С. 10-12.

69. Семенов Г.А., Панченко О.М., Птицина Л.А. Гармонізація обліку та фінансової звітності промислового підприємства щодо міжнародних стандартів. *Держава та регіони*. 2009. № 1. С. 195-199.

70. Сук Л. К., Сук П. Л. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ : Університет «Україна», 2019. 529 с.

71. Ткаченко А.М., Задніпрянна Т.С. Особливості визначення показників ефективності використання основних засобів підприємства. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності*. 2014. Вип. 1(10). URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/72006701.pdf>
72. Тютюнник Ю. М., Дорогань-Писаренко Л. О., Тютюнник С. В. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / 2-ге вид., змін. і допов. Полтава: Астроя, 2020. 434 с.
73. Утенкова К.О. Облік основних засобів за національними і міжнародними стандартами. *Облік і фінанси*. 2014. № 2. С. 79-83.
74. Фатенок-Ткачук А.О. Фінансовий облік I, II: навч. посіб. Вид. 3-тє, змін. та допов. Луцьк : Вежа-Друк, 2021. 551 с.
75. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний [та ін.]. Тернопіль: ТНЕУ, 2019. 478 с.
76. Фінансовий облік: підручник / [Я. Д. Крупка та ін.] ; Західноукр. нац. ун-т. Вид. 2-ге, допов. та перероб. Тернопіль : ЗУНУ, 2020. 481 с.
77. Фінансовий облік: підручник: у 2 ч. Ч. 1, М.І. Бондар, В.І. Єфіменко, Л.Г. Ловінська та ін. / за заг. ред. М.І. Бондаря та Л.Г. Ловінської. К.: КНЕУ, 2012. 553 с.
78. Яковишина Н. А., Яковенко К. А. Теоретичні основи обліку основних. *Молодий вчений*. 2018. № 5(2). С. 779-782.
79. Ясишена В. В. Удосконалення окремих питань щодо методології бухгалтерського обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2020. № 1 (45). С. 124–130.
80. Ясишена В.В. Проблемні аспекти методології та організації обліку нематеріальних активів: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2020. 330 с. URL : <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/.pdf>
81. Khorunzhak N., Zadorozhnyi Z, Semenyshena N. The institutionalization of accounting: the impact of national standards on the development of economies. *Independent Journal of Management & Production*. 2020. Том 11. Випуск 8. С. 695-711.