

**Міністерство освіти і науки України**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет обліку і аудиту**  
**Кафедра обліку у виробничій сфері**

**Кравчук Наталія Володимирівна**  
**ОБЛІК І АНАЛІЗ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА /**  
**ACCOUNTING AND ANALYSIS OF NON-CURRENT ASSETS**  
**Спеціальність 8.03050901 – облік і аудит**

**Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»**

Студента групи ОІСм-21  
Кравчук Н.В.

---

підпис

Науковий керівник  
к.е.н., ст. викладач Богуцька  
Л.Т.

---

підпис

Дипломну роботу допущено до  
захисту

«\_\_» \_\_\_\_\_ 201\_\_ р.  
Зав. кафедри

---

Прізвище, ініціали

Підпис

**Тернопіль – 2017**

## ЗМІСТ

<b>Вступ</b>	3
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ</b>	6
1.1. Економічний зміст необоротних активів як об'єкта обліку	6
1.2. Оцінка і класифікація необоротних активів	19
<b>Висновки до розділу 1</b>	36
<b>РОЗДІЛ 2. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ</b>	37
2.1. Організація первинного обліку необоротних активів	37
2.2. Методика синтетичного і аналітичного обліку необоротних активів	55
2.3. Порядок відображення в системі бухгалтерського обліку амортизації і зносу необоротних активів	76
2.4. Методика обліку витрат на поліпшення матеріальних необоротних активів	97
<b>Висновки до розділу 2</b>	113
<b>РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ</b>	116
3.1. Завдання та організація аналізу динаміки, структури і технічного стану необоротних активів	116
3.2. Методика аналізу ефективності використання необоротних активів та завдання їх підвищення	126
<b>Висновки до розділу 3</b>	132
<b>Висновки</b>	134
<b>Список використаних джерел</b>	139
<b>Додатки</b>	152

## ВСТУП

**Актуальність теми** зумовлена тим, що у результаті реформування системи обліку зазнала суттєвих змін методика обліку необоротних активів. Проблема його удосконалення знаходиться в центрі уваги, тому що значною мірою визначає можливості ефективного використання необоротних активів та оптимізації пов'язаних з цим витрат.

Відповідно до положень Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» інформацію про необоротні активи має надавати система бухгалтерського обліку та сформована на основі її даних фінансова звітність. Із введенням в дію П(С)БО вітчизняні підприємства одержали нові можливості у формуванні облікової політики стосовно необоротних активів. Однак, деякі норми стандартів носять загальний характер, що ускладнює їх практичну реалізацію. Так, повною мірою не розкрито ні у законодавчих актах, ні у наукових працях тлумачення сутності необоротних активів. Також недосконалість способів оцінки результатів поліпшення необоротних активів значно ускладнює облік витрат на їх відновлення та поліпшення. Ці та інші проблеми в обліку та аналізу необоротних активів зумовлюють необхідність розробки нових підходів до організації і методики обліку та аналізу необоротних активів.

Необоротні активи мають значну питому вагу в загальній сумі активів підприємства, є одним із найважливіших об'єктів фінансового: обліку, що вимагає контролю за їх рухом, організацією синтетичного та аналітичного обліку, визначенням зносу (амортизації), проведенням ремонту, модернізації, оновлення застарілих і технічно недосконалих об'єктів.

Проблеми обліку та аналізу необоротних активів займають значне місце в дослідженнях провідних вітчизняних та зарубіжних науковців. Вагомий вклад в розвиток теорії та методики обліку і аналізу необоротних активів внесли провідні дослідники: Л. Т. Богуцька, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, З. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, М. В. Кужельний, Л. Г. Ловінська, Є.В. Мних,

Н. В. Починок, М. В. Півторак, В. В. Сопко, В. Г. Швець та інші. Однак, аспекти обліку і аналізу необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів досліджені недостатньо. Неповне розкриття досліджуваних питань в науковій літературі, а також їх практична значущість обумовили вибір теми дипломної роботи.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дипломної роботи є розробка обґрунтованих пропозицій та рекомендацій щодо удосконалення методики обліку і аудиту необоротних активів на досліджуваному підприємстві.

Досягнення вказаної мети передбачає вирішення таких завдань:

- вивчення економічної сутності необоротних активів в Україні та за кордоном;
- дослідження підходів до класифікації необоротних активів;
- вивчення порядку відображення в обліку інформації про рух необоротних активів на підприємстві;
- дослідження порядку обліку витрат на амортизацію, на ремонт та інші поліпшення;
- проведення економічного аналізу забезпеченості необоротними активами та економічної ефективності їх використання.

**Об'єктом дослідження** є облік і аналіз необоротних активів на Товаристві з обмеженою відповідальністю «СТІРОЛ» (далі за текстом ТОВ «СТІРОЛ»).

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів щодо ведення обліку та економічного аналізу необоротних активів.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дослідження є системний підхід до розкриття економічної сутності необоротних активів та процесу їх обліку та аналізу. Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних та зарубіжних економістів з обліку та аналізу необоротних активів, законодавчі та нормативні акти України, інструктивні матеріали, та фінансова звітність ТОВ «СТІРОЛ». Вирішення поставлених завдань

досягнуто на основі застосування загальнонаукових методів: наукової абстракції, індукції та дедукції, аналізу та синтезу, порівняння, вибіркового обстеження й групування, а також економіко-статистичних прийомів дослідження.

**Наукова новизна** проведеного дослідження полягає в теоретично-методичному обґрунтуванні, а також вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконалюванням обліку та аналізу об'єктів необоротних активів.

**Практичне значення** одержаних результатів полягає в розробці основних напрямків і практичних рекомендацій з удосконалення методики обліку необоротних активів, їх оцінки та нарахування амортизації, методики проведення економічного аналізу необоротних активів.

**Обсяг та структуру дипломної роботи.** Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний текст викладено на 137 сторінках, робота містить 33 рисунків та 11 таблиць.

**Апробація результатів дослідження.** За результатами дослідження опубліковано статтю у збірнику наукових праць студентів «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (Тернопіль, 2016).

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ

### НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

#### 1.1. Економічний зміст необоротних активів як об'єкта обліку

Матеріально-технічною основою господарської діяльності підприємства є його активи. Обсяг активів залежить від розмірів підприємства та характеру його діяльності. Роль необоротних активів у процесі виробництва, особливості їх відтворення в умовах ринкових відносин зумовлює особливі вимоги до складу інформації про їх наявність, рух, стан і використання. Сучасна ринкова система управління потребує більш оперативної і комплексної інформації про необоротні активи. Система обліку повинна бути побудована таким чином, щоб максимально забезпечити необхідною інформацією, в якій виникає потреба.

Наукові дослідження неможливі без чіткого визначення термінології. З розвитком світової економіки та бухгалтерського обліку відбувається чітке формулювання облікових понять та категорій. Категорія «необоротні активи» появилась в економічній науці, зокрема у системі обліку з прийняттям національних положень (стандартів) з бухгалтерського обліку, що розроблені на основі міжнародних стандартів. Відповідно до вказаних положень ресурси (активи) за функціональною участю в діяльності підприємства поділяються на оборотні і необоротні. До оборотних активів підприємства належать грошові кошти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації протягом терміну меншого ніж дванадцяти місяців з дати балансу. Необоротними ж активами є всі активи, що не є оборотними [91].

Необоротними активами є активи, період корисного використання яких перевищує один рік. До необоротних активів належать: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довготермінові

фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, довготермінова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи [91].

Однією з найважливіших складових необоротних активів є основні засоби [129, с. 22]. Склад необоротних активів також включають ще такі активи: незавершене будівництво, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, довгострокові біологічні активи та інші необоротні активи схематично зображено на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Склад необоротних активів

Проте історія виникнення поняття «необоротні активи» сягає значно давніших часів. Варто відмітити те, що в економічній теорії та юриспруденції називають капіталом, у бухгалтерському обліку носить іншу назву – активи. Тому вважається, що однією з теорій виникнення поділу усіх наявних активів на дві складові – оборотні та необоротні (основні) – є класичний поділ капіталу Карлом Марксом на оборотний і основний. Проте, на думку М. В. Півторака, застосування терміну «необоротні активи» у такому розумінні є не зовсім коректним щодо тих об'єктів, які він об'єднує. Адже

автор відзначає, що єдиним активом, який має необоротний характер, є земля. Виходячи з цього, він пропонує поділяти активи на основні й оборотні, що відповідатиме класичному принципу поділу капіталу [110, с. 5].

Для розуміння сутності необоротних активів варто звернутися до вчень провідних економістів. У їх працях бачимо, що вперше зазначений термін «основний капітал», який запропонував Адам Сміт. Він здійснив трактування капіталу як частини запасів продукції, яка не використана на споживання, що дає прибуток, або за допомогою якої при використанні праці створюються нові блага. Це у свою чергу дало вченому підставу визначити елементи структури капіталу у складі основного та оборотного капіталів. При цьому основний капітал (на противагу оборотному) характеризується тим, що приносить дохід (прибуток), не надходячи в обіг або не змінюючи власника. Він складається: – з будь-якого роду корисних машин і знарядь праці, що полегшують і зменшують працю; – з усіх дохідних будівель, таких як приміщення під крамниці, склади, майстерні, будинки: стайні, комори та ін.; – з поліпшень землі – усього того, що з вигодою витрачене на розчищення, осушення, огороження, удобрювання і приведення її до стану, найпридатнішого для обробці та окультурення; – з набутих і корисних здібностей усіх мешканців або членів суспільства [38]. Згідно думок А. Сміта, основний капітал первісно виникає і постійно поповнюється за рахунок оборотного і лише за допомогою та участю останнього приносить прибуток. Тобто, капітал – це рушійна сила економічного прогресу та його роль у тому, що зміни капіталу природним чином сприяють пропорційним змінам мінової вартості річного продукту землі та праці країни, реального багатства та доходу населення.

Д. Рікардо також досліджував питання сутності капіталу. Він визначав у своїх працях капітал не лише як провідний чинник розвитку продуктивних сил суспільства, а й як частину багатства будь якої країни, яка використовується у виробництві й складається з їжі, одягу, інструментів, сировини, машин, всього необхідного для того, щоб привести у рух працю.



Поділяючи капітал на основний і оборотний, Д. Рікардо виокремив критерій їх поділу – час обороту (відтворення) засобів виробництва. «Залежно від того, як швидко зношується капітал і як часто він вимагає відтворення, капітал зараховується до оборотного або до основного» – писав Д. Рікардо [116].

У марксистській школі теж приділена увага дослідженню поняттю «засоби праці» визначаючи їх як складову засобів виробництва. Марксистки при цьому мали на увазі речі, які людина використовує у процесі праці відповідно до своїх потреб [42]. Водночас вирішальна роль на всіх суспільно-економічних формаціях за їх судженнями належить механічним засобам праці, зокрема машинам, устаткуванню.

Уже сучасна економічна наука визначає засоби виробництва як створені у процесі виробництва всі види засобів праці і предметів праці, а капітал – як фактор, створений самою економічною системою. Поняття «засоби виробництва» – це один з тих факторів продуктивних сил, що сприяє перетворенню речовин природи у певну готову продукцію відповідно до наявних потреб людей, допомагає створювати матеріальні та духовні блага, дозволяє визначити зростання продуктивності суспільної праці; виробничі фонди, які за своїм матеріально-речовим складом поділяються на основні та оборотні.

У бухгалтерській науці ХХ ст. окремими науковцями було виокремлено поняття «основний капітал», яке ним цікаво трактувалося як сума пов'язаних статей активу, які повинні залишитися для розподілу між акціонерами після покриття всіх боргових зобов'язань [54].

Згідно з судженням Н. Грегорі Мэнкью, основним капіталом є накопичені, зароблені в минулому та використовувані в постійній діяльності засоби праці для виробництва нових видів продуктів, послуг чи товарів. Власниками такого основного капіталу виступають власне підприємства [82].

Проте, порівнюючи думки провідних економістів та вчених бухгалтерів помічаємо деякі розходження у судженнях щодо сутності

активів. Зокрема у бухгалтерському обліку наявна у підприємства частина засобів виробництва (або основний капітал, «необоротні активи») – термін, який виникає у процесі розвитку бухгалтерського обліку і є обліковою категорією – елементом балансу. Представники американської школи бухгалтерського обліку (Е. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда, Дж. Кеннінг) визначають необоротні активи як обліковий об'єкт, що містить правові й економічні характеристики та інформацію про минуле (що виникло в результаті проведених раніше господарських операцій) [130]. Необоротні (або непоточні, або довгострокові) активи можна також розглядати як інвестиції, розраховані на тривалий період. Тому на думку цих вчених до інвестицій у довгострокові активи вони відносять землю, будівлі та устаткування, які забезпечують подальшу працездатність підприємства. Тобто ці об'єкти використовуються досить тривалий час, при цьому зазнають поступового зношення.

Виходячи із наведеного вище, за своєю суттю необоротні (непоточні) активи – це такі немонетарні активи, призначення яких приносити підприємству доходи не за рахунок їх реалізації, а виключно за рахунок постійного використання у процесі виробництва (або при обслуговуванні процесів постачання, виробництва, збуту чи управління підприємством).

На противагу трактуванням закордонних економістів вітчизняна школа бухгалтерського обліку дає наступне узагальнене визначення необоротним активам: «це сукупність майнових цінностей підприємства, які багаторазово беруть участь у процесі господарської діяльності і які переносять на продукцію свою вартість частинами». Процес становлення цього визначення тривалий та розпочався з 50-х років ХХ ст. У цей час розвиток бухгалтерського обліку як науки отримав новий поштовх. Саме в цей час в обліковій теорії закріпилося нове поняття активів (у вигляді «господарських засобів» або «засобів господарювання»). На перший погляд до активів, за деяким виключенням, відносились ті ж ресурси підприємства, що й на заході. Але активи обліковувались без урахування критерію їх

корисності та дійсної вартості. Так, були такі запаси, які роками не використовувалися підприємством (запасні частини застарілих моделей машин та обладнання тощо), але все-одно обліковувалися на бухгалтерських рахунках та знаходили своє відображення у фінансовій звітності. Отже, інформація бухгалтерського обліку була недостовірною та не відображала реальної вартості активів.

У 60-х – початку 70-х років основною складовою необоротних активів визначалися основні засоби, тобто активи зі строком служби більше одного року, які на протязі всього строку використання зберігають свою натуральну форму, а в міру використання втрачають свою вартість, яка частинами переноситься на готовий продукт і повертається до власника в грошовому виразі у вигляді амортизації [106, с. 34].

Приблизно у 1994 р. у нормативних документах, які регламентували бухгалтерський облік, основні засоби уже розглядають як сукупність матеріально-речових цінностей, які використовуються у натуральній формі на протязі тривалого часу у сфері матеріального виробництва чи у невиробничій сфері. Це визначення основних засобів широко використовувалося бухгалтерами під час здійснення реформування системи бухгалтерського обліку України. Сьогодні нагальним питанням, що потребує вирішення є узгодження нормативних актів України й введення одного спільного тлумачення поняття необоротні активи, яке б у достатній мірі розкривало його зміст.

Розглянемо сучасну економічну сутність необоротних активів перш за все у вітчизняних нормативно-правових документах (рис. 1.2).

Становлення поняття необоротних активів починається із визначення суті основних засобів, яке проходило у декілька етапів і на завершальній стадії воно вже має більш чітке та окреслене значення, що дозволяє детальніше характеризувати активи підприємства.

Джерело	Визначення терміну	Примітка
НП(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Необоротні активи – всі активи, що не є оборотними. Оборотні активи – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу	таке визначення не конкретизує склад необоротних активів, а лише зводиться до ідентифікації необоротних активів за строком їх експлуатації
Правління Національного банку України	Необоротні активи – основні засоби (необоротні матеріальні активи) та нематеріальні активи	таке визначення необоротних активів зводиться до поділу необоротних активів на матеріальні та нематеріальні необоротні активи, тому не може бути використано для підприємств інших галузей
Міністерство економіки України	Необоротні активи – всі активи, що не є оборотними	дублює визначення необоротних активів у НП(С)БО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
Фонд державного майна України	Необоротні активи – матеріальні та нематеріальні ресурси, які закріплюються за підприємством на праві господарського відання чи праві оперативного управління і забезпечують провадження його основної діяльності та строк корисної експлуатації яких становить більше одного року або операційного циклу, якщо він більший ніж рік	дане визначення найповніше розкриває суть необоротних активів, порівняно із попередніми, оскільки окрім вищезгаданих характеристик вказує на необхідність права володіння чи користування необоротними активами суб'єктів господарської діяльності

Рис. 1.2. Економічна сутність необоротних активів у вітчизняній нормативно-правовій документації

Всебічний огляд літератури з фінансового обліку показує, що більшість авторів (О. В. Лишиленко, Н. М. Ткаченко, Ф. Ф. Бутинець) трактують поняття «основні засоби» дослівно із Положенням (стандартом) 7: «Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких становить більше одного року» [100].

Дещо відрізняється визначення у В. В. Сопко: «До основних засобів належать засоби праці, що експлуатуються довше ніж один рік і мають вартість понад встановлений ліміт; виняток становить лабораторне обладнання, для якого ліміт значно вищий; повністю і багаторазово беруть участь у процесі виробництва, переносять свою вартість на готову продукцію частинами у міру зносу» [121, с. 62-67].

Отже, підсумовуючи можна сказати, що критеріями визнання основних засобів в обліку є наступні (рис. 1.3).

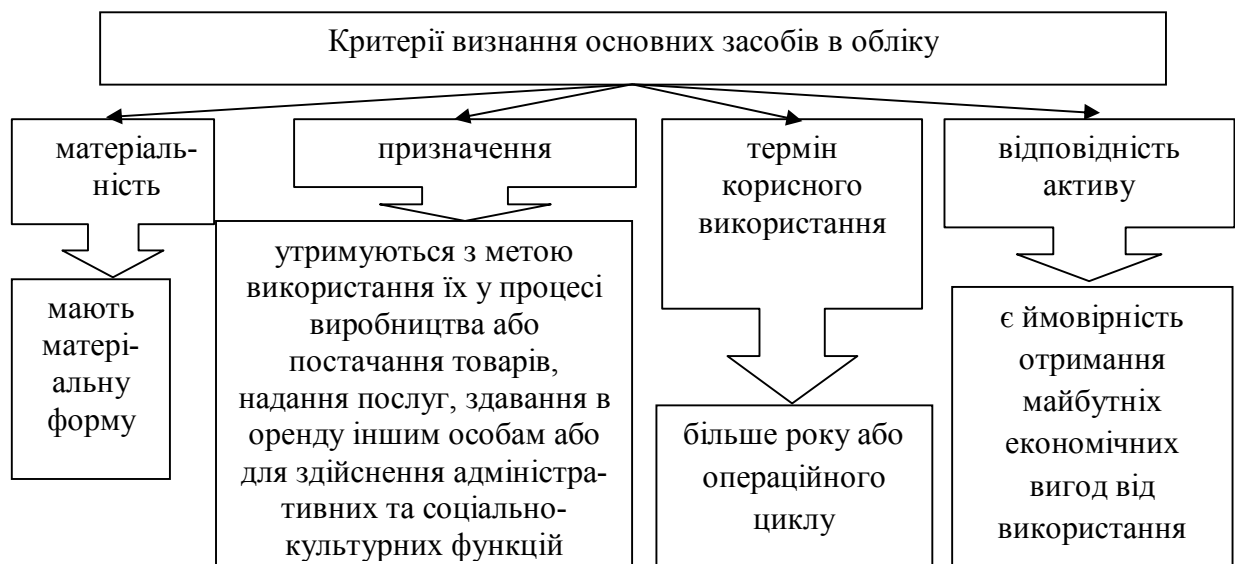


Рис. 1.3. Критерії визнання основних засобів в обліку

Тобто, до основних засобів в обліку належать практично всі матеріальні активи зі строком експлуатації більше року (або операційного

циклу, якщо він перевищує рік). Відповідно, вони потрапляють під дію П(С)БО 7 (якщо операції з ними не регулюють інші П(С)БО) [100].

До складу інших необоротних матеріальних активів відносяться ті матеріальні активи, які використовуються підприємством тривалий час (більше одного року), але вони не знайшли свого відображення в складі основних засобів. Зокрема до цієї групи активів відносять ті, які відіграють другорядну роль в діяльності підприємства, мають порівняно невелику вартість або їх наявність характерна тільки для окремих підприємств.

Незавершені капітальні інвестиції – це вкладення у будівництво, виготовлення основних засобів і інших необоротних матеріальних активів, їх реконструкцію, модернізацію або придбання, що проводиться підприємством. Сюди ж включаються і проплачені авансові платежі, які призначені для фінансування цього капітального будівництва.

Економічний зміст необоротних матеріальних активів окреслює їх значення для здійснення подальших відтворювальних процесів, а також функціонування та розвитку будь-якого виробництва. Адже зростання і вдосконалення засобів праці забезпечують безперервне підвищення технічної оснащеності та продуктивності праці виробничого персоналу. Тобто необоротні матеріальні активи є одним із факторів процесу виробництва. А останній здійснюється за умови поєднання робочої сили і засобів виробництва (засобів праці та предметів праці) [120].

Проте, як зазначають Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горицька, в більшості країн необоротні активи можна поділити на наступні загальні групи:

- матеріальні довгострокові активи;
- нематеріальні довгострокові активи;
- довгострокові фінансові інвестиції [14].

Тому, поряд із матеріальною складовою необоротних активів слід звернути увагу і на нематеріальні активи. Відповідно до п. 4 П(С)БО 8 нематеріальним активом є немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою

використання протягом періоду понад одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам [101]. Багато об'єктів, що відображаються на балансі підприємства, за своєю природою нематеріальні, але не всі вони відносяться до нематеріальних активів (наприклад, дебіторська заборгованість чи витрати майбутніх періодів). Тому визначення нематеріального активу варто розуміти так (рис. 1.4).

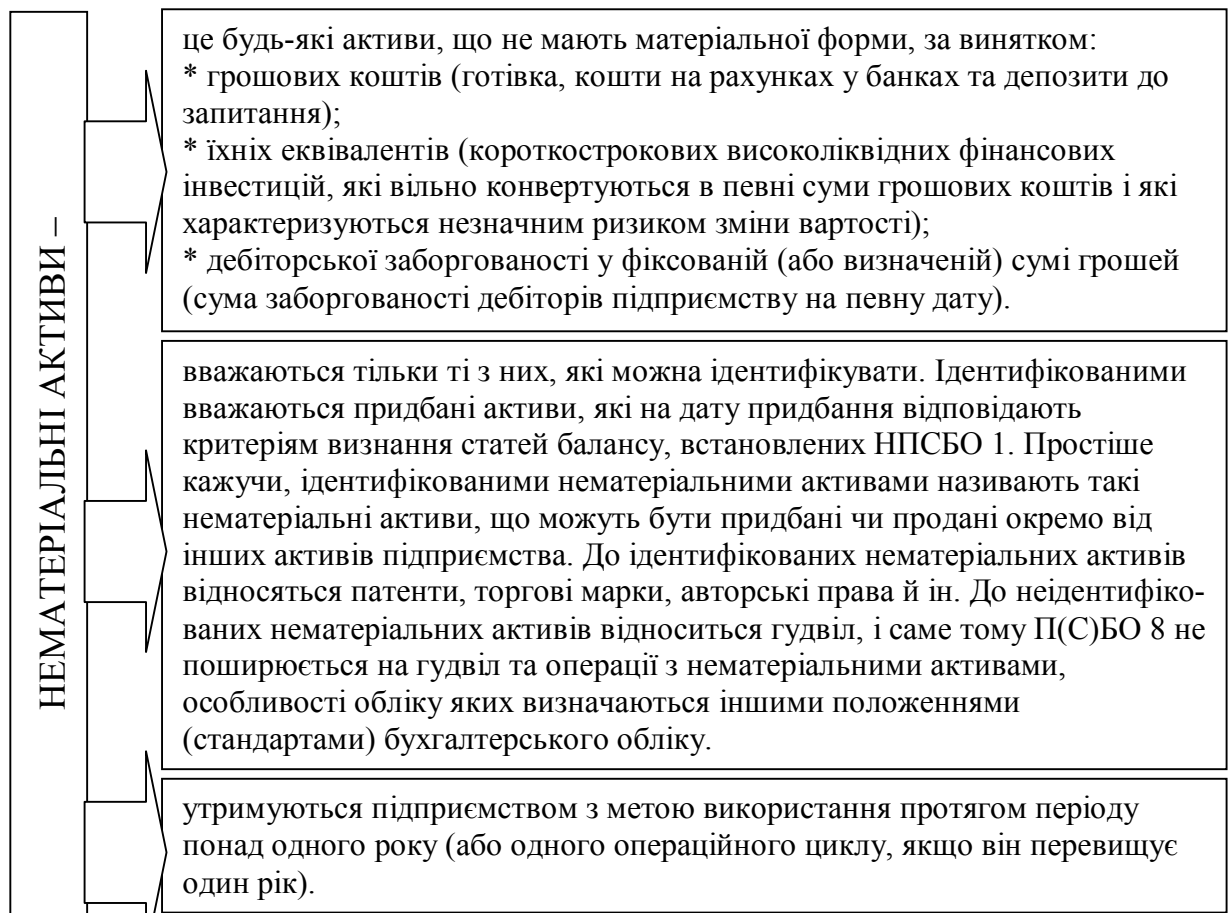


Рис. 1.4. Визначення сутності нематеріальних активів

Водночас для кращого розуміння сутності необоротних активів та їх відмінних ознак від оборотних варто відзначити різницю в економічному русі (обороті) засобів праці (необоротних активів) від руху предметів праці за наступними чотирма ознаками, що подані на рис.1.5.

Засоби праці як елементарний фактор виробництва та складова виробничих ресурсів підприємства, залучаючись до процесу виробництва, стають частиною виробничих засобів підприємства [127].

Відмінні ознаки	Необоротні активи	Оборотні активи
За характером функціонування у процесі виробництва	Засоби праці матеріально не входять у виробничий продукт, зберігають свою матеріальну форму протягом багатьох кругооборотів.	Предмети праці повністю споживаються у кожному кругообороті і тому повинні замінюватись новими
За характером перенесення вартості	Вартість засобів праці переноситься на товари частинами, в міру їх виробничого споживання	Вартість предметів праці у кожному кругообороті повністю переноситься на вартість готових виробів
За способом обороту	Вартість засобів праці поділяють на перенесену, яка обертається у складі вартості виготовлених товарів, і не перенесену, що повністю повертається у грошовій формі лише після кількох кругооборотів	Авансований капітал певними частинами повертається у грошовій формі після кожного кругообороту як складова вартості реалізованого продукту.
За способом відновлення	Засоби праці в їх натуральній формі відновлюються після їх повного зносу з фонду заміщення (амортизації) в результаті багатьох кругооборотів	Предмети праці відновлюються і в натуральній формі, і за вартістю після кожного кругообороту

Рис. 1.5. Відмінні ознаки необоротних та оборотних активів

Таким чином, основним речовим змістом необоротних активів є засоби праці, що запроваджені у виробничий процес. Засоби праці, що знаходяться в стадії встановлення, монтажу та незакінченого будівництва, це не діючі (потенційні) основні виробничі засоби, оскільки вони не є засобом впливу на предмет праці, а навпаки, в цьому разі є предметом праці [128].

Отже, від того, яка частина власних і залучених фінансових ресурсів підприємства вкладена в необоротні активи залежатимуть і обсяги



виробництва та підсумкові результати його діяльності, їх технічний рівень, умови праці, стан соціального розвитку тощо. Хоча основною виробничою силою суспільства є кваліфіковані робітники і спеціалісти продуктивність їх праці в основному залежатиме від їх озброєності найпередовішими і найефективнішими засобами праці. Сукупна вартість необоротних активів визначатиме виробничу потужність підприємства, рівень фондівіддачі, фондомісткості, фондоозброєності й ряд інших техніко-економічних показників діяльності підприємства [107, с. 34].

Відзначимо, що у зарубіжній обліковій практиці досліджуване нами поняття «необоротні активи» позначається різноманітними термінами, а саме: постійні активи; власність, споруди та обладнання; матеріальні постійні активи тощо. У Швейцарії усі необоротні активи об'єднані в активі балансу в єдину групу яка має назву «основні засоби». Деяке інше бачення у Росії, де необоротні активи – це ті, які включають у своєму складі нематеріальні активи, основні засоби та дохідні вкладення в матеріальні цінності. Основний капітал та фінансові активи складають необоротні активи у Німеччині. В Естонії ці є необоротні активи називають «основне майно» та включають довгострокові фінансові інвестиції, матеріальне основне і нематеріальне майно. У Єгипетській обліковій практиці необоротні активи складаються із трьох груп капіталів – основного (це основні засоби), морального (це нематеріальні активи) та ресурсного (це природні багатства) [24, с. 396].

Відображення необоротних активів у звітності різних держав подано на рис. 1.6.

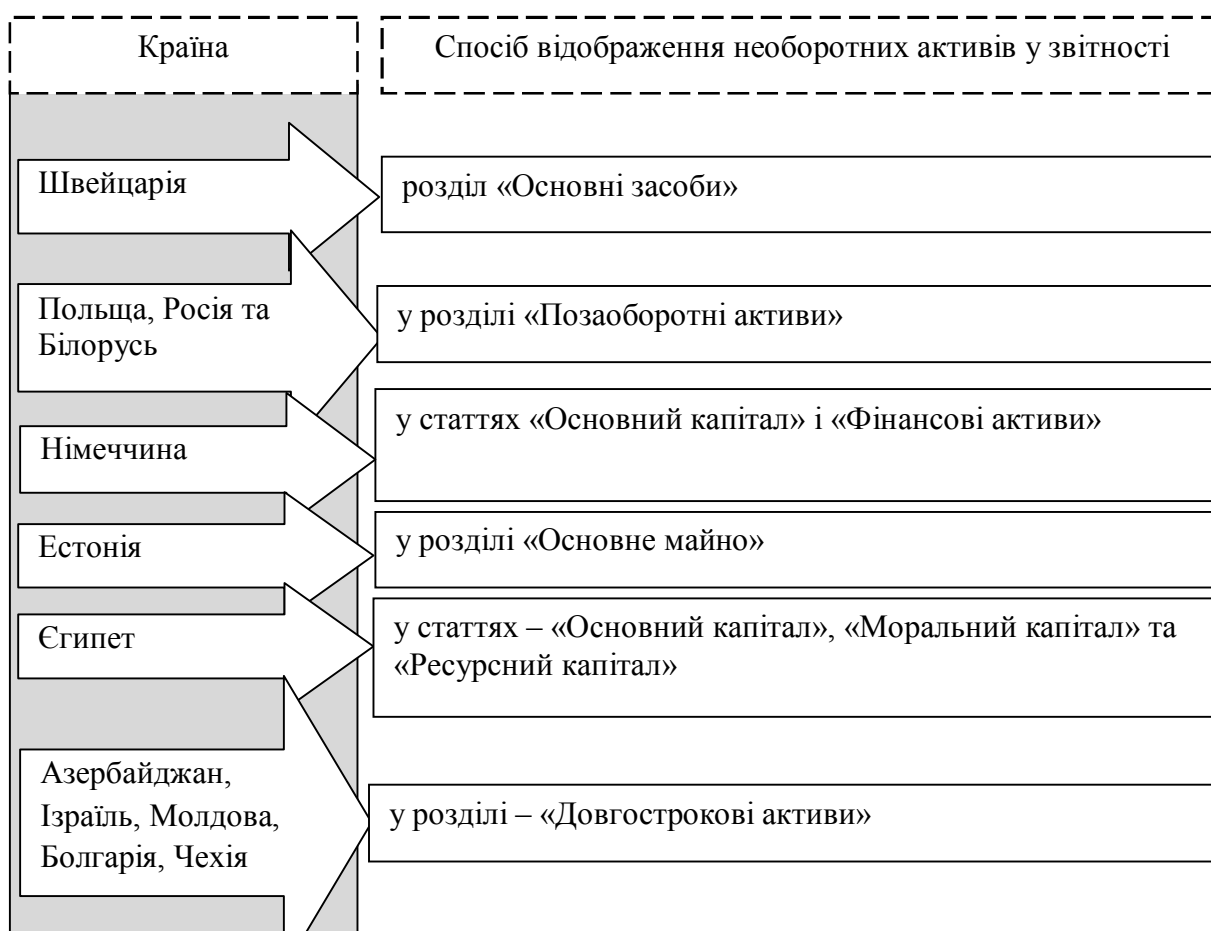


Рис. 1.6. Відображення інформації про необоротні активи у звітності іноземних держав

Проведені нами дослідження сутності необоротних активів, як з економічної точки зору, так і бухгалтерської науки, дозволяють зробити висновок, що необоротні активи являються обліковою категорією, але в економічній теорії вони вивчаються як: по-перше, засоби виробництва (зокрема засоби праці); по-друге, ресурси (зокрема економічні, технічні, нематеріальні); по-третє, капітал, зокрема основний капітал.

Оскільки необоротні матеріальні активи мають значну питому вагу в загальній сумі активів підприємства, є одним з найважливіших об'єктів фінансового обліку, то це вимагає контролю за їх рухом, організації синтетичного і аналітичного обліку, визначення зносу, відображення витрат на проведення ремонту, модернізацію, оновлення застарілих і технічно не досконалих об'єктів.

Отже, розглянувши різні трактування необоротних активів в науковій та нормативній літературі, їх характерні риси та класифікацію, можна дати наступне визначення: необоротні активи – це сукупність матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів і прав, які беруть участь у виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг або ж утримуються для їх використання для соціально-адміністративних цілей, від яких очікується отримувати економічні вигоди довготривалий час (більше одного року або операційного циклу).

Таке визначення розкриває економічну суть необоротних активів і характеризує їх як об'єкт обліку і управління, що в свою чергу дасть змогу ефективніше визначати їх характерні риси, склад, стан наявності і руху даних об'єктів.

## **1.2. Оцінка і класифікація необоротних активів**

Класифікація необоротних активів – це їх розподіл за класифікаційними ознаками, які можуть бути різні і залежати від мети, з якою буде формуватися окрема група. Питання класифікації надзвичайно важливе, адже від правильності та обґрунтованості проведеного групування об'єктів необоротних активів у майбутньому залежатиме побудова всієї системи обліку на підприємстві, вибір методу нарахування амортизації, та достовірність і повнота висвітленої інформації про них. Оскільки будь-який об'єкт фінансового обліку, в тому числі необоротні активи, придбані підприємством, мають бути відображені в обліку, потрібно визначити етапи їх визнання, класифікації, первісної та подальшої оцінки (рис. 1.7).

Точне визнання, правильна класифікація і достовірні оцінки – запорука повного, правильного та достовірного обліку. Кожний із названих етапів має свої специфічні особливості, однак жодний із них не можна назвати простим.

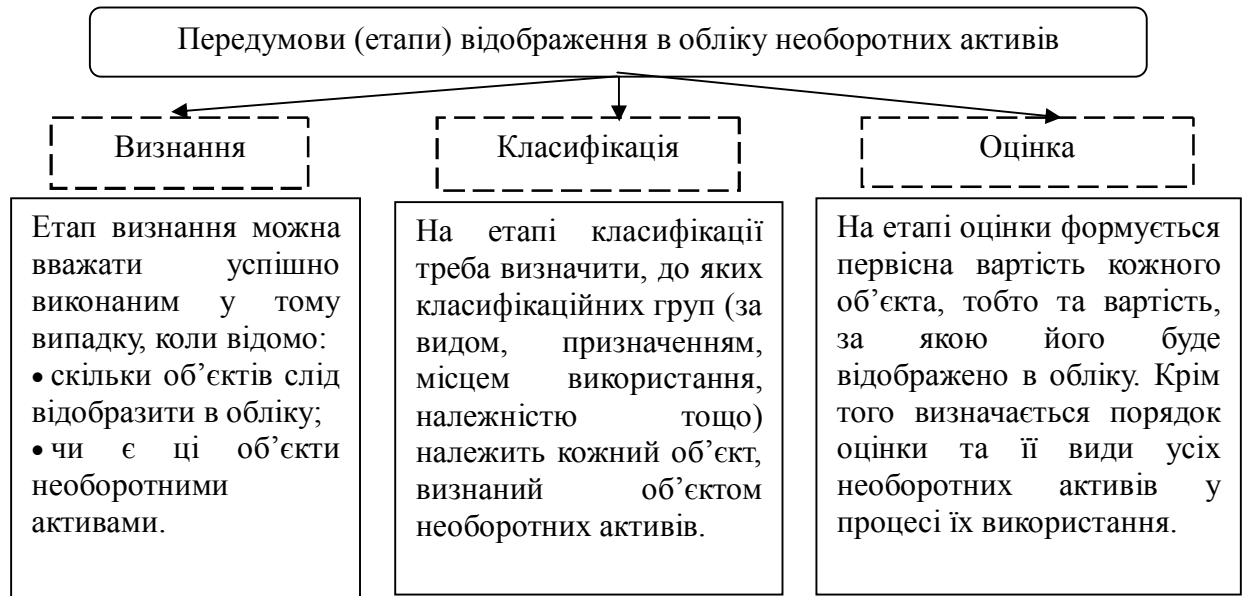


Рис. 1.7. Передумови відображення в обліку необоротних активів

Як було зазначено вище, першим етапом є визнання. Тому більш детально зупинимось саме на ньому. Що стосується активів, то етап визнання важливий тому, що визначає набір критеріїв, які використовуються при вирішенні питання про включення статті, що підпадає під визначення активу, у склад фінансової звітності. Іншими словами, стаття, яка відповідає визначенню активу, може не відповідати критеріям визнання (прикладом можуть слугувати людські ресурси). Правила визнання зазвичай розробляються відповідно до потреб бухгалтерів. Для прикладу, американський інститут присяжних бухгалтерів характеризує визнання у термінах контролю, підкреслюють, що визнання має місце у момент операції з передачі контролю. Деякі автори використовували інші показники та пропонували свої набори критеріїв для визнання активів. Так, Австралійський фонд науково-дослідних робіт з питань фінансового обліку вважає, що актив підлягає визнанню у фінансовій звітності тоді і тільки тоді, коли:

1. існує ймовірність, що втілений в активи потенційний дохід чи майбутні економічні вигоди реалізуються;
2. актив має вартість або іншу цінність, яку можна достовірно

визначити [94].

Питання визнання необоротних активів у частині основних засобів, на нашу думку, досить вдало висвітлила Кулікова Л. у своїй монографії «Учет основных средств: современная концепция и тенденции развития». Зокрема, автор виділяє наступні критерії віднесення активів до основних засобів: функціональна роль, призначення, сфера діяльності, нерухомість, тривалість використання, матеріальність, вартісна межа [68, с. 16]. В Україні критерії визнання для кожного виду об'єктів обліку встановлено національними стандартами обліку, зокрема, в методологічних засадах формування в фінансовому обліку інформації про основні засоби та розкриття її у фінансовій звітності визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», про нематеріальні активи – Положенням (стандартом) обліку 8 «Нематеріальні активи» тощо.

Для формування деталізованої інформації про склад необоротних активів на підприємстві та порядок їх використання, в обліковій системі необхідно, насамперед, правильно їх класифікувати (рис. 1.2).

Класифікацію необоротних активів призначено для використання в автоматизованих системах управління для вирішення таких завдань:

- організації систематичного обліку та звітності в частині основних засобів;
- визначення норм амортизації основних засобів та віднесення амортизаційних відрахунків на витрати виробництва;
- проведення робіт з перепису, оцінки та переоцінки обсягів складу і стану основних засобів;
- реалізації комплексу облікових функцій з основних засобів у межах робіт з державної статистики;
- здійснення міжнародних зіставлень за структурою і станом основних засобів;
- визначення розрахунків похідних економічних показників,

включаючи фондоємність, фондоозброєність, фондovіддачу тощо, а також рекомендованих нормативів проведення капітальних ремонтів основних засобів [23, с. 49].

На наступному етапі класифікації найбільш поширеними класифікаційними ознаками, за якими поділяють необоротні активи, є їх функціональне призначення, характер приналежності, матеріально-речова форма тощо. Хоча для цілей бухгалтерського обліку доречною є класифікація за основними функціональними видами та за характером відображення зносу.

До однієї з найширших класифікацій необоротних активів можна віднести і ту, яку наводить І. О. Бланк у підручнику з фінансового менеджменту. Він виділяє декілька класифікаційних ознак з позицій фінансового менеджменту для цілей управління цим видом активів, а саме:

- за основними функціональними видами: основні засоби, нематеріальні активи;
- за характером обслуговування окремих напрямів операційної діяльності: необоротні активи, які обслуговують процес виробництва продукції, необоротні активи, які обслуговують процес реалізації продукції, необоротні активи, які обслуговують процес управління операційною діяльністю;
- за характером володіння: власні і орендовані необоротні активи;
- за формами заставного забезпечення кредиту і особливостями страхування: рухомі і нерухомі необоротні активи;
- за характером відображення зносу: необоротні активи, що амортизуються, і необоротні активи, що не амортизуються [8, с. 230].

У політичній економії необоротні матеріальні активи як основний капітал, класифікують за такими ознаками:

1. За сферою функціонування. До основного капіталу належать об'єкти виробничого і невиробничого призначення. Об'єкти виробничого призначення. До них відносять основний капітал усіх галузей матеріального виробництва – енергетичного, промислового, будівельного,

сільськогосподарського комплексу, транспорту, зв'язку тощо. Об'єкти невиробничого призначення. Ними є основний капітал житлово-комунального господарства, охорони здоров'я, освіти, культури.

2. За натурально-речовою формою. За цією ознакою структурними елементами основного капіталу є будівлі, споруди, передавальні механізми, обладнання, машини, транспортні засоби, інструменти, виробничий і господарський інвентар, робоча худоба, багаторічні насадження та інші.

3. За роллю (ступенем участі) у виробничому процесі. У цьому разі елементи основного капіталу поділяють на активні і пасивні. До активних елементів основного капіталу належать машини, обладнання тощо, які безпосередньо впливають на кількість та якість виробленої продукції. Пасивні елементи основного капіталу – це будівлі, споруди тощо, які створюють лише необхідні умови для виробничого процесу [54, с. 341].

Усі елементи основного капіталу є постійним капіталом, оскільки їх вартість не змінюється в процесі кругообороту.

Залежно від обліку перенесення вартості матеріальних довгострокових активів на продукцію за GAAP розрізняють три їх види:

- активи, вартість яких зменшується внаслідок зносу і переноситься на продукцію методом амортизації (будівлі, обладнання тощо);
- активи, вартість яких зменшується внаслідок виснаження (природні копалини, лісові ресурси тощо);
- актив, вартість якого в ході виробничої діяльності не зменшується (земля) [30].

В обліку в Україні найбільш поширеними ознаками класифікації необоротних матеріальних активів є: за галузевою ознакою; за функціональним призначенням; за використанням; за ознакою належності; за видами тощо. Підсумовуючи наведене вище можемо побудувати наступну схему класифікації необоротних активів за рядом ознак (рис 1.8).



Рис. 1.8. Класифікація необоротних активів

І щодо останнього моменту – оцінки – розрізняють наступні основні види оцінок необоротних активів: (рис.1.9).

Характеризуючи один і той самий об'єкт необоротних активів, кожен різновид вартості виконує свою роль у визначеному місці і визначений час. Завдання ж бухгалтера полягає в тому, щоб правильно визначити це місце і цей час. Іншими словами, бухгалтер має знати, коли яку вартість варто застосовувати і як кожна з них впливає на показники фінансової звітності підприємства.

Розглянемо види оцінок необоротних активів на прикладі найбільш вагомий складової – основних засобів. Згідно П(С)БО 7 основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Під первісною вартістю слід розуміти історичну (фактичну) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів [100].



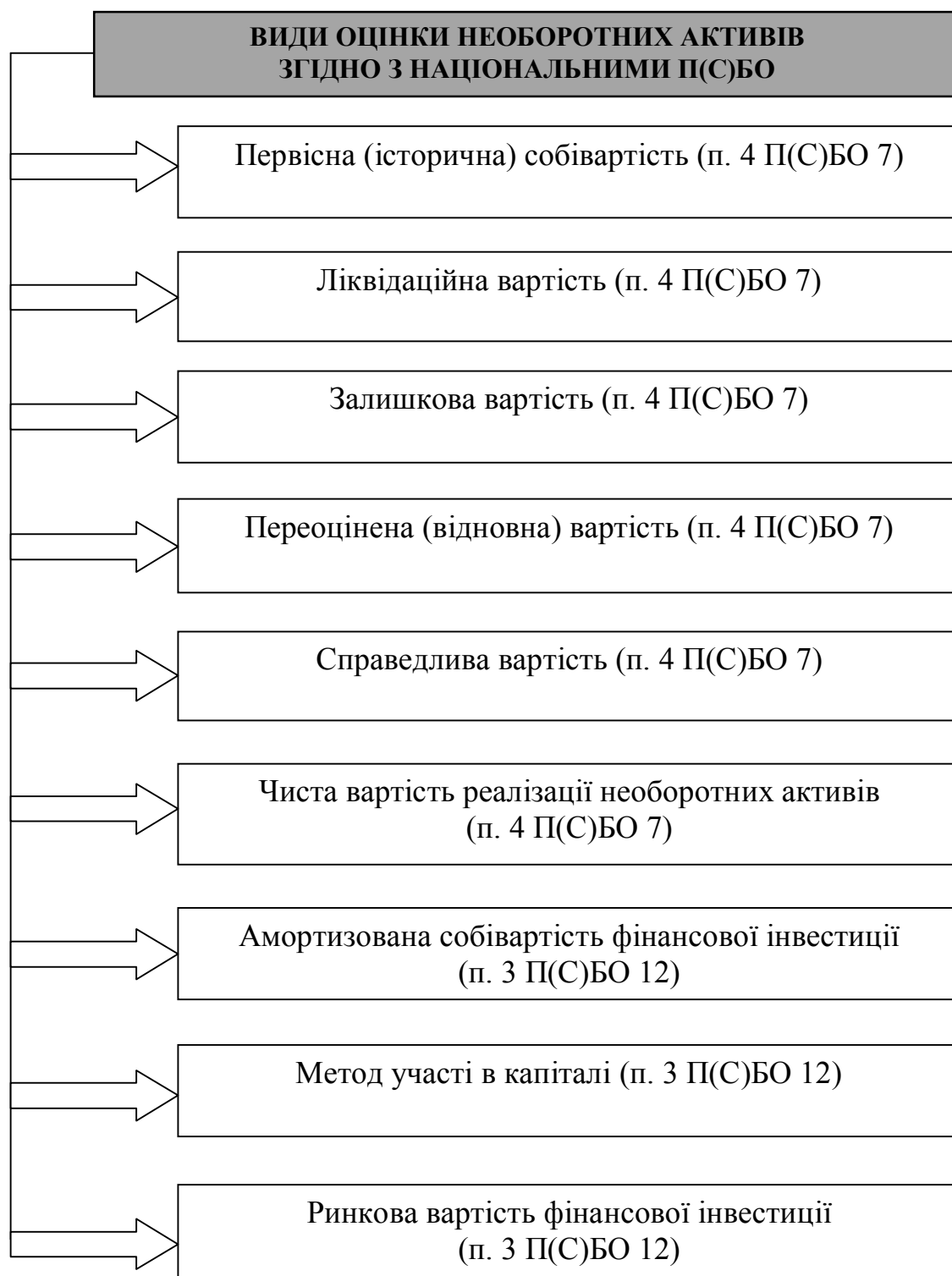


Рис. 1.9. Види оцінки необоротних активів

Перелік витрат, які включаються та не включаються до первісної вартості основних засобів, наведено на рис. 1.10.

Суми, які сплачуються постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків)		Витрати зі страхування
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		
<b>Витрати, які включаються до первісної вартості необоротних матеріальних активів</b>		
<i>Первісна вартість необоротних матеріальних активів</i>		
<b>Витрати, які не включаються до первісної вартості необоротних матеріальних активів</b>		
Витрати на сплату відсотків за користування кредитом	Адміністративні та інші витрати, які не відносяться безпосередньо до придбання необоротного матеріального активу або доведення його до стану, придатного до експлуатації	

Рис. 1.10. Витрати, які формують первісну вартість необоротних активів

Хоча первісна вартість залежить і від способу надходження основних засобів (див. рис. 1.11).

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

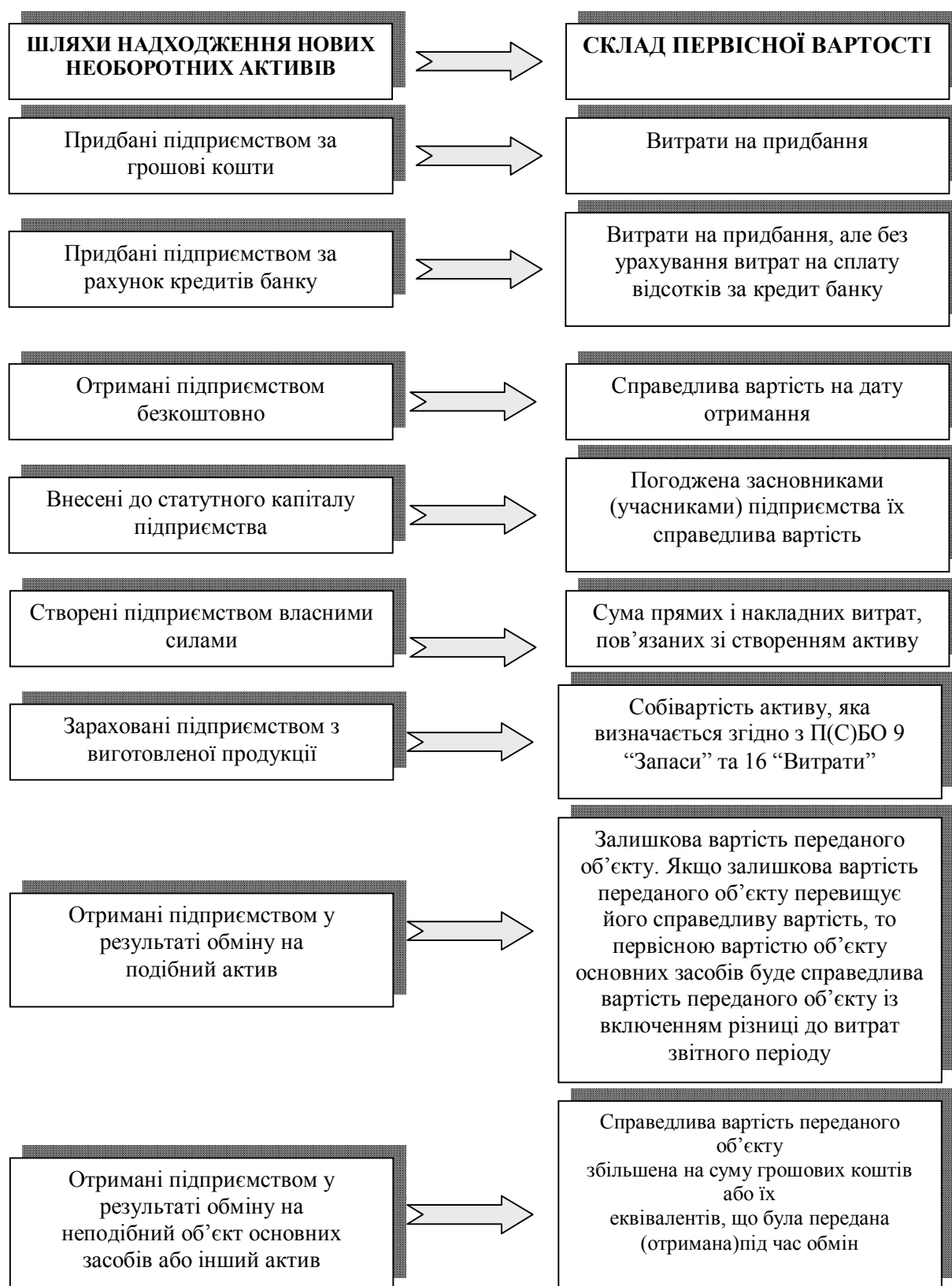


Рис. 1.11. Формування в обліку первісної вартості необоротних активів

Залишкова вартість визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу. Залишкова

вартість основних засобів, поряд із первісною, знаходить своє відображення у балансі підприємства. Натомість у валюту (підсумок) балансу включається лише їх залишкова вартість. Залишкова вартість об'єктів постійно зменшується внаслідок їх зносу.

Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Порядок визначення справедливої вартості основних засобів згідно П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [104] наведено у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Порядок визначення справедливої вартості основних засобів

Об'єкти визначення справедливої вартості	Визначення справедливої вартості
Земля та будівлі	Ринкова вартість
Машини та устаткування	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
Інші основні засоби	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки

Аналізуючи дану таблицю, необхідно з'ясувати, що таке ринкова та відновлювальна вартості. У бухгалтерських нормативних документах відповіді на це запитання немає. Але у сучасних умовах діють національні стандарти для проведення оцінки, а саме:

1. Національний стандарт №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»;
2. Національний стандарт №2 «Оцінка нерухомого майна»;
3. Національний стандарт №3 «Оцінка цілісних майнових комплексів».

Посилаючись на зазначенні документи, варто зазначити, що оцінка будь-якого об'єкта повинна проводитися із застосуванням бази, що

відповідає ринковій вартості або неринковим видам вартості. Вибір бази оцінки залежить від мети, з якою проводиться оцінка майна, його особливостей, а також нормативних вимог. У разі коли у нормативно-правових актах з оцінки майна, договорі на проведення оцінки майна або ухвалі суду не зазначається вид вартості, який повинен бути визначений у результаті оцінки, визначається ринкова вартість.

Використання ринкової вартості як бази оцінки під час укладання договору на проведення оцінки майна можливе за умови відповідності угоди, у зв'язку з якою проводиться оцінка, змісту поняття ринкової вартості. При цьому умови такої угоди не повинні передбачати будь-які додаткові обмеження або вимоги, що впливають на майбутню економічну вигоду від використання покупцем об'єкта оцінки. Для визначення ринкової вартості враховується найбільш ефективно використання об'єкта оцінки. Умова щодо визначення ринкової вартості з включенням суми податку на додану вартість зазначається у договорі на проведення оцінки майна.

Застосування неринкових видів вартості під час укладання договору на проведення оцінки майна можливе у разі невідповідності умов угоди, у зв'язку з якою проводиться оцінка, хоча б одній з умов, яка висувається для визначення ринкової вартості, крім випадків, зазначених в п. 11 Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав».

Вибір неринкового виду вартості обґрунтовується у звіті про оцінку майна. До неринкових видів належать вартість заміщення, вартість відтворення, залишкова вартість заміщення (відтворення), вартість у використанні, споживча вартість, вартість ліквідації, інвестиційна вартість, спеціальна вартість, ліквідаційна вартість, чиста вартість реалізації, оціночна вартість та інші види, порядок визначення яких встановлюється окремими національними стандартами.

Неринкові види вартості як база оцінки визначаються за допомогою методів та оціночних процедур, які ґрунтуються на результатах аналізу

корисності або призначення об'єкта оцінки, а також вивченні впливу умов використання або способу відчуження об'єкта оцінки.

Ринкова вартість та неринкові види вартості, які визначено для цілей продажу об'єктів оцінки, за вирахуванням витрат, що супроводжують продаж, у тому числі пов'язаних із сплатою податку на додану вартість, визнаються чистою вартістю реалізації.

Оцінка майна з метою відображення її результатів у фінансовому обліку в порядку, встановленому законодавством про фінансовий облік, проводиться з урахуванням того, що:

1. справедлива вартість активу дорівнює його ринковій вартості у разі можливості її визначення у порядку, встановленому Національним стандартом №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» та іншими національними стандартами;
2. справедлива вартість активу, який може бути віднесено до спеціалізованого майна, майна спеціального призначення або спеціальної конструкції, дорівнює його залишковій вартості заміщення (відтворення);
3. ліквідаційна вартість активу згідно з положеннями (стандартами) обліку дорівнює його вартості ліквідації згідно з Національним стандартом №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»;
4. надлишкові активи оцінюються з урахуванням принципу їх найбільш ефективного використання із застосуванням такої бази оцінки, як ринкова вартість або вартість ліквідації, з дотриманням відповідних умов, що висуваються до їх визначення [83].

Результати проведення оцінки активів для цілей фінансового обліку вважаються їх переоціненою вартістю.

На даний момент у вітчизняній обліковій науці існує два напрямки щодо оцінки основних засобів. Прибічники першого напрямку вважають, що основні мета балансу – отримання реальної інформації про майновий стан підприємства із застосуванням оцінки, що відповідає сучасному моменту. При цьому фінансовий результат – це різниця між вартістю майна та

зобов'язаннями плюс власні кошти. Тобто, фінансовий результат має повністю залежати від оцінки статей балансу за ринковими сучасними цінами. Прибічники другого напрямку вважають, що єдино вірною є оцінка майна і основних засобів за історичною або первісною вартістю. Їх позиція ґрунтується на тому, що саме первісна вартість вказується в угодах між постачальниками та покупцями, та сплачується партнерам, до речі її при необхідності можна перевірити [36, с. 21].

На наш погляд, застосування оцінки за первісною вартістю є більш доцільним, хоча, безперечно, підприємствам доцільно дати можливість вибору оцінки основних засобів.

Міжнародними стандартами обліку також пропонується два підходи до наступної оцінки основних засобів – базовий та альтернативний. Ці концепції відрізняються прийнятою оцінкою. У першій концепції за основу приймається оцінка за первісною або фактичною вартістю. Тобто, основні засоби, після визнання їх активами відображаються у обліку за фактичною вартістю за мінусом суми накопиченої амортизації.

Інша концепція ґрунтується на оцінці основних засобів за поточною вартістю, яка складається після проведення переоцінки і є реальною або справедливою вартістю основного засобу за вирахуванням суми накопиченої амортизації після переоцінки. При цьому передбачається регулярне проведення переоцінок з метою максимального наближення балансової вартості до справедливої реальної вартості, яка склалася на ринку.

Якщо має місце дооцінка основних засобів, то сума, на яку збільшується вартість активів відображається у балансі у розділі «Капітал» як «Результат переоцінки», якщо до цього не проводилась уцінка об'єкту основних засобів. Якщо ж уцінка вже мала місце, то сума уцінки відноситься на витрати звітного періоду.

Якщо уцінка об'єкту основних засобів відбувається після дооцінки, якою вже було збільшено «Капітал», то спочатку відображається зворотне

зменшення капіталу, а якщо сума уцінки більше попереднього збільшення капіталу, то різниця відноситься на витрати звітного періоду.

Регулярність або частота проведення переоцінок обумовлюється відхиленням балансової вартості основних засобів від їх справедливої реальної вартості. У разі значного відхилення необхідно проведення переоцінки.

Якщо звернутись до зарубіжного досвіду розрахунків відновної вартості, а саме до системи національних рахунків, то такі розрахунки мають широке застосування, обумовлене вимогами ринкових структур. Необхідність отримання таких оцінок це задача макроекономічних розрахунків, тому власники основного капіталу надають статистичним органам інформацію про первісну вартість основних засобів та про придбані активи, а також про очікувані строки корисного використання об'єктів основних засобів. У національних рахунках оцінка основних засобів коригується за допомогою індексів цін на основні види основних засобів у період між середнім роком придбання основних засобів та поточним роком.

У процесі господарської діяльності можливе проведення ремонтів, модернізацій та інших видів робіт з необоротними активами. Таким чином, для управління важливою є інформація про відновлену вартість. Відновлена вартість необоротних активів – це вартість їхнього відтворення за сучасних умов виробництва.

Утворюється відновлена вартість шляхом збільшення первісної вартості необоротних активів на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісне очікуваних від використання об'єкта. Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Якщо підприємство проводить ремонт основних засобів, у результаті



якого планується відновити його первісний ресурс, то незалежно від величини витрат на такий ремонт підприємство не збільшує балансову вартість основних засобів, а відображає такі витрати у складі витрат звітного періоду.

Якщо такі роботи передбачають модернізацію або інше поліпшення об'єкта основних засобів, у результаті яких передбачається, що функціональні можливості об'єкта покращаться, в результаті чого зростуть економічні вигоди від його використання, то сума витрат на такі поліпшення збільшує балансову вартість такого об'єкта.

Важливу роль в системі управління необоротними активами має облікова інформація про переоцінену вартість необоротних активів. Підприємство переоцінює об'єкт необоротних активів, якщо його залишкова вартість значно (більш як на 10 відсотків) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу.

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Отже, для керівництва підприємства при прийнятті рішень важливими є відомості про строк експлуатації груп основних засобів та нематеріальних активів; ринкову вартість тих або інших необоротних об'єктів та її співвідношення з балансовою вартістю; ефективність купівлі-продажу об'єктів необоротних активів; наявність недіючих та неефективних об'єктів.

Під управлінням необоротними матеріальними активами розуміють процес спостереження, фіксації, відтворення та впливу на необоротні матеріальні активи з метою найбільш ефективного їх використання в діяльності підприємства. Метою управління необоротними матеріальними активами є забезпечення умов вчасного оновлення, модернізації і підвищення ефективності їх використання. Управління необоротними матеріальними

активами передбачає забезпечення вчасного оновлення та модернізації основних засобів у процесі їх використання; визначення розміру та форм задоволення потреб у прирості основних засобів; забезпечення підвищення ефективності використання основних засобів; формування оптимальної структури джерел фінансування основних засобів. Тому надання достовірної, повної обліково-аналітичної інформації про необоротні активи має важливе значення для прийняття ефективних управлінських рішень.

Для оцінки довгострокових фінансових інвестицій, крім первісної, визначають оцінку за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій, за методом часті в капіталі та ринкову вартість (рис 1.12).



Рис.1.12. Види оцінки довгострокових фінансових інвестицій та їх зміст

На сьогодні існують протилежні погляди на поняття і зміст справедливої вартості. Відтак, О. А. Наумчук обґрунтовує доцільність заміни в П(С)БО терміну «справедлива вартість» на «ринкову вартість» [90, с. 281], а Голов С. Ф. стверджує, що поняття справедливої вартості не є синонімом терміну «ринкова вартість» [30, с. 18]. Ми дослідили визначення в нормативній базі обидва поняття, і тому погоджуємось з С. Ф. Головим щодо того, що це різні поняття, які не варто ототожнювати.

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

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

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

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

Науковці справедливо зазначають, що разом із критикою справедливої вартості, не меншої критики зазнає й оцінка за поточною собівартістю і теперішньою вартістю [18, с. 22]. Так, метод дисконтування майбутніх надходжень знижує теперішню цінність коштів і тим самим зменшує прогнозну цінність даних бухгалтерського обліку.

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

### **Висновки до розділу 1**

Узагальнюючи результати дослідження теоретичних основ обліку необоротних активів, можна зробити наступні висновки:

1. Розкрито різні трактування необоротних активів, які наведені в науковій та нормативній літературі, їх характерні риси та класифікацію, зазначимо, що: необоротні активи – це сукупність матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів і прав, які беруть участь у виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг або ж утримуються для їх використання у соціально-адміністративних цілей, від яких очікується отримувати економічні вигоди довготривалий час (більше 12 місяців або операційного циклу). Таке визначення розкриває економічну суть необоротних активів і характеризує їх як об'єкт обліку і управління, що в свою чергу дає можливість ефективніше визначати їх характерні риси, склад, стан наявності і руху даних об'єктів.

2. Досліджено, що для обліку «Необоротних активів» призначені рахунки першого класу. Ми вважаємо, що всі наявні на підприємстві засоби обертаються. Різниця лише у способі перенесення вартості на готовий продукт. Так, якщо оборотні засоби переносять свою вартість на виготовлений продукт за один виробничий цикл, то основні засоби поступово за декілька циклів (років експлуатації). Тому, пропонуємо для таких активів, що утримуються, вживати термін «довгострокові». Так, якщо ці об'єкти не будуть приносити економічну вигоду підприємству (наприклад, застаріле обладнання, техніка, програмне забезпечення, незручне розташування для логістичних цілей приміщення, неліквідні векселі тощо), то такі активи за ринкових умов можуть бути перепродані, передані у фінансову оренду тощо. Тобто, ці засоби можуть бути як необоротними, так і оборотними в залежності від мети їх утримання.

1. 3. Розглянуто історичний аспект формування поняття необоротних активів. Досліджено чимало окремих класифікацій, запропонованих різними науковцями, котрі використовуються при відображенні необоротних активів у системі бухгалтерських рахунків та обліку. Узагальнивши існуючі підходи, вважаємо, що в цілях обліку їх доцільно класифікувати за функціональними призначенням (видами), за характером обслуговування видів діяльності, за характером приналежності, за формами заставного забезпечення кредиту та особливостями страхування.

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

#### 2.1. Організація первинного обліку необоротних активів

Документування господарських операцій з необоротними активами є важливим, первинним етапом бухгалтерського обліку і є організованим процесом спостереження, вимірювання та фіксації даних про господарські операції у документах типової форми згідно з вимогами чинного законодавства; включає сукупність даних і бухгалтерських документів у письмовій або електронній формі, у яких ведеться реєстрація фактів господарського життя на підприємстві.

Первинні документи є першими першоджерелом облікової інформації на підприємстві. Вони можуть бути складені під час здійснення господарської операції або безпосередньо після її закінчення, містять відомості про господарські операції, підтверджують їх здійснення та є базою для подальшого ведення бухгалтерського обліку. Дозволяють здійснювати поточний контроль за збереженням майна підприємства, а також використовуються для здійснення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств.



Рис. 2.1. Джерела надходження необоротних активів

Перш за все, опишемо порядок оприбуткування необоротних активів на підприємство. При здійсненні фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій будь-якої форми власності можливі такі джерела надходження необоротних активів (рис. 2.1):

Не є винятком і досліджуване нами підприємство ТОВ «СТІРОЛ». При цьому надходження необоротних активів в обліку супроводжується оформленням таких документів (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Типові форми документів, які використовуються при відображенні в обліку руху необоротних активів на ТОВ «СТІРОЛ»

№ форми	Назва
1	2
ОЗ-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення основних засобів)
ОЗ-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів
ОЗ-3	Акт на списання основних засобів
ОЗ-4	Акт на списання автотранспортних засобів
ОЗ-5	Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини
ОЗ-6	Інвентарна картка обліку основних засобів
ОЗ-7	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів.
ОЗ-8	Картка обліку руху основних засобів
ОЗ-9	Інвентарний список основних засобів
ОЗ-14	Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)
ОЗ-15	Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)
ОЗ-16	Розрахунок амортизації по автотранспорту

Як бачимо, для документування операцій з обліку матеріальних необоротних активів (основних засобів, малоцінних необоротних активів, та інвестиційної нерухомості) використовують типові форми документів, що зазначенні вище. До них додаються документи, що описують сам об'єкт або порядок його використання, а також документи, що підтверджують майнові права підприємства.

Найчастіше надходження основних засобів, інвестиційної нерухомості та інших необоротних активів на досліджуваному підприємстві ТОВ «СТІРОЛ» відбувається шляхом їх купівлі за грошові кошти, тобто придбання зі сторони.

Придбання основних засобів на ТОВ «СТІРОЛ» оформляється прибутковою накладною, а введення їх в експлуатацію – актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗ-1). Акт за формою № ОЗ-1 застосовується як для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, обліку введення основних засобів в експлуатацію, а також і для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів з одного структурного підрозділу (цеху, відділу, дільниці) до іншого та для виключення їх зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству (як при продажу, так і при безоплатній передачі).

При надходженні основних засобів акт складає комісія, яка призначається розпорядженням (наказом) керівника підприємства. До акта додається технічна документація і паспорт на об'єкт. Акт складається, як правило, в одному примірнику на кожний окремий об'єкт. Складання загального акта, яким оформляється приймання декількох об'єктів основних засобів, дозволяється лише при обліку господарського інвентарю, інструментів, обладнання тощо, коли ці об'єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті одночасно (в одному календарному місяці).

Акт за формою № ОЗ-1 виписується в одному примірнику, затверджується керівником організації і є підставою для складання бухгалтерської проводки з оприбуткування основних засобів і нарахування амортизації [129, с. 27].

При передачі основних засобів іншому підприємству акт складається у двох примірниках (для підприємства, яке отримує, і яке передає основні засоби). При оформленні навіть внутрішнього переміщення основних засобів такий первинний документ також складається у двох примірниках у тому відділі, який передає основні засоби. Перший з них, із відміткою та

розпискою як одержувача, так і здавача, передається в бухгалтерію для відмітки в інвентарній картці або інвентарних книгах основних засобів. Пізніше картку передають у відповідне місце експлуатації зазначеного об'єкту. Другий примірник Акта залишається у здавача для проведення відмітки про вибуття в наявному інвентарному списку основних засобів безпосередньо за місцем попереднього знаходження.

У бухгалтерії на кожен об'єкт основних засобів відкривається інвентарна картка обліку основних засобів (форма № ОЗ-6), яка використовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про всі типи основних засобів на підприємстві. Картки заводяться на кожен інвентарний об'єкт. У тих випадках, коли надходять однотипні предмети господарського інвентарю, інструментів, верстатів, які мають однакове найменування, виробниче або господарське призначення, технічну характеристику, однакову вартість і надійшли одночасно в один відділ (дільницю), може відкриватися інвентарна картка групового обліку основних засобів, але кожному з об'єктів присвоюється окремий інвентарний номер [19, с. 83].

Форма містить у собі основні якісні та кількісні характеристики основного засобу (назву підприємства, місце знаходження, рахунок, субрахунок, код аналітичного обліку, первісну вартість, норми амортизаційних відрахувань, рік випуску, суму зносу, дату введення в експлуатацію, номер техпаспорта, дані про технічні особливості об'єкта тощо). Усі зміни, які відбуваються з основними засобами, обов'язково реєструються в інвентарних картках. На досліджуваному підприємстві ТОВ «СТІРОЛ» ведеться така форма в одному примірнику в бухгалтерії. Проте законодавством передбачено існування варіанту побудови обліку з обов'язковим веденням двох примірників цих форм: один – у бухгалтерії, другий – у місцях використання чи зберігання основних засобів.

Інвентарні картки підлягають обов'язковій реєстрації, для чого використовується опис інвентарних каток з обліку основних засобів



(форма № ОЗ-7). Дана форма використовується для забезпечення контролю за їх збереженням. Описи ведуться бухгалтерією в одному примірнику на кожну групу основних засобів окремо. В описах інвентарних карток вказується період, за який складено опис, подається інформація про назву об'єкта, номери карток, інвентарний номер, проставляються відмітка про вибуття [129].

Масив інвентарних карток при паперовій формі ведення обліку зберігається в бухгалтерії у спеціальній картотеці. Її слід побудувати таким чином, щоб картки були згруповані за галузевими класифікаційними групами основних засобів (наприклад, будівництво, промисловість, сільське господарство тощо), а всередині цих груп – за місцем експлуатації (знаходження) об'єктів, далі – за видами (будинки, споруди та ін.) з поділом на виробничі та невиробничі. Досліджуване підприємство веде облік в автоматизованому режимі, тому така інформація міститься у відповідних довідниках програми 1 С: Бухгалтерія.

У місцях безпосереднього використання основних засобів використовується інвентарний список основних засобів (форма № ОЗ-9) для обліку кожного об'єкта за окремими матеріально-відповідальними особами. Дані такого інвентарного списку повинні обов'язково відповідати даним інвентарних карток, які ведуться та зберігаються у бухгалтерії підприємства.

Для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, їх знос, а також капітальні інвестиції призначений журнал 4, записи в якому ведуться на підставі первинних і зведених документів (акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, акта списання розрахунку амортизації та ін.).

Аналітичний облік основних засобів ведеться за кожним об'єктом за допомогою карток обліку руху основних засобів (форма № ОЗ-8) – загальних для будов і споруд, а також машин, обладнання, інструменту, виробничого і господарського інвентарю замість форми № ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» (для будов і споруд) та форми № ОЗ-7 «Опис інвентарних

карток обліку основних засобів» (для машин, обладнання, інструменту, виробничого і господарського інвентарю).

Кожному об'єкту, що наявний на підприємстві, присвоюється інвентарний номер, який зберігається за ним упродовж усього періоду його експлуатації на даному підприємстві. Він проставляється в усіх первинних документах, що оформляють наявність і рух об'єкта: типові форми № ОЗ-1, № ОЗ-3 тощо [92, с. 23].

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

Отже, дані первинних документів про надходження основних засобів (актів прийому-передачі основних засобів із доданою технічною документацією, паспортами, рахунками-фактурами чи товарно-транспортними накладними, накладних на виготовлений на підприємстві інвентар) заносять в інвентарні описи основних засобів за окремими матеріально відповідальними особами, а також відкривають на кожний об'єкт інвентарні картки типової форми. Їх реєструють в описах інвентарних карток з обліку основних засобів, які відкривають на кожну класифікаційну групу. На кожну класифікаційну групу, відкривають картку обліку руху основних засобів, де фіксують всі зміни, що відбулися у даній групі у вартісному виразі. Підсумки всіх карток обліку руху основних засобів звіряють з даними реєстрів аналітичного обліку.

Порядок відображення в обліку надходження основних засобів залежить від того, яким чином вони були придбані. Проте, не залежно від того, придбано основні засоби з негайною оплатою чи в кредит, чи здійснено будівництво таких об'єктів власними силами або підрядним способом з поступовим введенням в експлуатацію і, відповідно, оплатою кожного етапу проведення робіт – спочатку відбувається формування вартості майбутнього об'єкта. У свою чергу, вартість такого об'єкта складається з елементів витрат, понесених на його придбання. Основні засоби на баланс підприємства зараховуються за первісною вартістю. Порядок формування первісної

вартості залежить від джерела їх отримання і практично ніколи не завершується у момент їх надходження від постачальників (чи з іншого джерела). Саме з цього моменту і починається поступове формування майбутньої первісної вартості об'єкта необоротних активів, до її складу включається сума, яка оплачена постачальнику (за мінусом непрямих податків, якщо вони відшкодовуються підприємству).

У процесі підготовки придбаного активу до експлуатації безпосередньо у місці експлуатації, до вказаної вище суми додаються інші витрати, понесені у зв'язку з такою підготовкою. Тобто, до того часу, поки придбаний необоротний актив знаходиться у вигляді розрізнених елементів витрат, він обліковується на Дт рахунку 15. Відповідно і доти цей актив не буде вважатися об'єктом основних засобів (чи іншим необоротним активом), а лише після списання усіх понесених на його придбання капітальних витрат – відноситься на рахунок 10 «Основні засоби». Хоча бувають окремі випадки, коли об'єкт основних засобів відображаються одразу за дебетом рахунку 10 у момент їх надходження на підприємство, зокрема, якщо він не потребує монтажу або вводиться в експлуатацію відразу ж після надходження на підприємство. Якщо ж об'єкт необоротних активів не відповідає вище зазначеним вимогам, тоді для відображення надходження основних засобів використовується рахунок 15 «Капітальні інвестиції», призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів.

Аналітичний облік наявних на підприємстві необоротних активів організовується за їх видами та інвентарними об'єктами, на кожний з яких відкривається картка обліку. Досліджуване підприємство самостійно розробляє робочий план рахунків із відповідними субрахунками та аналітичними рахунками, виходячи зі специфіки ведення своєї діяльності, конкретних потреб та завдань управління і контролю.

Варто звернути увагу на те, що до складу необоротних активів, крім основних засобів, належать й інші необоротні матеріальні активи. Зазначимо,

що методика їх бухгалтерського обліку регулюється тими ж нормативними актами, що й облік основних засобів, а саме: Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291, іншими нормативними та інструктивними документами. Такий стан справ пояснюється тим, що до введення нині діючого Плану рахунків інші необоротні матеріальні активи обліковувалися у складі основних засобів. На даний час документальне оформлення операцій із іншими необоротними матеріальними активами здійснюється з використанням тих же форм первинної документації, що і облік основних засобів. Оскільки вони оприбутковуються на підприємстві актами приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів за формою № ОЗ-1, то і при оприбуткуванні їх будуть складатися аналогічні записи, як і при надходженні основних засобів.

На нашу думку, оскільки інші необоротні матеріальні активи виділені окремим синтетичним рахунком, документальне оформлення їх повинно відрізнятися від основних засобів. Цілком справедливою і своєчасною слід вважати пропозицію Л. Г. Семеген з цього приводу.

Автор доречно зазначає, що відокремлений облік інших необоротних матеріальних активів вимагає наявності належних для цього первинних документів, реєстрів аналітичного обліку, оскільки у документах з обліку основних засобів не враховано певні особливості, які характерні для інших необоротних матеріальних активів [117].

Заслуговують на увагу пропозиції Л. Г. Семеген щодо формування первинних документів для обліку операцій саме з іншими необоротними матеріальними активами, зокрема таких як: акт приймання та поліпшення інших необоротних матеріальних активів; інвентарну картку обліку інших необоротних матеріальних активів; відомість аналітичного обліку інших необоротних матеріальних активів [117].

Так, в Акті приймання та поліпшення інших необоротних матеріальних активів пропонуємо ввести такі додаткові показники: спосіб надходження об'єкта (у певних випадках впливає на порядок нарахування амортизації та оцінку), термін корисного використання (експлуатації) об'єкта, ліквідаційна (вказують для нарахування амортизації), справедлива вартість (у разі, коли активи оприбутковують за справедливою вартістю, якщо останньою визнана залишкова вартість після переоцінки), та метод нарахування амортизації (обираються з урахуванням очікуваного способу одержання економічних вигод від використання і реального зношування об'єктів). На зворотній стороні вказаного первинного документа слід відобразити витрати на ремонт та поліпшення активу. В цьому акті необхідно вказувати, чи є ці види робіт поліпшенням або ремонтом інших необоротних активів. Якщо результатом проведених робіт є поліпшення об'єкта, то в акті необхідно зазначити його характеристики за техніко-економічним паспортом, на основі якого зроблено такий висновок. В акті також доцільно фактичну вартість на ремонт або поліпшення інших необоротних матеріальних активів визначати як загальною сумою, так і окремо за кожним видом витрат для встановлення кореспонденції рахунків на різні види робіт .

З метою пристосування інвентарної картки в якості реєстра аналітичного обліку інших необоротних матеріальних активів, її типову форму пропонується доповнити такими показниками: спосіб надходження, справедлива вартість, термін корисного використання, ліквідаційна вартість, метод нарахування амортизації, витрати на поліпшення об'єктів, дати та вид переоцінок, вартість після переоцінки, розмір залишкової вартості на момент вибуття об'єкта. Показники терміну корисного використання, ліквідаційної вартості та методу амортизації є індивідуальними для кожного об'єкта, тому їх потрібно відображати насамперед в інвентарній картці.

Використання цих документів на практиці, безперечно, сприятиме поліпшенню організації та методики обліку інших необоротних матеріальних активів.

При надходженні інші необоротні матеріальні активи обліковуються на субрахунку 153, де відображаються витрати підприємства (організації, установи) на придбання або виготовлення матеріальних активів власними силами. Однак при цьому не завжди виникають витрати, пов'язані з придбанням цих активів. У разі безкоштовного надходження активів підприємство не зазнає цих витрат, тому виникає проблема щодо їхнього обліку.

І. Губіна [34, с. 88] та І. Павлюк [106, с. 35] вважають, що при безкоштовному надходженні вартість необоротних матеріальних активів слід відразу відображати за дебетом рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи», а витрати, пов'язані з доставкою та монтажем, накопичувати на рахунку 15, і лише в момент введення віднести їх на рахунок 11. На думку І. Лобзи [75, с. 4], вартість отриманого об'єкта та суму витрат потрібно відразу обліковувати на рахунку 11.

Із підприємства необоротні активи можуть вибувати із ряду наступних причин, що зображенні на рис. 2.2. Записи про рух необоротних активів у системі бухгалтерського обліку відображаються лише на основі відповідних підтверджуючих первинних документів.



Рис. 2.2. Шляхи вибуття необоротних активів з підприємства

Такими первинними документами є:

- акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗ-1);

- акт на списання основних засобів (форма № ОЗ-3);
- акт на списання автотранспортних засобів (форма № ОЗ-4).

Форма № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» формується у залежності від причини вибуття: у двох примірниках (якщо має місце безоплатна передача основних засобів іншому підприємству – для підприємства, яке отримує, і яке передає основні засоби чи інші необоротні активи); у трьох примірниках (при продажу необоротних активів, при цьому перші два залишаються у продавця, а третій – передається покупцеві).

Форми № ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів», № ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів» – застосовуються для документування вибуття окремих об'єктів основних засобів при повній або частковій ліквідації. У випадку ліквідації відповідний Акт – виписується у двох примірниках – перший передається в бухгалтерію, а другий – залишається у відповідальній особи і служить підставою для передачі на склад матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації. Такий документ обов'язково затверджується керівником підприємства. Якщо мають місце витрати пов'язані з ліквідацією, або отримуються матеріальні цінностей від розбору необоротного активу чи демонтажу обладнання, то вартість цих цінностей також відображають в акті, у спеціальному розділі «Розрахунок результатів ліквідації об'єкта». Якщо має місце списання з балансу вартості машин, устаткування чи транспортних засобів внаслідок аварій до зазначеного акта про ліквідацію додається копія акта про аварію. Його складають компетентні органи та у ньому дається пояснення щодо її причин та винних осіб. Регістри аналітичного обліку основних засобів та інших необоротних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти їх вибуття.

Наказом керівника підприємства створюється постійно діюча протягом року комісія, яка призначена для визначення непридатності необоротних матеріальних цінностей і встановлення неможливості або неефективності проведення їх ремонту з метою відновлення, а також для

оформлення необхідної документації на списання цих цінностей. До складу цієї комісії зазвичай входять: керівник або його заступник (голова комісії); головний бухгалтер або його заступник (особа відповідальна за ведення бухгалтерського обліку, в разі якщо в штатному розкладі підприємства посаду головного бухгалтера не передбачено); керівники груп обліку або працівники бухгалтерії, що ведуть облік основних засобів; особи, відповідальні за збереження основних засобів.

До компетенції комісії зі списання належить:

- ✓ проведення огляду необоротних активів для складання акту на їх списання (при цьому використовується необхідна технічна документація, дані фінансового обліку та інші відомості про об'єкт);
- ✓ встановлення конкретних причин списання об'єкта (повний фізичний знос, як морально застарілий актив, вимушена ліквідація);
- ✓ встановлення осіб винних у недостатчі чи псуванні необоротних активів;
- ✓ встановлення можливості подальшого використання окремих вузлів, деталей матеріалів списаного об'єкта та їх оцінки.

Остаточний дозвіл на списання з балансу необоротних активів дає керівник підприємства. І як уже зазначалося, на підставі висновків цієї комісії складаються акти списання основних засобів, типових форм № ОЗ-3, № ОЗ-4. При ліквідації необоротних активів, у зв'язку з вимушеною заміною, особливу увагу необхідно звернути на оформлення документів, що підтверджують необхідність вимушеної заміни цих об'єктів.

Фінансовий результат від вибуття необоротних активів, зокрема основних засобів, незалежно від причин вибуття визначається також за загальновстановленим п. 34 П(С)БО 7 правилом: шляхом вирахування з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів [100].

Узагальнюючи наведену вище інформацію про документальне оформлення руху необоротних активів можемо графічно зобразити документообіг на прикладі обліку основних засобів на рисунку 2.3.



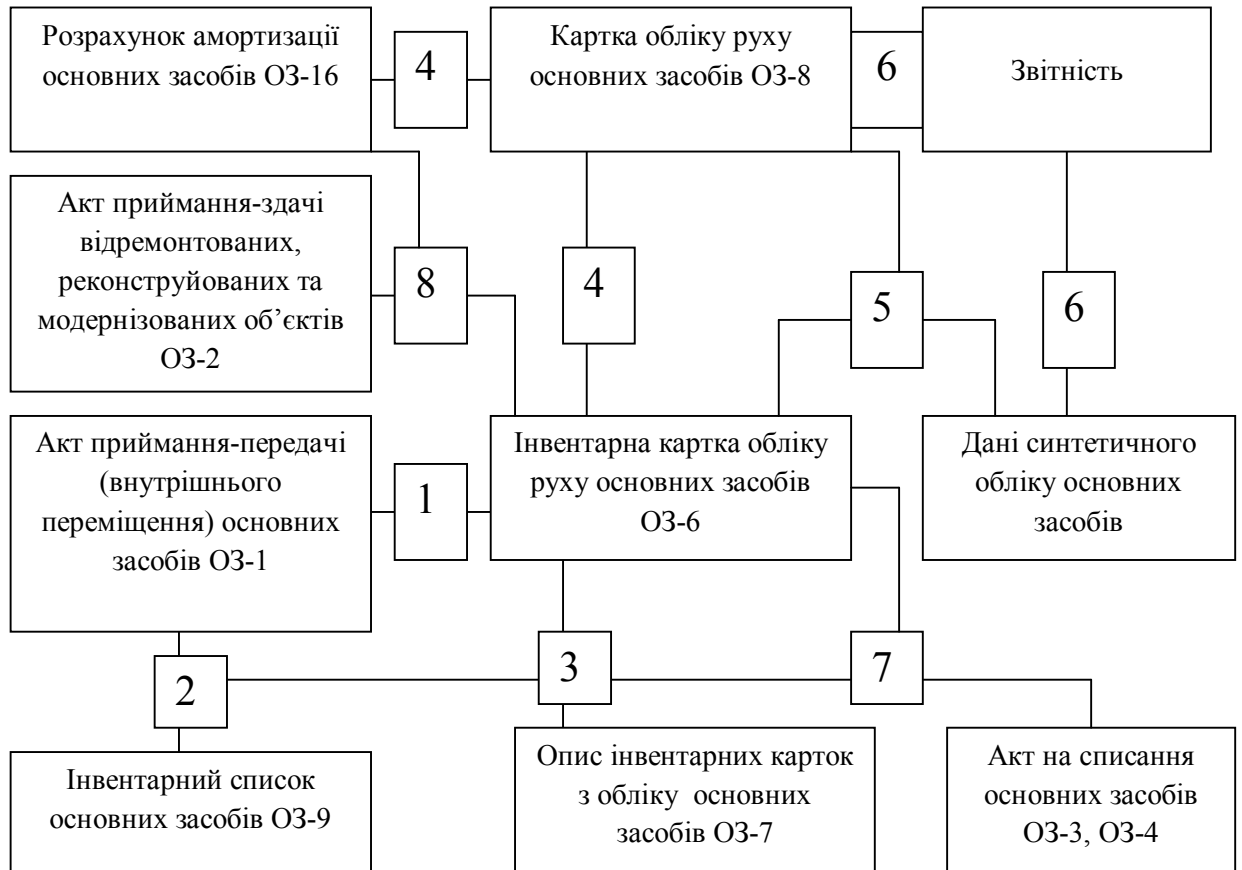


Рис. 2.3. Документування операцій, пов'язаних з рухом основних засобів

На зазначеному рисунку 2.4. зображено наступну послідовність:

(1) Акт приймання-передачі основних засобів після затвердження керівником підприємства передається до бухгалтерії (разом з технічною документацією на об'єкт), де зберігається протягом терміну експлуатації і протягом 3 років та одного місяця після списання з балансу за умови, якщо за цей термін діяльності проведена документальна ревізія.

(2) Один примірник акту форми № ОЗ-1 передають до бухгалтерії, де на його підставі здійснюється запис в інвентарній картці та інвентарному списку.

(3) Заповнені інвентарні картки реєструються в описі № ОЗ-7.

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

(5) Інвентарні картки, а також картки обліку руху основних засобів сумарно звіряються з даними синтетичного обліку.

(6) В кінці звітнього року за даними карток обліку руху основних засобів та за даними синтетичного обліку заповнюються дані звітності з обліку основних засобів.

(7) Після ліквідації основних засобів і складання актів на списання основних засобів перший примірник передається до бухгалтерії, де на його підставі робиться запис до інвентарного списку основних засобів, також вилучають відповідну інвентарну картку, що відображається в описі інвентарних карток з обліку основних засобів. Другий примірник акту залишається у матеріально відповідальній особи. Вилучена картка зберігається в бухгалтерії протягом встановленого періоду.

(8) Акт форми № ОЗ-2, підписаний матеріально відповідальною особою, яка приймає основні засоби, та представником відділу чи підприємства, де здійснювався ремонт, передається до бухгалтерії. В бухгалтерії на підставі цього акту здійснюється запис до форми № ОЗ-6 та вносяться зміни до форм № ОЗ-14 щодо збільшення балансової вартості основних засобів на суму витрат, пов'язаних із завершенням модернізації, реконструкції тощо.

Для узагальнення інформації про наявність, рух основних засобів та їх знос при журнальній формі ведення обліку призначений журнал 4. Який ведеться за кредитом рахунків 10, 13, 15. Записи в журналі здійснюються на підставі первинних та зведених облікових документів (ОЗ-1, ОЗ-3 і т.д.). У першому розділі цього регістру відображається вибуття основних засобів, а також сума уцінки, яка відображається за кредитом відповідних рахунків фінансового обліку необоротних активів; також тут показується сума нарахованої амортизації та сума збільшення зносу необоротних активів внаслідок їх дооцінки та зменшення їх корисності. У розділі 2 журналу 4 відображаються капітальні інвестиції, зокрема введенні в дію необоротні активи.

Відомість 4.1 ведеться за Дебетом 15 рахунку і призначена для аналітичного обліку капітальних інвестицій в розрізі витрат капітального характеру. У цій відомості відображаються також витрати на проведення модернізації, модифікації, дообладнання, реконструкції, добудови об'єкта, що приводить до збільшення первісно очікуваних майбутніх економічних вигід від його використання. Крім зазначених відомостей та журналів підприємство має можливість самостійно обрати форму бухгалтерського, обліку, як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з урахуванням особливостей своєї діяльності.

Не менш важливим є процес документального оформлення обліку операцій, пов'язаних з рухом наступної складової необоротних активів, а саме – нематеріальних активів. Він визначений Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004 р. № 732 [89], Наказом Державного комітету статистики від 10.08.2004 р. № 469 [88] та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів від 16.10.2009р. № 1327 [81].

Варто відзначити, що документальне оформлення в обліку надходження, нематеріальних активів залежить від того, створені вони на підприємстві чи придбані у інших осіб (рис. 2.4).

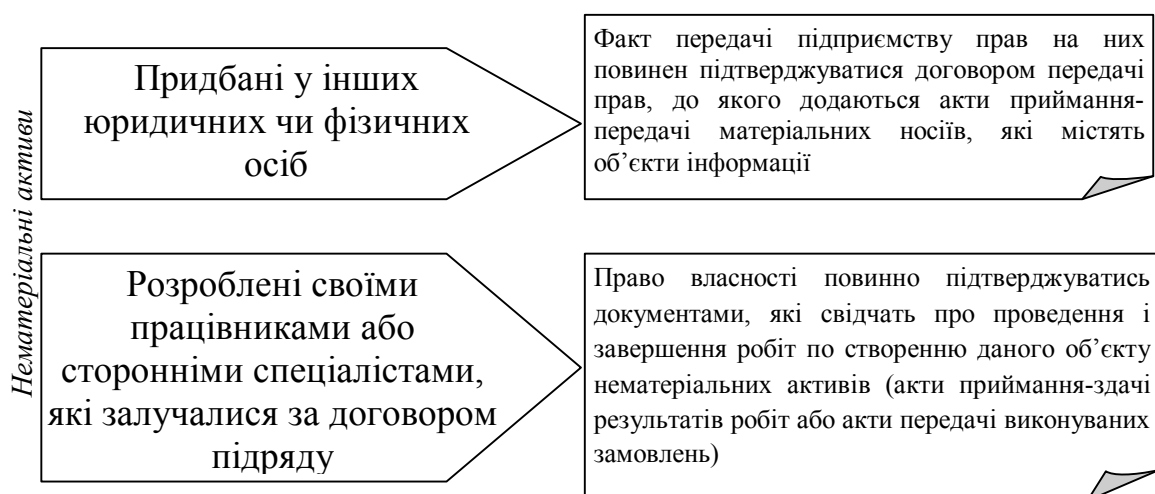


Рис. 2.4. Документальне оформлення надходження нематеріальних активів  
Для ведення обліку господарських операцій використовують типові

міжвідомчі форми, які затверджує Державна служба статистики України, а їх призначення подано на рис. 2.5).

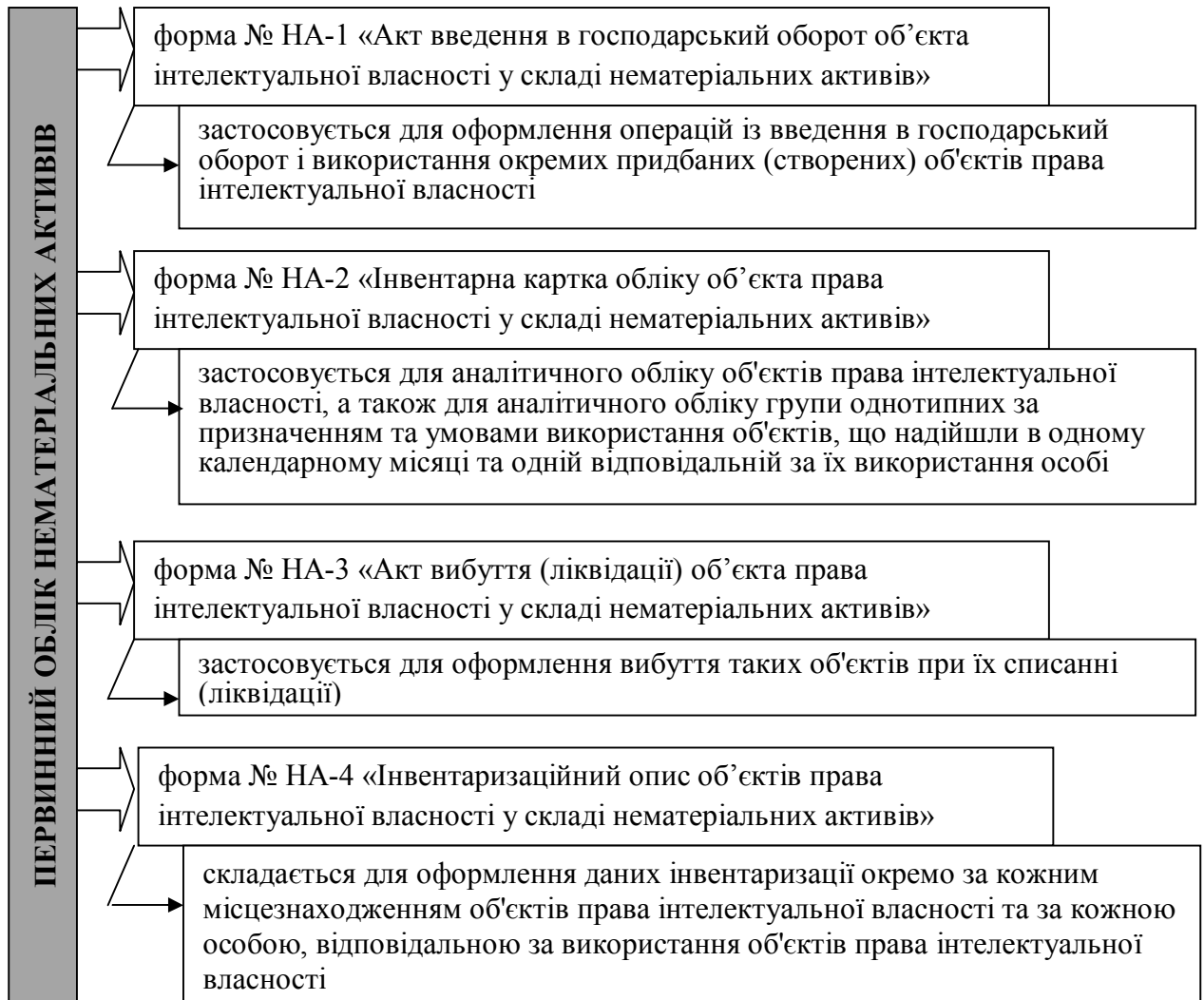


Рис. 2.5. Призначення типових форм первинного обліку нематеріальних активів

Підставою для взяття на облік та складання акта за формою № НА-1 є такі первинні документи:

— свідоцтво України на знак для товарів і послуг (позначення, за яким товари та послуги одних осіб відрізняються від однорідних товарів і послуг інших) згідно із Законом України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг»;

— патент на винахід (корисну модель), що є результатом творчої діяльності людини в будь-якій галузі технології згідно із Законом України

«Про охорону прав на винаходи і корисні моделі»;

— патент України на промисловий зразок (результат творчої діяльності людини у галузі художнього конструювання) згідно із Законом України «Про охорону прав на промислові зразки»;

— свідоцтво на право займатися племінною справою згідно із Законом України «Про племінне тваринництво»;

— авторський договір чи договір з організаціями, які управляють майновими правами авторів на колективній основі, згідно із Законом України «Про авторське право і суміжні права»;

— патенти на сорт рослин згідно із Законом України «Про охорону прав на сорти рослин», а також дозвіл на виробництво і використання насіння відповідно до Закону України «Про насіння і садивний матеріал»;

— рахунок за роботи зі створення і впровадження програмного забезпечення ЕОМ;

— рахунок за «ноу-хау» згідно з договором з власником (розробником);

— договір та акти на прийняття наукових і дослідно-конструкторських розробок, а також інші документи, зокрема, документи на додаткові витрати щодо страхування та ін.;

— договори між замовником і виконавцем, акти та протоколи про результати науково-дослідних робіт, платіжні та митні документи, свідчення про спадщину та правонаступництво тощо.

Методика обліку нематеріальних активів передбачає на основі «Акта введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» (типова форма № НА-1) відкривати Інвентарну картку, яка заповнюється в одному примірнику і ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт, при чому обов'язковими реквізитами інвентарної картки мають бути: дата виникнення права на об'єкт, первісна вартість, строк корисного використання, річна сума амортизації, документи на оприбуткування та вибуття об'єкта та його ліквідаційну вартість.

Підставою для відміток в інвентарній картці про вибуття об'єкта права

інтелектуальної власності є «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» (т. ф. № НА-3).

Залишкова вартість, яка наводиться у графі 13 акта вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності, визначається за даними бухгалтерського обліку на останнє число місяця вибуття такого об'єкта як різниця між первісною вартістю і сумою нарахованої амортизації за період корисного використання [89].

Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (т. ф. № НА-4) складається в одному примірнику для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцезнаходженням об'єктів права інтелектуальної власності та за кожною особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності. В інвентарний опис включається кожний окремий об'єкт права інтелектуальної власності.

Виявлені в інвентаризаційних описах об'єкти права інтелектуальної власності як такі, що не відображені в бухгалтерському обліку, заносяться до звіряльної відомості, яка оформлюється у порядку, визначеному наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 [89], а їх вартість визначається у порядку, який встановлений Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів від 16.11.2009 р. № 1327 [81].

На нашу думку, доцільно внести зміни щодо узагальнення форм № НА-2, № НА-3, № НА-4 для використання для всієї групи нематеріальних активів аналогічне тому, яке було наведено для типової форми № НА-1 у типовій формі. Внаслідок цього, перераховані типові форми будуть придатні не тільки для обліку об'єктів права інтелектуальної власності, а й для всієї групи нематеріальних активів.

## **2.2. Методика синтетичного і аналітичного обліку необоротних активів**

Метою організації бухгалтерського обліку необоротних активів є гармонізація нормативної бази та адаптація її правил у внутрішньому обліковому середовищі для забезпечення правдивої та достовірної інформації для фінансових органів та створення умов для забезпечення введення управлінського обліку та формування інформації для управлінських потреб. Для досягнення цієї мети у процесі дослідження методики обліку необоротних активів на досліджуваному підприємстві ТОВ «СТІРОЛ» необхідно вирішити ряд завдань. Основні із них, що стосуються методики обліку основних засобів та інших необоротних активів подано на рис. 2.6. Вважаємо, що вирішення цих завдань в обліку дасть змогу сформувати інформацію про стан та наявність основних засобів для прийняття ефективних управлінських рішень.

Розглянемо детальніше методику обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів у досліджуваному підприємстві. Що стосується порядку відображення в бухгалтерському обліку їх надходження, то він залежить від того, яким чином і на яких умовах вони придбані. При цьому пам'ятаємо, що порядок обліку надходження основних засобів та інших необоротних матеріальних активів регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби» та Інструкцією № 291.

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



Рис. 2.6. Завдання обліку та порядок формування інформації про необоротні активи в обліковій політиці підприємства



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

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

Сучасні дослідники, зокрема Л. Т. Богуцька [6; 7], А. М. Кадацька, А. М. Кудлай [55] пропонують доповнювати субрахунок «Інвестиційна нерухомість» рахунками 3-го порядку, що дасть змогу розмежувати інвестиційну нерухомість за її видами, що значно полегшить облікову роботу.

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

регістрах та створить необхідність додаткових процедур при складанні звітності. Натомість, автор пропонує вести облік інвестиційної нерухомості на аналітичних рахунках до субрахунків 101 (1012 «Земельні ділянки, утримувані як інвестиційна нерухомість»), 103 (1032 «Будівлі і споруди, утримувані як інвестиційна нерухомість») [49, с. 14–15].

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

Для обліку надходження або ж будівництва основних засобів Інструкцією № 291 передбачено використання субрахунків транзитного рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Так на даному підприємстві, щоб відобразити в обліку придбання або створення необоротних активів, незалежно від виду, характеристик і можливостей, використовується рахунок 15 «Капітальні інвестиції» з відповідними до нього субрахунками, що визначені Планом рахунків бухгалтерського обліку:

- субрахунок 151 «Капітальне будівництво» призначений для обліку витрат на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства;

- субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби»;

- субрахунок 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»;

- субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами активів, облік яких ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи»;

- субрахунок 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» призначений для обліку витрат на формування основного стада робочої та продуктивної худоби [53].

При цьому порядок обліку надходження необоротних активів на прикладі основних засобів схематично подано на рис. 2.7.

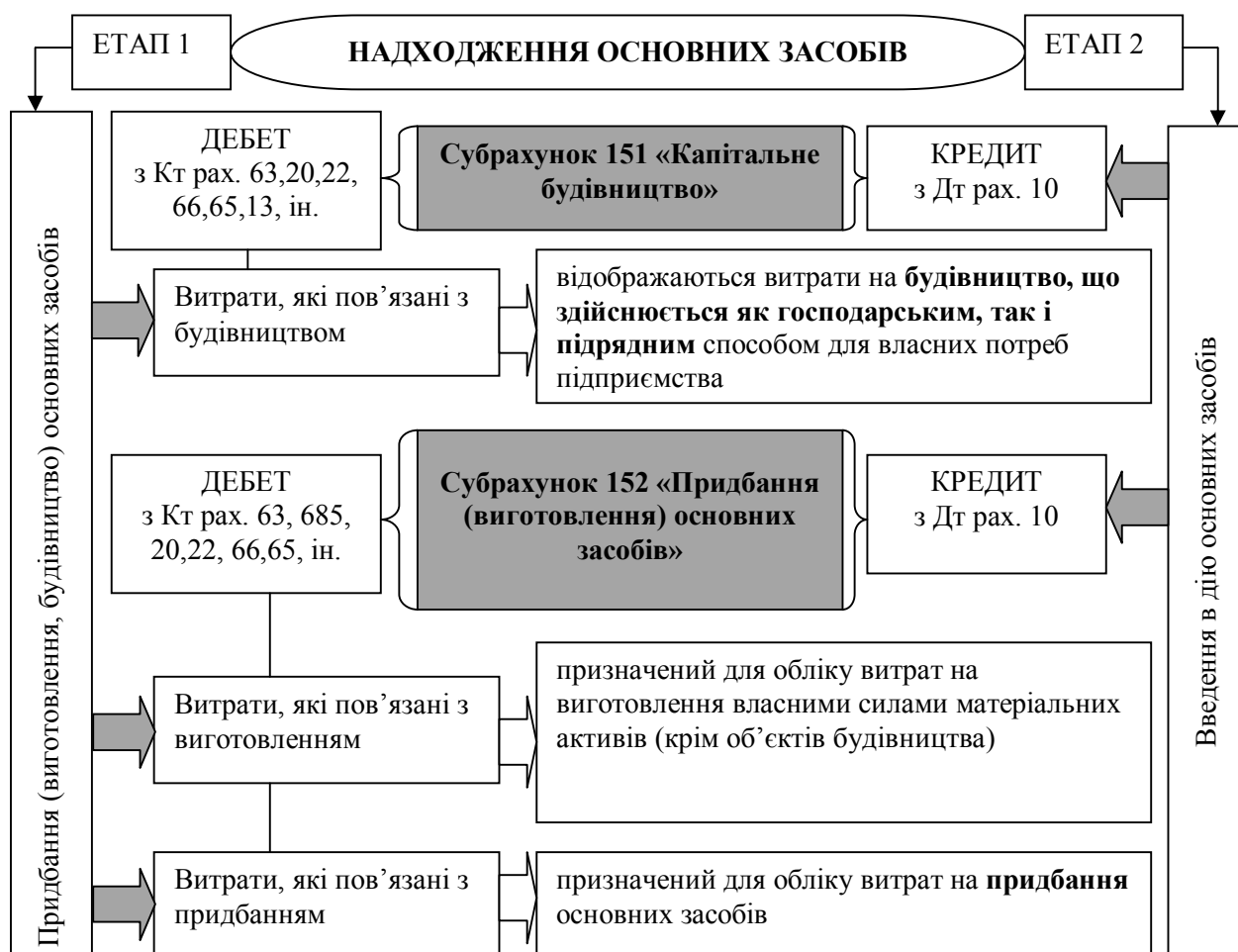


Рис. 2.7. Облік надходження основних засобів

За дебетом зазначеного рахунка 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення понесених підприємством витрат на придбання або створення основних засобів чи інших необоротних активів, а за кредитом – відповідне зменшення, пов'язане із прийняттям в експлуатацію або приведенням у стан використання за призначенням цих об'єктів.

На наш погляд, субрахунок 152 частково вміщає інформацію з субрахунку 151, адже немає чіткого критерію розмежування між поняттями

«капітальне будівництво» та «виготовлення основних засобів», так як результат – створений матеріальний актив (об'єкт основних засобів). Тому доцільним є вилучення з субрахунку 151 «Капітальне будівництво» з переліку рахунку 15, а натомість для обліку витрат на будівництво використовувати субрахунок 152 з перейменованою назвою «Придбання (виготовлення, будівництво) основних засобів».

Для обліку наявності та руху інших необоротних матеріальних активів призначений рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Бухгалтерський облік придбання (створення) даних об'єктів є аналогічним методиці обліку надходження основних засобів. Одним лиш істотним недоліком в організації обліку надходження і руху інших необоротних матеріальних активів є те, що для первинного обліку не передбачені типові форми, як у випадку з основними засобами. Тому інші необоротні матеріальні активи підставою для оприбуткування при надходженні є той самий документом, який складається при надходженні основних засобів – Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗ-1).

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

При надходженні інші необоротні матеріальні активи обліковуються на субрахунку 153, де відображаються витрати підприємства (організації, установи) на придбання або виготовлення матеріальних активів власними силами. Однак при цьому не завжди виникають витрати, пов'язані з придбанням цих активів. У разі безкоштовного надходження активів

підприємство не зазнає цих витрат, тому виникає проблема щодо їхнього обліку.

І. Губіна [34, с. 88] та І. Павлюк [106, с. 35] вважають, що при безкоштовному надходженні вартість необоротних матеріальних активів слід відразу відображати за дебетом рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи», а витрати, пов'язані з доставкою та монтажем, накопичувати на рахунку 15, і лише в момент введення віднести їх на рахунок 11. На думку І. Лобзи [75, с. 4], вартість отриманого об'єкта та суму витрат потрібно відразу обліковувати на рахунку 11.

Порядок списання (ліквідації) об'єктів основних засобів (особливо недоамортизованих) згідно з вітчизняними НП(С)БО 1, П(С)БО 7, П(С)БО 27 здійснюється їх списанням з балансу підприємства з використанням однієї з методик (рис. 2.8).

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

П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» передбачає виділення в окрему класифікаційну групу тих непоточних активів, залишкову вартість яких буде відшкодовано шляхом продажу, а не подальшої експлуатації [105]. Необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу, лише якщо виконано всі умови, визначені у П(С)БО 27:

- економічні вигоди очікують отримати від продажу необоротних активів, а не від їх використання за призначенням;
- активи готові до продажу в їх теперішньому стані;

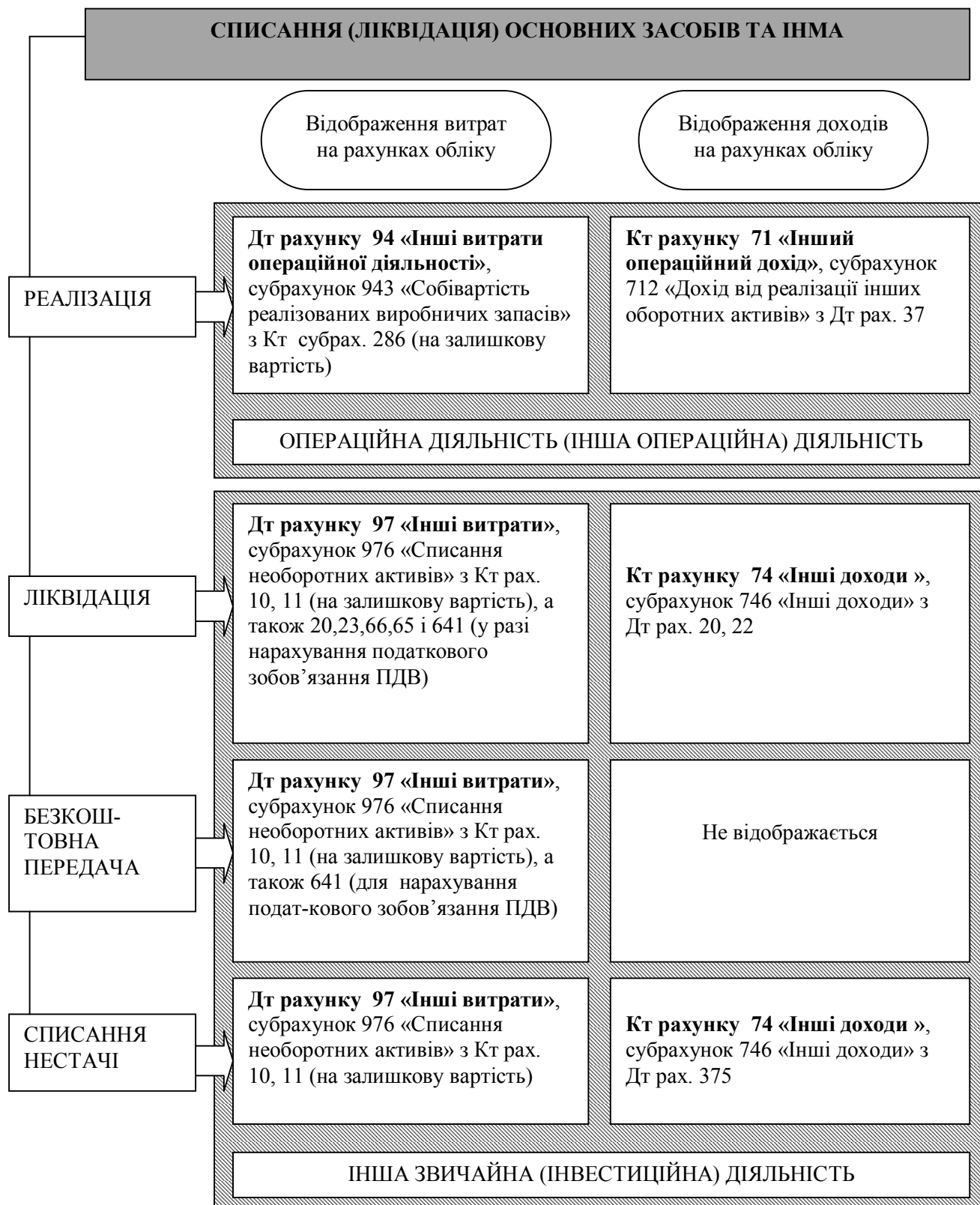


Рис. 2.8. Облік списання (ліквідації) основних засобів

– їх продаж, як очікують, завершать впродовж року з дати визнання їх утримуваними для продажу;

– умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;

– їх реалізація має високу ймовірність. Зокрема, якщо керівництво підприємства підготувало план або уклало твердий контракт про продаж, активно пропонує їх на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

На думку З. В. Задорожного такий облік із використанням рахунку 286 є не аргументованим, оскільки суперечить назві класів обліку. Так, клас 2 «Запаси» призначений для обліку оборотних активів, а клас 1 «Необоротні активи» – для всіх необоротних активів. Тому автором запропоновано замість субрахунку 286 в межах класу 1 ввести субрахунок 185 з назвою «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» [47, с. 13].

Т. П. Мац з метою врегулювання питання групування необоротних активів в межах класу 1, пропонує відображати необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, на окремому субрахунку 110 «Основні засоби, утримувані для продажу», доповнивши його рахунками третього порядку [78, с. 165].

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

При цьому варто зауважити, що сучасним законодавством не враховані операції, які пов'язані з вибуттям в наслідок надзвичайних подій. На сьогодні відмінені рахунки 75 та 99. Натомість такі витрати, на наш погляд, будуть відображатись за остаточним принципом у складі інших витрат і доходів на 97 та 74 рахунках відповідно. Така методика не є правильною, тому доцільно повернути зазначені рахунки для обліку

надзвичайної діяльності, а в звітності їх узагальнювати разом із іншими витратами та іншими доходами, оскільки така вимога НП(С)БО 1, яка не виокремлює витрати, доходи та результат за видами діяльності підприємства, окрім операційної.

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

Порядок визнання, складу, оцінки та відображення нематеріальних активів в обліку та звітності регламентується П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [101]. Крім того, порядок обліку регулюється Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів № 1327 [81] та Планом рахунків бухгалтерського обліку [111] й Інструкцією про його застосування № 291 [53].

Планом рахунків бухгалтерського обліку для обліку нематеріальних активів визначено рахунок 12 «Нематеріальні активи». Відзначимо, що субрахунки та їх зміст, наведений у в Плані рахунків, відповідають групам нематеріальних активів, які зазначені у п. 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [101]. Разом з тим, серед наведених об'єктів нематеріальних активів зазначаються об'єкти, які, на нашу думку, не можуть відноситись до нематеріальних активів за їх економічною сутністю.

Відповідно до Інструкції № 291 субрахунок 121 «Право користування природними ресурсами» призначений для обліку наявності права користування земельною ділянкою, будівлею, права на оренду приміщення тощо. Однак, п.1 ст.324 Цивільного кодексу визначено, що «земля, її надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, які знаходяться в межах



території України, природні ресурси її континентального шельфу і т. п. є об'єктами права власності Українського народу. Однак від імені Українського народу право власності здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування в межах, встановлених Конституцією України» (п. 2 ст. 324). Таким чином, спірним є виділення як об'єкта «права на користування», адже право надають ліцензії чи рішення органів державної влади, які не мають матеріальної оцінки як актив, а матеріальними об'єктами будуть природні ресурси.

Вирішення цієї проблеми запропонував В. П. Завгородній [121, с. 124], в бухгалтерському обліку слід відображати не як нематеріальний актив, а як витрати майбутніх періодів на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». За цією методикою потрібно враховувати вартість придбання права користування природними ресурсами через рахунки в банках або готівкою: Д-т 39 К-т 31, 30. А от порядок списання цих витрат доцільно встановити законодавчим актом. Ми погоджуємось з автором, оскільки такий методичний підхід є актуальним для обліку ліцензій та прав на користування землею.

Також на нашу думку, доцільно вилучити слово «права» з деяких субрахунків до рахунку 12, оскільки не права є нематеріальними активами, а самі об'єкти інтелектуальної власності. Ці зміни необхідно внести і для інших об'єктів нематеріальних активів, де вживається слово «права», тобто об'єктами обліку мають бути «Комерційні позначення», «Об'єкти промислової власності» аналогічно тому, як бухгалтерському обліку відображено матеріальні активи.

Необхідно відзначити, що ТОВ «СТІРОЛ» облік програмного забезпечення веде на субрахунку 127, що не відповідає його призначенню за змістом. Рекомендуємо вести облік програмного забезпечення, так як це визначено Інструкцією № 291, а саме 1-С:Бухгалтерії на субрахунку 125.

Методика облікового відображення нематеріальних активів передбачає використання субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних

активів», на якому обліковуються витрати на придбання або створення необоротних нематеріальних активів підприємства.

Процес створення нематеріальних активів у відповідності із МСБО 38 «Нематеріальні активи» ділиться на дві стадії – дослідження й розробки.

Згідно з П(С)БО 8 нематеріальні активи, отримані в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення інноваційного продукту до стану, у якому він придатний для реалізації чи використання;
- можливість отримання економічних вигод від її збуту чи використання;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою інновацій.

Однак, на нашу думку ці умови визнання не носять ринковий характер, тому їх варто доповнити наступними:

- ✓ якщо існує можливість отримати економічну вигоду від продажу за інновацію, яку не можливо ідентифікувати, однак є зацікавлені покупці;
- ✓ якщо є можливість виокремлення даного об'єкта з складу неідентифікованих нематеріальних активів для власного використання у виробничій системі задля отримання економічних вигод;
- ✓ якщо даний актив можна обміняти на інший актив з метою отримання економічних вигод.

Пункт 17 П(С)БО 8 визначається перелік статей, що формують первісну вартість, а саме прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням.

Якщо підприємство класифікувало власно створену інформаційну систему як нематеріальний актив, то витрати на її впровадження й налагодження будуть також включені у собівартість нематеріального активу.

При цьому дебетується субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» та кредитується відповідні рахунки витрат за елементами, а саме 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 20 «Виробничі запаси», 31 «Рахунки в банку», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» та ін. Далі ці витрати, пов'язані з придбанням (створенням) інновацій інтелектуального характеру, капіталізуються на відповідному субрахунку рахунку 12.

При придбанні нематеріальних активів до їх собівартості включаються купівельна ціна, імпорتنі мита, податки, що не відшкодовуються, а також видатки, пов'язані з підготовкою активу до експлуатації. У такому випадку всі витрати, пов'язані з придбанням, збираються за дебетом субрахунку 154 з кредиту рахунків 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Нарахування податкового кредиту з податку на додану вартість відображається записом: Дт 64.1 «Розрахунки за податками» Кт 63, 685. При оплаті рахунків постачальників та посередників – Дт 63, 685 Кт 31.

Операції з вибуття нематеріальних активів оформлюють документами типових форм, зразки й порядок складання яких затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732. Порядок документування вибуття нематеріальних активів оформляється первинним документом форми НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів», який ми розглядали раніше. Вибуття нематеріальних активів на підприємстві може проводитися із таких причин (рис. 2.9).

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

Якщо підприємство має можливість реалізувати нематеріальний актив на вільному ринку або комерціалізувати результати досліджень та розробок, то в такому випадку об'єкт інтелектуальної власності необхідно перевести в групу товарів.

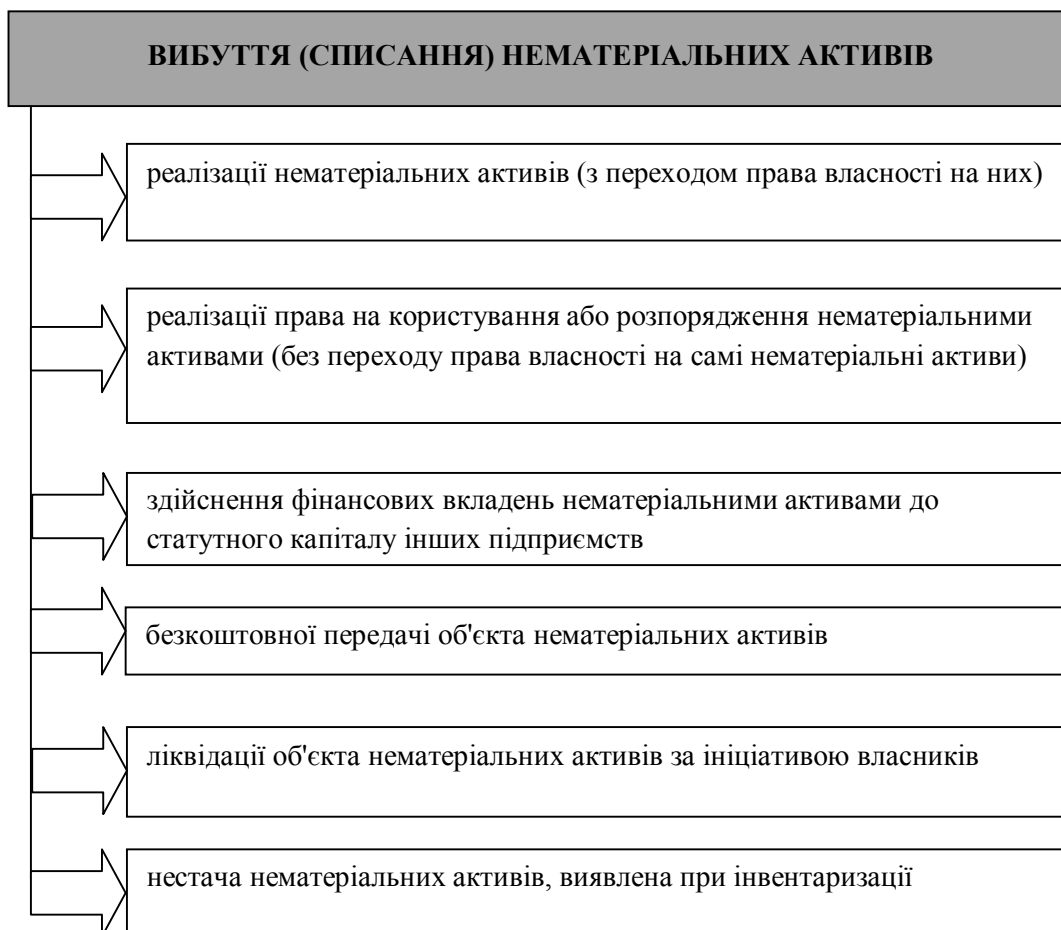


Рис. 2.9. Причини вибуття (списання) нематеріальних активів з балансу підприємства

При цьому залишкову вартість нематеріального активу переводять у склад необоротних активів, призначених для продажу: Дт 286 «Необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу» Кт 12 «Нематеріальні активи».

Реалізовану собівартість об'єктів інтелектуальної власності при продажі списують з кредиту субрахунку 286 у дебет субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів». Далі в процесі реалізації на отримані доходи: Дт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» Кт 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», і на суму податкового зобов'язання з податку на додану вартість – Дт 712 Кт 641. При отриманні грошових коштів дебетуються рахунки 30, 31 та кредитується рахунки 36 або 37 а сумі пред'явленого рахунка до оплати [129, с. 121].

Списання доходів та витрат, які пов'язані з процесом реалізації об'єктів інтелектуальної власності, відображаються у складі операційної діяльності: Дт 791 Кт 712 – на суму списаних доходів і Дт 943 Кт 791 – на суму списаної реалізованої собівартості. За визначеним оборотом за субрахунком 791 «Результат операційної діяльності» визначається прибуток чи збиток від комерціалізації об'єктів інтелектуальної власності.

Незважаючи на те, що реалізація об'єктів інтелектуальної власності відображається на рахунках з обліку доходів і витрат операційної діяльності, виручка від реалізації у звітності про рух грошових коштів зараховується до складу грошових коштів інвестиційної діяльності, що є цілком закономірним.

Списання з балансу підприємства об'єктів інтелектуальної власності також відображається у складі витрат іншої (інвестиційної) діяльності наступними записами:

– у сумі нарахованої амортизації:

Дт 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» –

Кт 12 «Нематеріальні активи»;

– на залишкову вартість активів:

Дт 976 «Списання необоротних активів» –

Кт 12 «Нематеріальні активи»;

– дорахування раніше відшкодованого ПДВ (20%):

Дт 976 «Списання необоротних активів» –

Кт 641 «Розрахунки за податками» [129, с. 122].

Як бачимо з наведеної методики, існує певна невідповідність між нарахуванням та відповідністю витрат у сфері операційної та інвестиційної діяльності. Так, згідно з П(С)БО 27 нематеріальні активи, які підлягають реалізації переводяться в склад товарів (субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу») аналогічно порядку необоротних матеріальних активів, а після їх реалізації залишкова вартість списується на субрахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів», а отримані доходи відносяться до іншої операційної діяльності.

Однак, придбання та реалізація необоротних активів, в тому числі нематеріальних, є частиною інвестиційної, а не операційної діяльності, тому при їх реалізації доцільно було б відображати у складі інших витрат та інших доходів відповідно. Крім того, в формі № 3 «Звіт про рух грошових коштів», грошові потоки при надходженні і реалізації даних активів формуються в межах інвестиційної, а не іншої операційної діяльності. Тому варто привести нормативні положення, викладені в національних П(С)БО, у відповідність з основним принципом обліку і звітності – нарахування та відповідності доходів і витрат.

До складу необоротних активів, як раніше зазначалось, належать довгострокові фінансові інвестиції. Планом рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцією № 291 фінансові інвестиції відповідно до терміну їх утримання поділяються на поточні та довгострокові фінансові інвестиції.

Для обліку довгострокових фінансових інвестицій у бухгалтерському обліку передбачено рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», котрий має такі субрахунки:

- 14.1 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі»;
- 14.2 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;
- 14.3 «Інвестиції непов'язаним сторонам» [53].

Рахунок 14 призначений для узагальнення інформації про наявність і рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних і місцевих позик, здійснення внесків до статутного капіталу інших підприємств, створених на території України і за кордоном.

На досліджуваному підприємстві ТОВ «СТІРОЛ» відсутні довгострокові фінансові інвестиції, тому інформація у рядках 1030 та 1035 Балансу (Звіту про фінансовий стан) відсутня.

Облік довгострокових фінансових інвестицій є складною обліковою ділянкою, яка передбачає багатоваріантність в залежності від об'єкта інвестування, терміну утримання фінансових інвестицій та умов, в яких ведеться діяльність асоційованих та дочірніх підприємств в частині їх

здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує 12 місяців.

Головною відмінністю вітчизняної методики обліку довгострокових інвестицій від зарубіжної практики є те, що згідно з М(С)БО 32 «Фінансові інструменти: подання» підприємства можуть використовуються різні підходи до пов'язаних осіб, які повинні вести облік інвестицій за методом участі в капіталі. Якщо за міжнародними стандартами такими суб'єктами є інвестори, що мають суттєвий вплив на об'єкт інвестування, то в П(С)БО прямо вказані види підприємств, вкладення в які повинні обліковуватися за даним методом – асоційовані, дочірні і спільні зі створенням юридичної особи підприємства.

На нашу думку, недоліком у вітчизняному інвестуванні є відсутність альтернативного підходу, який би дозволяв пов'язаним особам самостійно обирати той чи інший спосіб відображення в обліку довгострокових фінансових інвестицій. У практичній діяльності можуть виникати багато обставин, за яких використання методу участі в капіталі буде неефективним. Наприклад, острах інвесторів за те, що інвестування тимчасово збиткових об'єктів призведе до зменшення власного капіталу інвестора, може негативно вплинути на усю систему фінансового інвестування зі створенням асоційованих, дочірніх, спільних підприємств.

Альтернативним до методу участі в капіталі, на нашу думку, може бути метод оцінки здійснених фінансових інвестицій за їх собівартістю. За даним методом проводилася оцінка фінансових інвестицій в Україні до переходу на П(С)БО. Його застосування відповідає міжнародним правилам оцінки і обліку фінансових інвестицій.

Розглянемо облік довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів. Планом рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцією № 291 [53] призначений активний, балансовий рахунок 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» з відповідними субрахунками.

Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості та

інших необоротних активів ведеться за кожним дебітором, за видами, термінами погашення заборгованості, за видами інших необоротних активів.

Одним з основних нормативних документів, вимог якого повинно дотримуватись кожне підприємство в процесі організації та визначені методичних засад щодо дебіторської заборгованості є однойменне П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [102].

Крім того, порядок оцінки довгострокової дебіторської заборгованості та розкриття інформації про неї у фінансовій звітності регламентовано і іншими П(С)БО, такими як НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 14 «Оренда», П(С)БО 17 «Податок на прибуток», П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» та ін.

Відповідно до вітчизняної методики, до складу довгострокової дебіторської заборгованості відноситься заборгованість, яка пов'язана з виплатами за фінансовою орендою.

Відзначимо, що відповідно до вимог чинного законодавства майно, яке планується передати в оренду, слід перевести у склад оборотних активів у дебет субрахунку 286 з кредиту 10. Після цього списується вартість переданих у фінансову оренду активів записом:

Дт 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»

Кт 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»  
(на суму залишкової вартості).

Передача об'єктів основних засобів у фінансову оренду відбувається шляхом складання акта передачі-приймання основних засобів з обов'язковою реєстрацією на рахунках бухгалтерського обліку.

Підприємство-орендодавець відображає операції з фінансової оренди записом за дебетом субрахунку 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» і кредитом субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів», з обов'язковим відображенням ПДВ за дебетом субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» і кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками».



Орендар вартість майна, взятого у фінансову оренду відображає за оцінкою, погодженою з орендодавцем, та приймає на облік записом за дебетом рахунка 10 «Основні засоби» (відповідний субрахунок обліку основних засобів), і кредитом рахунка 531 «Зобов'язання з фінансової оренди».

Належна до погашення орендодавцем частка вартості фінансової оренди щомісячно відображається записом:

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»,

Кт 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду».

Нараховані щорічні відсотки за користування орендованим майном, розраховані відповідно до П(С)БО 14 «Оренда», відображаються шляхом складання запису:

Кт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»

Кт 732 «Відсотки одержані».

Одержані від орендаря кошти в погашення заборгованості за фінансову оренду, відображаються записом:

Дт 31 «Рахунки в банках» (на всю зараховану суму)

Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» (на суму плати за фінансову оренду)

Кт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» (на суму відсотків по фінансовій оренді).

Слід зауважити, що до П(С)БО 27, змінилась методика обліку щодо списання вартості майна, переданого в оренду, та нарахування доходу за договором фінансового лізингу (оренди). Щодо методика обліку основних засобів в оренді та їх передача майна не розглянута в діючих Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів № 561, а попередні положення щодо цього питання вилучені [100].

На нашу думку, майно, яке передається для фінансової оренди не є товаром (субрахунок 286), а доходи від її користування (орендні платежі) не пов'язані з реалізацією товарів (субрахунок 702). Більш доцільно було б

обліковувати отримані доходи від передачі у фінансову оренду в межах інвестиційної, а не операційної діяльності. Вважаємо, що рахунок 70 «Доходи від реалізації» призначений для обліку доходів від продажу продукції, товарів, робіт, послуг в частині основної діяльності, а передача майна у фінансову оренду не являється основним видом діяльності, тому доходи від цієї операції слід відображати на рахунку іншої звичайної (інвестиційної) діяльності, а саме рахунку 74 «Інші доходи».

Субрахунок 18.2 «Довгострокові векселі одержані» використовується для обліку векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості. Він кореспондує з кредитом рахунків 36 (при їх отриманні) та 69 (при відображенні різниці між реальною і номінальною вартістю одержаного довгострокового векселя), а також з дебетом рахунка 31 (у момент погашення довгострокового векселя).

Для обліку іншої довгострокової дебіторської заборгованості (розрахунки з працівниками за виданими довгостроковими позиками тощо, інші види розрахунків) призначений субрахунок 183 «Інша довгострокова дебіторська заборгованість», на якому обліковується заборгованість, яка не відображена на інших субрахунках рахунку 18.

Зовсім недослідженою ділянкою в обліку є визначення складу та методичних засад інших необоротних активів, які мають обліковуватись в складі субрахунку 184. В Інструкції № 291 не має конкретизованого переліку облікових об'єктів, які підлягають для відображення на цьому субрахунку. Зазначається лише те, що це активи, «використання яких як очікується, неможливо протягом дванадцяти місяців з дати балансу, зокрема грошових коштів, а також інших активів, які безпосередньо не можуть бути відображені на інших рахунках обліку необоротних активів» [53].

На нашу думку, серед грошових коштів на цьому субрахунку доцільно відображати довгострокові банківські депозити, так як ці грошові кошти не є оборотними, і повинні відображатись в складі необоротних, якщо депозит перевищує 12 місяців.

Відповідно до НП(С)БО 1 [91] та Плану рахунків бухгалтерського обліку [111] в складі необоротних активів доцільно розглядати такий об'єкт обліку як гудвіл.

Визначення «гудвілу» знаходимо в п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»: гудвіл – перевищення вартості придбання над часткою покупця в справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання [104].

МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» визначає гудвіл (ділову репутацію) як майбутні економічні вигоди, що витікають з активів, які неможливо окремо ідентифікувати або розпізнати. Тобто, згідно з міжнародними стандартами вартість ділової репутації розраховується не сама по собі, а лише як результат ідентифікації і оцінки інших активів і зобов'язань, що перейшли від компанії-об'єкту до компанії-покупця [84].

Слід відзначити, що дане визначення цілком відрізняється від тих визначень, що даються в економічній літературі, де думки зводяться до того, що гудвіл – це ділова репутація, інтелектуальний капітал фірми, що формується завдяки постійності зв'язків, взаємин з партнерами, положенням на ринку і т. п.

Для обліку гудвілу та узагальнення інформації призначений рахунок 19 «Гудвіл». Згідно з Інструкцією №291 гудвіл виникає при придбанні згідно з П(С)БО 19, або у процесі приватизації (корпоратизації) підприємства. Порядок обліку та списання гудвілу визначається Положенням про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки та господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 № 1213 [53].

Розглядаючи методику обліку необоротних активів, слід узагальнити, що дана ділянка є трудомісткою, вимагає чіткої організації, оскільки за останні роки відбулись значні зміни в методичних підходах у відображенні

інформації про необоротні активи на рахунках бухгалтерського обліку.

### **2.3. Організація і методика обліку амортизації і зносу необоротних активів**

Поняття «амортизація» відповідно до п. 4 П(С)БО 7 – це систематичний розподіл вартості, що амортизується, необоротних активів впродовж терміну їх корисного використання (експлуатації) [100]. Зносом основних засобів є сума амортизації об'єкта основних засобів, накопичена з початку строку їх корисного використання. Проте сучасна практика діяльності суб'єктів господарювання зіткнулася з низкою проблем, пов'язаних із неправильним розумінням та розмежуванням таких понять як «амортизація», «знос», «зношення». Недостатнє розуміння економічних категорій «знос» і «амортизація» призводить до неточного тлумачення їхньої сутності в обліковому та податковому законодавстві. На процес нарахування амортизації впливають особливості функціонування необоротних активів. Вартість активів, які використовуються протягом тривалого часу, розподіляється на періоди. Необхідність розподілу вартості основних засобів протягом терміну їхнього корисного використання зумовлена дією одного з основних принципів бухгалтерського обліку – принципу відповідності доходів і витрат.

У кожному новому кругообігу засобів підприємств, як стверджує С. В. Хома частина вартості засобів праці у вигляді амортизаційних відрахувань виокремлюється і продовжує рух у складі нової вартості, спочатку у вигляді незавершеного виробництва, далі як частина вартості готової продукції, а після її реалізації вона набуває форми грошових коштів або на деякий період – дебіторської заборгованості. Таким чином, сума амортизації узагальнює ту частину вартості основних засобів, яка

трансформується в процесі господарської діяльності у грошові кошти, тобто зі складу необоротних активів повертається до оборотних [131].

Економічне розуміння сутності «амортизація» є основою обґрунтування її призначення в діяльності суб'єктів господарювання. За діючою методикою бухгалтерського обліку не передбачено формування та здійснення обліку амортизаційного фонду. Оновленню виробничого потенціалу підприємства сприяє не формування амортизаційного фонду чи облік амортизаційних сум на позабалансових рахунках, а фінансова політика, спрямована на акумулювання грошових коштів. Придбання необоротних активів здійснюється за рахунок не лише коштів амортизації, що перебувають в обороті, а й усіх інших складових власного та позиченого капіталу підприємства. Однак встановлення джерела придбання активів є умовним і суб'єктивним. Процес перенесення вартості необоротних активів прямо пов'язаний зі зниженням їхньої споживчої цінності. Втрата споживчої вартості основних засобів виявляється через їхній знос [33, с. 61].

На нашу думку, досліджуючи поняття «амортизація», «знос», «зношування» слід звернути увагу на такий взаємозв'язок: у процесі поточного використання та під впливом різноманітних зовнішніх чинників необоротні активи втрачають свою первісну споживчу вартість, що узагальнюється їхнім зносом. Втрата цієї споживчої вартості зумовлює зменшення вартості, що спричиняє їхнє зношування. Втрата ж вартості усіх засобів праці відбувається через перенесення її на новостворений готовий продукт (або на витрати періоду), тобто через нараховані суми амортизації.

Щодо розгляду облікової амортизації, то розрізняють різні підходи до застосування зазначених термінів «амортизація» та «знос» у чинних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Так у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» використано термін «амортизація», у П(С)БО 7 «Основні засоби» – «амортизація» та «знос». Водночас варто відзначити, що зарубіжна практика передбачає для розподілу вартості окремих видів необоротних активів застосування різних понять. Згідно з міжнародними

стандартами бухгалтерського обліку прийнято називати розподілену протягом визначеного періоду вартість основних засобів – «depreciation» (у перекладі з англ. – знецінювання, зниження вартості); нематеріальних активів – «amortization» (у перекладі з англ. – амортизація, зношування); природних ресурсів – «depletion» (у перекладі з англ. – виснаження, зменшення вартості невідновлюваного ресурсу), зазначає С. В. Хома [131].



Рис. 2.10. Характеристика видів зносу

Щоб розкрити ці поняття, варто розглянути їх детальніше. Під впливом часу, сил природи та в процесі експлуатації необоротні активи поступово зношуються: втрачають свої первинні фізичні якості основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, знижуються техніко-експлуатаційні показники як матеріальних, так і нематеріальних необоротних активів, в результаті – зменшується їх реальна балансова вартість. Таким чином, вони поступово переносять свою вартість на новостворений продукт.

Бухгалтерський облік покликаний визначити суму цієї вартості, величину зносу об'єктів у грошовому еквіваленті.

Величина зносу залежить від багатьох факторів: від виду необоротних активів, їх ролі у технологічному процесі виробництва, строку, умов, інтенсивності експлуатації тощо.

Прийнято розрізняти два основні види зносу: фізичний і моральний, хоч мають місце і інші (що зображено на рис. 2.10).

Фізичний знос об'єкта означає втрату вартості в результаті спрацювання окремих його частин, складових чи механізму в цілому, в результаті чого стає неможливим його подальше використання без проведення відповідних поліпшень.

Моральний знос – категорія іншого плану, його реальний розмір визначити досить важко. Розрізняють моральний знос, пов'язаний з тим, що науково-технічний прогрес веде до появи нових об'єктів необоротних активів конструктивно більш досконаліх і продуктивних, але тієї ж вартості; а також знос, обумовлений створенням дешевих та економічних різновидів таких активів, що значно вигідніші в експлуатації, порівняно зі старими.

Результати ряду досліджень свідчать про те, що за основу розподілу вартості необоротних активів взято різні чинники перенесення їхньої вартості на новостворюваний продукт. Так, для прикладу, вартість природних ресурсів може бути розподілена тільки за виробничим методом, оскільки природні запаси мають властивість виснажуватися у процесі їх видобування.

З іншого боку, встановити закономірність споживання вартості економічних вигод, втілених у нематеріальних активах, на основі оцінки їхньої продуктивності неможливо. Тому вартість витрат на їх придбання підлягає розподілу на пропорційній основі протягом усього терміну їхнього використання. Природа основних засобів і нематеріальних активів різна. Їхня вартість підлягає зменшенню не тільки через процес перенесення (розподілу) вартості на вартість готової продукції, а й через втрату в цілому споживчої

вартості.

З урахуванням призначення амортизації слід розглядати її функції. Водночас з основним призначенням – компенсувати авансовані витрати на придбання основних засобів – амортизація має виконувати низку інших важливих економічних функцій.

С. В. Хома пропонує розрізняти такі основні функції амортизації:

- 1) оціночна;
- 2) фіскальна;
- 3) розподільча;
- 4) регулююча;
- 5) відшкодування [131].

Суть оціночної функції економічної амортизації полягає в тому, що накопичена амортизація є вартісним показником спожитої у процесі господарського використання частини вартості активу. Податкова амортизація виконує фіскальну функцію. Вона зменшує обсяг скоригованого прибутку підприємства, що забезпечує виведення коштів, витрачених на придбання необоротних активів, з бази оподаткування податком на прибуток. За основу розподільчої функції взято принцип відповідності доходів і витрат. Ця функція виявляється при виборі такого методу розподілу вартості основних засобів, що максимально наближено враховує форму, в якій підприємство отримує економічні вигоди від споживання активу. Частина грошових коштів, які надходять разом з виручкою, відразу спрямовуються на сплату поточних зобов'язань, а грошові кошти в розмірі амортизації разом з прибутком залишаються в обігу і формують грошові потоки підприємства. Таким чином, за допомогою регулюючої функції можна впливати на співвідношення між сумами амортизації і прибутку в складі грошових потоків залежно від фінансової та амортизаційної політики підприємства. Реалізація функції відшкодування здійснюється через відшкодування авансованих на придбання основних засобів грошових коштів.



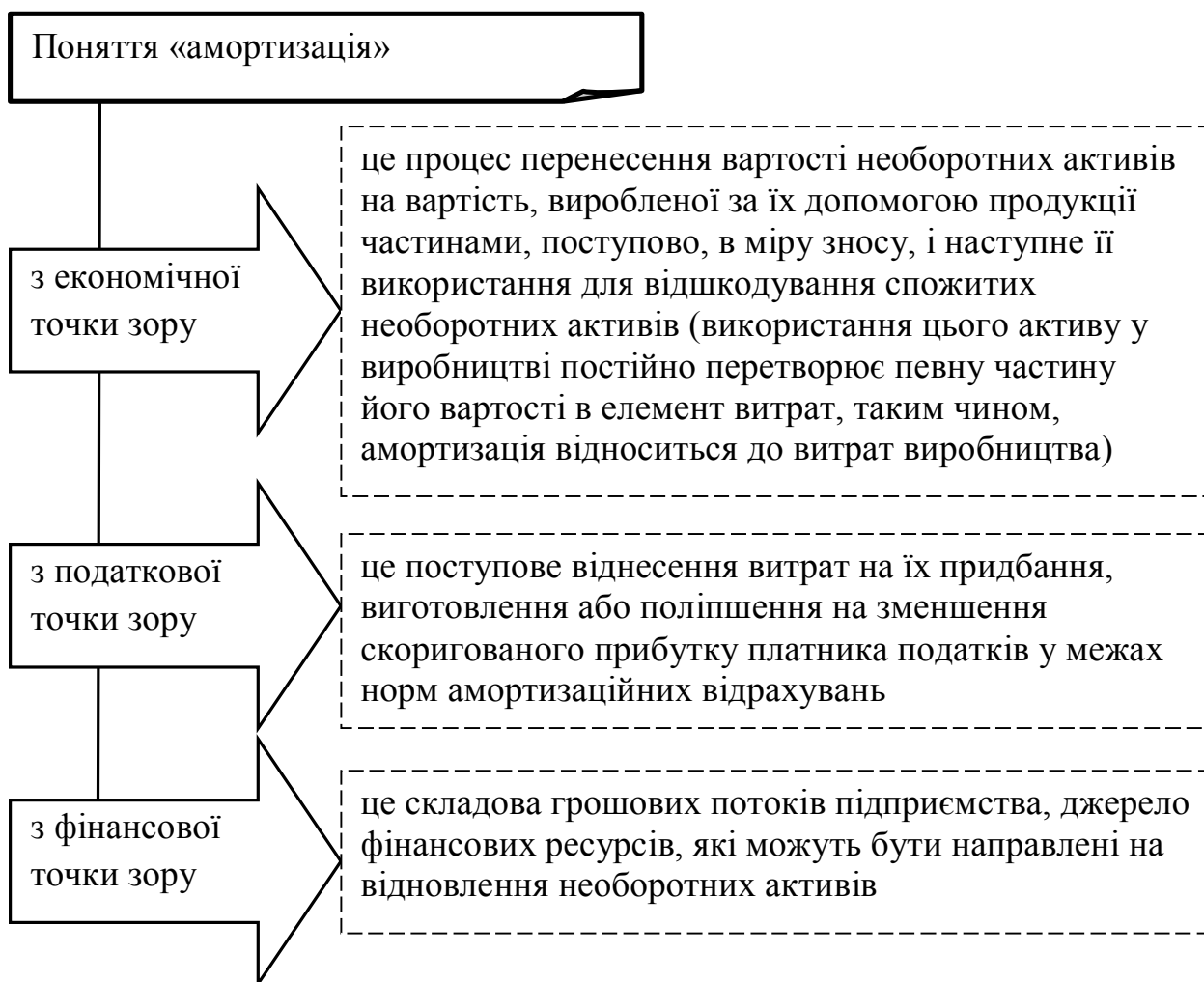


Рис. 2.11. Тракткування поняття «амортизація» з різних точок зору

Отже, поняття «амортизація» можна розглядати з різних точок зору (рис. 2.11). Існування різних точок зору покликане, на нашу думку, висвітлювати різні функції амортизації, але не містити в собі відмінностей і протиріч у принципових питаннях, як то мета, методологія, інструменти та ін. А здійснення ефективної амортизаційної та податкової політики є необхідною умовою результативного функціонування підприємств не ринковому середовищі. Амортизаційна політика держави – сукупність заходів, спрямованих на стимулювання інвестиційної ініціативи суб'єктів господарювання.

Слід зазначити, що у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу чимало розбіжностей щодо методики нарахування амортизації було усунуто. Проте і на даний час деякі з них ще збереглися (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Відмінності методики нарахування амортизації у податковому і фінансовому обліку

Аспекти методики нарахування	Податковий облік	Фінансовий облік
Невиробничі основні засоби	не підлягають амортизації	підлягають амортизації
Вартісний критерій при зарахуванні об'єктів до складу основних засобів	наявний	відсутній
Порядок віднесення витрат на поліпшення основних засобів	Первісна вартість основних засобів не збільшується на вартість придбання або поліпшення після дати набрання чинності розділом III ПКУ в частині витрат, віднесених на збільшення балансової вартості об'єктів до такої дати	збільшують вартість основних засобів у випадку принесення додаткової економічної вигоди від використання об'єкта
Відношення до переоцінки	первісна вартість може бути тільки дооцінена	первісна вартість може бути як дооцінена, так і уцінена
Строк корисного використання	встановлено мінімальні строки корисного використання основних засобів і частково нематеріальних активів	відсутні обмеження, які встановлено державою, при визначанні строку корисного використання
Методи нарахування амортизації	існують обмеження щодо використання методів нарахування амортизації	можливе використання будь-якого методу нарахування амортизації

Нарахування амортизації відбувається на протязі строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при зарахуванні його на баланс. Однак, Податковий Кодекс обмежив права підприємств у відношенні встановлення строків, розробив мінімальні строки корисного використання необоротних активів. Хоча законодавчо строк корисного використання об'єкта основних засобів визначається підприємством самостійно та зазначається у відповідному розділі наказу про

облікову політику.

Проте абсолютно точно визначити такий термін неможливо: очікуваний строк експлуатації у даному випадку визначається кількістю календарних днів, а фактичний час роботи об'єкта невідомий. У супровідних документах до необоротних активів, як правило, вказуються технічні характеристики об'єкта, і не дається ніякої інформації про можливий термін корисного використання, очікувані обсяги виробництва продукції чи виконання робіт. Адже необхідно враховувати ще й інтенсивність та умови експлуатації об'єкта на конкретному підприємстві (закрите чи відкрите приміщення, де встановлено об'єкт, змінність роботи, опалення, якість сировини тощо).

Отже, передбачити все точно неможливо, тому визначення терміну корисного використання зазвичай дає приблизний результат, виходячи з:

- очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта;
- очікуваного фізичного зносу;
- морального зносу (внаслідок технічного прогресу або зміни попиту на продукцію);
- правових або аналогічних обмежень щодо використання об'єкта (строк оренди, передбачений угодою або законодавством, що визначає граничний строк безпечної експлуатації певних об'єктів тощо) та інші фактори.

Строк корисного використання активу може змінюватися у випадках, що зображенні схематично (рис. 2.12)

Після визначення вартості об'єкта, що підлягає амортизації, й очікуваного періоду його використання, залишається лише зробити розрахунок.

Згідно з п.28 П(С)БО 7 «Основні засоби» метод амортизації має враховувати форму, в якій підприємством отримується економічна вигода від активу [100].

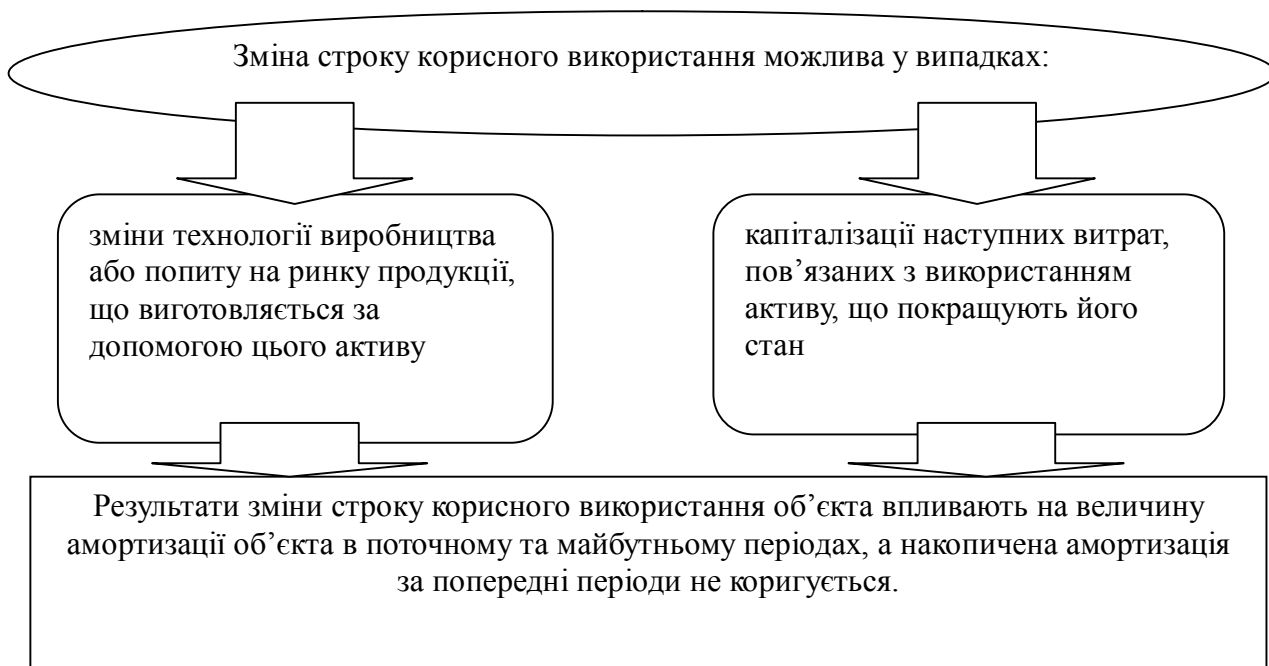


Рис. 2.12. Випадки, у яких можлива зміна строку корисного використання необоротних активів

Підприємство може самостійно здійснювати вибір відповідних методів амортизації основних засобів, що впливатиме на величину витрат (рис. 2.13) та які поділяються на 2 групи:

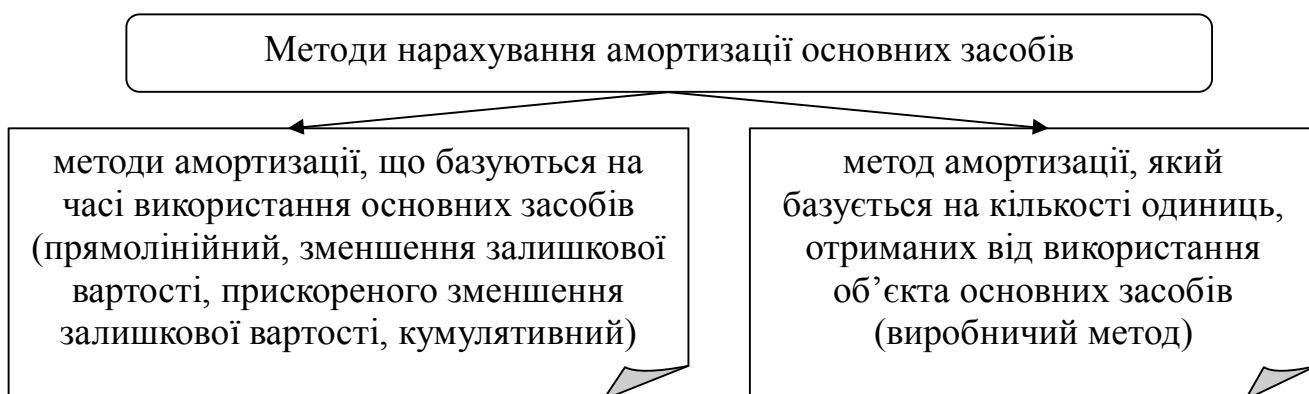


Рис. 2.13. Групування методів нарахування амортизації основних засобів

Зупинимось детальніше на характеристиці наведених методів амортизації. Для узагальнення інформації про методи нарахування амортизації побудуємо таблицю наступної форми (табл. 2.3).

## Характеристика методів нарахування амортизації

№ з/п	Назва методу	Формула для розрахунку та умовні позначення	Сфера та передумови застосування
1	2	3	4
	<p><b>Прямолінійний метод</b></p>	$Am = \frac{ПВ - ЛВ}{C_E} : 12$ <p><i>Am</i> – сума амортизації на місяць,  <i>ПВ</i> – первісна вартість об'єкта амортизації,  <i>ЛВ</i> – ліквідаційна вартість об'єкта амортизації,  <i>C<sub>E</sub></i> – строк корисної експлуатації об'єкта.</p>	<p>Річна норма залишатиметься незмінною впродовж усього строку корисної експлуатації об'єкта; відповідно, сталими будуть річна і місячна суми амортизації (за умови незмінності первісної вартості об'єкта).</p> <p>Цей метод простий і послідовний, що пояснює його популярність та широке використання на практиці. Перевагами прямолінійного методу є: рівномірність, стабільність, пропорційність нарахування амортизації та віднесення її на собівартість, простота і точність розрахунків. Він побудований на припущенні, що основні засоби рівномірно зношуються упродовж строку їх використання, а ігнорується те, що з часом ступінь зношеності основних засобів зростає і вони потребують більших витрат на обслуговування та ремонт. Крім того, цей метод не враховує можливості швидкого морального зносу деяких об'єктів основних засобів і не має реальної оцінки виробничих потужностей основних засобів у різні періоди експлуатації.</p>
2	<p><b>Метод зменшення залишкової вартості</b></p>	$Am = ЗВ \times Ha : 12$ <p>де <i>Am</i> – сума амортизації на місяць,  <i>ЗВ</i> – залишкова вартість об'єкта амортизації на початок звітного року,  <i>Ha</i> – річна норма амортизації.  Річну норму амортизації підприємство визначає самостійно:</p> $Ha = 1 - \sqrt[n]{\frac{ЛВ}{ПВ}}$ <p>де <i>Ha</i> – річна норма амортизації;  <i>n</i> – термін корисного використання об'єкта основних засобів, років.</p>	<p>У перший рік експлуатації об'єкта основних засобів базою для нарахування амортизації такого об'єкта буде його первісна вартість. Залишкова вартість після закінчення строку корисної експлуатації практично дорівнює визначеній ліквідаційній вартості. На наш погляд, цей метод досить трудомісткий, містить порівняно складніші математичні підрахунки норми амортизації і найбільше підходить для амортизації тих об'єктів, які швидко знецінюються, оскільки на початковому етапі (перший рік експлуатації) знос значно перевищує наступні нарахування.</p>

Продовження табл. 2.3

3	<b>Метод прискореного зменшення залишкової вартості</b>	$A_m = \frac{3B * Ha}{12}$ <p>де <math>A_m</math> – сума амортизації за місяць,  <math>3B</math> – залишкова вартість об'єкта амортизації на початок звітного року,  <math display="block">Ha = \frac{1}{n} * 2</math> <math>n</math> – річна норма амортизації.</p>	<p>Ліквідаційна вартість у зазначений розрахунок не входить. Її величина необхідна лише для розрахунку амортизації за останній рік. Метод прискореного зменшення залишкової вартості виходить з того, що корисність і продуктивність основних засобів у перші періоди використання є значно вищими, ніж у наступні. Норма амортизації застосовується не до вартості, що амортизується, а до балансової (залишкової) вартості об'єкта на кінець попереднього періоду.</p> <p>У той же час через те, що амортизація нараховується на залишкову вартість об'єкта, прискорений метод має ті ж властивості, що й відсотковий, а саме: більшу суму амортизації у перший рік і поступове її зменшення до кінця терміну експлуатації об'єкта.</p>
4	<b>Кумулятивний метод</b>	$A_m = (ПВ - ЛВ) \times K : 12$ <p>де <math>A_m</math> – сума амортизації на місяць,  <math>ПВ</math> – первісна вартість об'єкта амортизації,  <math>ЛВ</math> – ліквідаційна вартість об'єкта амортизації,  <math>K</math> – кумулятивний коефіцієнт.</p> <p>Кумулятивний коефіцієнт розраховується підприємством самостійно:</p> $K = N_k : N_l$ <p>де <math>N_k</math> – кількість років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта, з урахуванням поточного,  <math>N_l</math> – сума кількості років корисного використання об'єкта.</p>	<p>Залишкова вартість на кінець строку корисної експлуатації об'єкта дорівнює його ліквідаційній вартості. Під цим методом, як і під відсотковим і прискореним, розуміється зменшення амортизації, що нараховується, до кінця терміну експлуатації об'єкта, тобто чим менше залишається років експлуатації об'єкта, тим меншими є коефіцієнт і сума амортизації.</p> <p>Кумулятивний метод є простим і раціональним, забезпечує повне відшкодування вартості об'єкта, що амортизується, до кінця строку експлуатації, але має певний недолік – при використанні цього методу не завжди додержується принцип відповідності: сума амортизації, визнана витратами поточного періоду, часто не узгоджується з фактичною експлуатацією активу, а отже, і з отриманням доходів від цього.</p>

Продовження табл. 2.3

5	<b>Виробничий метод</b>	$Am = \Phi \times Va$ <p>де <math>Am</math> – сума амортизації на місяць,</p> <p><math>\Phi</math> – фактичний місячний обсяг продукції (робіт, послуг),</p> <p><math>Va</math> – виробнича ставка амортизації, розраховується як:</p> $Va = \frac{(ПВ - ЛВ)}{Оп}$ <p>де <math>ПВ</math> – первісна вартість об'єкта амортизації,</p> <p><math>ЛВ</math> – ліквідаційна вартість об'єкта амортизації,</p> <p><math>Оп</math> – загальний обсяг продукції (робіт, послуг), які підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.</p>	<p>строк корисної служби визначається кількістю продукції та обсягом послуг, які підприємство планує виготовити або надати з використанням об'єкта. При застосуванні цього методу амортизація розраховується шляхом розподілу вартості об'єкта, що амортизується, прямо пропорційно кількості продукції (обсягу послуг), яку підприємство очікує виготовити за відповідні періоди упродовж строку його корисної служби.</p> <p>Даний метод не передбачає розрахунку річної суми амортизації з метою визначення місячної суми шляхом ділення річної суми амортизації на 12. Місячна сума амортизації визначається на основі фактичного обсягу виробленої продукції (робіт, послуг) за місяць.</p> <p>Чим більше виробляється продукції (робіт, послуг) упродовж будь-якого періоду часу, тим більші амортизаційні відрахування в остаточному підсумку. Якщо підприємству вдасться виробити запланований по даному об'єкту обсяг продукції (робіт, послуг), то сума нарахованої амортизації стане рівною вартості, яка амортизується.</p> <p>Перевагою методу є відповідність величини нарахованої амортизації до обсягу продукції (робіт, послуг); недоліком – складність визначення (прогнозування) виробітку окремих об'єктів основних засобів, необхідність довгострокового планування ціни готової продукції підприємства, що в умовах нестабільної економіки зробити досить важко.</p>
6	<b>50%</b>	$Am = 50 \% \times Va$	У першому місяці використання об'єкта амортизація нараховується в розмірі 50% його вартості, яка амортизується. Решта 50% амортизується у місяці їх списання з балансу.
7	<b>100%</b>	$Am = 100 \% \times Va$	Амортизація нараховується у першому місяці використання об'єкта в розмірі 100% його вартості, яка амортизується.

Прямолінійний метод, на наш погляд, найбільш придатний для нарахування амортизації за об'єктами, які опосередковано беруть участь у виробничому процесі, у випадках, коли досить точно визначити обсяг економічних вигод від їх використання неможливо. Це можуть бути адміністративні будівлі, меблі, службові автомобілі тощо.

Щодо методів прискореної амортизації, то історично вони виникли у воєнних галузях, потім вони стали джерелом формування фінансових ресурсів для розвитку прогресивних галузей виробництва. З 1997 р. в Україні ці методи, пристосовані винятково для цілей оподаткування, витіснили усі

інші. Зарубіжна практика свідчить про досить широке використання у бухгалтерському обліку методів прискореної амортизації основних засобів, що виправдано для активів, яким притаманний швидкий моральний знос. Швидка зміна основних засобів зумовлена і потребами в оновленні продукції, зростанні її якості, збільшенні обсягів виробництва, розвитку технології. Прискорена амортизація є одним із дієвих способів протидії негативному впливу інфляції на реальну вартість накопиченого зносу. Її впровадження продиктовано фінансовою політикою як підприємств, так і держави [76, с. 95].

Доцільність використання прискорених методів полягає в тому, що:

- найбільша інтенсивність використання основних засобів припадає на перші роки його експлуатації, коли вони фізично і морально ще нові;

- накопичуються грошові кошти для заміни амортизаційного об'єкта у разі його морального старіння або інфляції;

- забезпечується можливість збільшення частини витрат на ремонт амортизованих об'єктів, що припадають на останні роки використання їх без відповідного збільшення витрат виробництва за рахунок того, що сума амортизації, що нараховується у ці роки, зменшується [109, с. 48].

Метод прискореного зменшення залишкової вартості (прискорений метод) виходить з того, що корисність і продуктивність основних засобів у перші періоди використання є значно вищою, ніж в наступні. У зарубіжній практиці цей метод називається методом подвійного зменшення залишку. В окремих країнах поряд з існуванням подвійного зменшення він допускає вільний вибір власниками додаткового прискорення, що на жаль не передбачається вітчизняним П(С)БО 7. У ряді країн норма амортизації збільшується не в 2, а в 1,5; 3 чи 4 рази. Так, у Франції застосовуються такі коефіцієнти: 1,5 при строку служби об'єкта 3-4 роки; 2-5 – 6 років; 2,5 – якщо строк служби об'єкта перевищує 10 років. Проте, найчастіше, особливо в США, застосовується метод подвійної норми амортизації [127, с. 287].

Кумулятивний метод амортизації та метод прискореного зменшення



залишкової вартості – найбільш привабливі для вітчизняних підприємств, оскільки упродовж перших років експлуатації об'єктів (коли вони практично нові) накопичується максимальна сума грошових коштів на придбання нових об'єктів за допомогою амортизації, яка відноситься на собівартість виготовленої продукції, виконаних робіт, послуг. При цьому в останні роки експлуатації тих же об'єктів, коли збільшуються затрати на їх утримання і ремонт, сума амортизації, яка нараховується, незначна, що балансує витрати виробництва упродовж терміну використання таких необоротних активів.

Щодо вигідності застосування методів прискореної амортизації, то висновки кожне підприємство змушене робити самостійно, враховуючи багато чинників: калькулювання цін на готову продукцію, обсяг та терміни власних капітальних вкладень тощо.

Метод, який застосовується, як правило, до активної частини основних засобів, які експлуатуються нерівномірно, називається виробничим. Він передбачає, що функціональна корисність об'єкта залежить не від часу, а від результатів його використання.

Це, на нашу думку, досить простий і ефективний метод нарахування амортизації і може бути визнаний найбільш точним за умови, що фактичний обсяг продукції (робіт, послуг) можна достовірно визначити. Цей метод змушує підприємство дбати про те, щоб виробничі об'єкти постійно експлуатувалися, тим самим швидше «перенесли» свою вартість на вартість готової продукції. Тоді суми нарахованої амортизації майже цілком відповідатимуть фактичному зносу об'єктів у процесі їх корисного використання.

До прийняття Податкового кодексу України підприємства, установи, організації в основному використовували податковий метод нарахування амортизації. О. М. Кундеус зазначає, що на сьогодні вже немає податкового методу. Тепер відповідно до ПКУ в податковому обліку методи нарахування амортизації повністю відповідають бухгалтерським методам, що перелічені в п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби» [70].

На сьогодні немає однозначних рекомендацій щодо вибору того чи іншого методу амортизації – необхідно враховувати розмаїття галузей, об'єктів необоротних активів, способи їх використання тощо. Тому всі методи можна вважати рівноцінними кожен з них, переслідуючи єдину мету, у відповідних періодах корисного використання визначає різні суми амортизації і зміни залишкової вартості об'єкта.

Таким чином, порівнюючи методи амортизації, можна зауважити, що методи прискореної амортизації (відсотковий, прискорений і кумулятивний) мають сприяти прискоренню процесу оновлення необоротних активів. Порівняно з прямолінійним методом вони передбачають більші розміри амортизації у перші роки експлуатації активів, ніж у останні, із зменшенням амортизаційних відрахувань з періоду в період упродовж строку корисного використання.

Дигресивні методи ґрунтуються на інших аргументах. З одного боку, в перші роки експлуатації актив є технічно і фізично новим, потребує незначних витрат на ремонт та утримання і може принести більший дохід, ніж у наступні роки. Тому за принципом відповідності доцільно у ці роки більшу частину його первісної вартості віднести на поточні витрати. З іншого боку, ефективність використання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів зменшується з року в рік, а витрати на ремонт, відповідно, зростають. Тому загальна сума річних витрат, пов'язаних з їх експлуатацією, залишається приблизно однаковою упродовж життєвого циклу об'єкта. Виробничий метод не має чіткої природи внаслідок коливання обсягів виробництва.

Найпростішим з усіх перелічених методів є прямолінійний. Коли метою нарахування амортизації є якнайшвидше списання необоротних активів, доцільно обрати метод прискореного зменшення залишкової вартості. Цей метод, а також методи зменшення залишкової вартості та кумулятивний підійдуть, якщо виникне необхідність нарахування великої суми амортизації у перші роки використання об'єкта необоротних активів. У

випадку нерівномірного використання об'єкта основних засобів, в міру виробничої потреби, обирають виробничий метод.

Із прийняттям та введенням в дію П(С)БО 7 та П(С)БО 8 підприємствам надано можливість самостійно вирішувати окремі питання, пов'язані з амортизацією, наприклад:

- визначення ліквідаційної вартості об'єктів (і вартості, що амортизується);
- визначення терміну корисного використання (експлуатації) об'єктів;
- вибору методу амортизації;
- застосування до різних груп об'єктів різних методів амортизації.

Визначення цих факторів дає змогу підприємству впливати на розмір амортизаційних відрахувань, а отже, і на структуру витрат.

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів відображено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 - земельні ділянки	-
група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 - будівлі	20
споруди	15
передавальні пристрої	10
група 4 - машини та обладнання	5
З них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби	2

Продовження табл. 2.4

їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень	
група 5 - транспортні засоби	5
група 6 - інструменти, прилади, інвентар, меблі	4
група 7 - тварини	6
група 8 - багаторічні насадження	10
група 9 - інші основні засоби	12
група 10 - бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України	-
група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 - природні ресурси	-
група 14 - інвентарна тара	6
група 15 - предмети прокату	5
група 16 - довгострокові біологічні активи	7

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів використовуються з урахуванням наступного.

У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку менше ніж мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, то для розрахунку амортизації використовуються строки, встановлені цим підпунктом.

У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку дорівнюють або є більшими, ніж ті, що встановлені цим підпунктом, то для розрахунку амортизації використовуються строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, встановлені в бухгалтерському обліку. [73]:

Однак, Податковий Кодекс вводить деякі обмеження у використанні методів щодо необоротних матеріальних активів. А саме: для груп 1, 13

амортизація не нараховується. Для необоротних активів групи 2, 3, 6, 7, 8, 16 – використовуються прямолінійний, зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий методи. Для груп 4, 5 – методи прискореного зменшення залишкової вартості. Належність до груп 9, 12, 14, 15 – вимагає використання прямолінійного та виробничого методів. І для складових груп 10, 11 – амортизація може нараховуватися за рішенням платника податків у першому місяці використання об’єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об’єкта в розмірі 100 відсотків його вартості.

Перш ніж взяти на озброєння той чи інший метод, потрібно прорахувати наслідки його застосування, порадитися з фахівцями і керівництвом підприємства (рис. 2.14).

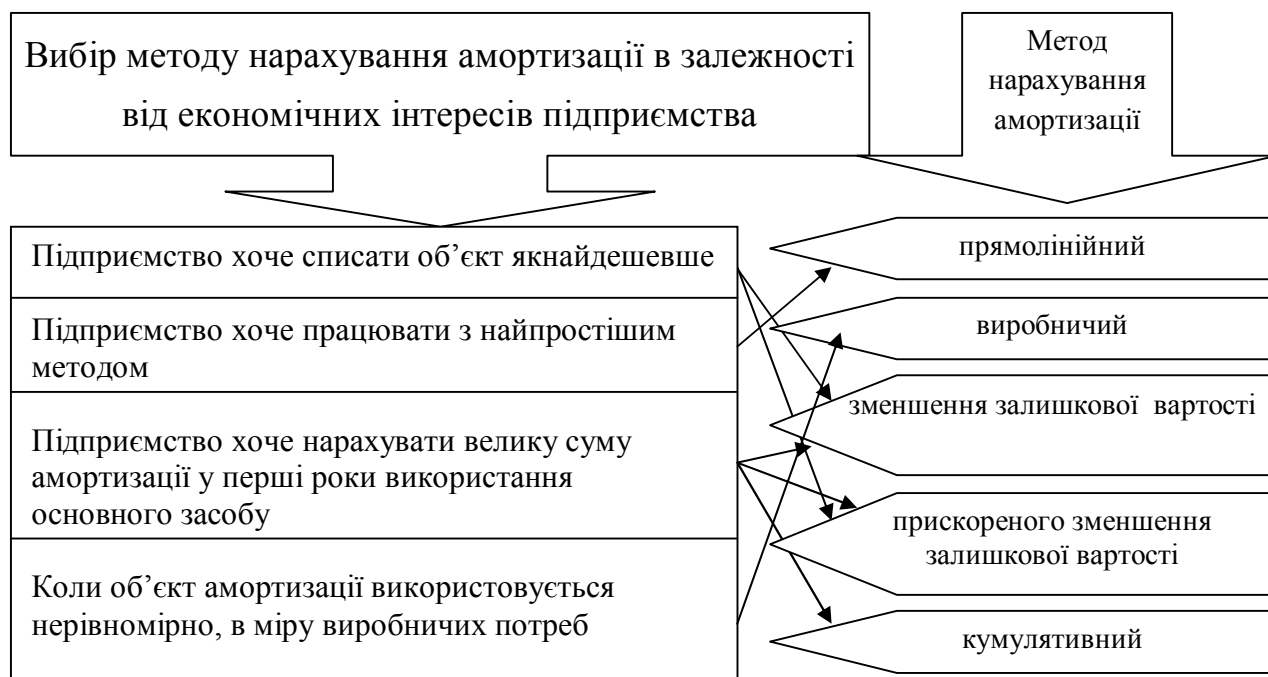


Рис. 2.14. Наслідки застосування різних методів нарахування амортизації

Як бачимо, вибір методу нарахування амортизації – це дуже серйозне питання. Обрані методи слід прописати в наказі про облікову політику підприємства.

Варто зауважити, що згідно з пунктом п. 25 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», при визнанні об'єкта нематеріальних активів (при зарахуванні на баланс) здійснюється нарахування амортизації протягом терміну їх корисного використання, який устанавлюється підприємством [101].

Відповідно до п. 27 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством/установою самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби».

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

— коли існує невідомне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;

— коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот. Суму нарахованої амортизації підприємства/установи відображають збільшенням суми витрат підприємства/установи і накопиченої амортизації нематеріальних активів.

Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає за датою введення об'єкта нематеріального активу у господарський оборот. Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Отже, при подальшій експлуатації об'єктів інтелектуальної власності відповідно до вимог П(С)БО 8 та податкового законодавства на ці об'єкти обліку необхідно нараховувати амортизацію. Ці амортизаційні відрахування

відображаються за кредитом субрахунку 13.3 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» у дебет рахунку 92 «Адміністративні витрати», які пов'язанні з організацією виробничо-господарського процесу.

Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством.

Відповідно до норм Податкового кодексу, протягом строків нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється із застосуванням строку дії права користування (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Строки, протягом яких здійснюється нарахування амортизації  
нематеріальних активів

Групи нематеріальних активів	Строк дії права користування
група 1 - права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище);	відповідно до правовстановлюючого документа
група 2 - права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);	відповідно до правовстановлюючого документа
група 3 - права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа
група 4 - права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш, як 5 років
група 5 - авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш, як 2 роки
група 6 - інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	відповідно до правовстановлюючого документа

Як бачимо з табл. 2.5, з введенням Податкового кодексу України знято обмеження щодо строку корисного використання нематеріальних активів, який становив не більше ніж 10 років. На нашу думку, такий порядок більше дає права підприємству на обґрунтований вибір амортизаційної політики щодо нематеріальних активів, адже строк використання таких активів промисловий знак чи авторське право не має обмеження.

У процесі використання необоротних матеріальних активів має місце їх зношення. Між окремими видами зношення і старіння засобів праці та формами їх відшкодування існує взаємозв'язок, який відображено схематично (рис. 2.15)

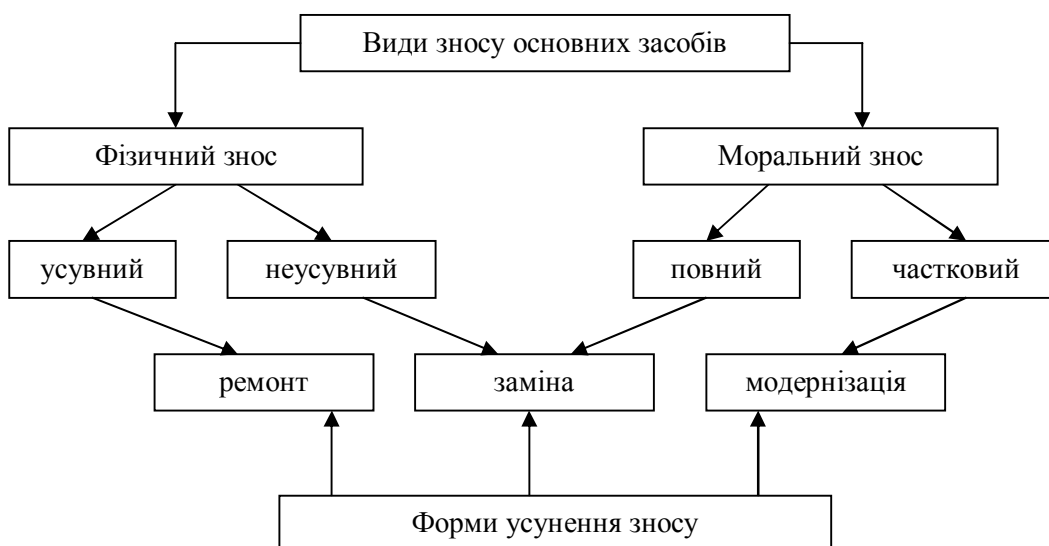


Рис. 2.15. Види зносу основних засобів та форми його усунення

Отже, фізичний знос та моральне старіння утримуваних основних засобів можна усунути частково або повністю, застосовуючи різні форми відтворення, про що ми опишемо у наступному питанні.

Також слід відмітити і те, що не всі складові групи необоротних активів підлягають амортизації. Так, наприклад, гудвіл не підлягає амортизації та не використовується у визначенні податкових витрат звітного періоду. Згідно з пп. 14.1.40 ст. 14 Податкового кодексу України, вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується під час визначення витрат платника податку, щодо активів якого виник такий гудвіл [112].



## **2.4. Методика обліку витрат на поліпшення матеріальних необоротних активів**

На думку провідних вчених облік ремонтів та поліпшень об'єктів необоротних активів має забезпечити: правильне і своєчасне оформлення всіх видів робіт; визначення обсягів і собівартості виконаних робіт; класифікацію ремонтів та поліпшень об'єктів необоротних активів (профілактичний, технічні огляди, капітальний ремонт, реконструкція, модернізація, модифікація тощо); правильність включення вартості виконаних робіт [125].

Охарактеризуємо детально поняття «ремонт» і причини його здійснення. Оскільки, як підтвердили дослідження на більшості підприємств, поліпшення інших необоротних матеріальних активів, які б зумовлювали збільшення майбутніх економічних вигод, здебільшого проводити не доцільно через відносно низьку вартість і недовготривалий термін використання, порівняно з основними засобами, тому більш економічно вигідно придбати новий актив.

Ремонт – це комплекс робіт, спрямованих на підтримання об'єктів матеріальних необоротних активів у робочому стані чи відновлення їхніх первісних технічних характеристик (заміна несправних деталей, агрегатів, вузлів, усунення недоліків, налагодження тощо) [129]. Ремонт у бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО 7 не належить до поліпшень необоротних матеріальних активів. Проте на практиці наявні випадки, коли заміна деталей зумовлює збільшення майбутніх економічних вигод, а отже, первісної вартості об'єкта.

А. Безуглий також припускає, що результатом ремонту може бути подовження терміну корисного використання необоротних матеріальних активів [3]. У цьому разі витрати на ремонт інших необоротних матеріальних активів відносяться на збільшення первісної вартості об'єкта, оскільки зі заміною деталей збільшився його термін корисного використання

та продуктивність, що відповідно зумовлює зростання очікуваних економічних вигод. Це означає, що ремонт інших необоротних матеріальних активів у певних випадках також можна вважати їхнім поліпшенням.

Однак В. Карєв стверджує, що ремонт є лише ремонтом, якщо він спрямований на відновлення або підтримання працездатності обладнання без будь-якого його технічного вдосконалення. Якщо в результаті проведених ремонтних робіт відбувається технічне вдосконалення об'єкта, то це є модернізацією чи модифікацією [63, с. 24].

У законодавстві термін «ремонт» визначено як підтримання об'єкта в робочому стані, покращення його якісних характеристик, потужності, продуктивності, тобто це поняття має переважно технічне наповнення. Однак термін «поліпшення» передбачає насамперед збільшення майбутніх економічних вигод від експлуатації об'єкта, тобто є економічною характеристикою.

На основі вищенаведеного можна зробити висновок, що відмінність між цими термінами існує лише на рівні їхніх визначень. Так, поняття «ремонт» відображає певний робочий процес, спрямований на відновлення, покращення технічних характеристик об'єкта чи його складових, а «поліпшення» використовують тоді, коли мова іде про збільшення економічної вигоди від використання цього об'єкта. Однак на практиці наявні випадки, коли в результаті проведеного ремонту зростають економічні вигоди від використання відремонтованого об'єкта, але тоді такий ремонт слід вважати модернізацією.

Згідно з п. 14 П(С)БО 7 «Основні засоби», модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція є різновидами поліпшення інших необоротних матеріальних активів.

Згідно з ДСТУ ремонтом вважають комплекс операцій з відновлення справності або працездатності та поновлення ресурсу об'єкта або його складових, а технічним обслуговуванням – комплекс операцій або операцію з підтримки справності чи працездатності об'єкта під час його використання за

призначенням, простою, зберігання і транспортування. Отже, відмінність ремонту від технічного обслуговування необоротних матеріальних активів полягає у тому, що ремонт спрямований на відновлення справності та працездатності, а техобслуговування – на їхнє підтримання [26].

Починаючи з 2015 р. у ПКУ немає спеціальних правил податкового обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів. Тому щодо даного питання необхідно орієнтуватися виключно на правила ведення бухгалтерського обліку [71], а саме п.п.14,15 П(С)БО 7 та розділом 6 Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом МФУ від 30.09.2003 р. № 561 [80].

В бухгалтерському обліку витрати на поліпшення матеріальних необоротних активів умовно поділяють на (рис. 2.16):

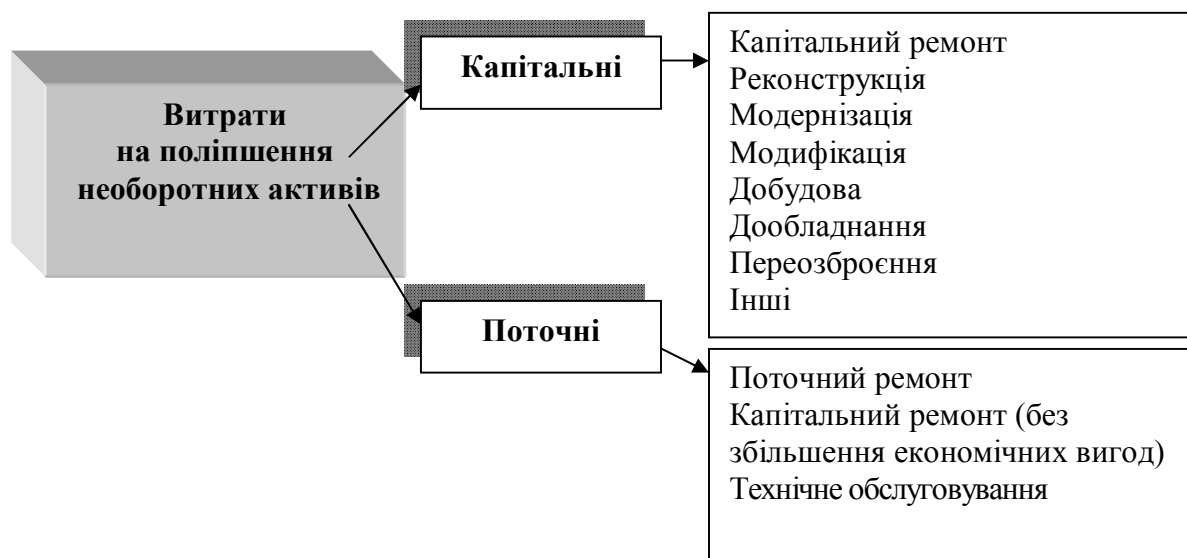


Рис. 2.16. Класифікація витрат з поліпшення матеріальних необоротних активів

– поточні, здійснюються за необхідності і виконуються в основному власними силами. До поточних поліпшень належать дрібні роботи щодо заміни або ремонту окремих зношених деталей, вузлів машин, обладнання, елементів конструкції будівель та споруд, а також профілактичні ремонти й огляди для підтримки об'єктів у робочому стані;

– капітальні, здійснюються з періодичністю понад один рік, при

цьому відбувається повне розбирання, заміна або відновлення всіх зношених деталей, вузлів. Капітальні ремонти поліпшують об'єкти необоротних активів та призводять до зростання майбутніх економічних вигод (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція та ін.) від використання об'єктів.

Раціональна організація бухгалтерського обліку витрат на поліпшення об'єктів основних засобів має велике значення для забезпечення об'єктивного відображення на бухгалтерських рахунках зазначених витрат і визначення вартості поліпшених основних засобів, а також для одержання необхідних даних для розкриття інформації про основні засоби в Примітках до фінансової звітності підприємства.

Для збереження основних засобів у працездатному стані необхідно здійснювати систематично ремонтні роботи таких об'єктів, метою яких є зменшення зношеності основних засобів, часткове відновлення тих їх якостей, які вони втратили у процесі експлуатації.

Завданнями обліку ремонту основних засобів є:

- документальне оформлення всіх ремонтних робіт;
- визначення обсягу і фактичної собівартості виконаного ремонту;
- забезпечення контролю за використанням коштів, асигнованих на проведення ремонту за призначенням;
- виявлення відхилень фактичних затрат на ремонтні роботи від передбачених кошторисом і нормами – при виконанні ремонту господарським способом.

В залежності від складності, обсягу робіт, характеру і періодичності проведення розрізняють такі види ремонту (рис. 2.17).

Поточний ремонт – це комплекс робіт, що виконуються для забезпечення або відновлення працездатності обладнання і полягає в заміні або відновленні його окремих вузлів і деталей, а також підтримання експлуатаційних якостей, не пов'язаних зі зміною основних техніко-економічних показників [69, с. 265].

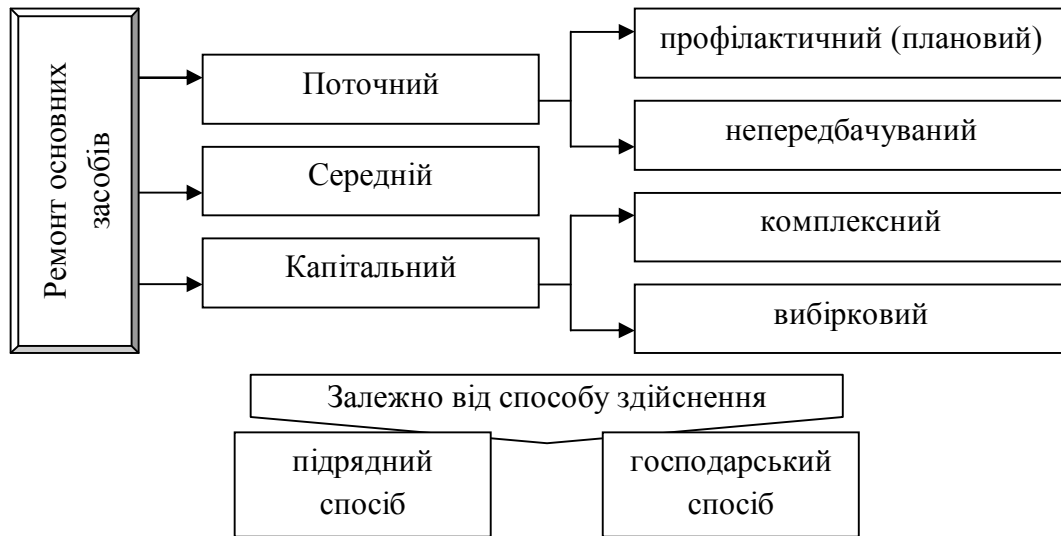


Рис. 2.17. Види ремонту основних засобів

Від поточного ремонту слід відрізнити роботи з технічного обслуговування об'єктів основних засобів, які є комплексом робіт, необхідних для підтримання справності об'єкта основних засобів у міжремонтний період.

Система профілактичного (планового) ремонту передбачає обслуговування основних засобів, поточний і середній ремонт, а також капітальний і особливо складний ремонт окремих об'єктів основних засобів. План ремонту і систему планово-профілактичного ремонту затверджує керівник підприємства.

Для визначення розміру передбачуваних витрат на ремонт основних засобів підприємство повинно мати такі документи:

- належним чином оформлені дефектні відомості, де зазначені перелік і види планових ремонтних робіт;
- кошториси витрат на здійснення ремонту;
- розрахунки строків проведення ремонту;
- розрахунки розмірів відрахувань до резерву на ремонт.

Капітальним ремонтом вважають ремонт об'єктів основних засобів, який здійснюється з інтервалом проведення більше одного року, що викликає зупинення об'єкта на період ремонтних робіт. Облік витрат на капітальний

ремонт організується за окремими об'єктами або групами основних засобів. При цьому слід враховувати, що при капітальному ремонті:

- обладнання і транспортних засобів здійснюється, як правило:
  - повне розбирання агрегату;
  - ремонт базових і корпусних деталей і вузлів;
  - заміна чи відновлення всіх зношених деталей і вузлів на нові і більш сучасні;
  - збирання;
  - регулювання і випробування агрегату;
- будівель і споруд – здійснюється зміна зношених конструкцій і деталей або заміна їх на більш міцні та економічні, які покращують експлуатаційні можливості об'єктів, що ремонтуються, за виключенням повної заміни основних конструкцій, термін використання яких у даному об'єкті є найбільшим (кам'яні і бетонні фундаменти приміщень, труби підземних мереж, опори мостів тощо).

Облік ремонту і модернізації основних засобів потрібно організувати таким чином, щоб він забезпечив виявлення усіх витрат та правильне включення їх до собівартості виконаних робіт. Тому облік витрат на ремонт основних засобів необхідно здійснювати з врахуванням вимог, зазначених на рис. 2.18.

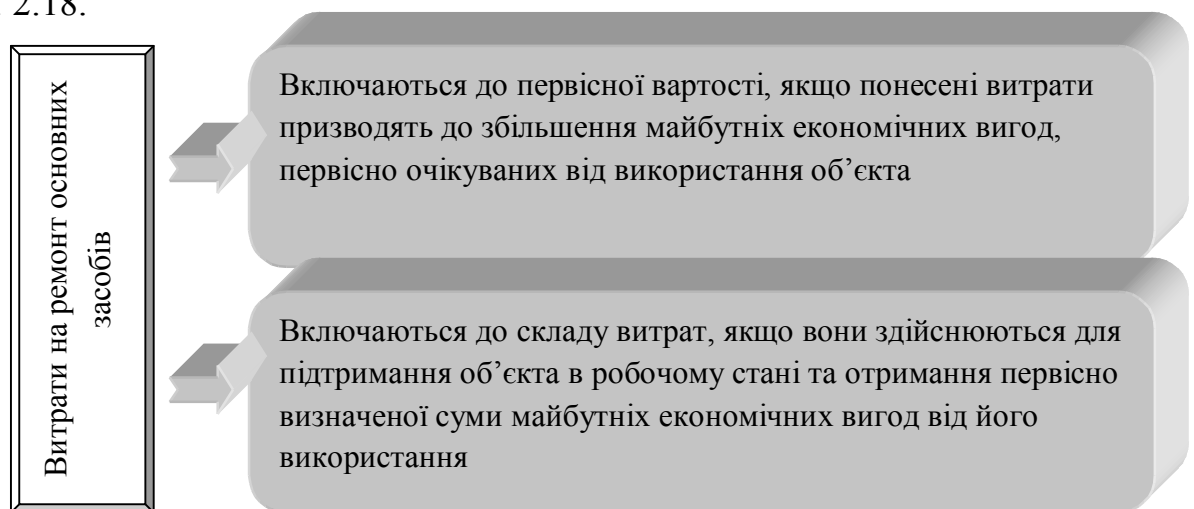


Рис. 2.18. Відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів

Прийняття завершених робіт з добудови і дообладнання об'єкта, що

проводиться у порядку капітальних інвестицій, здійснюється за наступною схемою (рис. 2.19).

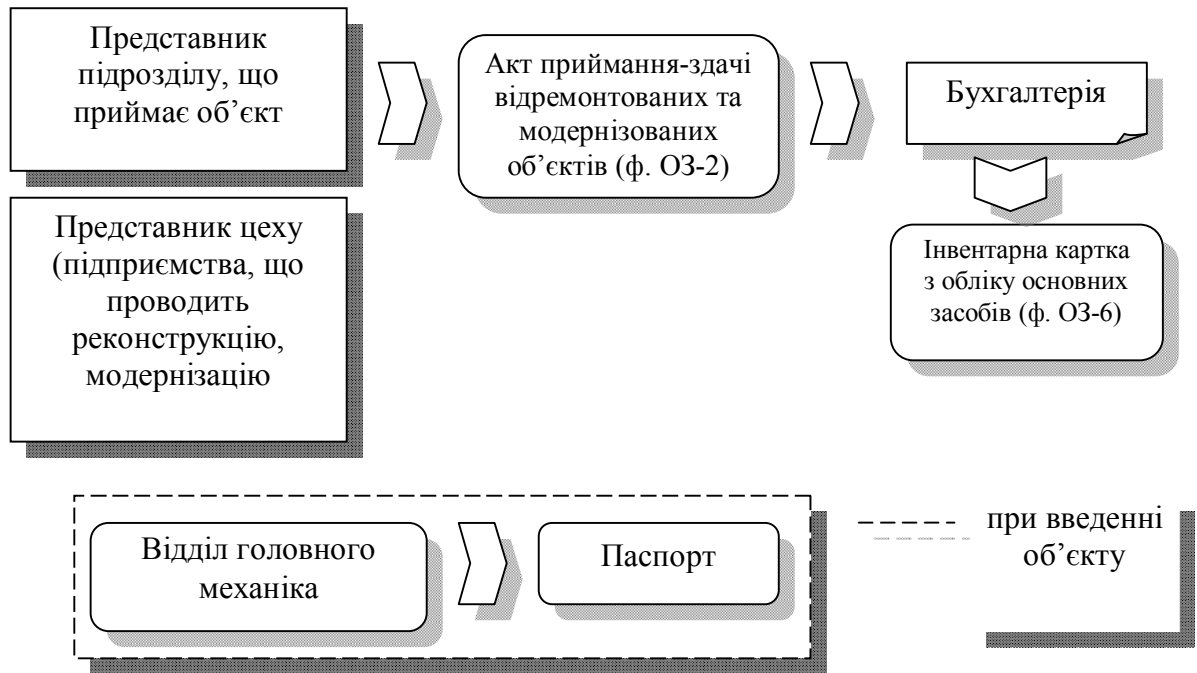


Рис. 2.19. Порядок приймання робіт з добудови та дообладнання об'єктів основних засобів

Ремонт і роботи необоротних активів можуть здійснюватися двома способами – із залученням сторонніх організацій (підрядним способом) або власними силами (господарським способом). При застосуванні підрядного способу для проведення ремонтів залучаються спеціалізовані підприємства й інші сторонні організації, які виконують ремонти за договорами. Передача необоротних активів у ремонт оформляється накладною-вимогою. Після закінчення ремонту обладнання оформляється передача об'єкта відповідним актом. Розрахунки з підрядчиками за капітальний ремонт необоротних активів проводиться згідно з рахунками після закінчення ремонтних робіт по об'єкту відповідно до вартості ремонту. До рахунків прикладаються акти приймання виконаних робіт. При використанні господарського способу виконання ремонтних робіт здійснюється силами і засобами самого підприємства.

Приймання закінчених робіт з ремонту і поліпшення необоротних активів (модернізація, добудова, реконструкція тощо) оформляється актом приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих

об'єктів (форма ОЗ-2), а також оформляється довідка-розшифровка. На підставі форми ОЗ-2 бухгалтерією підприємства здійснюються записи у книгах (картках) аналітичного обліку основних засобів на суму виконаного поліпшення. У випадках виконання ремонту чи поліпшення необоротних активів із залученням послуг сторонньої організації цей акт потрібно скласти у двох примірниках.

З метою первинного обліку поліпшення основних засобів за окремими видами рекомендується оформляти документ типової форми ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів», змінивши його назву на «Акт приймання-здачі відремонтованих та поліпшених об'єктів», який слід скласти після завершення поліпшення основних засобів. На підставі форми ОЗ-2 бухгалтерією підприємства повинні здійснюватись записи у книгах (картках) аналітичного обліку основних засобів про вартість виконаного поліпшення. У випадках виконання ремонту чи поліпшення основних засобів із залученням послуг сторонньої організації цей акт потрібно скласти у двох примірниках. Далі має відбуватись узагальнення інформації про поліпшення основних засобів у системі рахунків синтетичного обліку.

Для відображення витрат на ремонт основних засобів, вважаємо за доцільне, необхідно відкривати окремий субрахунок до відповідних рахунків обліку витрат, наприклад, 91 «Загальновиробничі витрати»/«Ремонт основних засобів», що дозволить визначити фактичну суму витрат, понесених при ремонті.

Після проведення ремонту об'єктів основних засобів оформляється акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів типової форми № ОЗ-2, затвердженої наказом Міністерства статистики України від 29.12.95 р. № 352.

Акт, підписаний працівником структурного підрозділу підприємства, уповноваженим на приймання основних засобів, і представником підрядної організації, яка здійснювала ремонт, здають до бухгалтерії підприємства. Акт



підписується головним бухгалтером (бухгалтером) підприємства і затверджується керівником підприємства або особами, на те уповноваженими. У технічному паспорті відповідного об'єкта основних засобів мають бути внесені необхідні зміни до характеристики об'єкта, пов'язані з капітальним ремонтом. При виконанні ремонтних робіт підрядним способом акт складається в двох примірниках. Другий примірник передається підприємству, що виконувало ремонт об'єкта основних засобів. Крім того, відомості про проведені роботи з ремонту об'єкта основних засобів мають бути відображені в інвентарній картці обліку основних засобів (форма № ОЗ-6) на підставі акта форми № ОЗ-2.

В аналітичному обліку при проведенні ремонту об'єктів основних засобів господарським способом оформляється акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів типової форми № ОЗ-2 в одному примірнику.

Крім того, відомості про проведені роботи з ремонту об'єкта основних засобів мають бути відображені в інвентарній картці обліку основних засобів форми № ОЗ-6 на підставі акта форми № ОЗ-2.

Витрати на ремонт та поліпшення об'єктів основних засобів згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів, затвердженими наказом МФ України від 30.09.2003 р. №561 поділяються на:

- витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані для одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання (технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт, тощо), включаються до складу витрат звітного періоду (п.32 Методичних рекомендацій);
- вартість робіт, що призводить до збільшення очікуваних майбутніх вигід об'єкта основних засобів, включаються до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів. Підставою для визначення капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну

використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом (п.31 Методичних рекомендацій);

Прикладами такого поліпшення є:

- модифікація об'єкта основних засобів з метою продовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;
- модернізація;
- добудовування;
- дообладнання;
- реконструкція тощо [80].

У бухгалтерському обліку для відображення витрат на поліпшення основних засобів, які спричинять збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта, передбачено рахунок 15 «Капітальні інвестиції» субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

Роботи з модернізації об'єктів основних засобів можуть виконуватися підрядним і господарським способом.

Досить часто на підприємстві одночасно з роботами з поліпшення стану об'єктів основних засобів, які спричиняють у майбутньому збільшення економічних вигод, виконуються роботи з підтримання об'єктів у робочому стані. Для правильного відображення подібних заходів у бухгалтерському обліку необхідно отримати висновок фахівців про характер проведених поліпшень та їх вплив на технічні характеристики об'єкта основних засобів.

Відображення витрат, пов'язаних із поліпшенням та утриманням необоротних активів, залежить від їхнього впливу на майбутні економічні вигоди, очікувані від використання об'єкта. Для цілей бухгалтерського обліку необхідно чітко розмежувати заходи, спрямовані на поліпшення та утримання в робочому стані необоротних активів, що дасть змогу:

- збільшити майбутні економічні вигоди, очікувані від використання цих об'єктів (модернізація, реконструкція, добудова, дообладнання, модифікація і т. д.);

– підтримувати зазначені об'єкти у робочому стані й одержати спочатку визначену суму майбутніх економічних вигод від їхнього використання, заздалегідь установлену до початку проведення цих заходів (усі види ремонтів, технічне обслуговування) (рис. 2.2).

Бухгалтерський облік витрат на поліпшення і ремонт необоротних активів регулюється п. 14 – 15 П(С)БО 7. У п. 15 П(С)БО 7 указано, що витрати, здійснювані для підтримання необоротних активів у робочому стані й одержання з самого початку визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, відображають у складі витрат. Лише ті витрати, що пов'язані з поліпшенням об'єкта, можна зараховувати на збільшення їх первісної вартості (п. 14 П(С)БО 7).

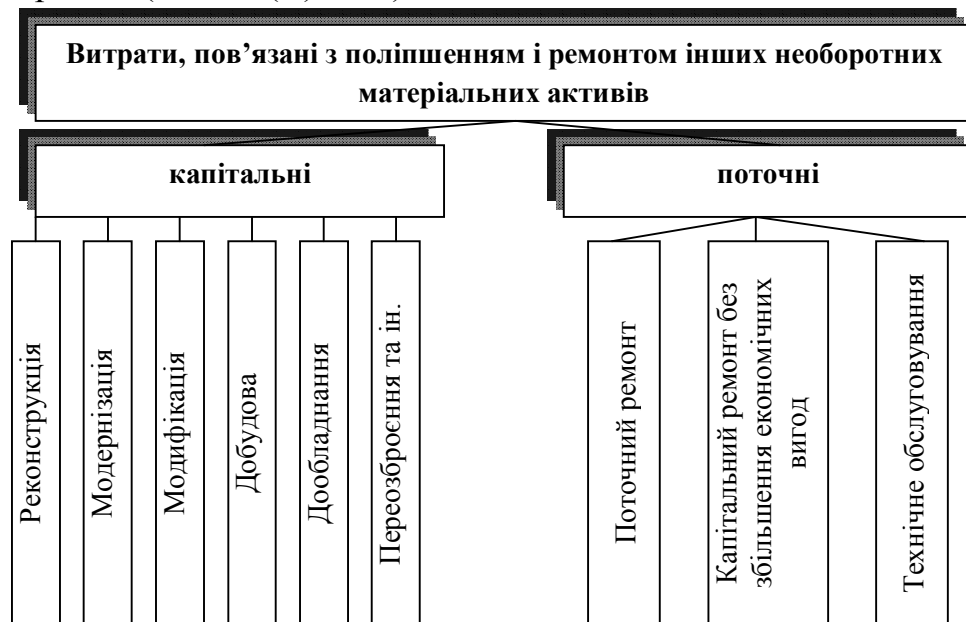


Рис 2.20. Класифікація витрат, пов'язаних із поліпшенням і ремонтом інших необоротних матеріальних активів

Інша група операцій, що «...здійснюються для підтримки об'єкта в робочому стані й одержання спочатку визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання [100]» у національних стандартах не має узагальнюючої назви і не конкретизується видами робіт. Однак відповідно до норм, установлених п. 15 П(С)БО 16 «Витрати», до загальновиробничих витрат належать «...витрати на утримання,

експлуатацію і ремонт ... необоротних матеріальних активів [129]». Аналогічні вказівки містяться в п. 18 і 19 цього документа, але щодо адміністративних і витрат на збут.

Ґрунтуючись на зазначених нормах П(С)БО, деякі науковці-економісти одну групу операцій називають «поліпшенням», а іншу – «ремонт необоротних матеріальних активів».

У вітчизняній практиці обліку застосовують кілька варіантів відображення витрат на ремонт інших необоротних матеріальних активів. Найбільш поширеною є схема, коли фактичні витрати на ремонт інших необоротних матеріальних активів зараховують до витрат того періоду, в якому він був здійснений. Цей порядок також відповідає вимогам МСБО 16 «Основні засоби».

М. І. Бондар пропонує витрати на поточний ремонт через їхній незначний розмір одноразово передбачати у витратах підприємства. Витрати на капітальний ремонт, на його думку, варто розподіляти між суміжними звітними періодами, оскільки розмір цих витрат є суттєвим, а ремонт відповідно можна здійснювати довготривало. Для розмежування капітального і поточного ремонтів науковець пропонує застосовувати показники тривалості міжремонтних періодів, терміну, причин і характеру ремонту [10].

Вважаємо, що для розмежування поточного і капітального ремонтів слід керуватися і вартісним критерієм, оскільки ремонт може бути поточним, а його вартість може суттєво вплинути на фінансовий результат періоду. З огляду на це підприємство має самостійно визначати такі вартісні критерії в наказі про облікову політику, враховуючи власний фінансово-господарський стан.

У практиці ведення обліку поширеною є ситуація, коли питання щодо обліку витрат на ремонти виникають у ході визначення напрямків списування сум витрат, що нагромадилися в процесі проведення ремонтних робіт, після їхнього завершення і введення інших необоротних матеріальних активів в експлуатацію. Проте в П(С)БО 7 не зазначено, яким чином

підприємствам визначати «майбутні економічні вигоди». Отже, рішення щодо цього суб'єкт господарювання має приймати самостійно з урахуванням результатів аналізу наявної ситуації та суттєвості цих витрат.

Таким чином, єдиним критерієм для визначення капітальних витрат згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» є збільшення первісно очікуваних економічних вигод від використання об'єкта інших необоротних матеріальних активів, щодо якого були здійснені такі витрати. На думку Я.Д. Крупки, цей критерій визначення капітальних витрат надто узагальнений і не повністю зрозумілий. Науковець зауважує, що у практичній діяльності бухгалтеру складно встановити, чи призведуть додаткові витрати, спрямовані на поліпшення об'єкта, до збільшення економічних вигод, чи ні [62, с. 13].

Більш глибоке розмежування і визнання витрат поточними чи капітальними вироблено в міжнародній практиці. Зокрема, у США витрати на утримання необоротних матеріальних активів визнають і списують на вартість цих активів у разі, якщо виконується одна з трьох умов:

- 1) збільшується термін корисного використання необоротних матеріальних активів;
- 2) зростає потужність і кількість одиниць продукції, що випускають завдяки використанню об'єкта необоротних матеріальних активів;
- 3) покращується якість продукції, що виробляють ці активи [18].

Відповідно до вимог МСБО 16, поточними витратами є видатки на ремонт і обслуговування необоротних матеріальних активів, що здійснюються для відновлення або підтримання майбутніх економічних вигод. Б. М. Литвин і Я. Д. Крупка вважають, що це також різні критерії розмежування витрат. Підтримання економічних вигод може означати, що додаткові витрати здійснюються з метою підтримання активів у нормальному робочому стані, в результаті чого не зменшується потужність цих активів, не втрачається якість продукції, не збільшуються витрати на їхнє обслуговування [62, с. 19].

Витратами на відновлення майбутніх економічних вигод слід вважати

додаткові видатки на повернення втрачених раніше означених властивостей (потужності, якості обробки, початкового терміну служби тощо). Відповідно втрата початкових якостей об'єкта може свідчити про зменшення його справедливої вартості. Отже, цю втрату потрібно відображати при оцінці об'єкта. Вітчизняні і міжнародні стандарти обліку передбачають необхідність доведення облікової оцінки активів до їх справедливої вартості. При цьому уцінка таких активів повинна відноситися на витрати підприємства або на зменшення додаткового капіталу в залежності від того, чи проводилася раніше їх дооцінка. Як зазначає Я. Крупка, передбачення додаткових видатків на відновлення втрачених властивостей об'єкта у поточних витратах призведе до повторного рахунку та необґрунтованого їхнього завищення [62, с. 20].

На підставі наведеного можна зробити висновок, що додаткові видатки на відновлення інших необоротних матеріальних активів не можуть бути витратами поточного періоду, їх слід вважати капітальними інвестиціями, які зараховують до збільшення вартості активів.

Таким чином, використовуючи світовий досвід, можна виокремити головну критеріальну ознаку – вплив на майбутні вигоди, відповідно до якої капітальними витратами визнають і зараховують на збільшення вартості відповідних об'єктів інших необоротних матеріальних активів видатки, пов'язані з продовженням терміну корисної експлуатації об'єкта; збільшення його виробничої потужності; покращення якості продукції, що виробляє цей необоротний матеріальний актив; зменшення операційних витрат у результаті запровадження нових технологій, а також відновлення втрачених властивостей цього активу.

Нині всі витрати на поліпшення інших необоротних матеріальних активів, у результаті чого очікується збільшення економічних вигод від їхнього використання, обліковують на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з

використанням відповідних субрахунків. Для раціональної організації синтетичного й аналітичного обліку названих витрат, на думку З.-М. В. Задорожного, підприємству необхідно відкрити до цього рахунка субрахунок 157, який можна назвати «Капітальні витрати на поліпшення необоротних матеріальних активів». З метою оподаткування до цього субрахунка можна відкрити такі субрахунки третього порядку для ведення окремого обліку виробничих і невиробничих інших необоротних матеріальних активів:

- 1571 «Капітальні витрати на поліпшення інших необоротних матеріальних активів виробничого призначення»;
- 1572 «Капітальні витрати на поліпшення інших необоротних матеріальних активів невиробничого призначення» [46].

Обґрунтованим вважає В. М. Костенко узагальнення затрат на модернізацію, зі зміною споживчої вартості необоротних матеріальних активів, обліковувати на рахунку 33 «Капітальні вкладення» (нині на рахунку 15) з подальшим збільшенням на певну суму цих активів [59]. Цю позицію також відстоюють А. Белоусов та І. Павлюк, які вважають за доцільне дані витрати обліковувати на окремому субрахунку до рахунка 15 (156 «Витрати на поліпшення об'єктів основних засобів») [4].

Облік витрат на поліпшення основних засобів ведеться відповідно до Податкового кодексу України, в якому ліквідовано 10-відсотковий ліміт, який передбачав можливість включення до складу витрат для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток (тобто в податковому обліку) витрат на ремонт та інші поліпшення основних засобів лише в межах 10% залишку балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року. Цей підхід, який діяв понад 10 років, і був в останні роки імплементований до П(С)БО в межах політики зближення бухгалтерського обліку з податковим, тепер скасовано. В обліковій практиці словосполучення «ремонт та інші види поліпшення» більше не використовується, а це означає, що ремонт не прирівнюється до поліпшень і ці поняття слід розмежовувати.

Можна сказати, що ремонт – це ширше поняття, з якого можна виокремити такий, що здійснюється для підтримання об'єкта основних засобів у робочому стані (стані, придатному для використання), і такий ремонт, що спричинюється до поліпшення об'єкта, – пов'язаний із його модернізацією, дообладнанням тощо. [60].

Пропонуємо витрати на поточний ремонт необоротних матеріальних активів акумулювати на окремому субрахунку, дані якого були б основою визначення суми таких витрат. Для цього пропонуємо використовувати рахунок 23 «Виробництво», оскільки він кореспондує з витратними рахунками, що дає можливість списувати ці витрати на рахунки відповідно до цільового використання об'єкта (рах. 91, 92, 93, 94). Оскільки зазначений рахунок на більшості підприємств має два субрахунки (231 «Основне виробництво», 232 «Допоміжне виробництво»), доцільно відкрити субрахунок 233 «Витрати на поточний ремонт необоротних матеріальних активів», на якому б здійснювалося накопичення такого роду витрат. Для витрат капітального характеру доцільно використовувати субрахунок 157 «Капітальні витрати на поліпшення необоротних матеріальних активів». Відповідно застосування окремого та удосконаленого акта приймання-здавання відремонтованих, поліпшених об'єктів призведе до підвищення аналітичності і раціональності обліку витрат на ремонт і поліпшення необоротних матеріальних активів.

Таким чином, у результаті дослідження сучасної теорії та практики обліку витрат на ремонт, модернізацію, добудування, дообладнування необоротних активів розмежовано поняття «ремонт» і «поліпшення необоротних активів»; внесено уточнення в діючий порядок обліку витрат на поліпшення та ремонт об'єктів; запропоновано відкрити окремі субрахунки до відповідних рахунків, на яких би акумулювалися вищеназвані витрати; запропоновано форму акта приймання-здавання відремонтованих, поліпшених об'єктів.



## Висновки до розділу 2

Розглянуто, що необоротні активи є досить складним та важливим об'єктом обліку, який потребує постійного вивчення і вдосконалення.

1. Пропонуємо на досліджуваному підприємстві для належної організації обліку цих об'єктів прописати усі особливості їх відображення в обліковій системі із врахуванням специфіки діяльності підприємства. На ТОВ «СТІРОЛ» пропонуємо внести зміни у затверджений Наказ про облікову політику, у якому визначити більш детальний порядок обліку необоротних активів, їх склад, методи нарахування амортизації тощо. Зокрема, Наказом про облікову політику на ТОВ «СТІРОЛ» визначити, що амортизацію будівель і споруд нараховувати прямолінійним методом, виробничого обладнання – методом зменшення залишкової вартості, нематеріальних активів – методом прискореного зменшення залишкової вартості; терміни корисного використання для необоротних активів встановлювати керуючись нормами Податкового кодексу.

2. Досліджено, що для відображення та формування облікової інформації про необоротні активи є первинні документи, які підтверджують факти про їх рух. Аналіз первинних документів, які на сьогоднішній день використовуються для обліку необоротних активів показує, що для обліку основних засобів та інших матеріальних необоротних активів використовуються однакові документи. Тому пропонуємо розробити нові, відмінні форми, зокрема типову форму інвентарної картки доповнити такими показниками: спосіб надходження, справедлива вартість, термін корисного використання, ліквідаційна вартість, метод нарахування амортизації, витрати на поліпшення. Оскільки, ці показники є індивідуальними для кожного об'єкта, тому цю інформацію пропонуємо фіксувати в інвентарній картці.

3. Типову форму №ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів» вважаємо доцільно замінити на «Акт приймання-здачі відремонтованих та поліпшених об'єктів». Який слід

складати після завершення поліпшення об'єкта основних засобів. У подальшому на підставі форми ОЗ-2 бухгалтерією підприємства повинні здійснюватись записи у книгах (картках) аналітичного обліку основних засобів про вартість виконаного поліпшення. У випадках виконання ремонту чи поліпшення основних засобів із залученням послуг сторонньої організації цей акт потрібно складати у двох примірниках. Далі має відбуватись узагальнення інформації про поліпшення основних засобів у системі рахунків синтетичного обліку в звичному режимі.

4. Пропонуємо на субрахунку 184 відображати довгострокові банківські депозити (що перевищують 12 місяців), так як ці грошові кошти не є оборотними, і повинні відображатись в складі необоротних.

5. Досліджено діючу методику обліку реалізації необоротних активів. Доведено не доцільність переводити необоротні активи у склад товарів (субрахунок 286) з метою їх подальшого продажу. Введення такого порядку обліку вибуття основних засобів порушує основний принцип обліку і звітності – нарахування і відповідність доходів і витрат, оскільки придбання (створення), а також ліквідація до інвестиційної діяльності, а їх реалізація – іншою операційною діяльністю.

6. Запропоновано, для планування і розподілу у часі витрат на ремонти необоротних активів, формувати їх забезпечення. Облік таких витрат відображати в бухгалтерській системі, дотримуючись вимог Податкового кодексу, до якого було внесено відповідні зміни у порядку розподілу цих витрат від 21.12.2016 р. Пропонуємо витрати на поточний ремонт через їхній незначний розмір відображати одноразовою сумою у витратах підприємства. Витрати на капітальний ремонт, розподіляти між суміжними звітними періодами, оскільки їх розмір є суттєвим, а час проведення таких робіт відповідно можна здійснювати довготривало. Пропонуємо для розмежування поточного і капітального ремонтів керуватися вартісним критерієм, оскільки ремонт може бути поточним, а його вартість може суттєво вплинути на фінансовий результат періоду. З

огляду на це вважаємо, що підприємство має самостійно визначати вартісні критерії у Наказі про облікову політику, враховуючи власний фінансово-господарський стан.

## **РОЗДІЛ 3**

### **ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ**

#### **3.1. Завдання та організація аналізу динаміки, структури і технічного стану необоротних активів**

Функціонування будь-якого підприємства нерозривно пов'язане з використанням необоротних активів. Для отримання максимального прибутку необоротні активи потрібно раціонально використовувати. Ефективне використання основних засобів сприяє збільшенню виробництва продукції (робіт, послуг), що, в свою чергу призведе до збільшення прибутку, а також зниженню собівартості продукції (робіт, послуг), зростанню рентабельності виробництва тощо.

Розвиток виробництва завжди викликає необхідність зосереджувати увагу на ефективності використання основних виробничих засобів. Будь-яке підприємство в частині використання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів повинно йти за такими напрямками:

1. Прискорення темпів науково-технічного прогресу – зумовлює потребу постійного збільшення кількості прогресивних основних засобів.
2. Використання у виробничо-господарському процесі «ноу-хау», інновацій новітніх комп'ютерних програм діяльності.
3. Насичення підприємства необоротними активами високотехнічного рівня, яке повинно здійснюватися на базі реконструкції і технічного переобладнання.

Таким чином, ефективне використання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, – це основне значення досягнення кінцевих результатів підприємства.

Завдання аналізу основних засобів:

- 1) перевірка забезпеченості підприємства основними засобами;

- 2) перевірка технічного стану основних засобів;
- 3) встановлення рівня використання основних засобів;
- 4) виявлення причин, недоліків у використанні основних засобів;
- 5) розрахунки впливу використання основних засобів на обсяг випуску продукції.

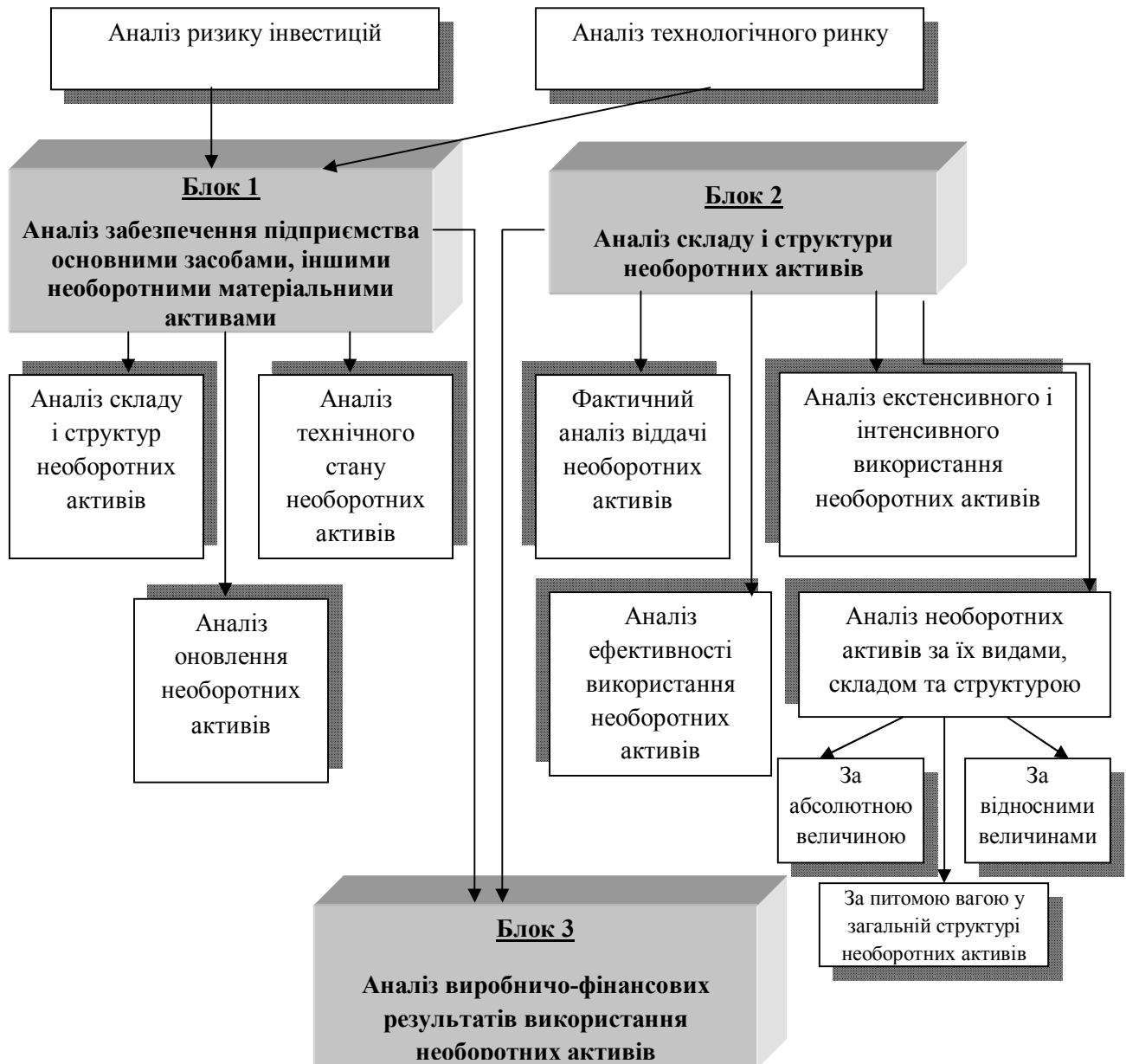


Рис. 3.1. Загальна модель аналізу необоротних активів

Джерела даних для аналізу: форма №1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)” (додаток А), форма №2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)” (додаток Б), форма №5 “Примітки до річної фінансової звітності” (додаток В), дані про переоцінку основних засобів, інвентарні

картки з обліку основних засобів.

Аналіз необоротних активів починається із ознайомлення з їх складом в цілому і за групами [39, с. 69]. На рис. 3.1 зображено схематично загальну модель аналізу необоротних активів.

За характером участі у виробництві продукції основні засоби, інші необоротні матеріальні активи поділяються на активні і пасивні, у процесі аналізу розраховується питома вага активної і пасивної частки основних засобів, інших необоротних матеріальних активів в загальній вартості промислово-виробничих необоротних активів.

Підвищення активної частки (машин, устаткування) приводить до росту фондівіддачі в наслідок цього активна частина повинна збільшуватись.

Аналіз починається з вивчення обсягу необоротних активів, їх динаміки та структури. Засоби підприємства діляться на промислово-виробничі та непромислові, а також засоби невиробничого призначення. Виробничу потужність підприємства визначають промислово-виробничі засоби праці. Прийнято виділяти активну частину (робочі машини та обладнання) та пасивну частину засобів, а також їх підгрупи відповідно до функціонального призначення (будівлі виробничого призначення, робочі машини, обладнання, вимірювальні пристрої, транспортні засоби та інші). Така деталізація необхідна для виявлення резервів та підвищення ефективності їх використання на основі оптимізації структури.

При аналізі складу та структури необоротних активів виробничого призначення визначаються значення кожної їх групи в абсолютній сумі, а також питома вага в загальній вартості та зміни протягом звітнього року.

Діяльність підприємства передбачає наявність основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а розмір їх – від потужності підприємства та інших факторів.

Аналіз структури основних засобів проводиться методом порівняння питомої ваги груп основних засобів до їх загальної вартості на кінець звітнього періоду з аналогічними їх показниками на початок цього періоду за

даними форми №5 «Примітки до річної фінансової звітності» II розділу «Основні засоби» (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

## Структура необоротних активів ТОВ «СТІРОЛ» за 2015р.

Склад необоротних активів	Наявність на початок 2015р.		Надходження за 2015р.		Вибуття за 2015р.		Наявність на кінець 2015р.	
	тис. грн	питома вага %	тис. грн	питома вага %	тис. грн	питома вага %	тис. грн	питома вага %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Виробничі основні засоби	6431,9	46,94	890,6	85,6	715,2	96,32	6607,3	47,20
Невиробничі основні засоби	7261,3	53,00	144,5	13,89	27,3	3,68	7378,5	52,71
Разом основних засобів	13693,2	99,94	1035,1	99,49	742,5	100	13985,8	99,90
Незавершене капітальне будівництво	–	–	1,1	0,11	–	–	1,1	0,01
Нематеріальні активи	8,1	0,06	4,2	0,40	–	–	12,3	0,09
Разом усіх необоротних активів	13701,3	100	1040,4	100	742,5	100	13999,2	100

Дані таблиці 3.1. показують, що за звітний період відбулися незначні зміни в наявності та структурі необоротних активів. Вартість основних засобів зросла на 292,6 тис. грн. чи на 0,02%, а вартість нематеріальних активів збільшилась на 4,2 тис. грн. чи на 0,03%.

Тобто у звітному періоді при незначній вартості основних засобів, які вибули на підприємстві здійснено придбання основних засобів у значних розмірах, в тому числі промислово-виробничих.

На зміну структури впливають:

- структурні капітальні вкладення;
- рівень автоматизації і механізації виробництва;
- комбінування об'єктів, спеціалізація і кооперування [39, с. 435].

Елементи основних засобів, які беруть участь у виробництві, складають активну частину основних засобів. Чим більша частка активної частини, тим більше продукції може бути вироблено при незмінному загальному обсязі засобів праці. Тому структура необоротних активів є важливим показником технічного рівня та раціональної організації виробництва [39, с. 436].

Для більш детального аналізу динаміки необоротних активів розглянемо таблицю 3.2.

За допомогою наведених даних розглянемо зміни в наявності та структурі основних засобів протягом 2014-2015 рр.

Таблиця 3.2

Аналіз зміни структури необоротних активів ТОВ «СТІРОЛ»  
за 2014-2015 рр.

Показники	Наявність на поч. 2014 р. тис. грн.	2015 р		зміна за 2014р. (+)(-)	зміна за 2015р. (+)(-)
		на поч. року тис. грн.	на кінець року тис. грн.		
Виробничі основні засоби	5297,2	6431,9	6607,3	+1134,7	+175,4
Невиробничі основні засоби	6729,8	7261,3	7378,5	+531,5	+117,2
Разом основних засобів	12027	13693,2	13985,8	+1666,2	+292,6
Незавершене капітальне будівництво	–	–	1,1	–	1,1
Нематеріальні активи	8,1	8,1	12,3	0	+4,2
Разом усіх необоротних активів	12035,1	13701,3	13999,2	+1666,2	+297,9

Протягом 2014 року обсяг об'єктів основних засобів підприємства збільшились на 1666,2 тис. грн., за 2015 рік – на 292,6 тис. грн. Але значне



поповнення активної частини основних засобів відбулося саме в 2014 році, в більшій мірі це пов'язано з надходженням протягом 2014 року виробничих засобів. Аналізуючи показники за 2 роки діяльності підприємства можна стверджувати, що відбувається зростання обсягів основних засобів, що сприяє збільшенню обсягів виконаних робіт підприємства, та подальшого підвищення конкурентоздатності робіт тощо.

В процесі аналізу необоротних активів важливим завданням є розглянути аналіз технічного стану основних засобів. Слід відзначити, що на нього впливають три групи факторів:

- I. Введення в дію нових основних засобів та потужностей;
- II. Вибуття основних засобів внаслідок старіння і повного зносу;
- III. Ремонт обладнання (капітальний, поточний, технічний огляд).

Аналіз технічного стану основних засобів здійснюють на основі статистичних звітів, що відображають ступінь розвитку та впровадження нової техніки, модернізації обладнання, реалізації винаходів та раціоналізаторських пропозицій про поліпшення використання основних засобів. Визначимо, що при аналізі технічного стану основних засобів на основі балансу, до складу показника основних засобів включено вартість інших необоротних матеріальних активів.

На підставі цих даних розраховують ряд показників, що характеризують стан та використання основних засобів: коефіцієнти зносу, оновлення, вибуття, приросту та придатності [40].

На зміну стану основних засобів суттєво впливає їх знос, що є процесом споживання їх вартості в тій мірі, в якій вони втрачають свою споживчу вартість чи матеріально зношуються. Дані про знос використовуються для узагальненої характеристики стану основних засобів чи окремих груп.

В процесі аналізу розраховують коефіцієнт зносу ( $K_3$ ) на початок і кінець року. Він розраховується як відношення суми зносу основних засобів до їх первісної (початкової) вартості.

$$K_3 = \frac{\sum \text{зносу ОЗ}}{\text{первісна вартість ОЗ}} \times 100\% \quad (3.1)$$

$$K_3 \text{ на початок року} = \frac{7483,4}{13693,2} \times 100\% = 0,55$$

$$K_3 \text{ на кінець року} = \frac{8441,3}{13985,8} \times 100 = 0,60$$

Для найбільшої наочності та аналізу згрупуємо розрахунки по зазначених коефіцієнтах у таблицю 3.3.

Таблиця 3.3

Аналіз показників зносу основних засобів на  
ТОВ «СТІРОЛ» за 2015р.

Показники	На початок року	На кінець року	Зміни (+)(-)
1. Основні засоби (тис. грн.)	13693,2	13985,8	+292,6
2. Знос (тис. грн.)	7483,4	8441,3	+957,9
3. Коефіцієнт зносу	0,55	0,60	+0,05

За даними таблиці 3.3. видно, що коефіцієнт зносу основних засобів на початок року склав 54,7% ( $7483,4:13693,2 \cdot 100$ ); на кінець року 60,4% ( $8441,3:13985,8 \cdot 100$ ). Бачимо, що в середньому їх знос збільшився на 5,7%, що свідчить про погіршення стану основних засобів. Як видно з таблиці 3.3, протягом 2015 року відбулося збільшення вартості основних засобів на 292,6 тис. грн., що свідчить про їх незначне оновлення, проте рівень зносу залишається високим – 8441,3 тис. грн. (збільшився на 957,9 тис. грн.).

Одним з факторів, який визначає зміни стану основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, є їх рух, під яким розуміють надходження протягом року нових та вибуття раніше діючих основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів. Інтенсивність даних процесів вимірюється коефіцієнтами оновлення та вибуття.

Коефіцієнт оновлення розраховується як відношення вартості основних засобів, що надійшли, до їх вартості на кінець звітного періоду. Він відображає ступінь оновлення основних засобів в результаті введення в дію нових об'єктів, придбання чи безоплатного отримання від інших організацій.

$$K_{\text{оновлення}} = \frac{\text{вартість нововведених ОЗ}}{\text{первісна вартість ОЗ на кінець періоду}} \quad (3.2)$$

$$K_{\text{оновлення}}^{\text{оз}} = \frac{1035,1}{13985,8} = 0,074$$

$$K_{\text{оновлення}}^{\text{на}} = \frac{4,2}{12,3} = 0,34$$

(3.3)

$$K_{\text{вибуття}} = \frac{\text{вартість ОЗ, що вибули}}{\text{вартість ОЗ на початок періоду}}$$

$$K_{\text{вибуття}}^{\text{оз}} = \frac{742,5}{13693,2} = 0,054$$

Коефіцієнт вибуття розраховується як відношення вартості основних засобів, які вибули протягом року, до їх вартості на початок року. Вибуття основних засобів може бути результатом їх втрати, розкрадання (з наступним списанням за рахунок підприємства чи осіб, винних у розкраданні), безоплатної передачі іншим підприємствам, зносу, а також реалізації на сторону.

В процесі аналізу необхідно вивчати структуру вибуття за зазначеними напрямками і його конкретні причини.

В таблиці 3.4. наведені дані звітності, що характеризують ступінь інтенсивності руху необоротних активів. При аналізі необхідно врахувати, що діюча звітність містить показники оновлення та вибуття за всіма основними засобами в цілому, тоді як для характеристики технічного розвитку необхідна інформація про рух окремих їх видів. Необхідну інформацію містять документи первинного обліку з придбання та вибуття основних засобів.

Таблиця 3.4

## Рух необоротних активів на ТОВ «СТІРОЛ» за 2015 р.

№ п/п	Показники руху необоротних активів	Значення показників
1	Показники руху основних засобів	
	1.1. Основні засоби на початок року, тис. грн.	13693,2
	1.2. Надходження основних засобів в звітному періоді, тис. грн.	1035,1
	1.3. Вибуття основних засобів в звітному періоді тис. грн.	742,5 13985,8
	1.4. Основні засоби на кінець року, тис. грн.	0,074
	1.5. Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,054
	1.6. Коефіцієнт вибуття основних засобів	
2.	Показники нематеріальних активів	
	3.1. Нематеріальні активи на початок року, тис. грн.	8,1
	3.2. Надходження нематеріальних активів в звітному періоді, тис. грн.	4,2
	3.3. Вибуття нематеріальних активів в звітному періоді тис. грн.	–
	3.4. Нематеріальні активи на кінець року, тис. грн.	12,3
	3.5. Коефіцієнт оновлення нематеріальних активів	0,34

З таблиці 3.4 видно, що оновлення основних засобів становило 1035,1 тис. грн. чи 7,4%, а вибуття – 742,5 тис. грн. чи 5,4%; оновлення нематеріальних активів становило 4,2 тис. грн. чи 34%, а вибуття нематеріальних активів за даний звітний період не було. Дані показники свідчать про наступне: здійснюється поповнення основних засобів новими їх видами та вибуття надлишкових або зношених основних засобів.

Важливим завданням аналізу є виявлення причин вибуття основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та

доцільність придбання нових. Також необхідно звернути увагу на співвідношення показників оновлення та вибуття цих активів.

Найбільш повну характеристику оновлення окремих видів основних засобів, а саме обладнання, можна отримати за даними аналізу їх вікового складу. З цією метою вони групуються за строками експлуатації.

Дані аналізу дозволяють визначати технічні можливості та відмітити об'єкти першочергової заміни, що буде сприяти підвищенню технічного рівня результатів діяльності.

Також для визначення технічного стану основних засобів використовують коефіцієнт придатності основних засобів, який розраховується як відношення залишкової вартості основних засобів до первісної їх вартості.

$$K_{\text{придатності}} = \frac{\text{залишкова вартість ОЗ}}{\text{первісна вартість ОЗ}} \quad (3.4)$$

$$K_{\text{придатності}} = \frac{13985,8 - 8441,3}{13985,8} = 0,40$$

Тобто 40% основних засобів є придатними до використання, завдяки тому, що за період, що аналізується, відбулося незначне зростання вартості основних засобів за рахунок введення нової техніки.

Коефіцієнт приросту основних засобів на підприємстві склав:

$$K_{\text{приросту}} = \frac{\text{сума приросту ОЗ}}{\text{вартість ОЗ на початок періоду}} \quad (3.5)$$

$$K_{\text{приросту}} = \frac{1035,1 - 742,5}{13693,2} = 0,02$$

Показник свідчить про досить незначне зростання вартості основних засобів, що не в повній мірі дає можливість підприємству збільшити обсяги виробництва (надання послуг та ін.).

Таким чином внаслідок проведеного аналізу стану і використання необоротних активів на підприємстві зазначимо виявлення покращення

структури, яке відбулося внаслідок введення в експлуатацію нових об'єктів основних засобів.

### **3.2. Методика аналізу ефективності використання необоротних активів та завдання їх підвищення**

Експлуатація необоротних активів – це складний і трудомісткий процес. У цьому процесі необоротні активи зношуються, зменшується ефективність їхнього використання, тому підприємству необхідно витратити грошові кошти для відновлення працездатності або поліпшення цих активів з метою збільшення майбутніх економічних вигод. Необоротні активи потребують насамперед відповідного технічного обслуговування. Крім цього, для їхнього використання необхідно проводити поточний і капітальний ремонти та інші поліпшення. Проте на сьогодні немає єдності поглядів щодо економічної суті даних понять, загальноекономічної, податкової та бухгалтерської термінології, питань методики та організації обліку і контролю витрат на поліпшення необоротних активів [118].

Метою розрахунку показників використання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів є поетапне виявлення об'єктів, які не забезпечують корисної віддачі, є «вузькими місцями» у виробництві і потребують підвищених поточних витрат при їх експлуатації. Після аналізу проводять організаційно-технічні заходи, які включають комплекс дослідницьких, конструкторських, технологічних і організаційних робіт, направлених на ліквідацію виявлених «вузьких місць». Такими заходами можуть бути: придбання і запуск в експлуатацію нового устаткування, заміна устаткування на більш досконале, модернізація, оснащення діючого устаткування засобами автоматизації і механізації тощо.

Однією з найважливіших задач підвищення ефективності використання капітальних вкладень і основних засобів є своєчасне введення в експлуатацію нових основних засобів і виробничих потужностей, швидке їхнє освоєння.

Принципи аналізу визначають такі загальні вимоги до показників використання необоротних активів:

- показники повинні бути орієнтовані на доходність підприємства, тобто покращення даного показника повинно однозначно призвести до збільшення прибутку при незмінних інших умовах;
- повинні бути змодельовані відносні показники, щоб забезпечити співставність об'єктів, які порівнюються при виявленні рангу їх критичності;
- визначені показники повинні реально оцінюватися у діючій системі обліку із заданою періодичністю [115].

Ринкові відносини, конкуренція, як важлива складова ринкового механізму, вимагають від усіх суб'єктів господарювання підвищення економічної ефективності використання всіх видів необоротних активів і, в першу чергу, основних засобів.

Ефективність використання основних виробничих засобів характеризується низкою показників, які поділяються на загальні та часткові. До узагальнюючих показників ефективності використання основних виробничих засобів відносять фондвіддачу, фондомісткість та рентабельність.

Фондвіддача (Фв) – це відношення товарної (валової) продукції (товарів робіт, послуг) до середньорічної вартості основних виробничих засобів підприємства:

$$\text{ФВ} = \text{ТП} / \text{СВОВЗ} \quad (3.6)$$

де ТП – обсяг товарної (валової) продукції (товарів робіт, послуг) підприємства за звітний період;

СВОВЗ – середньорічна вартість основних виробничих засобів за цей же період.

Цей показник показує, скільки зроблено продукції (виконано робіт, надано послуг) в розрахунку на 1 гривню вартості основних виробничих засобів.

В економічній літературі трапляються визначення фондівіддачі як відношення обсягу реалізованої продукції (без податку на додану вартість і акцизного збору), виконаних робіт, наданих послуг до середньорічної вартості основних виробничих засобів. Однак на практиці фондівіддача визначається на основі товарної (валової) продукції (товарів робіт, послуг).

Фондомісткість ( $\Phi_m$ ) – показник, обернений до фондівіддачі. Він характеризує вартість основних виробничих засобів, яка припадає на одиницю вартості продукції (валової, товарної):

$$\Phi_m = \text{СВОВЗ} / \text{ТП} \quad (3.7)$$

Рентабельність основних виробничих засобів ( $P_{o.z.}$ ) – це відношення балансового прибутку до середньорічної вартості основних засобів:

$$P_{o.z.} = \text{П} / \text{СВОВЗ} \quad (3.8)$$

де П – балансовий прибуток за звітний період.

Цей показник показує, скільки прибутку отримало підприємство в розрахунку на 1 гривню основних виробничих засобів.

Перевагою показника фондівіддачі є те, що його чисельник може бути розкладений на складові частини за окремими цехами та групами устаткування. Це дає змогу встановити вплив використання техніки на кожній виробничій ділянці на узагальнюючий показник використання засобів [37].

При визначенні показників фондівіддачі та фондівіддачі обсяг продукції може бути розрахований у вартісних, натуральних та умовних одиницях.

Основні виробничі засоби визначають за вартістю, площею, яку вони



займають, або в інших вимірниках, причому в розрахунок приймається їх середня хронологічна величина за аналізований період.

Натуральні та умовно-натуральні вимірники обсягу продукції застосовують лише на підприємствах, які випускають продукцію одного виду або якщо її можна прирівняти до одного виду.

Тому більшість підприємств, які виготовляють широку номенклатуру виробів (робіт, послуг), зведені показники фондівдачі розраховують виходячи з обсягу продукції у вартісному вираженні. При цьому можуть застосовуватись різні показники обсягу продукції – реалізована, товарна продукція [39]. З метою аналізу рекомендуємо також розраховувати суму прибутку на гривню вартості основних виробничих засобів.

На рівень фондівдачі (фондомісткості) у вартісному вираженні впливають такі чинники:

- рівень цін на продукцію;
- структура ціни та її зміни внаслідок асортиментних змін;
- оцінка основних виробничих засобів;
- структура засобів;
- технічний рівень і стан виробничих об'єктів;
- ступінь використання.

Необхідно також проаналізувати вплив на фондівдачу оцінки основних виробничих засобів, яка коливається по однакових за своєю технічною якістю основних засобах залежно від часу їх надходження та від того, яким способом здійснювалось їх будівництво – господарським чи підрядним. Переоцінка основних засобів по відновлювальній вартості у перші роки після її проведення підсилюють вірогідність показників фондівдачі та фондомісткості. Однак при цьому слід виходити з оцінки по повній відновлювальній вартості, а не по залишковій.

Вплив структури основних виробничих засобів на фондівдачу обумовлений тим, що різні категорії основних виробничих засобів

неоднаково активно беруть участь у виробничому процесі. Зіставлення темпів зростання фондівдачі на 1 гривню вартості основних засобів, у тому числі машин та устаткування, дасть змогу виявити вплив змін у структурі основних засобів на ефективність їх використання.

Щоб виявити резерви підвищення ефективності використання основних засобів, доцільно показники фондівдачі, фондомісткості та рентабельності аналізованого підприємства порівняти з аналогічними показниками однотипних підприємств галузі.

Середньорічна вартість основних виробничих засобів може бути обчислена середньоарифметично:

$$\text{СВОВЗ} = (\text{ВОВЗ}_{\text{поч.}} + \text{ВОВЗ}_{\text{кін}}) / 2 \quad (3.9)$$

Розрахунок коефіцієнтів подамо в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Аналіз показників ефективності використання основних засобів

ТОВ «СТІРОЛ» за 2014-2015 рр.

Показники	Минулий 2014 рік	Звітний 2015 рік	Відхилення, (+,-)
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (тис. грн.)	30576,8	39526,5	+8949,7
Середньорічна вартість основних виробничих засобів (тис. грн.)	5865,55	6519,6	+655
Фондовіддача (грн.)	5,21	6,06	+0,85
Фондомісткість (грн.)	0,19	0,16	-0,03

Характерною особливістю показника фондівдачі є те, що його зменшення не завжди свідчить про зниження ефективності виробництва. Водночас його зростання завжди свідчить про підвищення ефективності виробництва. Так, впровадження у виробництво нової техніки нерідко призводить до зниження фондівдачі. Однак це не може бути підставою для того, щоб стверджувати про зниження ефективності використання основних засобів, оскільки ефективність їх використання може характеризуватись не

зростанням рівня фондівдачі, а економією поточних витрат виробництва і живої праці. А, отже, ефективність виробництва може зростати не тільки при зростанні, але й при зниженні показника фондівдачі. Це спостерігається тоді, коли відбувається збільшення вартості основних виробничих засобів та зниження витрат живої праці.

Як свідчать дані таблиці 3.5, у звітному році на кожну гривню вартості основних виробничих засобів виконання робіт збільшилось на 0,85 грн. Фондомісткість основних виробничих засобів зменшилась. Зросли показники фондівдачі та ефективність використання основних виробничих засобів.

Порівнюючи значення перерахованих вище показників за ділянками, виявляють ділянку із незадовільними значеннями показників. Для поглибленого аналізу показників можна використати факторний аналіз, за допомогою якого виявляють повний набір чинників, що впливають на зміну результативного показника. Наприклад, на показник фондівдачі впливають два основних чинника: обсяг випущеної продукції (робіт, послуг) та вартість основних виробничих засобів. Використовуючи спосіб ланцюгових підстановок, можна визначити вплив кожного чинника на результат.

Після виявлення критичної ділянки аналізуємо розміщене у ньому устаткування. Таким чином, поступово скорочується діапазон пошуку «неблагополучного» устаткування. В результаті виявляємо декілька одиниць устаткування, які спричинять вихід незадовільних показників. Після цього приймають відповідні управлінські рішення щодо вибраних «критичних» одиниць устаткування.

Для стратегічного управління діяльності важливе значення має прийняття рішень щодо інвестування коштів. Ці рішення залежать від факторів двох видів:

- необхідності капітальних вкладень (можливості виробництва не задовольняють існуючий чи імовірний попит, застаріле устаткування, необхідність збільшення обсягів виробництва).

- інвестиційні можливості (необхідність мати кошти для фінансування, при їх відсутності є ризик ускладнень у майбутньому через несвоєчасну заміну існуючого устаткування, а в разі отримання позик потрапити у залежність від кредиторів).

Політика капітальних вкладень має стратегічний характер і включає певний ризик, що зростає через їх необоротність.

Ефективність інвестицій визначається такими показниками як період окупності, період необхідний для того, щоб сума сподіваних доходів зрівнялась із сумою інвестованих коштів, або за скільки років (місяців) підприємство може окупити початкові інвестиції), чиста теперішня вартість (ЧТВ) та внутрішня ставка рентабельності.

Так, наприклад, чиста теперішня вартість розраховується в залежності від очікуваних доходів і коефіцієнта знецінення доходів внаслідок інфляції.

Отже, ефективність діяльності будь-якого підприємства залежить від певних чинників. Останніми роками збільшилось значення речових факторів виробництва основних засобів. Основними проблемами є їхнє збереження, переоснащення для подальшої роботи на підприємстві. Збільшення обсягу виробництва відбувається при ефективному використанню основних засобів. Таким чином, проблема ефективності основних засобів стає на перший план у процесі вивчення і дослідження роботи підприємств.

### **Висновки до розділу 3**

Дослідження методики аналізу необоротних активів дало змогу зробити такі висновки:

1. Завданнями аналізу необоротних активів є: перевірка забезпеченості підприємства необоротними активами; аналіз технічного стану основних засобів та інших необоротних матеріальних активів; аналіз рівня

використання та виявлення причин, недоліків у використанні; розрахунки впливу використання основних засобів на обсяг випуску продукції.

2. Аналіз величини та структури необоротних активів показав, що за звітний період відбулися незначні зміни в наявності та структурі необоротних активів. Вартість основних засобів зросла на 292,6 тис. грн. чи на 0,02%, а вартість нематеріальних активів збільшилась на 4,2 тис. грн. чи на 0,03%. За 2014 рік основні засоби підприємства збільшились на 1666,2 тис. грн., за 2015 рік – на 292,6 тис. грн. Але значне поповнення активної частини основних засобів відбулося саме в 2014 році, в більшій мірі це пов'язано з надходженням протягом 2014 року виробничих засобів.

3. Для аналізу динаміки розрахований коефіцієнт зносу основних засобів на початок року склав 54,7%; на кінець року 60,4%. Це визначає, що в середньому їх знос збільшився на 5,7%, що свідчить про погіршення стану основних засобів. Протягом 2015 року відбулося збільшення вартості основних засобів на 292,6 тис. грн., що свідчить про їх незначне оновлення, проте рівень зносу залишається високим – 8441,3 тис. грн. (збільшився на 957,9 тис. грн.).

Відтак, оновлення основних засобів становило 1035,1 тис. грн. чи 7,4%, а вибуття – 742,5 тис. грн. чи 5,4%; оновлення нематеріальних активів становило 4,2 тис. грн. чи 34%, а вибуття нематеріальних активів за даний звітний період не було. Дані показники свідчать про різнобічний процес технічного розвитку, де одночасно здійснюється поповнення основних засобів новими їх видами та вибуття надлишкових або зношених основних засобів.

Аналіз економічної ефективності показав, що у звітному році на кожну гривню вартості основних виробничих засобів виконання робіт збільшилось на 0,85 грн. Фондомісткість основних виробничих засобів зменшилась. Зросли показники фондівдачі та ефективність використання основних виробничих засобів.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У результаті проведених досліджень питань обліку і аналізу необоротних активів ми прийшли до таких висновків:

1. Розкрито різні трактування необоротних активів, які наведені в науковій та нормативній літературі, їх характерні риси та класифікацію, зазначимо, що: необоротні активи – це сукупність матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів і прав, які беруть участь у виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг або ж утримуються для їх використання у соціально-адміністративних цілей, від яких очікується отримувати економічні вигоди довготривалий час (більше 12 місяців або операційного циклу). Таке визначення розкриває економічну суть необоротних активів і характеризує їх як об'єкт обліку і управління, що в свою чергу дає можливість ефективніше визначати їх характерні риси, склад, стан наявності і руху даних об'єктів.

2. Досліджено, що для обліку «Необоротних активів» призначені рахунки першого класу. Ми вважаємо, що всі наявні на підприємстві засоби обертаються. Різниця лише у способі перенесення вартості на готовий продукт. Так, якщо оборотні засоби переносять свою вартість на виготовлений продукт за один виробничий цикл, то основні засоби поступово за декілька циклів (років експлуатації). Тому, пропонуємо для таких активів, що утримуються, вживати термін «довгострокові». Так, якщо ці об'єкти не будуть приносити економічну вигоду підприємству (наприклад, застаріле обладнання, техніка, програмне забезпечення, незручне розташування для логістичних цілей приміщення, неліквідні векселі тощо), то такі активи за ринкових умов можуть бути перепродані, передані у фінансову оренду тощо. Тобто, ці засоби можуть бути як необоротними, так і оборотними в залежності від мети їх утримання.

3. Розглянуто історичний аспект формування поняття необоротних активів. Досліджено чимало окремих класифікацій, запропонованих різними науковцями, котрі використовуються при відображенні необоротних активів у системі бухгалтерських рахунків та обліку. Узагальнивши існуючі підходи,

вважаємо, що в цілях обліку їх доцільно класифікувати за функціональними призначенням (видами), за характером обслуговування видів діяльності, за характером приналежності, за формами заставного забезпечення кредиту та особливостями страхування.

4. Пропонуємо на досліджуваному підприємстві для належної організації обліку цих об'єктів прописати усі особливості їх відображення в обліковій системі із врахуванням специфіки діяльності підприємства. На ТОВ «СТІРОЛ» пропонуємо внести зміни у затверджений Наказ про облікову політику, у якому визначити більш детальний порядок обліку необоротних активів, їх склад, методи нарахування амортизації тощо. Зокрема, Наказом про облікову політику на ТОВ «СТІРОЛ» визначити, що амортизацію будівель і споруд нараховувати прямолінійним методом, виробничого обладнання – методом зменшення залишкової вартості, нематеріальних активів – методом прискореного зменшення залишкової вартості; терміни корисного використання для необоротних активів встановлювати керуючись нормами Податкового кодексу.

5. Досліджено, що для відображення та формування облікової інформації про необоротні активи є первинні документи, які підтверджують факти про їх рух. Аналіз первинних документів, які на сьогоднішній день використовуються для обліку необоротних активів показує, що для обліку основних засобів та інших матеріальних необоротних активів використовуються однакові документи. Тому пропонуємо розробити нові, відмінні форми, зокрема типову форму інвентарної картки доповнити такими показниками: спосіб надходження, справедлива вартість, термін корисного використання, ліквідаційна вартість, метод нарахування амортизації, витрати на поліпшення. Оскільки, ці показники є індивідуальними для кожного об'єкта, тому цю інформацію пропонуємо фіксувати в інвентарній картці.

6. Типову форму №ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів» вважаємо доцільно замінити на «Акт приймання-здачі відремонтованих та поліпшених об'єктів». Який слід складати після завершення поліпшення об'єкта основних засобів. У подальшому на підставі форми ОЗ-2 бухгалтерією підприємства повинні

здійснюватись записи у книгах (картках) аналітичного обліку основних засобів про вартість виконаного поліпшення. У випадках виконання ремонту чи поліпшення основних засобів із залученням послуг сторонньої організації цей акт потрібно складати у двох примірниках. Далі має відбуватись узагальнення інформації про поліпшення основних засобів у системі рахунків синтетичного обліку в звичному режимі.

7. Пропонуємо на субрахунку 184 відображати довгострокові банківські депозити (що перевищують 12 місяців), так як ці грошові кошти не є оборотними, і повинні відображатись в складі необоротних.

8. Досліджено діючу методику обліку реалізації необоротних активів. Доведено не доцільність переводити необоротні активи у склад товарів (субрахунок 286) з метою їх подальшого продажу. Введення такого порядку обліку вибуття основних засобів порушує основний принцип обліку і звітності – нарахування і відповідність доходів і витрат, оскільки придбання (створення), а також ліквідація до інвестиційної діяльності, а їх реалізація – іншою операційною діяльністю.

9. Запропоновано, для планування і розподілу у часі витрат на ремонти необоротних активів, формувати їх забезпечення. Облік таких витрат відображати в бухгалтерській системі, дотримуючись вимог Податкового кодексу, до якого було внесено відповідні зміни у порядку розподілу цих витрат від 21.12.2016 р. Пропонуємо витрати на поточний ремонт через їхній незначний розмір відображати одноразовою сумою у витратах підприємства. Витрати на капітальний ремонт, розподіляти між суміжними звітними періодами, оскільки їх розмір є суттєвим, а час проведення таких робіт відповідно можна здійснювати довготривало. Пропонуємо для розмежування поточного і капітального ремонтів керуватися вартісним критерієм, оскільки ремонт може бути поточним, а його вартість може суттєво вплинути на фінансовий результат періоду. З огляду на це вважаємо, що підприємство має самостійно визначати вартісні критерії у Наказі про облікову політику, враховуючи власний фінансово-господарський стан.

10. Завданнями аналізу необоротних активів є: перевірка забезпеченості підприємства необоротними активами; аналіз технічного стану основних



засобів та інших необоротних матеріальних активів; аналіз рівня використання та виявлення причин, недоліків у використанні; розрахунки впливу використання основних засобів на обсяг випуску продукції.

11. Аналіз величини та структури необоротних активів показав, що за звітний період відбулися незначні зміни в наявності та структурі необоротних активів. Вартість основних засобів зросла на 292,6 тис. грн. чи на 0,02%, а вартість нематеріальних активів збільшилась на 4,2 тис. грн. чи на 0,03%. За 2014 рік основні засоби підприємства збільшились на 1666,2 тис. грн., за 2015 рік – на 292,6 тис. грн. Але значне поповнення активної частини основних засобів відбулося саме в 2014 році, в більшій мірі це пов'язано з надходженням протягом 2014 року виробничих засобів.

12. Для аналізу динаміки розрахований коефіцієнт зносу основних засобів на початок року склав 54,7%; на кінець року 60,4%. Це визначає, що в середньому їх знос збільшився на 5,7%, що свідчить про погіршення стану основних засобів. Протягом 2015 року відбулося збільшення вартості основних засобів на 292,6 тис. грн., що свідчить про їх незначне оновлення, проте рівень зносу залишається високим – 8441,3 тис. грн. (збільшився на 957,9 тис. грн.).

Відтак, оновлення основних засобів становило 1035,1 тис. грн. чи 7,4%, а вибуття – 742,5 тис. грн. чи 5,4%; оновлення нематеріальних активів становило 4,2 тис. грн. чи 34%, а вибуття нематеріальних активів за даний звітний період не було. Дані показники свідчать про різнобічний процес технічного розвитку, де одночасно здійснюється поповнення основних засобів новими їх видами та вибуття надлишкових або зношених основних засобів.

Аналіз економічної ефективності показав, що у звітному році на кожен гривню вартості основних виробничих засобів виконання робіт збільшилось на 0,85 грн. Фондомісткість основних виробничих засобів зменшилась. Зросли показники фондівдачі та ефективність використання основних виробничих засобів.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бабіч В. В. Фінансовий облік (облік активів) : [навч. посіб.] – 2-ге вид., без змін / В. В. Бабіч, С. В. Сагова. – К. : КНЕУ, 2007. – 288 с.
2. Башнянин І. Г. Політика управління необоротними активами малих і середніх підприємств / І. Г. Башнянин // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.8. – С. 162–166.
3. Безуглий А. Про поліпшення основних фондів / А. Безуглий // Економіка України. – 1998. – № 12. – С. 77-79.
4. Білоусов А. Особливості обліку витрат на поліпшення і ремонт основних засобів // Вісник податкової служби України. – 2008. – №4. – С.48-54.
5. Бірюк О. Г. Підходи до облікової політики щодо відображення інформації про нематеріальні активи / О. Г. Бірюк // Проблеми економіки. – 2014. – № 3. – С. 202-207.
6. Богуцька Л. Т. Економічна сутність та класифікація об'єктів інвестиційної нерухомості // Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол. Башнянин Г. І., Апопій В. В., Вовчак О. Д. та ін.]. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 35. – 482 с. – (Серія економічна).
7. Богуцька Л. Т. Проблеми визнання активів як основних засобів / Л. Т. Богуцька // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 11 трав. 2016 р.] / редкол. : З. В. Гуцайлюк, В. А. Дерій, Г. П. Журавель [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – С. 39-72.
8. Бланк И. А. Финансовый менеджмент. [учеб. курс.] – [2-е изд., перераб. и доп.] / И. А. Бланк – К. : Эльга, Ника-Центр, 2004. – 656 с.
9. Бойчик І.М. Економіка підприємства: [навч. посіб.]. – Вид. 2-ге, доповн. і переробл. – К.: Атіка, 2007. – 528 с.
10. Бондар М. І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю : [моногр.] / М. І. Бондар. – К. : КНЕУ, 2008. – 256 с.

11. Борисюк О.С. Нормативне регулювання оцінки необоротних активів: бухгалтерський та податковий аспекти // Інвестиції: практика та досвід, 2011. – № 20. – С. 66–69.
12. Бразілій Н. М. Класифікація необоротних активів за групами та ознаками – передумова вдосконалення обліку / Н. М. Бразілій, А. А. Муренко. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://archive.nbuuv.gov.ua/portal/SocGum%20/Vchnu\\_ekon/2009\\_6\\_1/123-129.pdf](http://archive.nbuuv.gov.ua/portal/SocGum%20/Vchnu_ekon/2009_6_1/123-129.pdf).
13. Бурова О. М. Базові аспекти організації обліку основних засобів в інформаційному середовищі / О. М. Бурова, В. В. Волошина. // Наука й економіка. – 2013. – № 4 (32). – Т. 2 – С. 73–77.
14. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : [навч. посіб.] / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 544 с.
15. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2000. – 607 с.
16. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : [підруч.] – 4-те вид. доповн. і переробл. / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 528 с.
17. Бутинець Ф.Ф. Аудит : [підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищих навч. закладів]. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.
18. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : [підруч. для студ. вузів спец. 7.050106 «Облік і аудит»] / Вид. 2-е, доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
19. Бухгалтерський облік в Україні / [під ред. В. І. Лемішовського Р. Л. Хом'яка,]. – Львів : Нац. ун-т «Львівська політехніка», 2006. – 1088 с.
20. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / В. Сопко, З. Гуцайлюк, М. Щирба, М. Бенько. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496 с.
21. Вареник О. Ф. Облік необоротних активів, утримуваних для продажу / О. Ф. Вареник // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2010. – № 1. – С. 116 – 120.

22. Василюк Н. Нематеріальні активи в податковому обліку // Вісник податкової служби України, 2010. – №37. – С. 17–19: додаток.
23. Васюта-Беркут О. І. Теорія бухгалтерського обліку : [навч. посіб.] / О. І. Васюта-Беркут, Г. Ф. Шепітко, Н. О. Ромашевська; За заг. ред. В.Б. Захожая. – К. : МАУП, 2001. – 176 с.
24. Воронко Р. М. Облік у зарубіжних країнах : [навч. посіб.] / Р. М. Воронко. – Львів : «Магнолія 2006», 2009. – 744 с.
25. Гаврилюка В. М. Облікова політика підприємства : навчальний посібник / [за ред. Гаврилюка В. М., Жука В. М., Михайлова М. Г]. – К. : Видавництво ТОВ „Юр-Агро-Веста”, 2007. – 326 с.
26. Гарний Д. Поліпшення та ремонт основних фондів: юридичний аспект / Д. Гарний // Школа бухгалтера № 17 (10.9.2007) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dtkt.com.ua/show/3cid02027.html>.
27. Гетьман О. О. Економічна діагностика: [навч. посіб. для студ. ВНЗ] / О. О. Гетьман, В. М. Шаповал – К. : Центр навчальної літератури, 2007.
28. Гладич І. І. Практичний посібник з економічного аналізу / І. І. Гладич, Н. Г. Мельник – Тернопіль: ТАНГ, 2002. – 109с.
29. Голенко О. Ремонти та поліпшення основних фондів // Податки та бухгалтерський облік. – 2007. – № 50. – с. 17.
30. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
31. Голошевич І. Баланс: необоротні активи // Збірник систематизованого законодавства, 2011. – №1. – С. 131–133.
32. Гордієнко Н. І. Аудит, методика і організація : [навч. посіб. для студ. екон. спец.]; у 2 частинах. Частина 1 / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, М. Ю. Карпенко. – Харків: ХНАМГ, 2007. – 163 с.
33. Губачов В. П. Інформація про амортизацію основних засобів та її вплив на прийняття рішень / В. П. Губачов, О. М. Губачова // Регіональні перспективи. – 2010. – № 5. – С. 60–62.

34. Губіна І. Безкоштовно отримані необоротні активи в бухгалтерському обліку / І. Губіна // Бухгалтерія. – 2007. – № 30 (445). – С. 87–89.
35. Давидов Г. М. Аудит : [навч. посіб.] – 2-ге видання, перероблене і доповнене. – К.: Товариство “Знання” КОО, 2001. – 363 с.
36. Дерун І. А. Економічна та облікова сутність необоротних активів та удосконалення їх класифікації / І. А. Дерун // Економічний форум. – 2011. – № 3. – С. 20–23.
37. Диба В. М. Облік та аналіз необоротних активів: [монографія] / В. М. Диба. – К. : КНЕУ, 2008. – 288 с.
38. Економічна енциклопедія : [у трьох томах. Т. 3] / Редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видавничий центр «Академія», 2002. – 952 с.
39. Економічний аналіз: Навчальний посібник / За ред. проф. М. Г. Чумаченка. – К. : КНЕУ, 2003. – 555 с.
40. Економічний аналіз : навчальний посібник [для студ. вищ. навч. закл. спец. 7.050106 «Облік і аудит»] / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 680 с.
41. Економічна теорія. Політекономія : [підруч.] / за ред. Базилевича В.Д. – 7-ме вид., стер. – К.: Знання-Прес, 2008. – 719 с.
42. Єрмолаєва М. В. Особливості обліку та відображення у звітності необоротних активів, утримуваних для продажу / М. В. Єрмолаєва, Ю. Д. Скиданенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem\\_biol/nppdaa/econ/2011\\_2\\_t1/109.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nppdaa/econ/2011_2_t1/109.pdf).
43. Жарікова О. О. Історичні аспекти формування облікової категорії «необоротні активи» / О. О. Жарікова // Вісник СевНТУ: зб. наук. пр. Вип. 109/2010. – Серія: Економіка і фінанси. – Севастополь, 2010. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://178.219.241.250/jspui/bitstream/123456789/3368/1/109-07.pdf>.
44. Жеребчук Л. Особливості обліку необоротних активів // Все про бухгалтерський облік, 2011. – №36. – С. 53.

45. Задорожний З. В. Проблеми обліку основних засобів і капітальних інвестицій / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №7. – С. 17–22.
46. Задорожний З. В. Проблемні питання руху матеріальних необоротних активів / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 12–16.
47. Задорожний З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів : [моногр.] / З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семеген, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 237 с.
48. Задорожний З.-М. В. Гармонізація бухгалтерського обліку із вимогами податкового законодавства / З.-М. В. Задорожний // Збірн. наук. праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ «Економічний аналіз». – Випуск 9. – Тернопіль, 2011. – С. 10–13.
49. Задорожний З. В. Податковий облік : [навч. посіб. ] / З. В. Задорожний, Г. І. Гугул, І. Я. Омецінська. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – 288 с.
50. Зінкевич О. В. Удосконалення методичних аспектів обліку вибуття необоротних активів / О. В. Зінкевич [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Vlca\\_Ekon/2011\\_35/35pdf](http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/soc_gum/Vlca_Ekon/2011_35/35pdf).
51. Ізмайлова О. О. Облік витрат з поліпшення основних засобів на промислових підприємствах / О. О. Ізмайлова – Вісник Криворізького технічного університету. – Випуск 25, 2010.
52. Ізмайлова О. О. Підходи до трактування поняття «поліпшення основних засобів» та класифікації видів поліпшення в обліку» / О. О. Ізмайлова – Вісник Криворізького технічного університету. – Випуск 27, 2011.
53. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організації: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р., № 291 (із змінами і доповненнями).

54. Історія економічних учень : [підруч.: У 2 ч. – Ч. 1] / За ред. В. Д. Базилевича. – 3-тє вид., випр. і доп. – К. : Знання, 2006. – 582 с.
55. Кадацька А. М. Обґрунтованість застосування субрахунку 100 «інвестиційна нерухомість» у бухгалтерському обліку / А. М. Кадацька, А. М. Кудлай. – Вісник Сумського національного аграрного університету. – Серія “Фінанси і кредит”, 2010. – №2.
56. Кіндрацька Г. І. Економічний аналіз : [підруч.] / Г. І. Кіндрацька, М. С. Білик, А. Г. Загородній [За ред. проф. А. Г. Загороднього]. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2008. – 487 с.
57. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні: колективна монографія / [З.-М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, О. М. Кундеус та ін.]; за наук. ред. З.-М. В. Задорожного. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 320 с.
58. Корнійчук Г. Основні фонди та основні засоби: визначення, класифікація, амортизація // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 85. – С. 43-46.
59. Костенко В.В. Удосконалення обліку основних фондів – необхідність здійснення процесів відтворення // Статистика України. – 2003. – № 1. – С. 73-75.
60. Кравчук О. Облік ремонтів і поліпшень ОЗ з 2015 року / О. Кравчук // Дебет-Кредит № 20 (18.5.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dtk.com.ua/show/1%20bid06756.html>.
61. Крамаренко Г.О. Фінансовий аналіз : [підруч.] / Г. О. Крамаренко, О. Є. Чорна. – К.: Центр навчальної літератури, 2008. – 392 с.
62. Крупка Я. Д. Принципові підходи до обліку витрат на поліпшення основних засобів / Я. Д. Крупка, Б. М. Литвин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 8.
63. Карев В. П. Облік, контроль і аналіз основних засобів. Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / В. П. Карев; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2006. – 16 с. – укр.

64. Круш П. В. Капітал та основні засоби підприємства : [навч. посіб.] / П. В. Круш, В. І. Подвігіна, О. В. Клименко – К : Центр навчальної літератури, 2005. – 168 с.
65. Кужельний М. В. Організація обліку : [підруч.] / М. В. Кужельний, С. О. Левицька. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.
66. Кузьмович П. М. Особливості обліку основних засобів, утримуваних для продажу / П. М. Кузьмович [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum%20/Vzhdtu\\_econ/2010\\_32/32.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum%20/Vzhdtu_econ/2010_32/32.pdf).
67. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : [підруч.] / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2009. – 544 с.
68. Куликова Л. Учет основных средств: современная концепция и тенденции развития. – Казань, 2005. – 308 с.
69. Кундеус О. М. Облік витрат на поліпшення та ремонт основних засобів // Інноваційна економіка. – 2012. – № 12. – С. 264–269.
70. Кундеус О. М. Облік нарахування амортизації основних засобів / О. М. Кундеус // Галицький економічний вісник. – № 2 (45) 2014 р. – С. 107-116.
71. Кундеус О. М. Облік нарахування амортизації основних засобів та податкових різниць / О. М. Кундеус // Інноваційна економіка. – 2015. – №4(59). – С. 289-295.
72. Лень В.С. Організація бухгалтерського обліку : [навч. посіб.] К.: Центр навчальної літератури. 2006. – С. 696.
73. Лишиленко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік : [навч. посіб.] – К. : ЦУЛ, 2005. – 528 с.
74. Лістрова С. Облік поліпшень необоротних активів // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – С. 43.
75. Лобза І. Бухгалтерський і податковий облік безкоштовного одержання основних засобів / І. Лобза // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 50. – С. 4–5.



76. Ловінська Л. Г. Нарахування зносу – спосіб регулювання балансової оцінки довгострокових активів / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2012. – № 7. – С. 92–100.
77. Мазуркевич І. О. Оцінка ефективності використання основних засобів на підприємстві / І. О. Мазуркевич // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 2. – С. 91–94.
78. Мац Т. П. Облік і аудит основних засобів на сільськогосподарських підприємствах : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Т. П. Мац. – Київ, 2012. – 293 с.
79. Мельник Л. Ю. Особливості відображення в обліку операцій з нематеріальними активами / Л. Ю. Мельник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem\\_biol/nppdaa/econ/2011\\_2\\_3/340.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nppdaa/econ/2011_2_3/340.pdf).
80. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable\\_article?art\\_id=50263](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=50263).
81. Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затв. наказом Міністерства фінансів України від 16. жовтня 2009 р. № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.
82. Мэнкью Н. Г. Принципы экономики. – СПб.: Питер Ком, 1999. – 784 с.
83. Міжнародні стандарти оцінки // Фінансова газета. – 2004. – № 22. – С. 13-25.
84. Міжнародні стандарти фінансової звітності; [пер. з англ. / за ред. С. Ф. Голова]. – Київ : Грані-Т, Ч. 1. – 2005. – 1232 с.
85. Міжнародні стандарти фінансової звітності; [пер. з англ. / за ред. С. Ф. Голова]. – Київ : Грані-Т, Ч. 2. – 2005. – 573 с.
86. Мних Є. В. Економічний аналіз : [підруч.] / Є. В. Мних. – вид. 2-ге, перероб. та доп. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 472 с.

87. Морозова Н. Оцінка і переоцінка основних засобів // Бухгалтерія-Бізнес. – 2008. – № 34. – С.69–75.
88. Наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження форми одноразового державного статистичного спостереження № 1-амортизація» від 15.12.2003 р. №444. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/>.
89. Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004 р. № 732.
90. Наумчук О.А. Основні засоби: методика обліку і формування облікової політики: дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04./ О.А. Наумчук – Д. 2005. – 168 с.
91. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07 лютого 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/page5>.
92. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік [навч. посіб.] / Г. В. Нашкерська. – К. : Кондор, 2009. – 503 с.
93. Нечай Н. Економічна сутність основних засобів: становлення, розвиток, поняття // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. Серія: Економіка. – 2005. – №18. – С. 230–232.
94. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.; пер. с англ. [Под ред. Я. В. Соколова] – 2-е изд., стереотип. – М. : Финансы и статистика. 2000. – 496 с.
95. Облік операцій з основними засобами // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 36. – С. 17-20.
96. Організація бухгалтерського обліку : [навч. посіб.] / Ю. Д. Чацкіс, Е. С. Гейер, О. А. Наумчук, І. О. Власова. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 564 с.
97. Основні засоби (фонди) на підприємстві // Податки та бухгалтерський облік. Спецвипуск. – 2008. – №9 (165) – 126 с.

98. Основні засоби // Податки та бухгалтерський облік (спецвипуск). – 2006. – № 35. – С. 18–37.
99. Пантелійчук Л. Формування облікової політики – важливий етап роботи підприємства / Л. Пантелійчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №9. – С. 3 – 11.
100. П(С)БО 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27 квітня 2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/-laws/show/z0288-00>.
101. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України № 242 від 18 жовтня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
102. П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», затв. наказом Міністерства фінансів України № 237 від 8 жовтня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>.
103. П(С)БО 16 «Витрати» затв. наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31 грудня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
104. П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» затв. наказом Міністерства фінансів України № 163 від 07 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.
105. П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» затв. наказом Міністерства фінансів України № 617 07.11.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>.
106. Павлюк І. М. Бухгалтерський облік основних засобів та інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів : [навч. посіб.] / І. М. Павлюк –К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 159 с.
107. Павлюк І. Облік придбання, іншого надходження і будівництва основних засобів / І. Павлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 11. – С. 31–38.

108. Павлюк І.М. Бухгалтерський облік витрат на поліпшення та утримання основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 5. – С. 38-45.
109. Пашнюк Л. О. Джерела фінансування оновлення основних фондів та напрями їх вдосконалення / Л. О. Пашнюк // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 9. – С. 46–50.
110. Півторак М. В. Облік основних засобів у рибному господарстві. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит: автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук. / М. В. Півторак. – К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2006. – 19 с.
111. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 із внесеними змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.kmu.gov.ua](http://www.kmu.gov.ua).
112. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI із змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
113. Починок Н. В. Методичні підходи до оцінки необоротних матеріальних активів / Н. В. Починок. – Бізнес Інформ. – 2015. – №11.
114. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999р. №996-XIV із змінами і доповненнями / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua).
115. Пушкар М.С. Фінансовий облік : підручник. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628с.
116. Рикардо Д. Начала политической экономии : соч. / Д. Рикардо [и др.] – М. : ЭКСМО-Пресс, 2000. – 366 с.
117. Семеген Л. Г. Суть та нормативно-правове забезпечення організації обліку інших необоротних матеріальних активів / Л. Г. Семеген [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum%20/OiF\\_APK/20094/10\\_Semeg.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum%20/OiF_APK/20094/10_Semeg.pdf).

118. Семеген Л. Методика обліку витрат на поліпшення та утримання інших необоротних матеріальних активів / Л. Семеген. Економічний аналіз. – 2010. Випуск 6. – С. 321–325.
119. Семейон В. С. Поняття необоротних активів, їх класифікація та склад / В. С. Семейон // Вісник Житомирського держ. технолог. ун-ту: економічні науки. – 2009. – № 3 – С. 161–167.
120. Смоленюк П. С. Облік основних засобів в нових умовах господарювання / П. С. Смоленюк [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/nie/2012\\_1/108-116.pdf](http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/nie/2012_1/108-116.pdf).
121. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу [підруч.] / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2000. – 260 с.
122. Суботовська Л. Г. Методичні рекомендації з питань руху і обліку основних засобів [навч.-метод. посіб.] / Л. Г. Суботовська. – К. : ДПК, 2006. – 101 с.
123. Сук Л. К. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – 2-ге вид. перероб. і доп. – К. : Знання, 2008. – 507 с.
124. Тесленко Т. І. Класифікація та оцінка нематеріальних активів / Т. І. Тесленко // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 1. – С.193–197.
125. Ткач Н.О. Проблеми обліку ремонтів матеріальних необоротних активів / Н. О. Ткач [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbuuv.gov.ua/old\\_jrn/soc\\_gum/prvse/2010\\_3/30.pdf](http://www.nbuuv.gov.ua/old_jrn/soc_gum/prvse/2010_3/30.pdf).
126. Ткаченко Л. Особливості оцінки основних засобів: історія і сучасність // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. – С. 11–18.
127. Ужва А. М. Особливості обліку необоротних активів у міжнародній і вітчизняній практиці та шляхи його удосконалення / А. М. Ужва, Д. Ю. Бубліс // Інноваційна економіка. – 2013. – № 1. – С. 286–288.
128. Утенкова К. О. Теоретичні основи визначення та економічна сутність основних засобів виробництва / К. О. Утенкова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua>.

129. Фінансовий облік : [підруч.] / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк [та ін.]. – 3-тє вид., доповн. та переробл. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 418 с.
130. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета : [учебн.] / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда. – Пер. с англ. / Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
131. Хома С. В. Облік і аналіз амортизації основних засобів на підприємствах нафтогазовидобувного комплексу 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит: автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук. – 20 с.
132. Хома С. В. Особливості обліку необоротних активів, утримуваних для продажу / С. В. Хома // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 20-24.
133. Швець В. Необоротні активи в системі кругообороту капіталу підприємства / В. Швець, О. Борисюк // Економіка. – 2010. – № 118. – С. 53-55.