

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут інноватики, природокористування та
інфраструктури
Кафедра бізнес-аналітики та інноваційного інжинірингу

ГОЛОВАТА Христина Андріївна

Облік, контроль і аналіз будівництва та придбання
необоротних активів / Accounting, control and
analysis of construction and acquisition of non-current
assets

Спеціальність: 071 – облік і оподаткування
Освітньо-професійна програма – Облік і правове забезпечення
агропромислового бізнесу

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ОПЗм-21
Х. А. Головата

Науковий керівник:
д.е.н., проф. Чорна Н. П.

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту

“ _____ ” _____ 20 _____ р.

Завідувач кафедри
_____ Р. Ф. Бруханський

ТЕРНОПІЛЬ - 2021

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА	6
1.1. Економічний зміст необоротних активів.....	13
1.2. Класифікація необоротних активів	21
Висновки до розділу 1.....	
РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ	22
2.1. Організація обліку необоротних матеріальних активів	29
2.2. Методика обліку необоротних матеріальних активів підприємства.....	37
2.3. Облік амортизації та відновлення необоротних матеріальних активів....	45
Висновки до розділу 2	
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА	46
3.1. Основні напрямки аналізу необоротних матеріальних активів.....	
3.2. Методико-організаційні аспекти контролю необоротних активів та шляхи його удосконалення.....	55
Висновки до розділу 3.....	63
ВИСНОВКИ	64
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	67

ВСТУП

Актуальність теми. Ефективність управління необоротними матеріальними активами на підприємствах залежить від об'єктивності зроблених висновків за результатами аналізу та контролю й достовірної інформації за операціями із цими активами, що характеризує, у які види майна здійснено інвестиції та наскільки раціонально використовуються дані об'єкти інвестування, а також від реальності запроваджених організаційно-технічних заходів. Від ефективного використання необоротних матеріальних активів у кінцевому підсумку залежать показники прибутку, рентабельності, фондоддачі й інші якісні показники господарської діяльності підприємства.

Вагомий внесок в розвиток теорії, організації й методики обліку, аналізу та контролю необоротних матеріальних активів зробили вчені-економісти: М.Т. Білуха, М.І. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, В.М. Диба, А.Г. Загородній, З.В. Задорожний, В.П. Карєв, Г.Г. Кірейцев, А.М. Кузьмінський, Н.М. Малюга, Є. В. Мних, О.Ю. Омельченко, Ю.І. Осадчий, С.Р. Романів, П.Т. Саблук, В.С. Сеймон, В.В. Сопко, В.Г. Швець, Л.В. Чижевська та ін.

Зважаючи на важливість одержаних дослідниками результатів, у межах вирішення питань інформування зацікавлених сторін особливе місце займають питання економічної сутності необоротних активів, порядок організації їх обліку й, відповідно, особливості організаційно-методичні аналізу та контролю цих активів. Присутність невирішених питань, дискусійність окремих теоретичних положень, їх практичне значення зумовили актуальність обраної теми та визначають цільову спрямованість дипломної роботи.

Мета і завдання дослідження. Мета роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних положень категорії «необоротні матеріальні активи» та розробці практичних рекомендацій із удосконалення організації обліку, методики аналізу та контролю відповідно.

Для досягнення поставленої мети у роботі ставились такі наукові й прикладні завдання:

- уточнити економічний зміст поняття «необоротні активи» із метою впорядкування відображення цього виду майна в обліковій системі суб'єкта господарювання;
- виявити особливості організації обліку необоротних матеріальних активів підприємства;
- дослідити методикау обліку необоротних матеріальних активів підприємства;
- ідентифікувати особливості обліку амортизації й відновлення необоротних матеріальних активів підприємства;
- запропонувати напрямки проведення аналізу необоротних матеріальних активів підприємства;
- дослідити організаційно-методичні особливості проведення контролю за необоротними матеріальними активами.

Об'єктом дослідження виступають необоротні активи підприємства.

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні й методичні особливості обліку, аналізу та контролю необоротних активів підприємства.

Методи дослідження. У процесі дослідження використано загальнонаукові й спеціальні методи пізнання. Методологічною основою роботи послужили компаративний метод, який використовувався для визначення спільних та відмінних ознак системи вітчизняного обліку необоротних матеріальних активів й обліку цих активів відповідно до положень Міжнародних стандартів фінансової звітності. З метою визначення існуючого стану організації бухгалтерського обліку операцій із необоротними матеріальними активами підприємств України та розробки заходів із їх вдосконалення використано метод спостереження. Абстрактно-логічний та метод причинно-наслідкових зв'язків використовувався для визначення елементів облікової політики, пов'язаних із операціями з необоротними матеріальними активами. Методи теоретичного узагальнення, групування, порівняння та історичний метод застосовувались для виявлення сутності поняття «активи», «необоротні активи». Системний підхід використано для

обґрунтування особливостей методики аналізу й контролю необоротних матеріальних активів.

Теоретико-емпіричною основою дослідження послужили наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених із проблем організації обліку, методики аналізу та контролю необоротних матеріальних активів, матеріали науково-практичних конференцій, довідкові й інформаційні видання, законодавчі і нормативні документи, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні нового способу розв'язання наукової проблеми, що полягає у невідповідності сучасного стану розвитку теорії, методики й організації аналізу та контролю необоротних матеріальних активів підприємства умовам ефективного використання цих активів на підприємстві.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій із удосконалення організації обліку й методики аналізу та контролю необоротних матеріальних активів підприємства. Чітко побудована системи аналізу та система контролю необоротних матеріальних активів згідно до запропонованих рекомендацій сприятиме підвищенню їх ролі для отримання достовірної інформації з метою прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень та попередження ризиків у результатах господарської діяльності підприємства й системі оподаткування.

Апробація результатів виконання випускної кваліфікаційної роботи. Основні положення випускної кваліфікаційної роботи пройшли апробацію на VI Національній науково-практичній конференції студентів і молодих вчених «Інноваційний розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів» (м. Тернопіль, 17 листопада 2021 р.). Опубліковано тези на тему «Шляхи реформування амортизаційної політики».

Структура і обсяг дипломної роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутнісні характеристики необоротних активів підприємства

В сучасних умовах сільськогосподарські підприємства у значній мірі не можуть утримати власні позиції на зовнішніх ринках через низьку конкурентоспроможність своєї продукції. Основною причиною цієї ситуації є занадто зношені виробничі потужності, а також застаріла енерго- та матеріаломістка технологія. Вирішення цієї проблеми на вітчизняних підприємствах, зокрема і сільськогосподарських полягає в якісному оновленні необоротних активів, яке б значно підвищило продуктивність діяльності цих підприємств. Ефективне управління необоротними активами на підприємстві, окрім підвищення конкурентоспроможності, сприятиме створенню у майбутньому потужної основи для діяльності підприємства та його ефективного розвитку.

Необоротні активи є саме тим інструментом, який дає можливість підприємництву проводити свою виробничо-господарську діяльність, здійснювати багаторазові обороти оборотних активів. Формування ринкових відносин передбачає конкурентну боротьбу між різними виробниками і переможе в ній лише той, хто найбільш ефективно використовує усі види ресурсів.

У зв'язку з цим, необоротні активи потребують періодичної модернізації та заміни. Випуск нової продукції, освоєння нових ринків, розширення діяльності компанії вимагають вкладення коштів у необоротні активи. Звичайно, якщо утворюється абсолютно нове управління діяльністю або навіть відбувається створення нового напрямку для відновлення роботи компанії, інвестицій потребують не тільки необоротні, але й оборотні активи нового підприємства.

Необоротні активи характеризуються наступними позитивними особливостями:

- а) вони практично не підвладні інфляції, а отже, краще захищені від неї;
- б) їм властивий менший комерційний ризик втрат у процесі операційної діяльності підприємства; вони практично захищені від недобросовісних дій партнерів;
- в) ці активи здатні генерувати стабільний прибуток та забезпечувати виробництво різних видів продукції відповідно до кон'юнктурного товарного ринку;
- г) вони сприяють запобіганню (або суттєвому зниженню) втрат запасів товарно-матеріальних цінностей підприємства у процесі їх зберігання;
- д) їм притаманні значні резерви істотного розширення обсягу операційної діяльності в умовах підйому кон'юнктури товарного ринку.

Поряд із цим, необоротні активи у процесі операційного використання мають ряд недоліків:

- а) вони схильні до морального зносу (особливо активна частина виробничих основних засобів та нематеріальні операційні активи), навіть, якщо вони є тимчасово виведеними з експлуатації, ці види активів втрачають свою вартість;
- б) важко піддаються оперативному управлінню, оскільки мало мінливі у структурі в короткому періоді; внаслідок чого будь-який тимчасовий спад кон'юнктури товарного ринку призведе до зниження рівня їх корисного використання, якщо підприємство вчасно не перейде на виробництво інших видів продукції;
- в) у переважній більшості вони відносяться до групи малоліквідних активів і не можуть бути засобом забезпечення потоку платежів, що обслуговує операційну діяльність підприємства.

Найбільш повно економічна сутність необоротних активів та їх роль у виробничому процесі впливає з їх визначення та класифікації.

Таким чином, важливою запорукою досягнення успіху стає не просто забезпечення максимізації прибутку, а й забезпечення стабільного становища у фінансовій, господарській та інвестиційній діяльності підприємства. Забезпеченість виробничого процесу необоротними активами в оптимальних розмірах й ефективне управління ними є однією із основних умов стабілізації та нормального функціонування. Проте для ефективного управління необоротними активами сучасного підприємства необхідно насамперед чітко визначити сутнісні характеристики даної економічної категорії.

Проаналізувавши вітчизняні та зарубіжні наукові дослідження, можна стверджувати, що в сутності категорії “необоротні активи” немає однозначного тлумачення. Різноманітність трактувань даного поняття пояснюється тим, що необоротні активи нерідко ототожнюють із такими поняттями, як власність, капітал, споруди та обладнання, основні засоби, що за своєю сутністю дещо відрізняються.

У дослідженнях зарубіжних вчених поняття «необоротні активи» також трактується по-різному. Так, у Швейцарії в активі балансу необоротні активи об'єднані в одну групу як основні засоби; у Російській федерації оборотні активи включають нематеріальні активи, основні засоби й дохідні вкладення в матеріальні цінності, у Німеччині – це основний капітал і фінансові активи; в Естонії – це основне майно (довгострокові фінансові інвестиції, матеріальне основне й нематеріальне майно); в Єгипті – це основний (основні засоби), моральний (нематеріальні активи) і ресурсний капітал (природні багатства) [10].

Погляди різних науковців сучасної економіки на поняття “необоротні активи” наведено у таблиці 1.1.

**Підходи окремих учених до визначення сутності категорії
“необоротні активи”**

Автор	Визначення
Загородній А. Г., Вознюк Г. Л.	«сукупність майнових цінностей підприємства, які багаторазово беруть участь у процесі його господарської діяльності» [19, с. 319]
Диба В. М.	«сукупність майнових цінностей підприємства, які багаторазово беруть участь у процесі господарської діяльності і які переносять на продукцію свою вартість частинами» [14, с. 146]
Кузнецов В., Михайленко О.	«нематеріальні ресурси та матеріальні ресурси, що є власністю підприємства і забезпечують його функціонування, термін корисного використання яких становить більше одного року чи операційного циклу» [26, с. 320]
Мочерний С. В.	«матеріальні, нематеріальні та фінансові ресурси, термін корисного використання яких перевищує календарний рік (або операційний цикл)» [31, с. 555]
Сеймон В. С.	«сукупність матеріальних і нематеріальних ресурсів та прав, які належать суб'єкту господарювання, беруть участь у виробничому процесі, переносять свою вартість на продукцію частинами та корисний ефект від використання яких очікується отримувати протягом періоду, який становить більше одного року» [46, с. 8]
Шелудько В. М.	«майно підприємства, яке призначене для тривалого використання у процесі фінансово-господарської діяльності» [52, с. 98]

Джерело: сформовано автором на основі [14, с. 146; 19, с. 319; 26, с. 320; 31, с. 555; 46, с. 8].

Як свідчить таблиця 1.1, визначення, які запропоновані науковцями, мають достатньо суперечливий характер. Загальновизначене тлумачення змісту

категорії “необоротні активи” відсутнє, що пояснюється наявністю значної кількості підходів щодо визначення цієї категорії та свідчать про еволюцію поглядів в економічній теорії.

Проте, незважаючи на велику кількість думок щодо визначення сутності необоротних активів, науковці-економісти у своїх переконаннях розділились на дві групи. Одні вважають, що необоротні активи являють собою майнові цінності підприємства, інші, – що сюди належать матеріальні та нематеріальні ресурси.

Узагальнюючи твердження дослідників у вітчизняній та зарубіжній літературі, можна констатувати, що нематеріальні активи – це активи, достовірно виражені у своїй вартості, які використовуються підприємством порівняно тривалий період (більше одного року) і з допомогою яких очікується отримати вигоду у майбутньому.

Отже, проаналізувавши низку літературних джерел, можемо виокремити основні сутнісні характеристики необоротних активів підприємства, серед яких:

- є власністю підприємства;
- їх метою є корисне використання у виробничо-господарській діяльності;
- тривале використання (більше одного року або одного операційного періоду).

Слід також наголосити на тому, що лише окремі науковці (Диба В.М., Сеймон В.С.) вказують на те, що у процесі корисного тривалого використання у виробничо-господарській діяльності необоротні активи свою вартість переносять на вартість виготовленої продукції. Вважаємо, що процес нарахування є нерозривним із процесом утримання та використання необоротних активів, тому наголос на перенесенні вартості має бути обов'язковим. Окрім цього, необхідно доповнити перелік об'єктів перенесення вартості двома елементами: вартістю виготовленої продукції та вартістю товарів й наданих послуг.

У вітчизняних нормативно-правових документах також наведено трактування сутності окремих економічних категорій, зокрема і необоротних активів, різноманітність яких подано у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Сутність категорії “необоротні активи” у вітчизняній нормативно-правовій базі

Джерело	Визначення
П(С)БО № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [33]	«усі активи, що не є оборотними»
Національний банк України [41]	«основні засоби (необоротні матеріальні активи) та нематеріальні активи»
Федерація професійних спілок України [42]	«матеріальні та нематеріальні ресурси, які є на балансі ФПУ та надані у розпорядження структурним підрозділам для їх експлуатації і термін корисної експлуатації яких, як очікується, становить більше одного року»
Міністерство економіки України [43]	«усі активи, що не є оборотними»
Фонд державного майна України [44]	«матеріальні та нематеріальні ресурси, які закріплюються за підприємством на праві господарського відання чи праві оперативного управління і забезпечують провадження його основної діяльності та термін корисної експлуатації яких становить більше одного року або операційного циклу, якщо він більший, ніж один рік»

Джерело: сформовано автором на підставі опрацьованих джерел [33, 41-44].

Варто відмітити, що поняття “необоротні активи” трактується по-різному в економічній теорії і бухгалтерському обліку. В економічній теорії під необоротними активами розуміють вилучені підприємством із господарського обороту власні кошти, які рахуються на балансі. У бухгалтерському обліку в необоротні активи включають активи, які призначені для використання протягом тривалого періоду (більше одного року або операційного циклу, якщо він перевищує один рік). Тобто вони приймають участь у кількох циклах виробництва при цьому, не змінюючи своєї натуральної форми.

Розмаїття визначень щодо терміну “необоротні активи” не дає змоги визначити один та вважати його достовірним, проте можна на основі спільних ознак кожного обґрунтування змісту цього поняття визначити основні базові критерії зарахування певних активів до складу необоротних. Зокрема, серед них мають бути: приналежність до підприємства, довгострокове використання (більше одного року чи одного операційного періоду), корисний ефект у діяльності підприємства. Основним визначальним критерієм зарахування матеріальних й нематеріальних ресурсів до складу необоротних активів є термін корисної експлуатації.

Виходячи із цього, пропонуємо під необоротними активами розуміти активи підприємства, які утримуються із метою корисного використання в виробничо-господарській діяльності протягом тривалого терміну (більше 1 року або операційного циклу) й переносять свою вартість на вартість виготовленої продукції, товарів або наданих послуг частинами. Неоднозначність та суперечливість поглядів щодо терміну “необоротні активи” ускладнюють подальше дослідження процесу управління необоротними активами підприємства як інструмента досягнення стабільності й забезпечення добробуту вітчизняних підприємств в сучасному конкурентному ринковому середовищі.

1.2. Класифікація необоротних матеріальних активів

Успішна господарсько-фінансова діяльність підприємством є можливою лише за умови наявності у нього різних видів активів. Так сучасні умови ефективного управління підприємством ставлять перед ним підвищені вимоги щодо управління необоротними активами. Це слід впливає із того, що конкурентоздатність підприємства, його фінансова стійкість, тактичні та стратегічні перспективи його розвитку насамперед залежать від ефективного й раціонального використання власних необоротних активів та можливості досягнення певного рівня діяльності й отримання відповідного обсягу прибутку. У зв'язку із тим виникає потреба у дослідженні стану формування й використання необоротних активів підприємства.

Основним завданням бухгалтерського обліку і контролю необоротних активів підприємства є встановлення достовірності та повноти відображення у бухгалтерському обліку та звітності усіх господарських фактів щодо формування, руху та вибуття активів. Адже, саме від достовірності й об'єктивності відображення в обліку й звітності операцій із необоротними активами, залежить правильність обчислення показників, що характеризують результати господарської діяльності, а також реальний фінансовий стан підприємства.

Як відомо, необоротні активи в сучасних умовах господарювання відіграють особливу роль, поскільки вони становлять основну частину майна будь-якого суб'єкта господарювання. Зважаючи на значну кількість думок у визначенні сутності необоротних активів, науковців у своїх переконаннях загалом розділити на дві основні групи:

- перша група (Диба В.М., Куроченко О.В., Копнов М.А., Сладкевич В.П., Загородній А.Г., Коноплицький В. Л., Філіна Г.І. та інші) під необоротними активами розуміють майнові цінності підприємства;

- інша група (Кузнецов В., Михайленко О., Мочерний С.В., Семйон В.С.) вважають, що необоротні активи - це перш за все, матеріальні та нематеріальні ресурси підприємства. Однак, узагальнюючи думки дослідників, можна констатувати, що нематеріальні активи - це активи, достовірно виражені у своїй

вартості і використовується підприємством тривалий час (більше одного року) та від яких у майбутньому очікується отримати вигоду [25].

Вважаємо, що під необоротними активами необхідно розуміти сукупність як майнових цінностей, так і нематеріальних прав, які беруть у виробництві продукції та наданні послуг безпосередню участь та призначені не для перепродажу і корисний ефект від яких очікується отримувати тривалий час (більше, ніж за один рік або операційний цикл).

У міжнародній практиці на протязі тривалого періоду напрацьовано значну кількість варіантів видів необоротних активів. Тому для детального вивчення та ефективного управління необхідна їх систематизація за різними класифікаційними ознаками, тому що класифікація спрощує поточний облік, складання звітності про наявність і рух необоротних активів. Ознайомлення із міжнародними стандартами фінансової звітності, національними стандартами бухгалтерського обліку, науковими працями вітчизняних та зарубіжних учених, інших літературних джерел дає можливість визначити такі ознаки класифікації необоротних активів (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Класифікація необоротних активів за ознаками

Класифікаційні ознаки	Складові	Характеристика
1	2	3
За типом власності	Власні	належать підприємству на правах власності та відображаються на його балансових рахунках
	Орендовані	використовуються відповідно із договором оренди; не належать підприємству на правах власності. На балансових рахунках відображають лише ті необоротні матеріальні активи, якими підприємство володіє на правах фінансової оренди.
За характером відображення зносу	Необоротні активи, які амортизуються	придбані й вироблені основні засоби, довгострокові фінансові інвестиції, до погашення; нематеріальні активи, оцінені за історичною собівартістю й мають обмеження щодо терміну корисного використання

Продовження таблиці 1.3

1	2	3
	Необоротні активи, які не амортизуються	нематеріальні активи без обмеження терміну експлуатації; інвестиційна нерухомість, справедливо оцінена за вартістю; гудвіл; відстрочені податкові активи; довгострокова дебіторська заборгованість
За формою функціонування (за функціональними видами)	Матеріальні активи	активи, що мають матеріальну форму: основні засоби; інші необоротні матеріальні активи; капітальні інвестиції; довгострокові біологічні активи.
	Нематеріальні активи	немонетарні активи, що не мають матеріальної форми, сутність яких у володінні правами на об'єкти інтелектуальної власності, інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності особи, можуть бути ідентифіковані та утримуються підприємством із метою використання протягом періоду, більшим, ніж один рік (або операційний цикл, якщо він більший за один рік) для виробництва, торгівлі або у адміністративних цілях чи надання в оренду
	Фінансові активи	довгострокові фінансові інвестиції та відстрочені податкові активи, довгострокова дебіторська заборгованість
За характером обслуговування окремих видів діяльності	Операційні необоротні активи	Основні засоби, які обслуговують операційну діяльність. Вони займають найбільшу питому вагу в складі необоротних активів будь-якого суб'єкта господарювання.
	Інвестиційні необоротні активи	Капітальні інвестиції, в т.ч. устаткування, призначене до монтажу, які обслуговують інвестиційну діяльність. Тобто група необоротних активів, які є результатом процесів реального інвестування.
	Фінансові необоротні активи	Довгострокові фінансові вкладення, які обслуговують фінансову діяльність.
	Невиробничі необоротні активи	Об'єкти соціально-побутового призначення, які знаходяться у володінні підприємства та використовуються для задоволення соціальних потреб працівників до їх складу входять.

Доволі цікавою є «ринкова» класифікація необоротних активів щодо їх реального внеску у кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства. За цією класифікаційною ознакою необоротні активи поділяються на «живі» тобто ті, що реально генерують прибуток і «мертві», які генерують збитки.

Слід відмітити, що вчені-економісти пропонують виділення різних класифікаційних ознак необоротних активів, однак у бухгалтерському обліку найбільш поширеною є класифікація за формою функціонування тобто за функціональними видами, яка й використовується для цілей бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності (рис. 1.1).

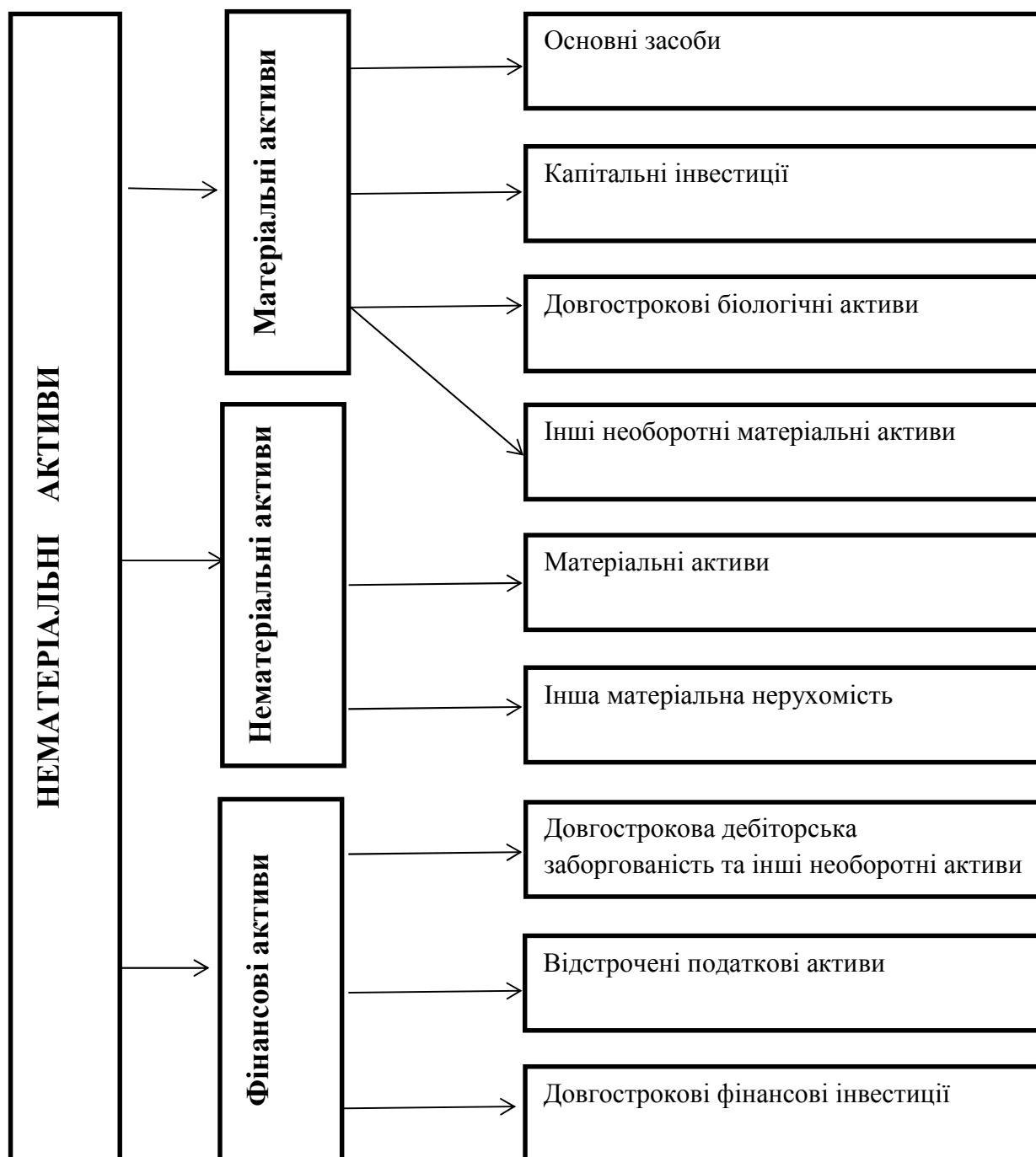


Рис. 1.1 Класифікація необоротних активів за функціональними видами та їх складові

Як відомо, основну частину у складі необоротних матеріальних активів займають основні засоби. Адже, саме забезпеченість основними засобами і є тією рушійною силою, за допомогою може працювати підприємство, а в майбутньому розширювати свою діяльність.

Окрім основних засобів, до інших необоротних матеріальних активів як правило відносяться активи з невеликою вартістю та із терміном служби більше одного року (активи виробничого циклу). Слід наголосити, що саме підприємство встановлює вартісну межу між основними засобами і малоцінними необоротними матеріальними активами, що обов'язково наголошується в Наказі про облікову політику. Традиційно поняття необоротних матеріальних активів (НМА) використовують у бухгалтерському обліку як грошовий вираз результатів використання інтелектуальних активів [23, с. 198].

Також у складі нематеріальних активів вчені виділяють такі складові елементи:

1) людський й структурний капітал (Едвінсон Л. та Мелоун М.), який поєднує НМА, що характеризують показники робочої сили, особисті якості працівників і їх мотивацію, інвестиції у розвиток персоналу, доходи власників бізнесу, продуктивність праці та ін.;

2) індивідуальну компетентність, внутрішню й зовнішню структуру підприємства (Свейбі К.-Е.);

3) клієнтський капітал (Сент-Онж Х.), що поєднує НМА у формі бази даних із визначенням постійних і потенційних клієнтів, характеристики відносин із ними, ділову репутацію підприємства та ін.;

4) організаційний капітал (Армстронг М.) характеризує НМА як систему менеджменту підприємства; його організаційну структуру та внутрішні положення; організацію його бізнес процесів; засоби мотивування, контролю та регулювання; форми влади й стилі керівництва;

5) клієнтський та партнерський капітал (Даум Ю.Х.), що охоплюють відносини організації з інвесторами й акціонерами, характеризують можливість

забезпечення підвищення капіталізації підприємства, зростання його інвестиційної привабливості та ін.

6) капітал установи й капітал взаємодії з інститутами ринку (Колот А.М.) характеризує НМА у площині соціальних комунікацій й соціальної відповідальності та суспільної репутації суб'єкта господарювання;

7) вартість бренду (Вакульчик О.М. та Ступнікер Г.Л.);

8) емоційний капітал (Ситник Й.С.) [23, с. 198–199].

Проте, слід відмітити, що існуючі підходи до структурування нематеріальних активів є дещо еkleктичними й не завжди мають прикладне значення. Це вимагає формування такого переліку структурних складових, який би відображав основну частину властивостей нематеріальних активів і міг використовуватися для їх економічної оцінки [23].

До основних ознак визначення нематеріальних активів, які ідентифікують їх як об'єктів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, Відносять наступні (рис. 1.2).

Усю сукупність нематеріальних активів підприємства можна умовно розподілити на кілька груп.

У першу групу відносять нематеріальні активи, які вважаються невіддільними від підприємства. Сюди потрапляють: місце розташування бізнесу, соціальний вплив бізнесу (взаємодія із профспілками, здатність створювати нові робочі місця), наявність постійних і надійних зв'язків із постачальниками та підрядчиками, розгалуженість торгової мережі тощо.

Третя група формує собою нематеріальні активи, що можуть ідентифікуватись окремо від підприємства. Тут можна віднести патенти, авторські права, торгові марки, тобто усі, які передбачені П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [45, с. 116].

До другої групи належать професійні навички власного персоналу підприємства, або як сьогодні прийнято називати «інтелектуальні ресурси» підприємства.

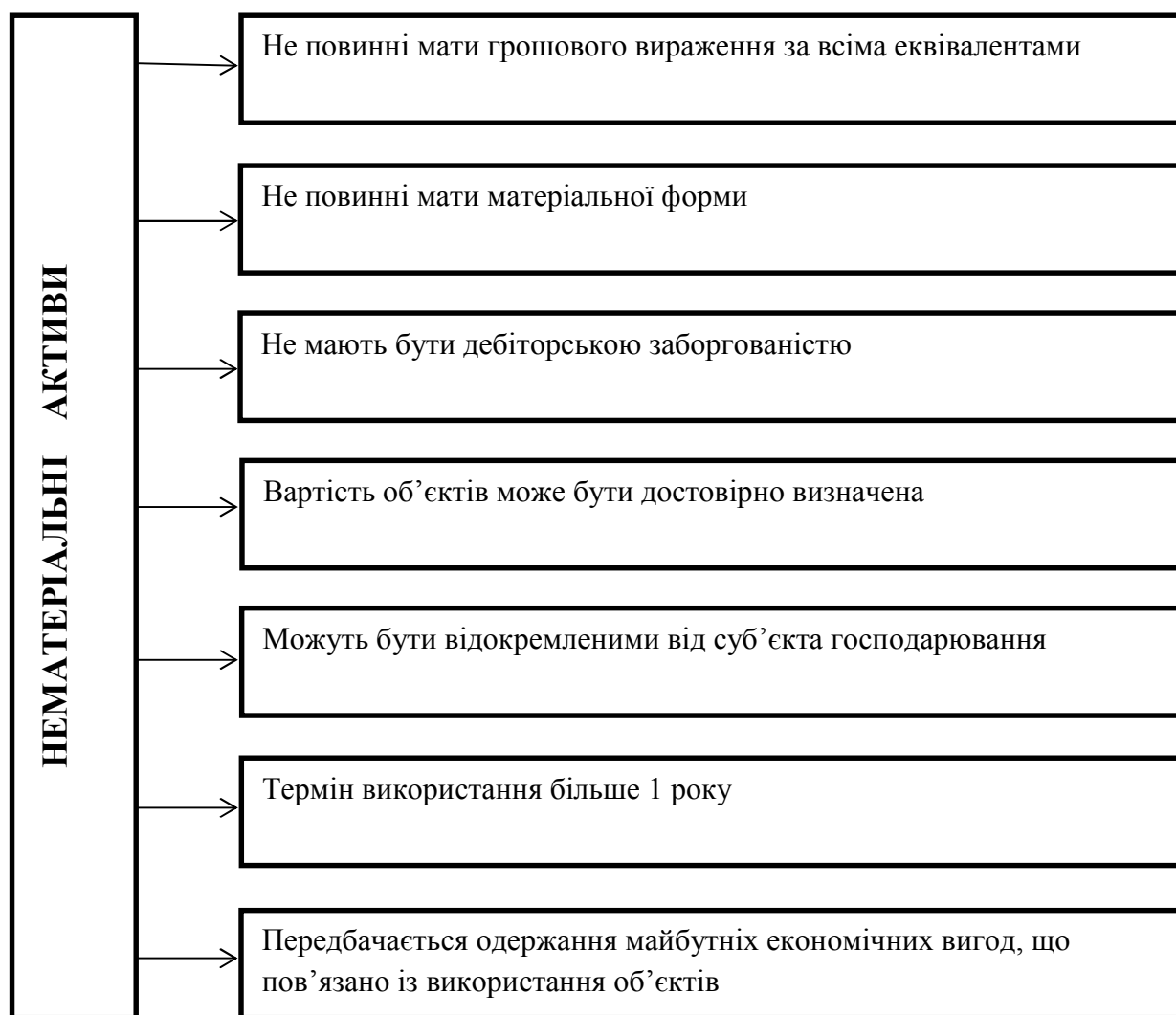


Рис. 1.2. Ознаки визнання нематеріальних активів [9]

В окрему групу у складі нематеріальних активів виділяють гудвіл.

Відповідно до стандарту 19 «Об'єднання підприємств», гудвіл являє собою перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання [38].

Гудвіл виникає лише в тому випадку, коли придбання цілісного майнового комплексу (наприклад, підприємства) іншим підприємством (або декількома підприємствами) й у результаті здійснених витрат. Для відображення гудвілу у бухгалтерському обліку підставою є угода про передачу такого комплексу.

Виходячи із вищевикладеного, вважаємо, що необоротні активи є найменш мобільною частиною активів підприємства. Тому в процесі формування й управління ними потрібно зважати на їх переваги та недоліки. До основних переваг необоротних активів належать: порівняно невеликий ризик інфляційного зменшення й можливе зростання ринкових цін на нерухомість більшими темпами, ніж темпи інфляції; можливість приносити стабільний прибуток у разі несприятливої господарської діяльності щодо орендних та лізингових платежів, а також можливість більш кращого використання у періоди підйому ринкової інфраструктури. Серед недоліків слід виокремити: низький рівень ліквідності та неспроможність забезпечити рух платежів у випадку погіршення платоспроможності підприємства, невисокий рівень маневреності, неможливість оперативно змінити структуру вкладених коштів.

Висновки до розділу 1

Під необоротними активами розуміють сукупність майнових цінностей підприємства, які багаторазово беруть участь у виробничих циклах господарської діяльності суб'єкта господарювання та переносять використану вартість на новостворену продукцію (товар) частинами. У склад основних засобів входять: будівлі й споруди, передавальні пристрої, транспортні засоби, машини та устаткування; виробничий та господарський інвентар, інструменти, багаторічні насадження, робоча та продуктивна худоба, капітальні витрати на поліпшення земель, тобто основну частину необоротних активів становлять основні засоби підприємства.

Управління необоротними активами підприємства проводиться у три етапи. На першому етапі необоротні активи у процесі використання та зносу переносять частину своєї вартості на готову продукцію. Таким чином на підприємстві накопичується знос необоротних активів у формі амортизаційного фонду. І на третьому етапі кошти амортизаційного фонду спрямовують на придбання або аналогічних нових видів, або на відновлення функціонуючих необоротних операційних активів. Період часу, протягом якого проходить повний цикл кругообігу вартості окремих видів необоротних активів, визначає період їх служби. Під управлінням необоротними активами розуміють налагоджену систему фінансового менеджменту в підприємстві й залучення кваліфікованих фахівців.

РОЗДІЛ 2

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Особливості організації обліку необоротних активів в сільськогосподарських підприємствах

Будь-яке підприємство, незалежно від форм господарювання і власності з метою здійснення господарської діяльності володіє майном, яке належить йому на правах власності або володіння. Майно, яке відображене в балансі і належить суб'єктові підприємницької діяльності називається активами. Від своєчасності й правильності організації обліку залежить їх ефективне використання.

Активи це ресурси підконтрольні підприємству в результаті минулих періодів та використання в майбутньому має призвести до збільшення економічних вигод, а їх вартість може бути достовірно визначена.

Однією із найважливіших умов успішного функціонування підприємства є наявність засобів праці та їх ефективне використання. Тому реалізація контрольної функції обліку необоротних активів – це важлива й необхідна складова організації облікового процесу у підприємстві. В результаті погіршення фінансового стану в аграрному секторі України, трансформації структурних одиниць, останнім часом спостерігається погіршення рівня забезпеченості та якісного складу необоротних активів сільськогосподарських підприємств. В таких умовах виникає необхідність у дослідженні сучасного стану обліку формування, використання та відтворення необоротних активів.

Завданнями організації обліку необоротних активів є:

- 1) організація достовірного документування операцій з необоротними активами;
- 2) організація повного та своєчасного відображення у регістрах аналітичного обліку даних первинного обліку з необоротними активами;

3) організація обчислення та відображення сум зносу (амортизації) необоротних активів в бухгалтерському обліку;

4) організація визначення й аналізу результатів реалізації об'єктів необоротних активів чи іншого їх вибуття;

5) організація своєчасної й повної реєстрації даних обліку із необоротними активами у Головній книзі;

6) організація достовірного відображення інформації із необоротних активів у звітності й примітках до неї.

Основою для організації обліку необоротних активів служать методологічні основи формування у бухгалтерському обліку інформації, що передбачена у відповідних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

У відповідності з МСБО 1 «Подання фінансових звітів» до мінімального переліку статей необоротних активів відносяться: «...основні засоби; інвестиційна нерухомість; нематеріальні активи; фінансові активи; інвестиції, обліковані із застосуванням методу участі в капіталі; біологічні активи» [1].

Необоротні активи відповідно до вітчизняного законодавства поділяються на три групи [2; 4]:

- 1) основні засоби;
- 2) інші необоротні матеріальні активи;
- 3) нематеріальні активи.

Для кожної складової необоротних активів у бухгалтерському обліку Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств й організацій призначено окремий рахунок, а саме: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 12 «Нематеріальні активи», 15 «Капітальні інвестиції», 16 «Довгострокові біологічні активи», 17 «Відстрочені податкові активи», 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» [6].

Лібералізація форм і методів ведення обліку призвела до появи різного роду альтернативних шляхів в організації облікового процесу щодо

необоротних активів, які застосовуються в обліковій політиці підприємств. Тому, одним із найважливіших й принципових етапів складання наказу про облікову політику є формування облікової політики щодо необоротних активів, від чого залежить фінансовий результат діяльності сільськогосподарського підприємства.

Варто наголосити, що правильність вибору оцінки та методики обліку господарських операцій на підприємстві залежить від професійної майстерності працівників бухгалтерської служби і їх суб'єктивного мислення. Основні елементи облікової політики за окремими складовими необоротних активів сільськогосподарських підприємств, які слід розкривати у наказі про облікову політику показано в таблиці 2.1.

Згідно наказу про облікову політику щодо відображення необоротних активів в бухгалтерському обліку необхідно зазначати їх класифікацію для цілей бухгалтерського й податкового обліку. Це, перш за все, пов'язано із введенням нових об'єктів обліку, таких як: інвестиційна нерухомість; біологічні активи; необоротні активи й групи вибуття, які призначені для продажу; оренда майнових та земельних часток (паїв) тощо.

Ефективність організації обліку необоротних активів насамперед залежить від організації їх документального оформлення. В будь-якому випадку необхідно застосовувати ті первинні документи, які офіційно встановлені для оформлення відповідних операцій.

Таблиця 2.1

**Елементи облікової політики щодо необоротних активів
сільськогосподарського підприємства**

Об'єкт	Елементи облікової політики
Основні засоби	Встановлення облікової одиниці в бухгалтерського обліку основних засобів
	Визначення мінімальної вартості об'єкта основних засобів
	Спосіб встановлення об'єкта основним засобом активом задля зарахування його на баланс
	Методи нарахування амортизації основних засобів по об'єктах або групах об'єктів
	Документування операцій із основними засобами
	Формування первісної вартості основних засобів у залежності від їх способу поступлення
	Переоцінка основних засобів та її порядок обліку
	Капітальний й поточний ремонт, покращення основних засобів і їх облікове супроводження
	Оцінювання, документування й облік земельних ділянок. Витрати на заходи щодо поліпшення земельних ділянок
	Інвестиційна нерухомість
Методи та склад комісії для визначення справедливої вартості нерухомості за окремими об'єктами	
Терміни корисного використання об'єктів інвестиційної нерухомості, які визначаються за первісною вартістю й склад комісії, яка буде визначати дані показники	
Ліквідаційна вартість об'єктів інвестиційної нерухомості, які обраховуються за первісною вартістю	
Методи амортизації інвестиційної нерухомості	
Необоротні активи й групи вибуття утримуваних для реалізації	Оцінювання вибуття основних засобів й порядок їх обліку. Дата первісного визнання необоротних активів й груп вибуття, які утримуються для реалізації. Порядок обліку основних засобів у складі оборотних активів (згідно ПСБО 27). Робочий план рахунків.
Довгострокові біологічні активи	Одиниця обліку довгострокових біологічних активів для окремого виду або групи
	Визначення терміну корисного використання довгострокових біологічних активів
	Встановлення справедливої вартості довгострокових біологічних активів
	Методи нарахування амортизації біологічних активів, які обліковуються за первісною вартістю
Нематеріальні активи	Термін корисного використання нематеріальних активів
	Ліквідаційна вартість об'єктів нематеріальних активів
	Методи нарахування амортизації
	Критерії суттєвості переоцінки та порядок її проведення

Джерело: узагальнено автором на основі [53].

Наказом Міністерства аграрної політики (№701 від 27.09.2007 р.) затверджено спеціалізовані форми первинних документів для обліку основних засобів та інших необоротних активів сільськогосподарських підприємствах й методичні рекомендації для їх застосування [17]. Ці форми можуть застосувати сільськогосподарські підприємства. Відповідно до цього наказу (№701) розроблено схему первинного обліку основних засобів (рис. 2.1.).

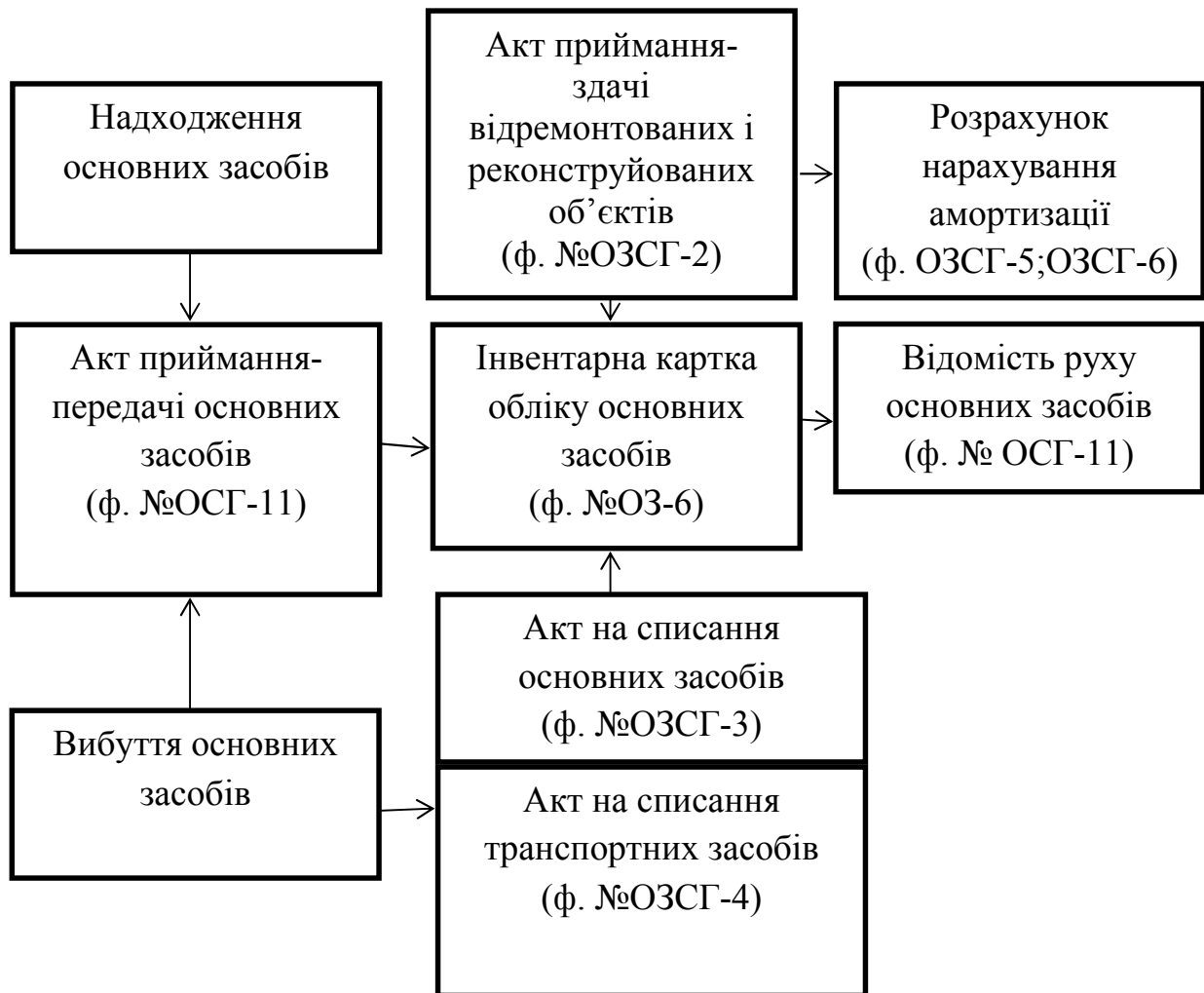


Рис. 2.1. Схема первинного обліку основних засобів у сільськогосподарських підприємствах [17]

Однак, підтримуємо думку окремих учених-економістів (Мац Т.), що первинні документи, які затвердженні цим Наказом (№701) мають ряд недоліків. Відтак, потребують уточнення показники «ліквідаційна вартість» (Ф № ОЗСГ-3 «Акт на списання основних засобів») й «залишкова вартість» (Ф № ОЗСГ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів»), що несуть

неоднозначне змістовне навантаження. У цих документах необхідно визначити залишкову вартість, як різницю між первісною вартістю та сумою зносу, що визначається бухгалтерськими правилами. На сьогодні виникає потреба в об'єктивній аналітичній інформації щодо реального стану основних засобів. Ця інформація міститься в Інвентарній картці обліку основних засобів (Ф № ОЗ-6). Цю форму потрібно модифікувати шляхом вилучення із неї наступних реквізитів: норма амортизаційних відрахувань на повне відновлення; норма амортизаційних відрахувань на капітальний ремонт; поправочний коефіцієнт. Крім цього, її необхідно доповнити такими: ліквідаційна вартість об'єкту; термін його корисного використання; справедлива вартість; амортизаційна вартість; методи нарахування амортизації.

На думку окремих вчених, використання модифікованої Інвентарної картки обліку основних засобів є доречним, оскільки відображає інвентарний облік основних засобів за кожним об'єктом від його створення (надходження) до вибуття та підставою для об'єктивного відображення операцій із основних засобів у системі бухгалтерського обліку [24].

Сьогодні амортизація є тим фінансовим інструментом, з допомогою якого суб'єкт господарювання повертає собі раніше витрачені кошти на придбання (створення) об'єкту майна, що амортизується.

Вітчизняним законодавством регламентовано низку методів амортизації, які можуть сільськогосподарські підприємства використовувати в бухгалтерському обліку. Так, для основних засобів це - прямолінійний, виробничий, кумулятивний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості. Для інших необоротних матеріальних активів (окрім МНМА й бібліотечних фондів – метод 50 на 50 %, метод 100 %) передбачено прямолінійний та виробничий методи. Для нематеріальних активів: прямолінійний, кумулятивний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, виробничий. У таблиці 2.2 наведено переваги та недоліки кожного із цих методів амортизації, що дає

підстави стверджувати: вибір методу амортизації насамперед, залежить від цілей, які стоять перед підприємством.

Таблиця 2.2

Порівняльна оцінка методів амортизації

Метод	Переваги	Недоліки	До яких активів застосовується
Прямолінійний	Простий у застосуванні, дає рівномірний розподіл сум амортизації між обліковими періодами	1. Не показує моральний знос й особливості експлуатації об'єкта. 2. Потрібне збільшення витрат на ремонт в останні періоди експлуатації об'єкта	До пасивної частини необоротних активів капітальні витрати на покращення земель, споруди, будинки, передавальні пристрої, господарський інвентар)
Зменшення залишкової вартості	1. Списується основна частина необоротного активу в перші місяці використання. 2. Враховується моральний знос	1. Невідповідність із фактичним використанням об'єкту основних засобів. 2. Значна трудомісткість	Об'єкти, що безпосередньо застосовуються у процесі виробництва («машини й обладнання»)
Прискореного зменшення залишкової вартості	1. Списується більша частина необоротного активу в перші періоди експлуатації. 2. Враховується моральний знос	1. Значна трудомісткість. 2. Збільшуються витрати в перші роки експлуатації об'єкту	Об'єкти, які безпосередньо залучені у процес виробництва («машини й обладнання»)
Кумулятивний	1. Простий у розрахунках 2. Списується більша частина необоротного активу в перші місяці використання	1. Термін експлуатації обчислюється цілим числом років. 2. Збільшуються витрати в перші роки експлуатації об'єкту	Активна частина об'єктів («машини й обладнання», «транспортні засоби»)
Виробничий	Величина зносу прямо залежить від обсягів виготовленої продукції	1. Обмежений у застосуванні. 2. Використовується у випадку, якщо до активу, можна визначити фактичний обсяг виготовленої продукції	Об'єкти необоротних активів для серійного виробництва однорідної продукції

Джерело: узагальнено автором на основі [27].

Отже, вивчення питання методів амортизації вказує на їх значну кількість та складність в практичному використанні, що викликає необхідність

розроблення, обґрунтування та впровадження уніфікованих документів з аналітичного обліку амортизації, що дозволило б сільськогосподарським підприємствам визначитися із методом її нарахування й організувати ефективний облік амортизації основних засобів.

2.2. Документальне оформлення руху необоротних активів

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

Первинний документ має містити увесь спектр необхідної інформації щодо фактів господарського життя суб'єкта господарювання. При цьому реєстрації підлягає уся облікова інформація у грошових та інших вимірниках. Необхідно відмітити, що наведене твердження має об'єктивне підґрунтя, так як без належно правильно оформленого документу не може бути бухгалтерського запису, а це впливає на якість, повноту та достовірність отримання облікової інформації користувачами.

Облікова інформація, що зафіксована у бухгалтерських документах виконує такі основні вимоги:

1) кількість, тобто визначає обсяг інформації, на основі якого можна зробити певні висновки чи прийняти обґрунтовані рішення.

2) якість, показник від якого залежить позитивний результат майбутніх дій управлінця.

3) тимчасовість означає, що збирання та обробка інформації відбувається регулярно (відповідно до строків фінансової звітності) або періодично (за необхідності) [50].

Необхідність забезпечення постійного оновлення необоротних активів полягає не тільки в тому, що вони зношуються, але й для впровадження сучасних досягнень науково-технічного прогресу – чинника, який дає змогу значно підвищити рівень ефективності виробництва. Тому на підприємстві потрібно постійно приділяти увагу операціям із постачання необоротних активів. Надходження необоротних активів може здійснюватися такими способами:

- надходження після передоплати за активи;
- оприбуткування необоротних активів, а потім проводиться оплата за них.

Таблиця 2.3

**Формування первісної вартості інших необоротних матеріальних активів
відповідно до вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» [36]**

Шляхи надходження інших необоротних матеріальних активів	Формування первісної вартості необоротних матеріальних активів
Придбання за грошові кошти	Витрати на придбання
Безоплатне одержання	Справедлива вартість на час отримання
Внесення до статутного капіталу	Погоджена засновниками підприємства справедлива вартість інших необоротних матеріальних активів
Створення власними силами	Сума прямих і непрямих витрат, пов'язаних зі створенням активу
Зарахування з виготовленої продукції, товарів тощо	Собівартість активу, яка визначається згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та 16 «Витрати»
Отримання у результаті обміну на подібний об'єкт	Залишкова вартість переданого об'єкта. У випадку, якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує справедливу, то первісною вартістю буде справедлива переданого об'єкта, а різниця відноситься до витрат звітного періоду.
Отримання в результаті обміну на неподібний об'єкт	Справедлива вартість переданого об'єкта збільшується на суму грошових коштів або їхніх еквівалентів, що була передана під час обміну

Облік надходження інших необоротних матеріальних активів регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби» [36] й Інструкцією про

застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 [22]. Саме від способів та умов надходження інших необоротних матеріальних активів залежить порядок відображення їх надходження у бухгалтерському обліку та формування первісної вартості цих активів. Процес формування первісної вартості інших необоротних матеріальних активів показано в таблиці 2.3.

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

- ІНМА-1 – Акт приймання та поліпшення інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-2 – Інвентарна картка обліку інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-3 – Опис інвентарних карток з обліку інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-4 – Картка обліку руху інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-5 – Інвентарний список інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-6 – Акт вибуття інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-7 – Акт про розбирання тимчасових (нетитульних) споруд;
- ІНМА-8 – Розрахунок амортизації (зносу) інших необоротних матеріальних активів [20].

Форму № ІНМА-1 «Акт приймання та поліпшення інших необоротних матеріальних активів» необхідно використовувати для оформлення зарахування до складу інших необоротних матеріальних активів окремих об'єктів, для обліку введення їх в експлуатацію, за винятком випадків, коли введення об'єктів в дію відповідно до чинного законодавства потрібно оформляти в особливому порядку. Крім цього, у цьому документі доцільно відобразити витрати, які понесені у зв'язку із поліпшенням та ремонтом інших необоротних матеріальних активів. Документальне оформлення приймання-здавання об'єктів інших необоротних матеріальних активів, які надійшли з ремонту, реконструкції чи модернізації, потрібно проводити шляхом складання типової форми № ОЗ-2 «Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів», який використовується для основних засобів. Тому, вважаємо за недоцільне застосовувати окремий вид первинного документу для цих операцій з іншими необоротними матеріальними активами, оскільки на сільськогосподарських підприємствах їх поліпшення та ремонти проводяться не так часто через швидке списання унаслідок інтенсивного використання. З цього приводу пропонуємо об'єднати операції із приймання та поліпшення цих активів в одному документі.

На сьогоднішній день враховуючи зміни, які відбулися у методиці обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів виникла необхідність внесення відповідних змін до форм первинних документів, які застосовуються для відображення облікової інформації щодо цих активів. Необхідно вказати, що деякі графи не використовуються, а саме норми амортизаційних відрахувань на повне відновлення та капітальний ремонт, тому доцільно їх виключити.

Попри це при надходженні об'єкта на підприємство члени приймальної комісії повинні встановити очікуваний термін корисного використання, його ліквідаційну вартість та спосіб амортизації. Оскільки усі ці відомості потрібно вказати в акті, то доцільно внести зміни в типову форму цього документа, вилучивши із нього зайві графи та доповнивши новими, в яких інформація

відповідатиме сучасним вимогам обліку основних засобів й інших необоротних матеріальних активів. Тому Акт приймання та поліпшення інших необоротних матеріальних активів потрібно доповнити такими додатковими показниками:

- спосіб надходження об'єкта (в окремих це випадках впливає на порядок нарахування амортизації й оцінку);

- термін корисного використання (експлуатації) об'єкту й ліквідаційна (вказують для нарахування амортизації);

- справедлива вартість (у випадку, якщо активи оприбутковують за справедливою вартістю, та останньою визнана залишкова вартість після переоцінки);

- метод нарахування амортизації (обираються з врахуванням очікуваного способу одержання економічних вигод від використання та реального зношування об'єктів).

На зворотній стороні цього первинного документу потрібно відобразити витрати на ремонт та поліпшення активу. У цьому акті необхідно вказати, ці види робіт є поліпшенням чи ремонтом інших необоротних активів. Якщо результатом проведення цих робіт є поліпшення об'єкту, то в акті потрібно зазначити його характеристики за техніко-економічним паспортом, та на основі чого зроблено відповідний висновок. В ньому також доцільно вказувати фактичну вартість на ремонт чи поліпшення інших необоротних матеріальних активів.

З метою контролю за станом і рухом інших необоротних матеріальних активів кожному об'єкту в момент його введення в експлуатацію присвоюють інвентарний номер. Проте більшість підприємств як інвентарний номер використовують порядковий номер надходження об'єкту. Даний спосіб нумерації не передбачає ніякого інформаційного навантаження, тому вважаємо доцільним присвоювати інвентарні номери в спосіб, щоб вони відображали певну характерну для цього об'єкта інформацію.

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

Низка науковців вважають, що типову форму інвентарної карти потрібно доповнити такими показниками: спосіб надходження, термін корисного використання, справедлива вартість, ліквідаційна вартість, метод нарахування амортизації, витрати на поліпшення об'єктів, вартість після переоцінки, дати та вид переоцінок, сума залишкової вартості на момент вибуття об'єкта. Зважаючи на те, що дані про термін корисного використання, ліквідаційну вартість та метод амортизації є індивідуальними для кожного окремого об'єкта, тому їх доцільно відображати в інвентарній картці. Погляди ряду науковців щодо удосконалення типової форми ОЗ-6 Інвентарна картка обліку основних засобів наведено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

**Рекомендації науковців щодо удосконалення типової форми ОЗ-6
Інвентарна картка обліку основних засобів**

Автор	Рекомендації
Горошанська О.А. [11]	Відображати дані про формування первісної вартості об'єкта його внутрішнє переміщення, амортизацію, вартість реалізації.
Белоусов А. А. [3]	Вказувати справедливу вартість, групу й термін корисного використання основних засобів, спосіб надходження, метод нарахування амортизації, вид переоцінки, вартість після переоцінки.
Десятнюк О.М. [13]	Доповнити інформацією про метод й дату переоцінки, вартість об'єкта після проведення переоцінки.
Лисова Л. Д. [28]	Вказувати спосіб надходження на підприємство: як внесок у статутний капітал, інвестиції, безкоштовне одержання тощо.

Щодо основної частини рекомендацій можна погодитись, проте окремі із них, вважаємо доволі дискусійними. Важко погодитись із поглядами

Горошанської О.А. [11] про необхідність відображення в Інвентарній картці обліку основних засобів сум, які формують первісну вартість об'єкту. Інвентарна картка є реєстром аналітичного обліку до рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи», а витрати, які передбачають в первісній вартості інших необоротних матеріальних активів, накопичуються на рахунок 15 «Капітальні інвестиції».

Тому, дані про складові первісної вартості за кожним об'єктом повинні містити реєстри з обліку капітальних інвестицій, а не інших необоротних матеріальних активів. Узагальнюючи вищенаведене, вважаємо за необхідне типову форму інвентарної карти доповнити такою інформацією: спосіб надходження, справедлива вартість, термін корисного використання, метод нарахування амортизації, ліквідаційна вартість, витрати на поліпшення об'єктів, дати та види переоцінок, вартість після переоцінки, сума залишкової вартості на момент вибуття об'єкта.

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

Технічна документація інвентарного об'єкта після відкриття на нього інвентарної картки передається під розписку у відповідний підрозділ підприємства. Заповнені інвентарні картки реєструються в описах (форма ІНМА-3), які веде бухгалтерія (в одному примірнику) за класифікаційними групами інших необоротних матеріальних активів. Дану форму використовують для контролю за наявністю інвентарних карток. Для отримання аналітичної інформації про наявність і рух інших необоротних матеріальних активів за їх класифікаційними ознаками на підставі підсумкових даних в інвентарних картках за звітний місяць в бухгалтерії підприємства заповнюється картка обліку руху інших необоротних матеріальних активів за формою ІНМА4. Форму ІНМА-5 Інвентарний список інших необоротних матеріальних активів використовують для пооб'єктного обліку інших необоротних матеріальних активів за місцем їхнього перебування (експлуатації) та матеріально відповідальними особами. Дані аналітичного обліку інших необоротних матеріальних активів за місцем їхнього перебування повинні бути тотожними із записами в інвентарних картках обліку цих активів, які ведуть в бухгалтерії.

Документальне оформлення вибуття об'єктів інших необоротних матеріальних активів здійснюють складанням типової форми № ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів», який застосовують для основних засобів. Вважаємо за потрібне використовувати окремий первинний документ для операцій з іншими необоротними матеріальними активами, а саме форми ІНМА-6 «Акт вибуття інших необоротних матеріальних активів» [12].

Оскільки порядок обліку списання інших необоротних матеріальних активів залежить від способу вибуття, то в акті потрібно вказувати причини вибуття (внутрішнє переміщення, як внесок до статутного капіталу, безоплатна передача, ліквідація при стихійних лихах, списання внаслідок зносу, переведення у розряд оборотних активів). Також цей акт слід доповнити такими додатковими показниками: термін корисного використання (експлуатації) об'єкту, ліквідаційна і справедлива вартість, очікувані витрати, пов'язані з

вибуттям, метод нарахування амортизації, вартість поліпшення, яке спричинило збільшення вартості об'єкта.

Отже, окреслені альтернативні підходи щодо формування облікової інформації у первинних бухгалтерських документах з обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів дозволяють більш повно та ефективно задовольняти існуючі інформаційні запити користувачів, що, без сумніву, позитивно впливатиме на якість й раціональність прийнятих управлінських рішень. У відповідності до вищезазначених рекомендацій щодо первинної реєстрації облікової інформації про об'єкти основних засобів, організація їх документообігу набуде зовсім іншого вигляду [20].

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

Надання достовірної, правильної інформації власникам майна про фінансовий стан суб'єкта господарювання, наявність активів та заборгованості є надзвичайно важливим завданням бухгалтерського обліку. З метою деталізації зазначеної інформації на підприємстві має бути чітко організований аналітичний облік майна.

Згідно Інструкції №291 та Плану рахунків для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів або отриманих відповідно до фінансового лізингу об'єктів, а також орендованих майнових комплексів, які віднесені до основних засобів, призначений рахунок 10 «Основні засоби» [22].

Цією Інструкцією для кожної групи основних засобів зазначеної в П(С)БО 7 виділено субрахунки до рахунку 10 «Основні засоби»: -

100 «Інвестиційна нерухомість», яка використовується для обліку інвестиційної нерухомості;

101 «Земельні ділянки», який передбачений для обліку вартості земельних ділянок;

102 «Капітальні витрати на поліпшення земель», який призначений для обліку капітальних вкладень щодо поліпшення земель;

103 «Будівлі та споруди», який використовується для обліку наявності споруд, будівель і їх структурних одиниць, а також для обліку їх руху;

104 «Машини та обладнання», що відображає інформацію про машини та устаткування;

105 «Транспортні засоби»;

106 «Інструменти, пристосування та інвентар»;

107 «Тварини», який призначений для обліку дорослих тварин не для сільськогосподарського використання;

108 «Багаторічні насадження»;

109 «Облік інших основних засобів» містить інформацію про основні засоби, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках.

Аналітичний облік основних засобів ведеться в інвентарних картках, які можна використовувати, як для одного основного засобу, так і для групи однотипних об'єктів, які мають однакові технічні характеристики, одну і ту ж вартість або надійшли в експлуатацію протягом одного календарного місяця.

Для усіх об'єктів основних засобів, незалежно від того, чи перебувають вони в експлуатації, має присвоюватись інвентарний номер. При надходженні об'єктів основних засобів, він присвоюється об'єкту основних засобів шляхом металевого таврування, прикріплення жетону або іншими прийнятими способами. Присвоєний інвентарний номер закріплюється за об'єктом основних засобів на весь період його перебування у підприємстві, а також відображається у всіх документах та реєстрах обліку [51].

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

У разі, якщо об'єкт надається в оренду, він обліковується в орендаря за номером інвентарної картки орендодавця, яка прикріплюється до Акту приймання-передачі об'єктів, які оренднуються [21].

Щодо обліку інших необоротних матеріальних активів, то він ведеться аналогічно до обліку основних засобів на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» у розрізі семи субрахунків. За кожним об'єктом аналітичний облік ведеться окремо.

На нашу думку, детального вивчення потребує іще один об'єкт необоротних матеріальних активів, а саме, інвестиційна нерухомість.

«Інвестиційна нерухомість – це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва і постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності» [5].

Інвестиційна нерухомість відповідно до п. 16 П(С)БО 32 відображається у фінансовій звітності за справедливою вартістю на дату балансу, при умові, що її можна достовірно визначити, або ж за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації із урахуванням витрат на зменшення корисності та вигод від її відновлення, що визнаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» [35].

Згідно П(С)БО 7 для обліку інвестиційної нерухомості призначений субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість», за дебетом цього субрахунку відображається збільшення (надходження) інвестиційної нерухомості на баланс підприємства, та зростання справедливої вартості об'єкта, а за кредитом – вибуття інвестиційної нерухомості в результаті продажу або невідповідності критеріям визнання активом, а також зменшення справедливої вартості об'єкта. Аналітичний облік інвестиційної нерухомості ведеться за кожним об'єктом окремо.

Проаналізувавши наукові публікації із питань відображення у синтетичному обліку оприбуткування невиробничих активів, в тому числі

інвестиційної нерухомості, слід відмітити, що більш детальному вивченню та вирішенню мають підлягати такі питання: які рахунки використовувались при надходженні об'єктів інвестиційної нерухомості, а також, який рахунок використовувати для введених в експлуатацію об'єктів інвестиційної нерухомості.

Нормативно-правовою базою, що забезпечує методологічні основи для відображення цих операцій в обліковій системі підприємства на сьогодні є: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [37], Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Інструкція щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій [37].

Як зазначає учений-економіст Богуцька Л.Т., при надходженні інвестиційної нерухомості на підприємство відображати її доцільно у розрізі таких об'єктів як земельні ділянки, споруди, будівлі, а також інші активи, які разом з ними утворюють цілісний майновий комплекс. Інші активи, як зазначає науковець, необхідно відображати на окремому аналітичному рахунку. Така деталізація в організації обліку інвестиційної нерухомості дозволить сформулювати та надати користувачам більш повну деталізовану інформацію [5].

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

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

Що стосується придбання об'єктів інвестиційної нерухомості, то Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів,

капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій № 291 для її обліку передбачено субрахунки:

152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;

153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»;

154 «Придбання (виготовлення) нематеріальних активів»;

155 «Придбання (виготовлення) довгострокових біологічних активів» [37].

На вказаних субрахунках відображаються капітальні вкладення в основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні та довгострокові біологічні активи. Вважаємо за необхідне відкриття ще одного субрахунку, на якому б акумулювалася інформація про витрати на капітальні інвестиції, за результатами придбаних об'єктів інвестиційної нерухомості. Задля збереження єдиного підходу відображення та класифікації інформації про капітальні інвестиції в необоротні активи за видами ми пропонуємо відображати витрати на формування первісної вартості придбаних об'єктів інвестиційної нерухомості на субрахунку 156 «Придбання інвестиційної нерухомості». Це дозволить оптимально організувати синтетичний й аналітичний облік капітальних інвестицій, пов'язаних із придбанням інвестиційної нерухомості та у майбутньому стане запорукою достовірного визначення вартості придбаних об'єктів.

Виходячи із вищевказаного, капітальні інвестиції щодо інвестиційної нерухомості можна відображати на субрахунку 151 за умови будівництва та 156 при придбанні об'єктів таких активів як земельні ділянки, будівлі, споруди та інші необоротні активи, що створюють із інвестиційною нерухомістю цілісний майновий комплекс. Впровадження й застосування додаткової деталізації по окремих субрахунках рахунку 15, на наш погляд, є досить важливим для відображення відтворювальної та технологічної структури інвестицій. Окрім цього, це забезпечить ведення пооб'єктного обліку нерухомості. За дебетом субрахунків 1511, 1512, 1513 будуть відображатися витрати, які пов'язані із

будівництвом об'єктів нерухомості господарським способом, тобто: використані будівельні матеріали, заробітна плата працівників, відрахування Єдиного соціального внеску, амортизація обладнання, задіяного у процесі будівництва й інші витрати підприємства. На дебеті субрахунків 1521, 1522, 1523 відобразатиметься інформація про витрати на здійснення будівництва підрядним способом, а саме: суми виплачені будівельним організаціям відповідно із договорами за проведені будівельно-монтажні роботи. На субрахунках 1561, 1562, 1563, 1564 відобразатимуться витрати на придбання об'єктів інвестиційної нерухомості, які формують їх первісну вартість. Отже, для вдосконалення порядку відображення об'єктів інвестиційної нерухомості у системі синтетичного та аналітичного обліку пропонується внести окремі зміни в Інструкцію № 291 [37].

Детального вивчення потребують «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не передбачають способу вибуття активу через реалізацію, але положення п. 34 П(С)БО 7 та п. 35 П(С)БО 8 допускають можливість визначення доходу від вибуття, який не можна отримати наведеними способами, але можна отримати при умові продажу. Це суперечить вимогам П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», відповідно до яких необоротні активи, призначені для продажу, припиняють обліковуватися у складі необоротних активів і стають оборотними.

Проведений детальний аналіз відповідних нормативних та правових актів засвідчує, що в зазначених документах відсутнє ґрунтовне тлумачення поняття «необоротні активи, передбачені для продажу», що значно ускладнює їх визнання, оцінку й відображення в обліку. Вважаємо, що під необоротними активами, які утримуються для продажу, потрібно розуміти такі активи, які підприємство утримує лише для продажу на протязі року із дати визнання їх такими в їх теперішньому стані за справедливою вартістю, та балансова

вартість яких відшкодуватиметься шляхом продажу або подальшим використанням не у господарській діяльності.

Для визначення поняття необоротних активів, які утримуються для продажу, в науковій літературі широко використовуються такі економічні категорії, як: «товар», «продаж майна», «необоротні активи, утримувані для продажу», «продаж основних засобів та інших необоротних активів», «вибуття в результаті продажу», «виручка від реалізації майна», «відчуження майна», «відчуження земельної ділянки», «відчуження нерухомості», «вибуття основних засобів [29].

Наведемо підходи окремих учених-економістів щодо визначення цього терміну у контексті різних джерел наукової літератури (табл. 2.4).

Як відомо «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» обліковуються на субрахунку 286, який призначений для обліку оборотних активів. Крім цього в Інструкції до плану рахунків бухгалтерського обліку зазначено, що рахунок 28 використовується для обліку товарно-матеріальних цінностей, які надійшли у підприємство для продажу.

Оскільки рахунок 28 відображає надходження оборотних активів, то відповідно подальша реалізація цих необоротних активів відбуватиметься, як у всіх інших оборотних активів. Дохід від реалізації «Необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу» відобразатиметься на субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», а їх собівартість обліковуватиметься на субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів». Об'єднання різних за економічною сутністю засобів праці є доволі суперечливим у бухгалтерському обліку й викривляє інформацію у фінансовій звітності.

Тому, з метою вирішення цієї невідповідності нами пропонується застосувати субрахунки:

977 «Інші витрати діяльності» з метою відображення собівартості реалізованих необоротних активів;

746 «Інші доходи» для відображення доходів від реалізації таких об'єктів відповідно [9].

Таблиця 2.4.

**Підходи до визначення терміну «Необоротні активи та групи
вибуття, утримувані для продажу» [20]**

Вчені-економісти	Трактування терміну
Загородній А.Г., Мочерний С.В.	Продаж - це спосіб вибуття, розрізняють оплатну чи безоплатну передачу права власності на майно (відчуження), ознакою об'єктів визначають матеріальність/ нематеріальність, документальне оформлення продажу.
Вареник О.Ф., Сопко В.В. [46]	Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу - це активи, які утримують лише для реалізації протягом року з дати визнання їх такими в їх сучасному стані по ціні, яка відповідає справедливій вартості, і їх балансову вартість відшкодуватимуть шляхом операції із продажу, а не поточного використання.
Азріліян А.Н., Андерсен Х., Райс Е.	Не надають чіткого визначення необоротних активів, утримуваних для продажу, розуміючи його через терміни «відчуження майна», «продаж», «товар», «вибуття в результаті продажу», «виручка від реалізації майна», «вибуття основних засобів», «відчуження (купівля-продаж)», «дарування». Головним підходом до розуміння сутності необоротних активів, утримуваних для продажу, є те, що це активи, спеціально призначені для продажу за справедливою вартістю в річний термін і не враховуються в складі необоротних активів.

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

Висновки до розділу 2

В науковій літературі розглядаються декілька підходів щодо визначення оцінки необоротних активів, серед яких головними виступають економічний та бухгалтерський. Економічний підхід передбачає оцінку на основі ринкових цін, яка максимально наближена до реальної. Бухгалтерський підхід полягає у проведенні оцінки на основі затратного способу. Слід відмітити, економічний підхід є більш корисним для розуміння сутності оцінки, а бухгалтерський – для розуміння логіки й практичного обчислення

Аналіз наявних методів оцінки необоротних активів засвідчив, що усі відомі на даний час методи мають право на існування і мають використовуватися залежно від певної ситуації.

Виходячи із сутності бухгалтерського обліку, вважаємо, що на рахунках необоротні активи потрібно відображати за історичною вартістю із урахуванням зносу.

В бухгалтерському обліку для усіх коригувань, які пов'язані із переоцінкою та зміною корисності, пропонується використовувати окремий рахунок, який аналогічний рахунку 13 (або відкрити субрахунок до рахунку 13).

Інформацію щодо справедливої вартості необоротних активів необхідно відображати у Звіті про фінансовий стан із обґрунтуванням щодо доцільності використання того або іншого методу оцінки.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Основні напрямки аналізу необоротних матеріальних активів

До основних завдань аналізу необоротних активів підприємства належать:

1. Аналіз динаміки (за видами як у натуральному, так і у вартісному виразах). На основі форми фінансової звітності № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» аналіз можна проводити у грошовому виразі за статтями першого розділу активу або об'єднанням однорідних груп за складом статей, за якими обчислюють абсолютні і відносні показники динаміки. Важливе значення в аналізі мають показники кількості основних засобів за видами та умовно-натуральні показники. Так, потужність тракторного парку характеризується кількістю еталонних тракторів, для визначення якої загальну кількість тракторів у фізичних одиницях за марками перераховують в умовно-еталонні трактори з допомогою коефіцієнтів, які визначаються, виходячи із нормативного виробітку за зміну.

2. Оцінювання складу і структури шляхом обчислення структурних показників, тобто питомої ваги вартості окремих видів необоротних активів із врахуванням їх розподілу на види за рядом класифікаційних ознак. Крім цього, структурний аналіз передбачає оцінку змін, що відбуваються в структурі необоротних активів.

3. Оцінювання стану необоротних активів. Основні засоби та нематеріальні активи обліковують за кількістю за видами та загалом по підприємству у грошовому виразі за первісною вартістю, а інвестиційна нерухомість, довгострокові біологічні активи – за справедливою вартістю. Первісною вартістю є загальна сума фактичних витрат з придбання (виробництва), що включає витрати на доставку і монтаж у діючих на той час цінах. Залишковою вартістю є частину первісної вартості, яка ще не перенесена

на продукцію. Залишкова вартість обчислюється як різниця між первісною вартістю основного засобу та сумою його зносу.

4. Оцінка забезпеченості окремими видами активів (основними засобами, довгостроковими біологічними активами, земельними ресурсами тощо) включає визначення потреби у них та порівняння із їх фактично наявністю, оцінку відповідності вимогам оптимальних параметрів виробництва. При цьому також визначають вплив забезпеченості основними засобами на результати виробництва продукції.

5. Аналіз ефективності використання майна, що має забезпечувати прибутковість діяльності. Ефективність використання необоротних активів показують показники прибутковості (рентабельності) та терміни їх окупності. Слід відмітити специфічність визначення ефективності використання нематеріальних необоротних активів, оскільки вплив у формі збільшення виробництва продукції, зниження витрат на виробництво, зростання доходу й прибутку залежить від багатьох інших чинників, тому виявити вплив на них саме використання цих активів дуже складно. Задля цього під час оцінки використання таких активів дотримуються правила, що темпи зростання чистого доходу й прибутку мають переважати зростання нематеріальних активів. Окрім цього, збільшення незавершених капітальних інвестицій та довгострокової дебіторської заборгованості може призвести до зменшення ефективності діяльності, оскільки дані об'єкти не беруть участі у господарському (виробничому) обороті.

6. Виявлення резервів інтенсивності оновлення й покращення використання необоротних активів, їх терміну використання, темпів та способів їх відтворення, визначення напрямів майбутніх інвестицій, оцінка строків окупності капітальних вкладень.

Аналіз заходів із покращення використання необоротних активів передбачає складання плану проведення таких робіт за окремими видами майна, оцінку їх виконання та підвищення ефективності проведених заходів.

Ефективним вважають той захід, витрати на який покриваються вартістю додатково одержаної продукції.

Також виявляються ті об'єкти незавершеного будівництва, добудова яких економічно недоцільна та розглядаються перспективи їх подальшого використання (завершення чи продажу).

Аналіз необоротних активів здійснюють на основі їх класифікації:

1) за формою функціонування розрізняють:

- матеріальні – основні засоби і незавершене будівництво, довгострокові біологічні активи та інвестиційна нерухомість;

- нематеріальні активи – вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності, майнових прав: право користування природними ресурсами, майном, право на знаки для товарів та послуг, на об'єкти промислової власності, авторські й суміжні з ними права, гудвіл та інші нематеріальні активи. Висока питома вага нематеріальних активів в майні свідчить про інноваційний характер стратегії розвитку підприємства, її орієнтацію на вкладення в інтелектуальну власність;

- фінансові – довгострокові фінансові інвестиції, дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи. Ці активи є більш чутливими до інфляційних процесів;

2) за видами діяльності, які обслуговують активи розрізняють:

а) операційні – основні виробничі засоби, нематеріальні активи, операційної діяльності, біологічні активи;

Операційна діяльність є основною діяльністю підприємства, а також інші види діяльності (крім інвестиційної або фінансової діяльності).

б) інвестиційні – інвестиційна нерухомість, довгострокові фінансові інвестиції; капітальні інвестиції,

Інвестиційна діяльність насамперед пов'язана з управлінням інвестиціями, тобто придбанням та реалізацією цих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є частиною еквівалентів грошових коштів (згідно Н(С)БО 1). Відповідно до Закону України «Про інвестиційну

діяльність» до інвестицій належать усі види матеріальних та інтелектуальних цінностей, які вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності із метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту.

Згідно із П(С)БО 32 «Інвестиційна діяльність» під інвестиційною нерухомістю розуміють власні чи орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, споруди, будівлі, які розташовуються на землі, утримувані із метою одержання орендних платежів та(або) нарощування власного капіталу, проте не для виробництва й постачання товарів, надання послуг, адміністративних цілей або реалізації в процесі звичайної діяльності.

3) за правом володіння і користування виділяють:

а) власні необоротні активи, які характеризуються ознаками власності (володіння, користування або розпорядження);

б) орендовані необоротні активи, на які підприємство-орендар набув права користування за оплату протягом погодженого із орендодавцем терміну;

4) за способом участі основних засобів в процесі виробництва виділяють:

1) активні (машини і обладнання, транспортні засоби, інструменти, устаткування, прилади, інвентар), які в аналізі використання активних основних засобів поділяють на наявні, встановлені та діючі. До наявних відносять усі перераховані вище активні засоби, незалежно, де і в якому стані вони знаходяться. До встановлених належать: змонтоване і підготовлене до роботи устаткування, а також й те, що знаходиться в резерві (законсервоване), у ремонті й на модернізації. До діючих включають усі фактично працюючі активні основні засоби незалежно від часу їх експлуатації.

2) пасивні (споруди, будівлі, виробничий й господарський інвентар та інші основні засоби, що забезпечують нормальні умови процесу виробництва. Крім цього, основні засоби можна класифікувати і за іншими ознаками, наприклад, на мобільні і стаціонарні.

Як відомо, у складі необоротних активів підприємств найбільшу питому вагу займають основні засоби. Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» до основних засобів відносять матеріальні активи, які суб'єкт господарювання

утримує із метою використання їх у процесі виробництва чи постачання товарів та послуг, надання в оренду іншим підприємствам (особам) або для здійснення адміністративних й соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисної експлуатації яких перевищує один рік (чи операційного циклу, якщо він триваліший за рік).

У Податковому Кодексі України зазначено, що «основні засоби – це матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)».

За натурально-предметною формою основні засоби поділяють на: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, споруди, будинки, передавальні пристрої, машини й обладнання, транспортні засоби, інструменти, інвентар, прилади, інші основні засоби.

До показників динаміки основних засобів (розраховуються за первісною вартістю) належать:

1) річний приріст (зменшення) розраховується як різниця між вартістю основних засобів на кінець й на початок року; позитивним вважається збільшення приросту у часі.

2) коефіцієнт приросту (зменшення) – відношення річного приросту вартості основних засобів до їх вартості на початок року. Якщо він виражається у відсотках, то має назву темп приросту та характеризує темпи розширення (скорочення) основних засобів;

3) коефіцієнт надходження визначається як відношення вартості основних засобів, що надійшли протягом року, до вартості основних засобів на кінець року;

4) коефіцієнт оновлення як відношення вартості нових основних засобів, що введені в дію протягом року, до вартості основних засобів на кінець року;

5) коефіцієнт вибуття як відношення вартості основних засобів, які вибули протягом року, до їх вартості на початок року.

Співвідношення між показниками оновлення й вибуття характеризує інтенсивність оновлення основних засобів. Якщо коефіцієнт оновлення більший за коефіцієнт вибуття, то при умові незмінності вартісної оцінки основних засобів це характеризує розширене їх відтворення і навпаки. Однак, слід враховувати, що вартість засобів, що вибули та які надійшли, формується у різні періоди і досить часто ціна навіть аналогічних засобів, що надходять на заміну, може бути значно вище тих, що вибувають. З цієї причини показники руху й відтворення основних засобів доцільно розраховувати не тільки у вартісній формі, а й у натуральній, причому із врахуванням їх якісних характеристик.

6) період оновлення чи повного вибуття (у роках) – розраховується відношенням одиниці до різниці між коефіцієнтами надходження та вибуття;

7) коефіцієнт заміни основних засобів (простого відтворення) - це відношення вартості засобів, які вибули протягом року, до вартості засобів, які надійшли за рік;

8) коефіцієнт розширеного відтворення основних засобів характеризується відношенням річного приросту основних засобів до вартості засобів, що надійшли протягом року.

На основі даних про надходження і вибуття складаються баланси основних засобів, в яких відображають наявність засобів на початок року, надходження протягом року (загальне і за джерелами надходжень), вибуття протягом року (загальне і за напрямками вибуття) та наявність на кінець року.

Окремим етапом в аналізі є вивчення якісного стану основних засобів. Якісні параметри характеризують властивості окремих видів основних засобів, які як правило є різними для їх видів. Відтак, для техніки якісними показниками служить технічний стан, його конструктивна універсальність, витрати палива (електроенергії) на одиницю роботи, склад за віком (тобто за термінами експлуатації: до 5 років, 5-10 років тощо) та ін. Для будівель і споруд функціональну придатність визначають для використання за прямим призначенням, технічний стан, витрати на обслуговування, вартість одиниці площі тощо. Для оцінювання стану незавершеного будівництва визначають ступінь його придатності та термін, протягом якого об'єкт перебуває в цьому незавершеному стані.

Якісний стан основних засобів характеризують на основі узагальнюючих показників функціонального стану:

1) коефіцієнт зносу як відношення суми зносу основних засобів до їх первісної вартості, показує якою мірою основні засоби, які перебувають в експлуатації, зношені, тобто яка частина їх вартості уже перенесена на новостворений продукт. Значне зношення основних засобів свідчить про недовідання зміцнення матеріально-технічної бази виробництва. При цьому виділяють фізичний та моральний знос основних засобів. Перший проявляється в поступовому зниженні споживчої вартості основних засобів в результаті їх виробничого споживання та під впливом природних сил. Він проявляється у процесі використання, коли засоби втрачають свої якості, деформуються та руйнуються, а також може бути пов'язаний із дією як природних чинників, так і фактору часу. В результаті фізичного зношення основні засоби врешті стають непридатними для подальшого використання. Моральний знос проявляється, коли на ринку появляються більш нові і продуктивні засоби, внаслідок чого старі використовувати стає економічно не вигідно.

2) коефіцієнт придатності визначається діленням залишкової вартості основних засобів (тобто, первісної за мінусом зносу) до їх первісної вартості.

Тому, чим більше цей показник до одиниці, тим потенційно придатніші до використання основні засоби.

Показники зносу і придатності розраховуються станом на початок і кінець року. Сума коефіцієнтів зносу і придатності дорівнює одиниці.

Забезпеченість підприємства основними засобами оцінюють на основі порівняння фактичної наявності основних засобів із їх потребою. Потребу в основних засобах визначають за окремими їх видами виходячи із передбачуваного (планового) обсягу робіт та нормативної потреби у засобах для виконання одиниці роботи. Розмір ремонтних майстерень та пунктів технічного обслуговування залежить від наявності техніки, системи їх обслуговування й проведення ремонтів, потреба в складах і сховищах залежить від характеру матеріалів, для яких вони призначені, швидкості їх обертання та ін. Аналіз забезпеченості технікою характеризує забезпеченість наявною технікою виконання необхідного обсягу робіт та у встановлені строки.

В показниках використання основних засобів виділяють 3 групи:

1) показники інтенсивності використання виробничих потужностей, напруженості роботи машин та обладнання, їх завантаженості, наприклад, кількість відпрацьованих машино-днів і машино-змін одним трактором за рік, коефіцієнт використання річного фонду часу як відношення загальної кількості машино-днів у роботі до числа машино-днів перебування машин (обладнання) у підприємстві та середньодобовий пробіг одного автомобіля та ін.

2) показники продуктивності використання основних засобів, їх виробітку. Сюди можна віднести: загальний обсяг виконаних за рік робіт, який визначається у відповідних фізичних одиницях для певного виду робіт; обсяг виконаних робіт одиницею обладнання за рік, за день; коефіцієнт виконання змінних норм виробітку як відношення фактичного середньозмінного виробітку до встановленої норми виробітку за зміну.

3) комплексні показники економічної ефективності використання основних засобів.

Економічна ефективність використання основних засобів є результатом використання усіх виробничих ресурсів підприємства, а тому її аналіз вимагає використання усієї системи показників, співставлення темпів зростання виробництва продукції з основними засобами, фондоозброєності і продуктивності праці.

До показників економічної ефективності використання основних виробничих засобів належать:

1) фондоддача, яка визначається відношенням вартості валової продукції до середньорічної вартості основних виробничих засобів - узагальнюючий показник ефективності використання основних виробничих засобів, що показує, яку кількість продукції у вартісному виразі припадає на одиницю (1 гривну) вартості основних засобів. В доповнення можна використати часткові показниками використання окремих видів основних засобів, наприклад, обчислити виробництво валової продукції у розрахунку на один еталонний трактор.

2) фондомісткість (фондоємкість) визначають діленням вартості основних виробничих засобів до вартості валової продукції. Цей показник є оберненим до фондоддачі, та дозволяє обчислити вартість основних виробничих засобів, яка припадає на одиницю вартості виготовленої (виробленої) продукції (тобто, яку частину основних засобів залучено для виробництва однієї гривні валової продукції).

3) фондорентабельність розраховується як відношення річної суми прибутку, отриманого від основної діяльності, до середньорічної вартості основних виробничих засобів та помножене на 100;

4) умовний термін окупності визначається діленням середньорічної вартості основних виробничих засобів до прибутку, отриманого від основної діяльності. Значення даного показника не має перевищувати терміну окупності капіталовкладень, а отже, позитивним є зменшення умовного терміну окупності.

5) тривалість використання (період в роках) це відношення середньорічної вартості основних засобів до річної суми нарахованої амортизації, що характеризує час одного обороту основних засобів (період обороту) та показує середню кількість років, впродовж яких первісна вартість основних засобів у частині амортизації буде перенесена на вироблену продукцію. Цей показник залежить від амортизаційної політики, вартості використання основних засобів та очікуваного корисного строку. Інтенсивне використання основних засобів, перш за все, передбачає збільшення часу роботи устаткування (проте не вище межі його морального і фізичного старіння), повне завантаження виробничого обладнання, кваліфікований догляд.

6) швидкість обороту (кількість оборотів за аналізований період) визначають як відношення річної суми амортизації, яка призначена на реновацію, тобто повне відновлення, до первісної середньорічної вартості основних виробничих ресурсів.

7) собівартість одиниці виконаних робіт за окремими видами основних засобів (собівартість одного тонно-км вантажоперевезень, яка визначається діленням виробничих витрат на експлуатацію автопарку на показник вантажоперевезень; собівартість одного умовного гектара як частка від ділення витрат на експлуатацію сільськогосподарської техніки на кількість виконаних робіт).

Собівартість одиниці роботи є важливим показником, що відображає рівень роботи й експлуатаційні витрати. Зменшення цього показника впливає на зниження собівартості продукції.

3.2. Методико-організаційні аспекти контролю необоротних активів

Критеріями ефективності використання необоротних активів є рентабельність та фондвіддача. За допомогою контрольної інформації визначаються резерви ефективного використання необоротних активів, потребу в них за рахунок підвищення коефіцієнтів їх використання в часі і за

потужністю, оскільки між цими двома показниками існує обернена залежність. Значним резервом збільшення продуктивної роботи виробничого обладнання, машин та устаткування є максимальне скорочення часу його простоїв. Окрім цього важливе значення у підвищенні рівня інтенсивного використання основних засобів має своєчасна заміна технічно та морально застарілого устаткування та його модернізація.

До об'єктів контролю відносяться всі об'єкти які підлягають дослідженню. Сюди відносять основні засоби, операції із ними, їх склад, структура, обсяги, правильне планування та цілісність, правомірність й тенденції цільового використання.

У АФ «Україна» у проведенні контролю суб'єктами вважаються особи господарства, які мають можливість брати участь у проведенні контролю та право залучатися в його оперативну діяльність.

Завданнями контролю основних засобів є:

- правильне віднесення активів до основного капіталу;
- реальна оцінка та переоцінка основного капіталу;
- правильне відображення результатів інвентаризації в обліку;
- своєчасне і достовірне документальне оформлення інформації в облікових регістрах вибуття і надходження основного капіталу;
- правильне обчислення амортизації, оперативність та повнота віднесення її на витрати діяльності;
- точне визначення та списання зносу основного капіталу.

Внутрішній контроль включає всі сфери функціонування підприємства, його результати є важливими для прийняття управлінських висновків, охоплює усю організаційну структуру підприємства.

Інформаційним забезпеченням проведення перевірки для бухгалтерської служби є внутрішні і зовнішні джерела. До зовнішньої інформації відносяться: закони України, постанови КМУ, положення, стандарти, нормативно-довідкова інформація. Внутрішніми джерелами є: плани та проекти, розроблені з метою визначення потенційних можливостей росту відповідно до критеріїв зовнішньої

сфери; поточні і звітні дані бухгалтерського обліку, статистичні дані, фактичні дані про стан засобів, позаоблікові відомості, інша інформація для розширення й конкретизації перевірки (дані внутрішніх архівів, матеріали зібрань, зборів, дані попередніх перевірок, доповідні працівників тощо).

Виділяють три основні типи контролю, які відрізняються сутністю та часом їх проведення: попередня перевірка, поточна перевірка і заключна перевірка

Попередня перевірка - це комплекс організаційних й матеріально-технічних рівнів, спрямованих на роботу над директивними вказівками (розробка правил, навчання працівників, гарантування матеріально-технічних та соціальних положень праці) [17]. Цей вид перевірки здійснюється перед початком фактичної роботи. На підприємстві даний тип контролю використовується у трьох основних напрямках: відносно фінансових, матеріальних та людських ресурсів.

Поточна перевірка здійснюється за результатами виконаних робіт, порівнюючи фактичні результати праці та проведення їх корегування. Важливим елементом поточної перевірки є її взаємозв'язок.

При заключній перевірці порівнюються отримані результати із необхідними (запланованими). Заключна перевірка виконує такі важливі функції:

- надання інформації для прогнозування;
- є основою для оцінки результатів роботи;
- сигналізує про виникнення проблем з метою їх подальшого усунення;
- сприяє мотивації.

На підприємстві АФ «Україна» робота служби внутрішнього контролю організована так, що уся інформація є зрозумілою користувачам, а її підсумки об'єктивно відображають діяльність. Внутрішній контроль базується на принципах кваліфікації, паралельності, пропорційності, ритмічності й безперервності. Результативна частина внутрішнього контролю основних засобів на підприємстві містить: аналіз основних засобів за минулі роки; аналіз

структури й стану; контроль за нарахуванням амортизації; контроль за використанням та своєчасним відновленням засобів.

Внутрішня перевірка здійснюється у певній послідовності, загальні етапи якої відображено на рисунку 3.1.



Рис 3.1. Загальні етапи проведення контролю

Обов'язковою процедурою на підприємстві, що передує підготовці та поданню звітності за рік є проведення інвентаризації, основний елемент методу бухгалтерського обліку яким забезпечується документальне оформлення, перевірка та достовірне відображення даних щодо наявності і стану засобів. Інвентаризація активів підприємства проводиться відповідно до наказу керівника, в якому відображається інформація про час початку та завершення інвентаризації, а також щодо проведення самої перевірки. Основними документами для оформлення підсумків проведення інвентаризації є:

інвентаризаційні описи; порівняльні відомості; документи інвентаризації; протокол комісії.

Основні питання, які вирішуються у ході проведення інвентаризації відображено на рисунку 3.2.

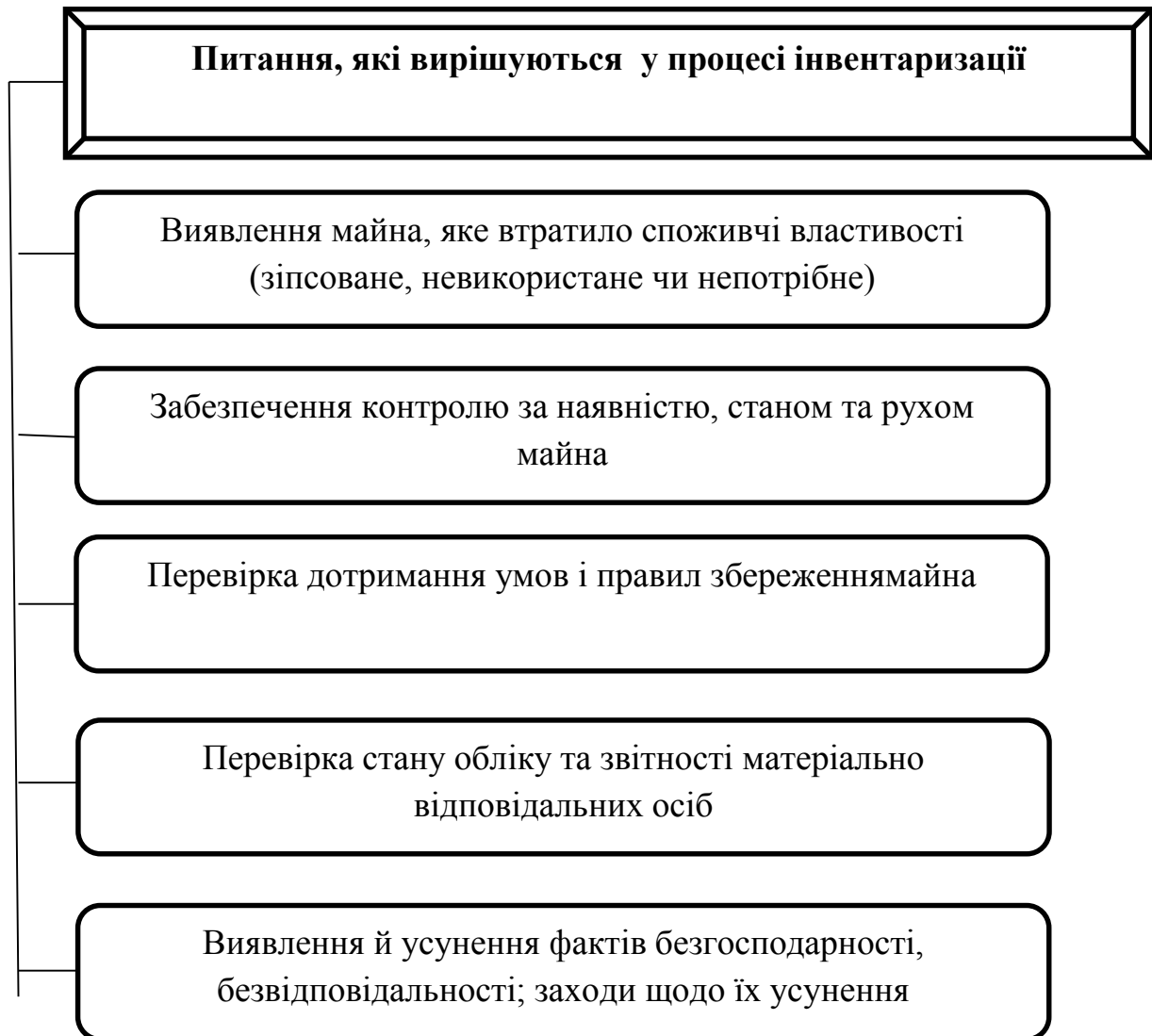


Рис. 3.2. Основні завдання, які вирішуються у процесі здійснення інвентаризації

Періодична інвентаризація руху і наявності основних засобів на досліджуваному підприємстві здійснюється повним складом комісії в присутності матеріальної особи. До цієї комісії входить представник бухгалтерської служби та кваліфіковані працівники підприємства, які володіють інформацією щодо об'єкту інвентаризації, вартості первинного

обліку (агроном, інженер, механік, бухгалтери). Спочатку визначаються цілі та завдання інвентаризації (рис. 3.3).

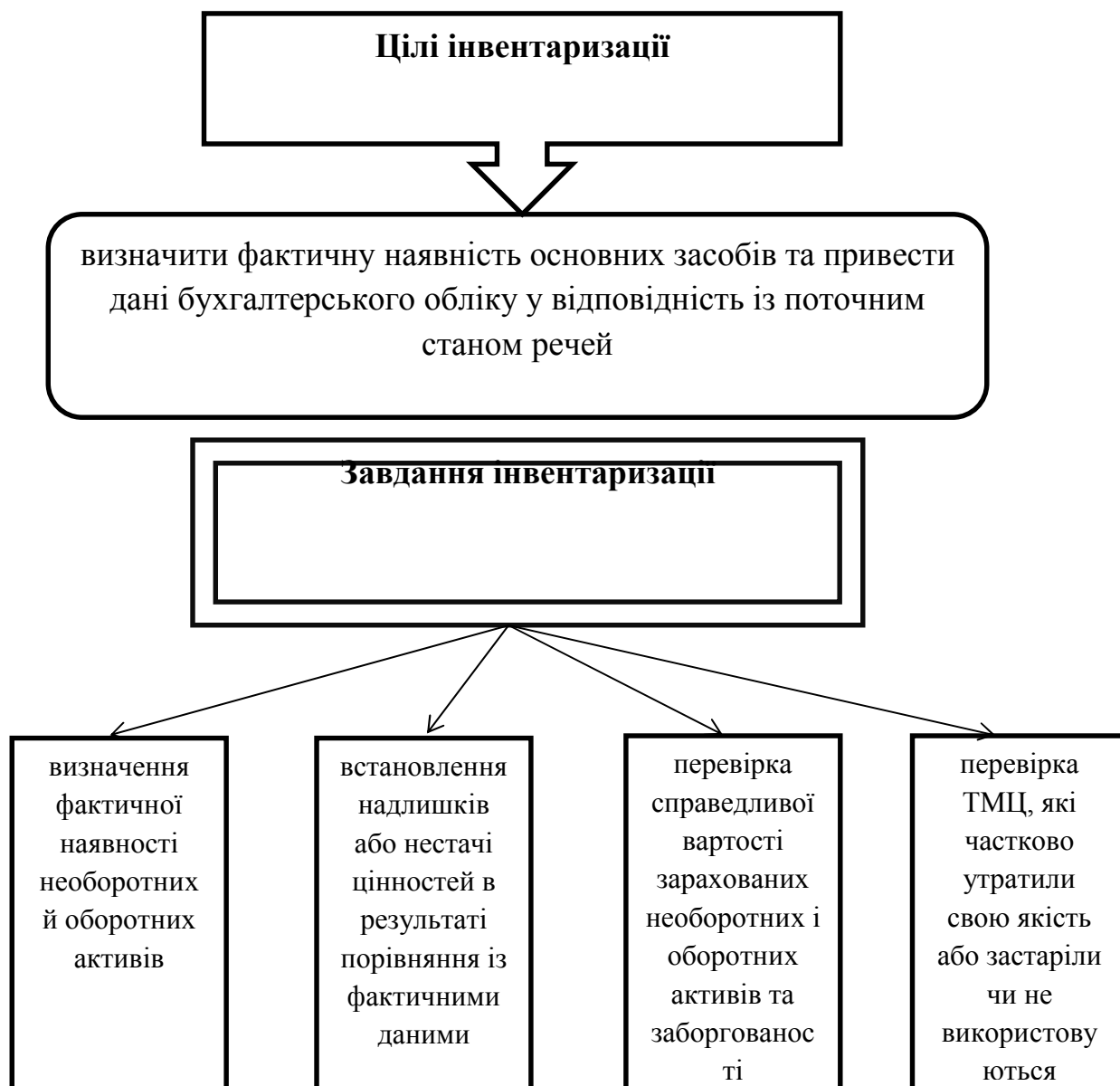


Рис. 3.3. Основні цілі та завдання проведення інвентаризації

Об'єкти, терміни та періодичність проведення інвентаризації регламентується внутрішнім наказом керівника. Уся робоча інвентаризаційна комісія зобов'язана дотримуватись правил її проведення, своєчасно здійснювати повне та точне відображення даних в документах інвентаризації. В ході інвентаризації встановлюється фактична наявність основних засобів, перевіряється правильність усіх вимірювальних приладів та інструментів, документація щодо руху основних засобів, формуються кінцеві списки

прибуткових видаткових актів і звіти, визначаються залишки на дату інвентаризації, для зручності підрахунку основні засоби групуються.

Голова комісії візує прибуткові та видаткові акти, що додаються до списків (звітів), які є підставою для визначення надлишків основних засобів активів на початок роботи інвентаризаційної служби за обліковими даними.

Відповідно до нормативних документів, кожному об'єкту дають змістовну характеристику із посиланням на його інвентарний номер. У випадку відсутності технічного паспорту основного засобу заводять паспорти з детальним описом цього об'єкту. При інвентаризації використовують виправдувальні документи, які вважаються підставою для їх оприбуткування. А у випадку разі відсутності таких, інвентаризаційна комісія бере до уваги первинні прибуткові документи. В окремих випадках звертаються до старих інвентаризаційних записів, в окремих випадках проводять опитування осіб для підтвердження інформації.

При інвентаризації технічно (технологічно) складних інвентарних об'єктів залучають фахівців для вивчення технічного стану.. В процесі перевірки ремонту і незавершеного будівництва в описах інвентаризації відображається найменування об'єкта, ступень його готовності, загальна кількість виконаних робіт. По об'єктах, які фактично введені в повноцінний або частковий процес, але не оформлено відповідними актами, а також по завершених, але з невідомих причин не введених у виробничий процес об'єктах, в інвентаризаційних актах зазначають причини затримки оформлення здачі в експлуатацію цих об'єктів.

На орендоване майно основних засобів створюється список із посиланням на документ, який підтверджує прийняття відповідних об'єктів в експлуатацію із зазначенням терміну оренди. Один примірник опису додається до річного звіту. За аналогічним алгоритмом здійснюють інвентаризацію земельних ділянок, які перебувають у користуванні підприємства.

Кожного року (як правило, не раніше 1 жовтня) до річної звітності проводять інвентаризацію усіх статей балансу: майна, машин, обладнання, транспортних засобів, інструментів, багаторічних насаджень, робочої і

продуктивної худоби та ін. Інвентаризацію будинків та інших споруд і об'єктів нерухомості проводять один раз на три роки, бібліотечних фондів — не менше одного разу на 5 років. Об'єкти, які підлягають передачі чи списанню, відображаються в окремих інвентаризаційних описах. З метою перевірки та повноти інвентаризації порівнюють дані інвентаризаційних описів із даними аналітичного обліку.

За підсумками інвентаризації та їх відображенням на рахунках бухгалтерського обліку ревізор робить висновок щодо якості інвентаризації і вносить рекомендації про вдосконалення її методики.

Для більш повного використання резервів збільшення виробництва підприємства слід активізувати можливості бухгалтерського обліку основних засобів на практиці, що має забезпечити:

- контроль за збереженням основних засобів та їх раціональним використанням;
- достовірне документальне оформлення й своєчасне відображення в реєстрах надходження основних засобів, їх внутрішньогосподарське переміщення, вибуття, безкоштовна передачі, реалізація або ліквідація;
- своєчасне й точне визначення та відображення зносу основних засобів;
- правильне визначення результатів ліквідації основних засобів, а також втрат від списання не повністю амортизованих об'єктів;
- чіткий розрахунок й забезпечення інформацією про середньорічну вартість виробничих основних засобів, що використовуються для визначення окремих економічних показників;
- дієвий контроль витрат із підтримання основних засобів у робочому стані.

Слід відмітити, що контроль основних засобів є складним процесом, а з огляду на постійні зміни у нормативних документах щодо способів їх амортизації, класифікації та ін., є важливою та не простою частиною у загальному контролі, оскільки має значний вплив на кінцеві підсумки діяльності.

Що стосується пропозицій з удосконалення контролю ефективності використання основних засобів підприємства, то потрібно зазначити, що досліджуване підприємство може покращити й набагато спростити контроль за наявністю і рухом основних засобів при умові використання інформаційних технологій та автоматизованого робочого місця.

Таким чином, вирішення актуальних завдань в сфері економіки неможливо без удосконалення контролю та забезпечення управлінських потреб вірогідною та необхідною інформацією заради впровадження належних управлінських рішень.

Висновки до розділу 3

Ефективне функціонування підприємства, раціональний розподіл і використання ресурсів, динамічний розвиток національної економіки передбачають необхідність проведення дієвого фінансового контролю. В організації процесу фінансового контролю необоротних активів виділяють три стадії його проведення: забезпечення контрольних функцій, методика проведення контролю та підготовка звіту за результатами перевірки. Головним прийомом контролю за станом збереження необоротних активів є інвентаризація.

До заходів підвищення ефективності використання необоротних активів слід віднести підтримку позитивної тенденції щодо таких показників: зниження фондомісткості, підвищення фондовіддачі, адже підвищення фондовіддачі свідчить про підвищення ефективності використання основних засобів підприємства. Зниження фондомісткості вказує на те, що відбувається нарощування потужності у час надання послуг, й навіть підвищення ефективності використання основних засобів. Необоротні активи вимагають залучення інвестицій, тому джерелами їх надходження (придбання) повинен стати в основному власний капітал й частково позичкові кошти. Підтримання позитивної динаміки вищевказаних показників сприятливо впливатиме на збільшення чистого прибутку й зростання загальної рентабельності діяльності суб'єкта господарювання.

ВИСНОВКИ

Провівши дослідження із питань обліку, контролю й аналізу будівництва та придбання необоротних активів та зваживши різні погляди вітчизняних та зарубіжних учених-економістів, нами зроблено наступні висновки та пропозиції:

1. У результаті проведеного дослідження сутності й природи необоротних активів та особливостей їх функціонування в сучасних умовах господарювання можна зробити висновок, що під необоротними активами слід розуміти активи підприємства, які використовуються у діяльності протягом тривалого періоду та від яких підприємство планує одержати економічні вигоди у майбутньому при дотриманні умови, що їх вартість достовірно визначена. У процесі повного циклу вартісного кругообігу необоротні активи проходять усі три основні стадії. Тобто вони обслуговують виробництво декілька циклів, при цьому не змінюють свою натуральну форму. Результатом використання необоротних активів є вироблена продукція.

2. Узагальнюючи трактування вітчизняних науковців можна відмітити, що на сучасному етапі розвитку економічних відносин необоротні активи набувають специфічних ознак, а саме:

- існування ймовірності того, що господарюючий суб'єкт в майбутньому з використанням цього активу одержить економічну вигоду;
- собівартість цього активу може бути достовірно визначена;
- термін корисного використання активу становить більше одного календарного року або операційного циклу;
- не підлягають реалізації (продажу) протягом одного року;
- переносять свою вартість на вироблений продукт (послуги) частинами;
- є неліквідним господарським засобом;
- може мати матеріальну і нематеріальну форму;
- може амортизуватися й не амортизуватися.

3. Вдосконалення класифікації й оцінки основних засобів шляхом гармонізації бухгалтерського й податкового обліку сприятиме їх об'єднанню та дозволить посилити контрольно-аналітичні функції обліку, вплинути на оперативність обробки економічної інформації, необхідної для оперативного управління суб'єктом господарювання й складання фінансової і податкової звітності.

4. В обліку інших необоротних матеріальних активів проблемним є їх документування, оскільки в українському законодавстві відсутні нормативні документи, які б затверджували первинні документи обліку вищевказаних активів. Поряд із тим, інші необоротні матеріальні активи мають схожу природу із основними засобами, тому у практичній діяльності документи із обліку основних засобів використовуються для оформлення операцій із іншими необоротними матеріальними активами. Зважаючи на цей факт, ми пропонуємо внести зміни до форм із обліку основних засобів та нормативно затвердити їх застосування для обліку інших необоротних матеріальних активів. З цією метою пропонуємо форму ОЗ-1 використати «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів та інших необоротних матеріальних активів» із внесенням відповідних змін у самий документ.

5. Згідно Податкового кодексу України нарахування амортизації необоротних матеріальних активів проводиться відповідно до П(С)БО або МСФЗ із застосуванням методів, які передбачені відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, за винятком «виробничого» методу. Таке обмеження, вважаємо є неправомірним, оскільки саме використання цього методу для необоротних матеріальних активів виробничого призначення надавало право рівномірно розподіляти їх вартість на вироблену продукцію. При цьому забезпечується основний принцип амортизації, який допускає відповідність понесених витрат та доходів від експлуатації цього об'єкта. Крім того, заборона використання даного методу лише в бухгалтерському обліку породжує невідповідність між бухгалтерськими

і податковими даними, тому вважаємо за доцільне вилучити цю заборону із ПКУ.

6. Для переоцінки необоротних матеріальних активів суб'єкту господарювання потрібний документ, який би враховував результати її проведення. Потреба у складанні такого документа обумовлена змістом п. 19-21 П(С)БО 7, що передбачає ведення обліку сум дооцінки/уцінки за кожним об'єктом необоротних матеріальних активів, стосовно яких проводять переоцінку. Враховуючи це, вважаємо за доцільне використовувати запропоновану форму такого документу «Відомість аналітичного обліку переоцінки необоротних матеріальних активів».

7. Узагальнюючи аудиторські процедури, які реалізуються через системи способів й прийомів дослідження явищ, залежно від мети та завдань контролю, у процесі аудиторської перевірки необоротних матеріальних активів пропонуємо виділити окремі етапи, а саме: підготовчий, основний і заключний, із деталізацією підетапів. запропонована система поетапного аудиту достовірності облікової інформації щодо надходження, використання і вибуття необоротних матеріальних активів, надасть змогу розробити ефективну політику щодо управління необоротними матеріальними активами й дозволить своєчасно вжити заходи, направлені на покращення операцій із цим видом активів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білозор Л. В. Нематеріальні активи як елемент облікової політики. Формування ринкової економіки. Київ: КНЕУ, 2015. Вип. 33. С. 471-478.
2. Бірюк О. Г. Організаційні, технологічні та методичні аспекти формування облікової політики підприємства щодо розрахунків з дебіторами. Молодий вчений. 2014. № 6 (1). С. 84-88. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2014_6\(1\)_22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2014_6(1)_22).
3. Белоусов А. Шляхи гармонізації бухгалтерського та податкового обліку основних засобів. Бухгалтерський облік і аудит. 2005. № 11. С.11–16.
4. Богуцька Л. Т. Інвестиційна нерухомість як об'єкт облікової політики підприємства. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. 2015. Вип. 1(2). С.64-67. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuces_2015_1\(2\)_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuces_2015_1(2)_15).
5. Богуцька Л. Т. Проблемні питання обліку надходження інвестиційної нерухомості : дис. канд. ек. наук: Тернопіль, 2016. 163 с.
6. Борисюк О. С. Вплив облікової політики на ефективність використання необоротних активів. Облік і фінанси. 2010. Вип. 7 (1). С. 138-149. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/escnof_2010_7\(1\)_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/escnof_2010_7(1)_18).
7. Великий словник бухгалтера. уклад. В. Кузнєцов, О. Михайленко. 2-ге вид., перероб. і доп. Х. : Фактор, 2005. 532 с.
8. Вигівська І. М. Проблеми організації бухгалтерського обліку ресурсного потенціалу. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2013. Вип. 2. С. 16-34.
9. Воськало Н. М. Особливості відображення у обліку та звітності інформації про необоротні активи. Науковий вісник Ужгородського університету. 2015. №1. С. 317–320.
10. Голов С. Ф. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. К.: ФПБАУ, 2004. – 248 с.

11. Горошанська О. А. Облік і аналіз відтворення основних засобів у підприємствах харчування : автореф. дис. . канд. екон. наук : 08.06.04. Харків, 2005. 20 с.
12. Гречко С. М. Особливості визнання основних засобів в цілях бухгалтерського обліку та оподаткування. Житомирський державний технологічний університет. 2011. С.23-31.
13. Десятнюк О. М. Облік і аудит основних засобів: організація і методика (на прикладі підприємств електротехнічної промисловості) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Тернопіль, 1999. 20 с.
14. Диба В. М. Облік та аналіз необоротних активів : монографія. К.: КНЕУ, 2008. 288 с.
15. Економіка від А до Я : понятійно-термінологічний словник. К. : Персонал, 2008. 368с.
16. Економічна енциклопедія : у трьох томах. Т. 2. К. : Академія, 2001. 848 с.
17. Єфіменко Т. І. Активи інноваційного походження: вдосконалення облікової політики підприємства. Інноваційна економіка. 2014. № 2. С. 167-172. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2014_2_27.
18. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник. 3-тє вид., доп. і перероб. Львів. Видавництво Львівської політехніки, 2011. 844 с.
19. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник. Львів: Видавництво Національного університету „Львівська політехніка”, 2005. 714 с.
20. Задорожній З. В., Л. Г. Семеген., Л. Т. Богуцька. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2012. 209 с.
21. Задорожний З. В. Проблеми обліку амортизації необоротних активів. Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. Сер. : Економіка. 2002. № 11. С. 156-158.
22. Задорожний З. Особливості діяльності підприємств нафтогазової промисловості та їх вплив на облік необоротних матеріальних активів. Вісник

Тернопільського національного економічного університету. 2017. Вип. 3. С. 127-140.

23. Козенкова В. Д. Моделювання показників оцінки нематеріальних активів промислових підприємств. Економічний вісник Національного гірничого університету. 2020. № 1. С. 197–209.

24. Колумбет О. П. Облікова політика в системі управління оборотними матеріальними активами. Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер.: Економіка і управління. 2014. Вип. 27. С. 236-244. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpdetut_eiu_2014_27_35.

25. Коноплицький В. Л., Філіна Г. І. Економічний словник: тлумачнотермінологічний. К. : КНТ, 2007. 580 с.

26. Кузнецов В. Великий словник бухгалтера. 2-ге вид., переробл. і допов. Харків: Фактор, 2005. 532с.

27. Кулик В. А. Формування облікової політики підприємства щодо запасів. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія: Економічні науки. 2012. № 3. С. 191-195. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpushk_2012_3_40.

28. Линник О. І. Шляхи підвищення ефективності використання основних засобів підприємства. Харків, 2015. 58с.

29. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку. Теорія, практика, перспективи. Житомир: ЖІТІ, 1998. 384 с.

30. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 URL: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.aspx.

31. Мочерний С. В. Економічна енциклопедія. К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. Т. 1. С. 848.

32. Наумчук О. А. Формування облікової політики щодо малоцінних необоротних матеріальних активів. Науковий вісник НЛТУ України. 2012. Вип. 22.14. С. 239-245. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltu_2012_22.

33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 березня 1999 року URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99>.

34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» від 09.12.2011 № 1591. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>

36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» від 28.04.2006 № 415. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>

37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» від 19.11.1999р. № 44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000р. № 181. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

39. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV URL: [zakon3.rada.gov.ua/ laws/show/996-14](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14).

40. Про облікову політику підприємства: Лист Міністерства фінансів України від 21.12.05 р. № 31-34000- 10-5/27793 URL: <http://proaudit.com.ua/buh/oblikova/pro-oblikovu-politikulist-ministerstva-finansiv-ukraini-vid-21-12-2005-r-n-31-34000-10-5-27793.html>.

41. Про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства : наказ Фонду державного майна України № 1954 від 29 грудня 2010 року URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0109-11>.

42. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банку України : постанова Національного банку України № 480 від 20 грудня 2005 року із доповненнями та змінами. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0040-06>.

43. Порядок бухгалтерського обліку, збереження та використання необоротних активів у Федерації профспілок України : розпорядження голови ФПУ № 180 від 13 листопада 2006 року. URL: <http://www.licasoft.com.ua>.

44. Про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства: наказ Фонду державного майна України № 1954 від 29.12.2010 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0109-11>.

45. Романів Р. В., Романів С. Р. Гудвіл підприємства : проблемні питання сутності й оцінки в бухгалтерському обліку. Галицький економічний вісник. 2009. №4. С. 115–119.

46. Ряховська А. П. Факторний аналіз ефективності використання основних фондів. Економічний аналіз. 2013. №3. С. 25–29.

47. Сеймон В. С. Бухгалтерський облік необоротних активів в Україні та Угорщині: порівняльний аспект 2010. 23 с.

48. Сеймон В. С. Поняття необоротних активів, їх класифікація та склад. Вісник Житомирського державного технологічного університету: економічні науки. 2019. № 3. С. 161–167.

49. Скоробогатова В. В. Облікова політика в аспекті відображення монетарних активів / В. В. Скоробогатова // Економіка. Фінанси. Право. 2013. № 1. С. 38-40. URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2013_1_13.

50. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. Київ : КНЕУ, 2009. 412 с.

51. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. Київ. : Алерта. 2008, 926 с.

52. Шелудько В. М. Фінансовий менеджмент: підруч. 2-ге вид., стер. К., 2013. 375 с.

53. Ярмолук О. Ф. Особливості облікової політики щодо ресурсного потенціалу підприємства. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 11. 2016. С. 916–922.