

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**Західноукраїнський національний університет**

**Навчально-науковий інститут інноватики, природокористування та
інфраструктури**

Кафедра бізнес-аналітики та інноваційного інжинірингу

СТЕЛЬМАХ Яніна Ігорівна

**Облік і аудит необоротних матеріальних активів/
Accounting and audit of non-current tangible assets**

спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма «Облік правове забезпечення агропромислового
бізнесу»
Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ОПЗм-21
Я.І.Стельмах

Науковий керівник
к.е.н., доцент Белова І.М.

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
«___» _____ 20__ р.

Завідувач кафедри
_____ **Р.Ф.Бруханський**

ТЕРНОПІЛЬ - 2021

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. Теоретичні аспекти обліку і аудиту необоротних матеріальних активів.....	6
1.1. Економічний зміст необоротних матеріальних активів та їх роль в процесі виробництва.....	6
1.2. Склад і класифікація необоротних матеріальних активів.....	13
1.3. Облік та аудит в управлінні підприємством, їх нормативно-законодавче забезпечення.....	16
Висновки до розділу 1.....	20
РОЗДІЛ 2. Чинна практика обліку необоротних матеріальних активів	
2.1. Організація обліку необоротних матеріальних активів на ТОВ «Торгова Група «АРС-КЕРАМІКА».....	21
2.2. Методика обліку необоротних матеріальних активів ТОВ «ТГ АРС-Кераміка».....	28
2.3. Облік амортизації та відновлення необоротних матеріальних активів	40
Висновки до розділу 2.....	46
РОЗДІЛ 3. Аудит та аналіз необоротних матеріальних активів	
3.1. Аудит необоротних матеріальних активів.....	47
3.2. Аналіз в управлінні необоротними матеріальними активами ТОВ «Торгова група «АРС-КЕРАМІКА».....	54
Висновки до розділу 3.....	59
Висновки.....	60
Список використаних джерел.....	62
Додатки.....	71

ВСТУП

Актуальність теми. Інтеграція України в світову економічну систему та залучення іноземного капіталу створили передумови зближення національної облікової системи до міжнародної. Особливо це стосується управлінської діяльності вітчизняних підприємств та її функцій - організації, планування, обліку, контролю. А також об'єктів управління – необоротні, оборотні активи, фінансові результати й стан та інші.

Для забезпечення ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства необхідна наявність матеріально-технічної бази, складовою якої є необоротні матеріальні активи (НМА).

Будучи одним із найдорожчих і найвагомішим як по значенню так і у частці в загальній сумі активів підприємства, НМА є одним із найважливіших чинників виробництва. Якісні характеристики, вартість, ефективність використання НМА визначають остаточні результати діяльності підприємства його фінансовий стан та стійкість.

В загальній сумі активів підприємства значну питому вагу займають НМА та їх головна складова - основні засоби. Вони є одним з найважливіших об'єктів фінансового обліку та потребують контролю за рухом, організацією аналітичного й синтетичного обліку.

Крім того, облік, контроль, аналіз НМА є інформаційною базою та джерелом достовірних, точних, вчасних даних про став, рух, ефективність використання необоротних матеріальних активів. Особливо така інформація необхідна як для внутрішнього (керівники, власники, працівники) так і для зовнішнього (інвестори, зацікавлені особи) користування.

Відтак, для удосконалення обліку необоротних матеріальних активів суб'єктам господарювання необхідно досліджувати та вдосконалювати питання обліку та аудиту НМА. Це є актуальним тому, що безпосередньо впливає на виконання бізнес-цілей, є запорукою ефективної діяльності і, відповідно, ділової активності та конкурентоспроможності в ринковому просторі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку й аудиту необоротних матеріальних активів є предметом дослідження вітчизняних та зарубіжних економістів, вчених. Серед дослідників можна виділити наукові праці М. Білухи, І.Білінської, Р.Бруханського, Ф. Бутинця, Г.Давидова, Ю. Вериги, З. Гуцайлюка, З.-М. Задорожного, Г. Кірейцева, Я. Крупки, М. Кужельного, В. Лінника, В. Орлової, В.Собко та інших. Не применшуючи ролі і значення здійснених досліджень та їх результатів, які роблять умови для забезпечення й майбутнього розвитку системи обліку й аудиту НМА, залишаються дискусійні аспекти, які потребують постійного вдосконалення та поглиблення. Особливого значення набувають питання теоретичного обґрунтування, практичного ведення обліку та здійснення аудиту підприємств, враховуючи галузеві особливості та розвінок програмного забезпечення.

Мета випускної кваліфікаційної роботи – узагальнення теоретичних напрацювань та практики організації та методики обліку й аналізу необоротних матеріальних активів, а також розробка пропозицій щодо їх удосконалення у діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ТОРГОВА ГРУПА «АРС-КЕРАМІКА» (ТОВ «ТГ «АРС-КЕРАМІКА»).

Для досягнення поставленої мети необхідно висвітлити ряд **завдань**:

- 1) визначити економічний зміст необоротних матеріальних активів, їх роль в процесі виробництва;
- 2) уточнити діючу класифікацію необоротних матеріальних активів;
- 3) вивчити організацію і методологію обліку необоротних матеріальних активів, зокрема, порядок обліку надходження, наявності й руху основних засобів, їх вибуття, нарахування амортизації і на підставі детального аналізу цих операцій запропонувати можливі шляхи вдосконалення існуючого способу ведення фінансового обліку;
- 4) проаналізувати забезпеченість підприємства необоротними матеріальними активами, вивчити їх технічний стан та ефективність використання;

5) вивчити наявну методика й організацію аудиту необоротних матеріальних активів та розробити напрями її вдосконалення на підприємстві.

Об'єктом дослідження є процес методики та організації обліку й аудиту необоротних матеріальних активів ТОВ «ТОРГОВА ГРУПА «АРС-КЕРАМІКА».

Предметом випускної кваліфікаційної роботи є – теоретико-методичні засади організація і методика фінансового обліку й аудиту ефективності їх використання та практичні аспекти її реалізації В ТОВ «ТОРГОВА ГРУПА «АРС-КЕРАМІКА»..

Методи дослідження. Основою будь-якого дослідження виступає діалектичний метод пізнання. В процесі проведення дослідження застосовуються діалектичні методи історичного і системного підходів до вивчення господарських явищ і процесів.

Методи аналізу, синтезу, індукції та дедукції, групування, узагальнення статистико-інформаційного матеріалу використовувалися у процесі розробки теоретичного підходу до класифікації необоротних матеріальних активів, методи логічного та ретроспективного аналізу – у процесі вивчення еволюційних етапів обліку, аудиту необоротних матеріальних активів, групування і порівняння провадились у ході узагальнення інформації; наукова абстракція застосовувалася при вивченні окремих характеристик необоротних матеріальних активів, графо-табличний метод з метою наглядності отриманих результатів дослідження.

Наукова новизна кваліфікаційної роботи полягає в узагальненні теоретичних знань та удосконалення чинної практики організації та методики обліку й аудиту необоротних матеріальних активів.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає в обґрунтованості прикладних спрямувань теоретичних положень, використання яких сприятиме поліпшенню обліку й аудиту необоротних матеріальних активів в контексті їх організації та методики на ТОВ «ТОРГОВА ГРУПА «АРС-КЕРАМІКА».

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1. Економічний зміст необоротних матеріальних активів та їх роль в процесі виробництва

Для провадження фінансово-господарської та комерційної діяльності кожне підприємство повинне володіти засобами й предметами праці. Мова йде про засоби та предмети праці, Особливістю засобів праці є їх використання у виробничому циклі не міняючи натуральної форми досить тривалий час, переносячи свою вартість на продукт не відразу, а частинами, впродовж ряду періодів виробництва, в міру фізичного зношення.

Мова йде про економічні ресурси, які в практиці фінансово-господарської діяльності все більше вживаються як «активи». Термін «актив» походить від латинських слів «actīvus» – діяльний, діяти, бути. В економічній літературі зазначено, що «активи – це ресурси, які є в розпорядженні власника підприємства, придбані або створені для того, щоб в результаті господарської діяльності одержувати економічний ефект» [7, с. 153-157]. І.О. Бланк відзначає, що «активами підприємства є контрольовані ним економічні ресурси, сформовані за рахунок інвестованого в них капіталу, які характеризуються детермінованою вартістю, продуктивністю і здатністю генерувати дохід, постійний оборот яких в процесі використання зв'язаний з факторами часу, ризику і ліквідності» [7, с. 153-157]. Активи підприємства групуються залежно від функціональної ролі в процесі виробництва групуються (Додаток А). Одночасно, активи в економічній теорії складають майно, капітал підприємства.

Вивчення будь-якої економічної категорії чи явища розпочинається з їх інтерпретації в економічних джерелах.

Щодо капіталу, як економічної категорії, то його визначають, як «частину запасів, від якої очікують отримання доходу» [95]. А. Сміт, будучи одним із

перших науковців, що не враховуючи галузевої складової, здійснив поділ капіталу і назвав його: оборотний і необоротний. Основним капіталом, на думку вченого є «...та частини капіталу, що не вступає в оборот та приносить прибуток в сфері виробництва» [95]. Оборотним капіталом визначено, як «частину капіталу, яка приймає участь в обороті та приносить прибуток у сфері обігу, відповідно, ...до складу основного капіталу відносяться машини, знаряддя праці, будівлі та земля, а до оборотного капіталу належать грошові кошти, сировина, матеріали тощо.за рахунок збільшення оборотного капіталу, зростає основний» [95, с.193].

На думку науковця Рікарда капітал «це частину багатства, яка використовується у виробництві і складається з їжі, одягу, інструментів, сировини, машин та іншого знаряддя, необхідного для того, щоб здійснювати працю» [99]. Він визначав, що «залежно від того, наскільки швидко зношується капітал і як часто він вимагає відтворення, його варто відносити або до оборотного, або до основного» [49].

Сеєм капітал визначається як «один із факторів виробництва, який породжує прибуток підприємця як плату за його виробничі послуги» [50, с. 239].

За тлумаченнями Дж. С. Мілля «капітал є нагромадженим продуктом праці у матеріалізованій формі, який поділяється на оборотний, який після одноразового використання припиняє свою діяльність, та основний, який включає знаряддя праці довгострокового використання» [52, с. 52].

Послідовником класичної школи економіки Карлом Марксом поглиблено теорію поділу капіталу на основний та оборотний та запропоновано групування капіталу на постійний і змінний. Відомий економіст обґрунтував, що «постійний капітал є засобами виробництва та засобами праці, які не змінюють своєї вартості у процесі виробництва, а змінний капітал є частиною капіталу, яка у процесі виробництва змінює свою вартість» [49, с. 52]. «Під основним капіталом розуміється капітал, який переносить на продукт частину своєї вартості, а оборотний — всю свою вартість на продукт повністю» [49, с. 339].

Розглянувши категорію капіталу в економічній теорії, прослідковуємо, що терміни «капітал», «основний капітал» пов'язані із майновими матеріальними цінностями, що уможливають у процесі діяльності отримувати дохід. Оскільки основний капітал є сукупністю засобів праці, які використовуються впродовж тривалого терміну (більш одного року) і перекосять свою вартість на новостворений продукт частинами, то він пов'язаний із категорією необоротних активів.

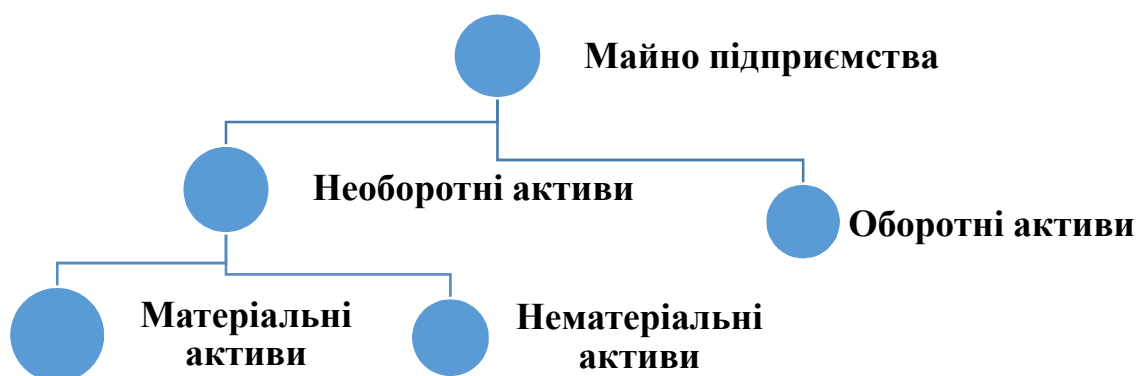


Рис. 1.1. Складові майна суб'єкта господарювання

На рисунку 1.1. висвітлені складові частини майна підприємства, до яких відносяться: оборотні активи, матеріальні та нематеріальні активи, поділ яких є «відносно умовним та враховує такі чинники як період використання, роль, функції, що виконуються у господарській діяльності суб'єкта, вартість, технології виробництва, умови постачання і збуту тощо» [58].

Досліджуючи суть необоротних активів, звернемось до думки науковців-бухгалтерів, адже термін «актив» характерний саме в бухгалтерській науці.

Вперше поділ активів відбувся ще у кінці XIX століття в Англії в системі правосуддя - у судових звітах, предметом яких були методи оцінки фіксованих (необоротних) і оборотних активів, з подальшою можливістю оцінити ліквідність господарюючого суб'єкта [48, с. 162].

Щодо самого розуміння суті необоротних активів, то звернемося до думки Б. Нідлза та Х. Андерсена, які визначають необоротні активи як засоби, «...що:

- мають термін корисного використання більше одного року чи операційного циклу;
- використовуються у діяльності суб'єкта господарювання;
- не підлягають продажу впродовж року» [74, с. 196].

На думку Е. Райса під «...необоротними активами розуміється будь-які активи, які підприємство використовує на довгостроковій основі (наприклад, будівлі, машини, транспортні засоби, комп'ютери), на відміну від поточних активів, які купуються для продажу покупцям» [90, с. 16].

«Необоротні активи, стверджують науковці Дж. Доунс, Дж. Елліот Гудман, це майнові цінності, конвертація яких у грошові кошти, продаж чи обмін під час виробничого циклу діяльності підприємства, який зазвичай складає один рік, не планується» [99, с. 325].

Науковці А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк визначають «...необоротні активи як сукупність майнових цінностей підприємства, які багаторазово беруть участь у процесі його господарської діяльності» [39].

Виділення в складі необоротних активів матеріальної та нематеріальної складової присутні у ряді досліджень. Так, деякі економісти вважають, що «...необоротні активи — матеріальні та нематеріальні ресурси, які належать підприємству і забезпечують його функціонування, термін використання яких складає більше одного року чи операційного циклу» [48, с. 320]. В.С. Ванкевич доводить, що «...необоротні активи — довгострокові матеріальні і нематеріальні активи, більша частина яких бере участь у процесі виробництва продукції, робіт, послуг більше одного року і кругообігу засобів суб'єкта господарювання, що забезпечує приплив грошових засобів» [18].

В.Онищенко визначає: «Необоротні активи – це активи очікувана тривалість використання яких перевищує 1 рік або один операційний цикл, якщо він довший за рік. Виходить, що єдиним критерієм у розділенні активів на оборотні і необоротні є час. Ні вартість, ні їх форма (фізична чи нематеріальна), ні їх вид значення не мають. При чому така тривалість використання є саме очікуваною, а не фактичною» [78].

Не можливо не погодитися із думкою В. Онищенко, який у дослідженні відмічає, що «...така термінологія властива українському та пострадянському бухгалтерському обліку. У зарубіжному досвіді щодо необоротних активів вживаються інші терміни – довгострокові активи (англ. – long-term assets), непоточні активи (англ. – non-current assets). Останній термін можна зустріти у МСФЗ» [78].

Узагальнюючи основні підходи науковців можна сказати, що необоротні активи мають ряд ознак (рис.1.2):

1. економічна вигода в майбутньому при використанні цього активу;
2. можливість визначення достовірності оцінки собівартості цього активу;
3. корисне використання яких має більше 1 календарний рік або операційний цикл;
4. не реалізується впродовж одного року;
5. часткове перенесення своєї вартості на новостворений продукт;
6. є неліквідним господарським засобом;
7. має матеріальну та нематеріальну форму;
8. може амортизуватися та не амортизуватися.

Крім вищесказаного, треба відмітити, що характерними особливостями досліджуваних нами активів є те, що вони:

9. відносяться до неліквідних активів,
10. ці активи є негнучкими і в структурі і за часом;
11. важко піддаються оперативному управлінню.

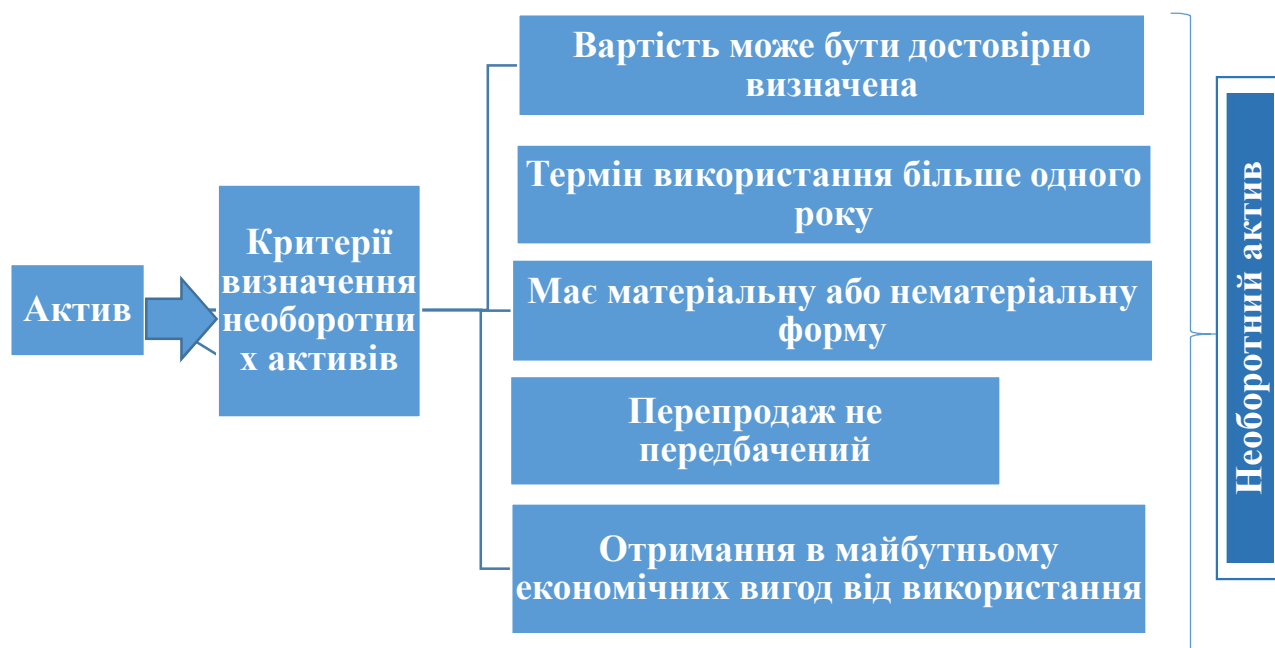


Рис. 1.2. Критерії визнання активу необоротним [53]

Дослідження набуває ще більшої актуальності, коли ми звернемо увагу на наявність матеріальних активів впродовж п'яти останніх років (таблиці 1.1., рис.1.3).

Таблиця 1.1.
Наявність матеріальних активів в Україні за 2017-2021 р.р., грн [35]

№ з/п	Роки	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.
	Галузі НГ					
1	Гуртова торгівля	106678133	122466516	127855632	174933934	197650853
2	Роздрібна торгівля	530008113	58319668	70129751	110273123	1419646640
3	Всього за видами економ. діяльності	7113110782	7733904663	8887393074	9574185859	10577278050

З таблиці 1.1. можна зробити висновок про зростання в країні матеріальних активів на 148%. Відповідно в гуртовій торгівлі на 185% і у роздрібній торгівлі на 267%.

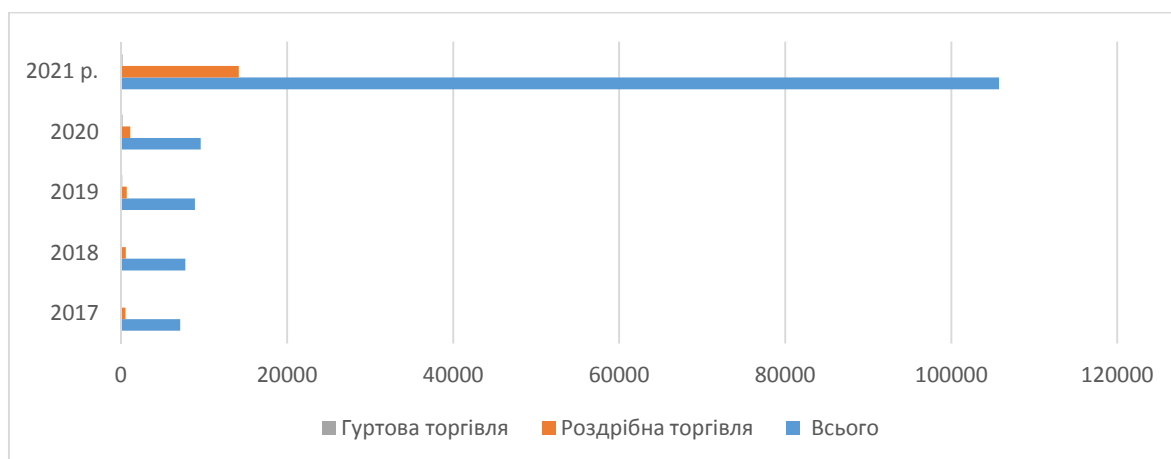


Рис. 1.3. Динаміка необоротних матеріальних активів в Україні 2017-2021 р.р. [35]

Якщо проаналізувати склад і структуру необоротних активів в Україні, то звернемо увагу, що в структурі необоротних активів нематеріальні активи становлять -2,9%,, а найбільшу питому вагу займають матеріальні активи – 97,1% (табл.1.2., рис.1.4).

Таблиця 1.2

Склад та структура необоротних активів в Україні [35]

№ з/п	Показники	2019	2020	у % до заг.обсягу
1	Усього	9129018587	9861361447	100,0
2	Матеріальні активи	8887393074	9574185859	97,1
3	Нематеріальні активи	241625513	287175588	2,9

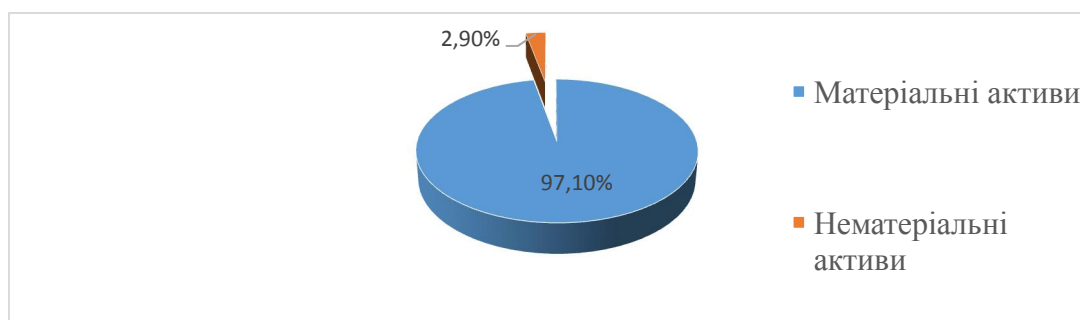


Рис. 1.4. Структура необоротних активів в Україні, 2020 р. [35]

Не зупиняючись на характеристиці необоротних нематеріальних активів, що не є предметом нашого дослідження, розглянемо суть і деталізуємо складові необоротних матеріальних активів.

1.2. Склад і класифікація необоротних матеріальних активів

Для потреб управління та з метою систематизації та узагальнення інформації про необоротні матеріальні активи нам доцільно зупинитися на їх класифікації.

В економічній літературі, дотичній до досліджуваного нами об'єкту, існує значна кількість класифікаційних ознак необоротних матеріальних активів та їх перелік. Здебільшого класифікаційними ознаками НМА є: «приналежність; використання; функціональне призначення; галузі діяльності» [100].

Відтак, узагальнено існуючі погляди та напрацювання.

Одна із перших і найбільш вживаною є класифікаційна ознака за функціями, що виконуються. За цим критерієм вони поділяються на: «-основні засоби, -нематеріальні активи, - незавершені капітальні вкладення, - устаткування, призначене до монтажу, - довгострокові фінансові вкладення, - інші види необоротних активів» [104].

Щодо характеру володіння НМА підрозділяються на: - власні необоротні матеріальні активи це довгострокові активи, що відображаються у складі балансу та якими володіє суб'єкт господарювання на правах власності або володіння; - орендовані необоротні матеріальні активи, які використовуються відповідно до договору оренди (лізингу) з їх власником.

Щодо ролі у виробничому процесі НМА поділяють на активні і пасивні. Активна складова необоротних активів знаходиться у формі: устаткування й механізмів, машин, передавальних пристроїв, що задіяні у процесі виробництва та технологій. Пасивна складова необоротних активів складається із: нематеріальних активів, споруд і будівель, устаткувань й механізмів, машин, які використовують в операційній діяльності та управлінні.

Н. М. Бразілій, А. А. Муренко запропонували «ринкову» класифікацію необоротних активів за їх достовірним внеском у фінансовий результат підприємства. Тобто, науковці поділяють НМА на «живі» і «мертві» і стверджують, що ««живі» активи реально генерують прибуток, а «мертві»

генерують «збитки», тому що витрати на утримання й обслуговування, що охоплюють податок на майно, не повертаються під час реалізації продукції» [12].

У Плані рахунків підприємств (наказ Мінфіну від 30.11.1999 № 291) необоротні активи представлено класом 1 [82]. Класифікація необоротних активів для цілей бухгалтерського обліку за ним наведена у Додатку Б.

Зазначимо, що формуючи класифікацію НМА, основними ознаками якої є натуральний склад, виробниче призначення необхідна конкретизація, необхідним й важливим є врахування галузевої специфіки.

Розглянемо склад необоротних матеріальних активів на макрорівні (табл.1.3.), що дасть загальну характеристику і тенденцію окремих суб'єктів господарювання.

Таблиця 1.3.

Склад та структура необоротних активів в Україні [35]

№ з/п		2019 р.	2020 р.	% до заг.обсягу
1	Усього	9129018587	9861361447	100,0
2	Матеріальні активи	8887393074	9574185859	97,1
3	будівлі житлові	2028756706	1957727492	19,9
4	будівлі нежитлові	1567176800	1688398412	17,1
5	інженерні споруди	1043016482	1222446131	12,4
6	машини, обладнання та інвентар	3091830241	3507115552	35,6
7	транспортні засоби	537491372	593010782	6,0
8	земля	183496898	204760776	2,1
9	довгострокові біологічні активи рослинництва	6721649	7643712	0,1
10	довгострокові біологічні активи тваринництва	31635246	31801098	0,3
11	інші матеріальні активи	297712100	250830470	2,5
12	інвестиційна нерухомість	99555580	110451434	1,1

Із таблиці 1.3. можна зробити висновок, що в структурі необоротних матеріальних активів найбільшу питому вагу займають машини, обладнання та інвентар – 35,6%, які являються активною частиною досліджуваних активів, тобто беруть участь у створенні нової вартості-прибутку. Досить значну частку займають житлові будинки - 19,9%, нежитлові будинки-17,1%, інженерні споруди – 12,4%.

Відтак, за даними Держкомстату, як ми бачимо з таблиці, найбільшу частку займають основні засоби (земельні ділянки, будинки та споруди, машини та обладнання та ін.), що свідчить що вони є важливим елементом необоротних матеріальних активів. На думку професорів «...до необоротних матеріальних активів відносяться також бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи та ін» [16].

Однак, враховуючи те, на ТОВ «ТГ «АРС-КЕРАМІКА» деякі з активів не використовуються (довгострокові біологічні активи) відсутні, то основна увага нашого дослідження звернена на основні засоби.

Розглянемо класифікацію основних засобів в контексті і з врахуванням вимог обліку (табл.1.4.)

Таблиця 1.4

Ознаки класифікації необоротних матеріальних активів [26]

№ з/а	Класифікаційні ознаки	Особливості обліку
1	2	3
1. Приналежність до власності		
1.1	Власні	Обліковуються згідно П(С)БО 7
1.2	Довгострокова оренда (фінансовий лізинг)	Обліковуються згідно П(С)БО 14 Власні та придбані у фінансовий лізинг обліковуються на балансі, орендовані - за балансом
1.3	Оперативна оренда	
2. Використання у господарському процесі		
2.1	Виробничі (беруть участь у господарському процесі, у виробництві)	Поділ виробничі та невиробничі, тобто розподіл залежно від напрямку діяльності (основна виробнича, адміністративна, збутова тощо) є важливим, тому що визначає рахунок, на який списуватимуться амортизаційні відрахування
2.2.	Невиробничі	
3. Місце використання		
3.1	Головне підприємство	Зведений облік головного підприємства має особливості в тому випадку, коли філії ведуть свій

Продовження таблиці 1.4.

		облік, дані якого узагальнюються в консолідованому балансі
3.2	Структурний підрозділ (філія)	
4 Джерело фінансування		
4.1	Придбані за власні кошти	Особливості тільки в управлінському обліку
4.2.	Придбані за кошти цільового призначення або позичені кошти	
4.3	Придбані в обмін на корпоративні права	
5. Переоцінка		
	Переоцінені	Відмінність в обліку, переоцінки та вибуття раніше переоцінених об'єктів відображаються та операцій з об'єктами, які не підлягали переоцінці
	Непереоцінювані	
6. Поліпшення		
	Ті, що підлягали покращанню	Відмінностей в обліку немає
	Непокращані	

Перелік ознак класифікації, наведений в табл. 1.4, не претендує на завершеність, однак в практиці ТОВ «ТГ «АРС-КЕРАМІКА» з метою організації раціонального аналітичного обліку такий поділ рекомендовано використовувати.

1.3. Облік та аудит в управлінні підприємством, їх нормативно-законодавче забезпечення

Особливе значення у фінансово-господарській діяльності має його облік та контроль, які є запорукою ефективного управління і функціонування суб'єктів господарювання. Тобто розвиток облікової й контрольної функції управління в умовах нестабільності й невизначеності набуває актуальності. А наявність інтегрованої системи обліково-контрольного забезпечення відображається на ефективності управлінських рішень щодо фінансових ресурсів, обмеженість яких все більше зростає.

Системний підхід до розробки нових алгоритмів обліково-контрольного

забезпечення управління полягає в ефективності їх функціонування. Стрімкий розвиток обчислювальної техніки потребує опрацювання великих обсягів інформаційних ресурсів, що зумовлює жорсткіші вимоги до алгоритмів обліково-контрольної функції управління її продуктивності та ефективності.

Складовими управлінської системи є взаємодіючі елементи, які можна представити як сукупність наступних складових (рис 1.5).



Рис. 1.5. Елементи управлінської системи бюджетних установ

Облік, аналіз та контроль будучи складовими системи управління, базується на даних бухгалтерського обліку і здійснюється працівниками бухгалтерії. А саме поєднання облікових і контрольних детермінант забезпечує безперервність його здійснення, з використанням результатів для прийняття управлінських рішень. Впровадження обліково-аналітичної системи зумовлюється її значення для досягнення мети підприємства (рис. 1.6.).



Рис.1.6. Облік та контролю в системі управління

Організація та методика обліку необоротних активів на підприємствах регулюється низкою нормативно-правових актів.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає правові засади регулювання, організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Згідно закону засади та методи обліку основних засобів визначаються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку й не повинні суперечити міжнародним стандартам [42].

НП(С)БО 1 регламентує мету й основні засади складання фінансової звітності, в якій подається інформація про забезпеченість основними засобами [70].

П(С)БО 7 є одним з основних нормативних документів. Здійснюючи правове регулювання, П(С)БО характеризує вимоги до методів і процедур ведення бухгалтерського обліку основних засобів, розкриває інформацію у фінансовій звітності, оприділяє методичні аспекти формування даних про досліджувані активи в бухгалтерському обліку. Нормативний акт має широке поле застосування, тобто його використовують підприємства і організації, окрім бюджетних установ [73].

Дотичним є також П(С)БО 14 «Оренда». План рахунків БО, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операції підприємств і організацій є «..переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово - господарської діяльності в бухгалтерському обліку» [82].

Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку основних засобів» №352 від 29. 12.1995 р. втратив чинність [83]. Однак, надходження, рух НМА, внутрішнє переміщення й вибуття основних засобів. на підприємствах оформлюють типовими формами первинної облікової документації, які затверджені цим наказом.

Рекомендації щодо обліку основних засобів, які доповнюють відповідне П(С)БУ 7 надаються методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів (наказ МФУ №561, від 30.09.2004р) [62].

В методичних рекомендаціях із застосування регістрів бухгалтерського обліку (наказ МФУ № 356 від 29.12.2000р) встановлено строки складання облікових регістрів, правильність їх оформлення; які дані вносяться до Головної книги. Згідно цим Методичним рекомендаціям для бухгалтерського обліку господарських операцій застосовуються 7 журналів з відповідними відомостями до них та відомість № 8. Облік основних засобів знаходить своє відображення в розділі I «Облік основних засобів та інших необоротних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів» журналу номер 4, підставою для записів якого є первинні та зведені документи з обліку.

Наказом МФУ від 02.09.2014 № 879 затверджене положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, яке визначає порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів [84].

Податковий кодекс України № 2755 – VI від 23.12.2010 р. У зв'язку з прийняттям Податкового кодексу істотно змінилася класифікація основних засобів, інших необоротних активів та визначення економічної категорії «основні засоби», а також наближено правила визначення амортизаційних відрахувань у податковому обліку до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку [83].

Регулювання міжнародної діяльності в контексті обліку НМА здійснюється МСБО 16 «Основні засоби». В цьому акті висвітлюється правила оцінки, визнання основних засобів, нарахування їх амортизації, порядок списання з балансу та висвітлення інформації про НМА у фінансовій звітності.

.Згідно вищезазначеного нормативного акту «...основні засоби — це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для адміністративних цілей та які, як очікується, використовуватимуться протягом більш ніж одного року (або операційного циклу)» [67].

Треба зазначити, що цей акт поширюється на всі види активів, крім біологічних активів, пов'язаних з сільськогосподарською діяльністю та прав на

корисні копалини, розвідування та видобування корисних копалин, нафти, природного газу та подібних невідтворюваних ресурсів.

Відображення в балансі підприємства основних засобів відбувається тоді, коли вони визнаються, ідентифікуються критеріями, а саме: «- існує ймовірність, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього активу; - його оцінка може бути достовірно визначена» [67].

Висновки до розділу 1

Отже, систематизувавши теоретичні основи обліку НМА, їх економічний зміст, та роль в процесі виробництва, дозволило узагальнити діючу класифікацію НМА, що можливо використовувати в практичній діяльності.

Узагальнено, що необоротні матеріальні активи — це активи. Які мають матеріальну форму, використовуються у довготерміновому періоді, значна частина яких приймає участь у виробничому процесі продукції, робіт, послуг більше 1 року і кругообігу засобів суб'єкта господарювання, а це, в свою чергу, робить можливим приплив грошових коштів.

Одна із перших і найбільш вживаною є класифікаційна ознака за функціями, що виконуються. Зв цим критерієм вони поділяються на: довгострокові фінансові вкладення, нематеріальний актив, незавершені капітальні вкладення, основні засоби, устаткування, яке потрібно менажувати, інші види необоротних активів.

Досліджено, що найбільшу частку займають основні засоби (земельні ділянки, будинки та споруди, машини та обладнання та ін.), що свідчить що вони є важливим елементом НМА.

РОЗДІЛ 2

ЧИННА ПРАКТИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1. Організація обліку необоротних матеріальних активів на ТОВ «Торгова Група «АРС-КЕРАМІКА»

ТОВ «Торгова група «Арс-Кераміка» є мережею будівельних супермаркетів, які провадять свою фінансово-комерційну діяльність у західному регіоні України. Товариство засноване в 1994 році і на ринку будівельних товарів існує більше 25 років. Нині мережа супермаркетів успішно функціонує в Тернополі, Львові, Стрию, Золочові, Івано-Франківську, Кам'янець-Подільському, Борщеві. Товариство володіє елітними салонами плитки, сантехніки, меблевим центром, салонами та будівельною фірмою «АРС-Дизайн». Компанія торгує товарами для ремонту й будівництва, асортимент яких становить більше ніж 100 тис. матеріалів для дому відомих брендів фірм. Компанія продовж часу своєї діяльності змогла вивчити і враховує побажання покупців та враховувати їх в маркетинговій діяльності.

Головний офіс знаходиться в Тернополі. Всього торгова група включає 9 будівельних супермаркетів і 3 меблеві салони загальною площею 22 000 м². В інтернет-магазині також великий асортимент товарів для будівництва будинку та створення затишної обстановки, товарів повсякденного і святкового декору.

Досліджуване підприємство є юридичною особою, має печатку, самостійний баланс, фірмові бланки із своїми реквізитами, рахунки в установах банку, логотип та девіз. ТОВ «Торгова група «Арс-Кераміка» зареєстрована Виконавчим комітетом Тернопільської міської ради.

Місцезнаходження юридичної особи: 46010, Тернопільська обл., місто Тернопіль, вулиця Збаразька, 18. Управлінська структура підприємств зображена на рисунку 2.1.

Кожен відділ підприємства це обов'язковий елемент організації бізнес-процесів, який забезпечує злагоджену роботу компанії загалом.

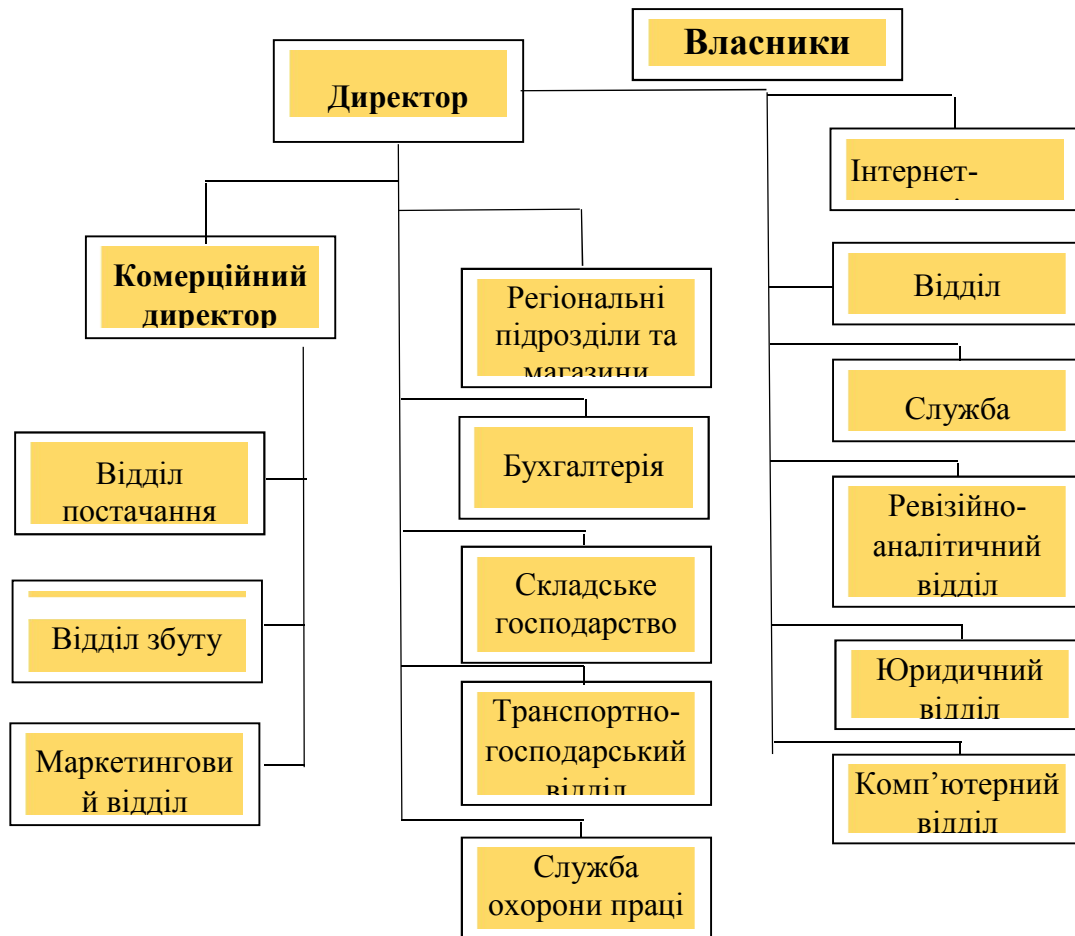


Рис 2.1 Організаційна структура управління ТОВ «ТГ АРС-Кераміка»

Завдання ТОВ «Торгової групи ТОВ «АРС-Кераміка» забезпечити покупців широким асортиментом, заощадивши час клієнта за допомогою якісних товарів для ремонту та будівництва за вигідною ціною та в потрібній кількості.

Генеральний директор підприємства здійснює управління транспортним, юридичним, ревізійним відділами та бухгалтерією (табл.2.1).

Одним із функціональних завдань управлінської діяльності ТОВ «ТГ АРС-Кераміка» є організація діяльності загалом й бухгалтерського обліку зокрема. Адже від ефективності організації управлінської та бухгалтерської діяльності залежать функції, завдання, що виконує бухгалтерський облік як інформаційна база управлінських рішень. Правомірно відзначила В. Рожелюк, що «...раціональна організація бухгалтерського обліку має суттєве значення для

задоволення потреб управлінського персоналу в інформації, яка є підставою для пошуку шляхів підвищення ефективності діяльності суб'єкта господарювання, забезпечує збереження майна власника та достовірне визначення результатів діяльності» [92].

Таблиця.2.1.
Структура ТОВ «ТГ АРС-Кераміка» та виконувані функції

Відділ	Функції
Транспортний відділ	Організація централізованих міжорганізаційних та внутрішньорганізаційних перевезень. Експрес-доставка транспортною службою АРС займає до 3 годин. Стандартна доставка транспортною службою АРС займає до 3 днів в приміських зонах і містах.
Відділ персоналу	Здійснення управління персоналом, підбір, навчання, атестація, підтвердження кваліфікації.
Юридичний відділ	Узгодження умов угод із перевезення продукції. Договірна робота та організація юридичної діяльності, що спрямована на вірне застосування та дотримання норм законодавчого права.
Ревізійно-аналітичний відділ	Контроль обґрунтованості і доцільності використання коштів на капіталовкладення, капітальні і поточні ремонти, складання кошторисів на ремонтні роботи, правильність застосування розцінок, відповідність списання матеріалів.
Бухгалтерія	Ведення обліку надходжень матеріальних цінностей, розрахунків з постачальниками матеріалів складання бухгалтерського балансу

Питання організації бухгалтерського обліку досліджуються науковцями В.А.Дерієм, В.М.Рожелюк, З-М.В.Задорожним. Не будемо зупинятися на розбіжностях у підходах вчених, а узагальнимо думки щодо основних аспектів організації обліку та виділимо основне в контексті обліку необоротних матеріальних активів.

На думку колективу науковців «організація бухгалтерського обліку – це система бухгалтерського обліку, яка формує, налагоджує бухгалтерську інформацію з метою надання її відповідним користувачам, тобто це облікова політика власників суб'єкта господарювання щодо введення обліку на підприємстві» [16].

Організація обліку для ТОВ «АРС-Кераміка» полягає в практичному застосуванні методів обліку, документації господарських операцій ТОВ «ТГ АРС-Кераміка».

Я стверджують науковці: «Організація обліку необоротних матеріальних активів – це процес вибору і впорядкування способів та прийомів збору, обробки та надання достовірної і своєчасної вихідної інформації про наявність, рух, стан і використання необоротних матеріальних активів для прийняття необхідних управлінських рішень» [56, С. 70-71].

Критерієм ефективності організації бухгалтерського обліку є своєчасне формування достовірної та доступної інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання для зацікавлених користувачів.

Основними завданнями організації обліку необоротних матеріальних активів загалом та в ТОВ «ТГ АРС-Кераміка» є:

- 1) контроль за зберіганням основних засобів та інших необоротних активів;
- 2) правильне документальне оформлення і своєчасне відображення в реєстрах обліку надходження, внутрішнього переміщення і вибуття об'єктів основних засобів та інших необоротних активів;
- 3) істинне обчислення та відображення обліку сум зносу;
- 4) контроль за витратами на ремонт і ефективністю використання основних засобів та інших необоротних активів;
- 5) отримання документально аргументованих даних про присутність і рух основних засобів за місцями експлуатації, а також в розрізі матеріально відповідальних осіб;
- 6) обчислення результатів від реалізації об'єктів НМА.

Облік необоротних матеріальних активів на ТОВ «ТГ АРС-Кераміка» регламентується наказом від 02.01.2018 р №1 «Про організацію бухгалтерського обліку, облікову і цінову політику», в якому в пункті 2.3. 2 розділу сказано, що «...основним засобом визнавати актив, якщо очікуваний термін його корисного використання (експлуатації), установлений засіданням виробничої комісії, більше року (або операційного циклу, якщо він більше року), а вартісна оцінка якого дорівнює сумі, що перевищує 6000,00 грн». Хоча з 23.05.2020 р Податковим кодексом визначено, що «вартість не повинна перевищувати 20000,00 гривень» [83].

Пунктом 2.4. 2 розділу Положення визначено, що «до малоцінних необоротних матеріальних активів відносити активи, відмінні від основних засобів (на підставі класифікації, поданої в пункті 5 П(С)БО 7), строк корисної експлуатації яких більше року та вартісна оцінка яких дорівнює сумі, що не перевищує 6000,00 грн без ПДВ» [84].

На ТОВ «ТГ АРС-Кераміка» створена постійно-діюча експертна комісія з метою вибору методів нарахування амортизації, визначення основних засобів, інших НМА, встановлення терміну корисного використання об'єктів. Діюча комісія існує у такому складі: голова комісії-комерційний директор, члени комісії – ревізор, бухгалтер з основних засобів, начальник служби охорони, начальник відділу безпеки.

Групування основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації на ТОВ «ТГ АРС-Кераміка» проводить згідно пункту 145.1 Податкового кодексу України (Додаток В) [83].

В Податковому кодексі України визначені наступні методи амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий.

Вищезазначеним наказом для ТОВ «ТГ АРС-Кераміка» встановлено наступні методи амортизаційних нарахувань для:

- малоцінних НМА у розмірі 100%-ної їх вартості в першому місяці використання об'єкта;

- інших необоротних матеріальних активів – прямолінійний метод, який передбачає, що амортизаційна річна сума визначається як відношення вартості об'єкту основних засобів, що амортизується до терміну корисного використання.

Амортизацію об'єкта основних засобів, зазначено в наказі «...слід нараховувати впродовж строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, що встановлений, але не менше мінімально допустимого строку, помісячно, починаючи з наступного місяця після введення в експлуатацію і припиняється на період реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення та консервації. А термін корисного використання нематеріальних активів встановлюється за

результатами місяця, в якому нематеріальний актив введений в експлуатацію» [71].

У додатку Г систематизовано документи, які є підставою для здійснення первинного обліку операцій з необоротними активами.

Працівники бухгалтерської служби та ті, які дотичні до обліку НМА повинні дотримуватися й виконувати правила документообігу, тобто вони зобов'язані у встановлені терміни розробляти та надавати первинні документи, що мають відношення до ділянки їх відповідальності. З метою дотримання бухгалтерської дисципліни, кожному виконавцю необхідно мати витяг з графіку документообороту необхідних йому документів. (Додаток Д).

На рисунку 2. 2 зображено процес й етапи документування інших НМА, яке аналогічне документальному оформленню операцій з основними засобами (рис 2.2.).

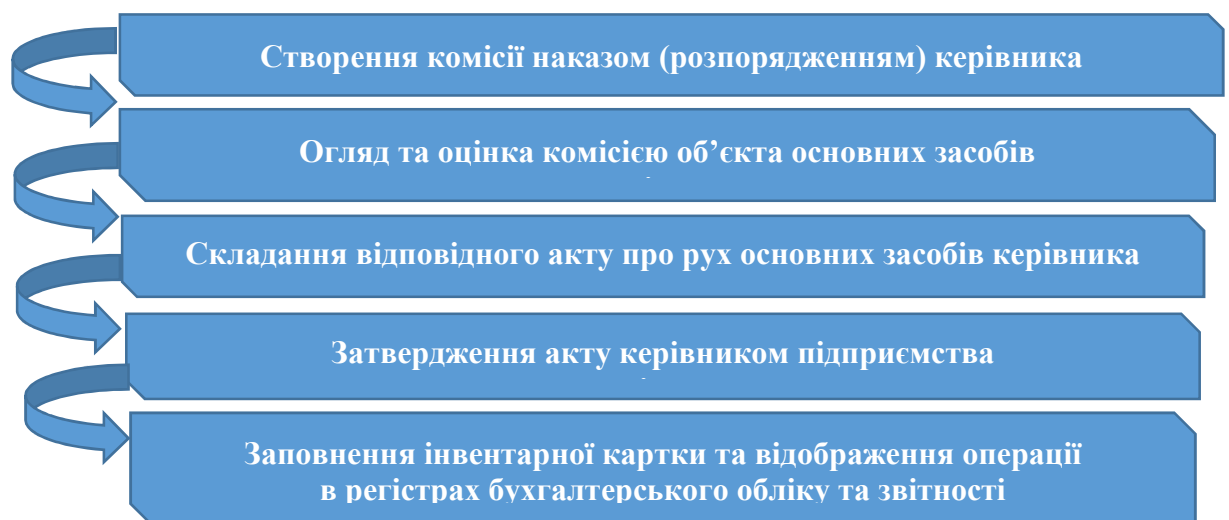


Рис. 2.2. Етапи документування операцій з руху основних засобів

Взаємозв'язок та переміщення інформації первинних документів, регістрів та даних звітності, які дотичні до обліку основних засобів, зображено на рис.2.3.

1 – проведення запису в інвентарній картці (вилучення або ж заведення карточок) при прибутті (вибутті) об'єктів основних засобів;

2 – проведення записів в інвентарні списки про прибуття (вибуття) основних засобів;

3 – зареєструвати інвентарну картку в їх описі;

4 – документування здійснених ремонтів в інвентарній картці, у випадку збільшення вартості ремонту (реконструкції, модернізації) певного об'єкта, то це відображаємо в амортизаційних розрахунках;

5 – заповнення реєстрів синтетичного обліку на підставі складених актів та амортизаційних розрахунків;

6 - заповнення карток обліку руху основних засобів в кінці місяця на підставі інвентарних карток та амортизаційних розрахунків;

7 – заповнення звітності у кінці звітного періоду на підставі даних реєстрів синтетичного обліку та карток обліку руху основних засобів .

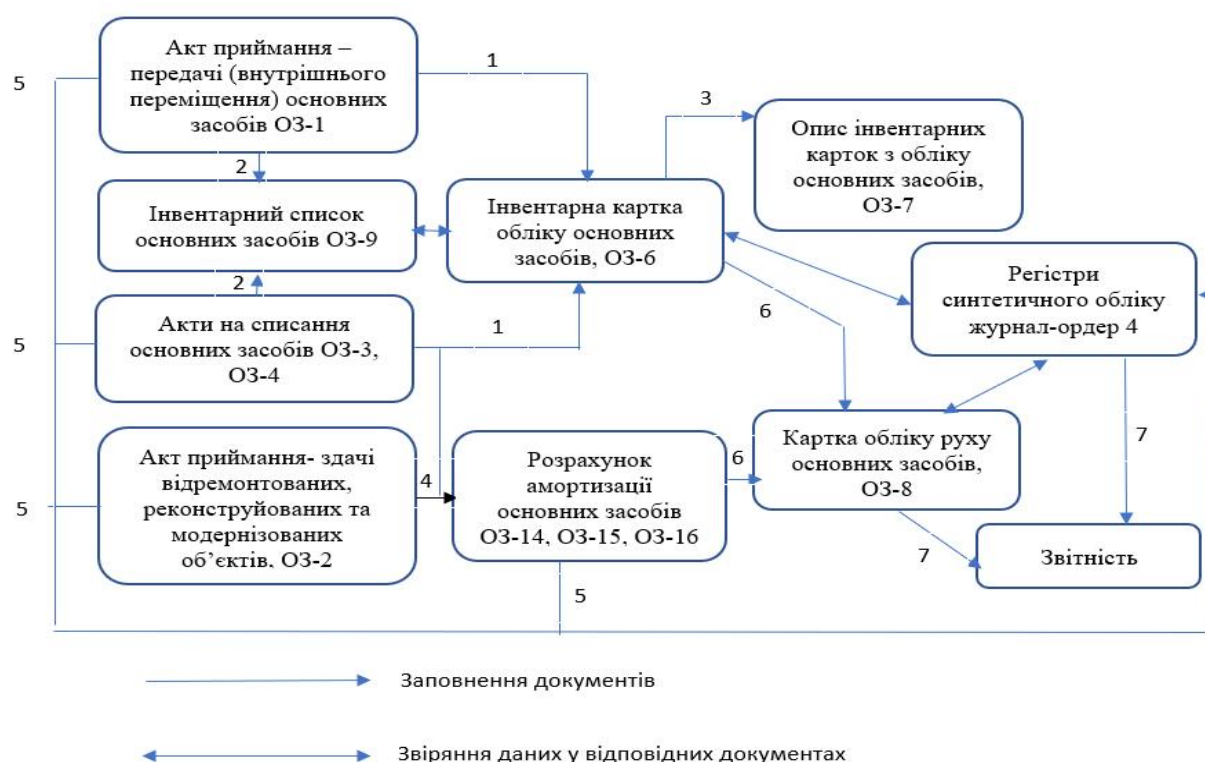


Рис. 2.3. Обліковий процес та відображення операцій з руху основних засобів

Висвітливши деякі аспекти організації бухгалтерського обліку, слід зазначити, що для достовірності інформації залежить від методики обліку необоротних матеріальних активів.

2.2. Методика обліку необоротних матеріальних активів ТОВ «ТГ АРС-Кераміка»

В бухгалтерському обліку ТОВ «ТГ АРС-Кераміка» відображаються господарські операції, які показують рух і стан основних засобів. А саме: процес поступлення, амортизації, відновлення основних засобів: покращання, ремонт, (реконструкція, модифікація, добудова, модернізація, дообладнання та ін), переоцінка та процес вибуття основних засобів (реалізація через продаж), безоплатна передача, ліквідація, нестачі (крадіжки).

Надходження НМА – це процес поповнення, збільшення потужностей або ж заміни використаних, зношених об'єктів новими. Методи придбання НМА визначають порядок відображення їх в бухгалтерському обліку (рис. 2.4).

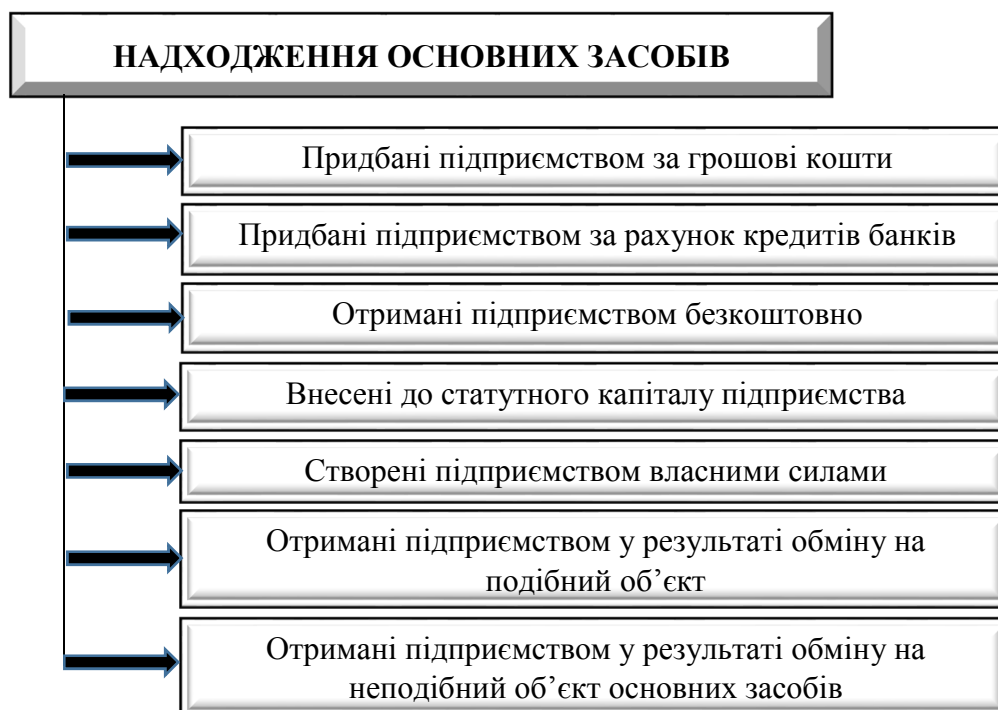


Рис. 2.4. Надходження основних засобів

Важливим в обліку є оцінка (спосіб оцінки) основних засобів, від якої безпосередньо залежить формування правдивої інформації про діяльність та фінансове становище суб'єкта господарювання. Погоджуємося з твердженням, що «оцінка необоротних активів – це грошове вираження первісної (облікової,

інвентарної) вартості об'єктів, які згодом будуть відображатися в бухгалтерському обліку в якості основних засобів» [60].

Неправильна оцінка необоротних матеріальних активів сприяє хибному обчисленню амортизації; викривленню сум нарахованого податку на прибуток; невірному висвітленню співвідношення основних та оборотних засобів у бухгалтерському балансі; викривляє загальну картину їх відображення. На рисунку 2.5. систематизовано види оцінки основних засобів.



Рис. 2.5. Оцінка основних засобів

Відзначимо, що від способів надходження цих активів на підприємство залежить формування первісної вартості НМА (таблиця 2.2.).

Таблиця 2.2.

Надходження НМА та формування їх вартості

Джерело надходження НМА	Формування первісної вартості НМА
1	2
Виготовлені власними силами	Первісна вартість-це собівартість їх вироблення
Введені до статутного капіталу	Справедлива вартість активів, враховуючи витрати на доставку, введення в експлуатацію та інших витрат згідно п. 8 НП(С)БО 7, що погоджено засновниками суб'єкта господарювання.
Безплатно отримані	Справедлива вартість активів, враховуючи витрати на доставлення, введення в експлуатацію та інших витрат згідно п. 8 НП(С)БО 7.
Придбані як обмін на несхожі активи	Справедлива вартість переданих активів, що збільшена (зменшена) на суму грошових коштів, які передані під час обмінних процесів.
Придбані в процесі обміну на схожі активи	Первісною вартістю отриманих активів - є справедлива вартість, якщо балансова вартість переданих активів перевищує їх справедливу вартість. У склад витрат входить різниця між справедливою і балансовою вартістю переданих активів.
Придбання за кошти	Вартість вктивів охоплює їх собівартість та фактичні витрати на їх придбання.

У нормативному акті регламентується, що «придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість – це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів, або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів (п. 4 П(С)БО 7). Підставою для зарахування на баланс основних засобів є акт приймання-передачі (введення в експлуатацію) основних засобів» [60].

В стандартах бухгалтерського обліку визначено, що «справедлива вартість необоротних матеріальних активів є їх ринкової вартістю, яка може бути встановлена у процесі обміну між проінформованими, зацікавленими та незалежними сторонами» [71]. «Ринкова вартість визначається професійними оцінювачами згідно з національним стандартами оцінки. Вона визначається у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених

(переданих), витрачених для придбання (створення) таких активів. Справедлива вартість необоротних матеріальних активів зменшена на очікувані витрати пов'язані з його реалізацією вважається чистою вартістю реалізації такого активу.» [70].

Отже, пунктом 4 П(С)БО 7 визначено такі види оцінок: первісна, переоцінена і ліквідаційна [73]. Хоча, крім вже зазначених, у стандарті присутня категорія «залишкової вартості».

У вітчизняній обліковій практиці також використовують оцінку за справедливою вартістю, яка займає особливе місце в міжнародному обліку. Термін «балансова вартість використовується у міжнародній практиці та податковому законодавстві України. Згідно міжнародних стандартів «балансова вартість – це сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності» [67]. Тобто, балансова і залишкова вартість є тотожними поняттями.

Первісна вартість основних засобів в момент прибуття (надходження) формується із ряду витрат, що включаються та не включаються у первісну вартість (Додаток Е).

Ще однією оцінкою основних засобів є переоцінена вартість НМА. Така оцінка має місце після здійснення процедур переоцінки, яка відбувається у результаті впливу фізичних факторів, зміни кон'юнктури ринку, посилення конкуренції.

Вона передбачає визначення коефіцієнта зміни їх вартості, що зумовлене нерівномірною динамікою ринкових цін на окремі об'єкти і спотворює їх реальну вартість. Таке явище приводить до «невірного розрахунку амортизаційних відрахувань, собівартості товарів або послуг, показників рентабельності, визначення бази оподаткування» [29]. Крім того, така ситуація особливо актуальна у періоди високих темпів інфляції. Як вважають економісти «отримане у процесі переоцінки збільшення балансової вартості активів дозволяє підприємству зменшити податкове навантаження на прибуток за рахунок росту амортизаційних відрахувань» [31].

У цьому випадку «вартість основних засобів, яка амортизується розраховується шляхом зменшення первісної або переоціненої вартості необоротних матеріальних активів на суму їх ліквідаційної вартості» [73]. В свою чергу, ліквідаційна вартість відображає грошові кошти або вартість інших активів, які суб'єкт господарювання має намір отримати від реалізації (ліквідації) НМА після закінчення терміну їх корисного використання за мінусом витрат, які пов'язані з продажем (ліквідацією).

«Ліквідаційною вартістю вважається та сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство планує отримати від реалізації або ліквідації необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання, за вирахуванням витрат пов'язаних з продажем (ліквідацією)»[51].

В таблицях 2.3, 2.4, 2.5, 2.6 висвітлено облік прибуття (надходження) вартості основних засобів, яких відносно шляхів поступлення відображаються по-різному.

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків придбання об'єкта основних засобів

Кореспонденція рахунків	Зміст операції	
Дт 15 Кт 63	Відображено вартість основних засобів та інших НМА за договором постачання	
Дт 64 Кт 63	Відображено суму ПДВ	
Дт 63 Кт 30, 31	Оплачено вартість НМА постачальникам	
Дт 15 Кт 685	Відображено суму транспортних, посередницьких, консультаційних, страхових платежів та послуг та інших витрат, які пов'язаних з придбанням основних засобів та інших НМА	Відображено суму відсотків за позики, сплачених до моменту введення об'єкту в експлуатацію
Дт 10, 11 Кт 15	Зараховано об'єкт до складу основних засобів та інших НМА.	

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунків безоплатно отриманих основних засобів

Кореспонденція рахунків	Зміст операції
-------------------------	----------------

Дт 15 Кт 424	Відображено вартість безоплатно одержаних основних засобів та інших НМА	Відображено вартість безоплатно одержаних основних засобів у складі надзвичайних витрат Сплачено ПДВ
Дт 10, 11 Кт 15	Зараховано до складу основних засобів та інших НМА	
Дт 424 Кт 745	Відображено дохід у сумі нарахованої амортизації	Відображено дохід у складі відстрочених доходів

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків створення об'єкта основних засобів власними силами

Кореспонденція рахунків	Зміст операції	
Дт 15 Кт 20	Відображено вартість витрачених матеріалів	
Дт 15 Кт 66, 65	Нараховано заробітну працівникам та здійснено відрахування	
Дт 15 Кт 63	Відображено вартість монтажних і проектно-будівельних робіт	
Дт 641 Кт 63	Відображено податковий кредит з ПДВ	
Дт 15 Кт 68	Відображено вартість державної реєстрації	Відображено суму відсотків за користування позикою, що сплачувались до введення в експлуатацію
Дт 15 Кт 65	Відображено капітальні вкладення на вартість страхування	Інші витрати, пов'язані зі створенням об'єкту
Дт 10 Кт 15	Відображено введення в експлуатацію об'єкта основного засобу	

Таблиця 2.6

Кореспонденція рахунків внесення до статутного капіталу об'єкта основних засобів

Кореспонденція рахунків	Зміст операції	
Дт 10, 11 Кт 46	Отримано об'єкт основних засобів та інших НМА, який не потребує монтажу як внесок до статутного капіталу	Відображено ПДВ на отримані активи

Першоджерелом інформації з обліку та первинними доказами на підприємстві є первинні документи, які є доказом, підтвердженням господарських операцій, що відбуваються та є основою подальшого облікового процесу; дають можливість здійснювати контроль за збереженням майна

підприємства. Для оформлення операцій, що засвідчують різні господарські факти, що пов'язані із станом основних засобів на ТОВ «ТГ «Арс-Кераміка» використовують первинні документи, типові форми яких затверджені наказом № 325. Цей нормативний акт втратив чинність. Однак, можна використовувати форми документів з цього наказу або розробити свої.

У ПКУ є вимоги щодо документального оформлення господарських операцій з основними засобами, які в таблиці 2.7. нами узагальнені.

Таблиця 2.7.

Типові первинні документи щодо надходження НМА [20]

№ з/п	Зміст операції	Первинний документ	Типова форма
1	Зачисляється до складу основних засобів із визначення місця перебування та функціонування	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	ОЗ-1
2	Оформляється прийом-здача основних засобів, що надійшли з модернізації, ремонту, реконструкції.	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів	ОЗ-2
3	Груповий облік за видами всіх об'єктів НМА	Інвентарна картка обліку основних засобів	ОЗ-6
4	Реєстрація інвентарних карток	Опис інвентарних карток по обліку основних засобів	ОЗ-7
5	Облік руху основних засобів за ручної обробки інформації з обліку та класифікаційними групами	Картка обліку руху основних засобів	ОЗ-8
6	Пооб'єктний облік місцем знаходження основних засобів	Інвентарний список основних засобів	ОЗ-9

Важливим є також облік вибуття НМА. Облік операцій з вибуття НМА визначається методами їх вибування. Так, вчений-економіст стверджує, що «необоротні матеріальні активи вибувають із підприємства внаслідок часткової або повної ліквідації, безоплатної передачі їх іншим підприємствам або особам, реалізації, а також нестачі, виявленої під час інвентаризації» [19]. Відповідно, в економічній літературі виділяють так методи вибуття НМА (рис. 2.6.).

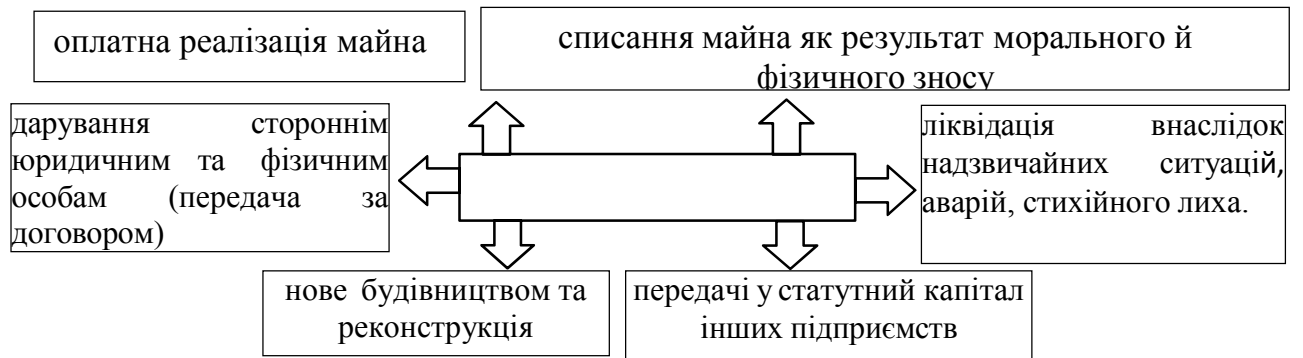


Рис. 2. 6. Методи вибуття НМА [30]

Облік операцій з вибуття основних засобів регулюється: Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів [51], П(С)БО 7 [73], П(С)БО 27 [72].

Пунктом 4 методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів визначено, що «...об'єкт основних засобів не визнається активом (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі, остаточного псування або інших причин невідповідності критеріям визнання» [51].

Вимоги П(С)БО 27 застосовуються у випадку вибуття основних засобів в наслідок продажу, що передбачає необхідність переведення із необоротних активів до оборотних активів (товару). При цьому повинна бути низка умов (рис. 2.7) [57].

При виконанні цих умов, об'єкт основних засобів переходить до складу оборотних активів кореспонденцією рахунків: «Дт субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» рахунку 28 «Товари» кореспондується із Кт рахунків 10, 11, 15. За дебетом субрахунку 13 та кредитом рахунків 10, 11 списується сума зносу цього об'єкту основних засобів. Переоцінені раніше основні засоби, що вибувають, а саме сума збільшення всіх дооцінок над сумою уцінок за цей період відтворюється за Дт субрахунку

423 «Дооцінка активів» і Кт субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений»» [79].

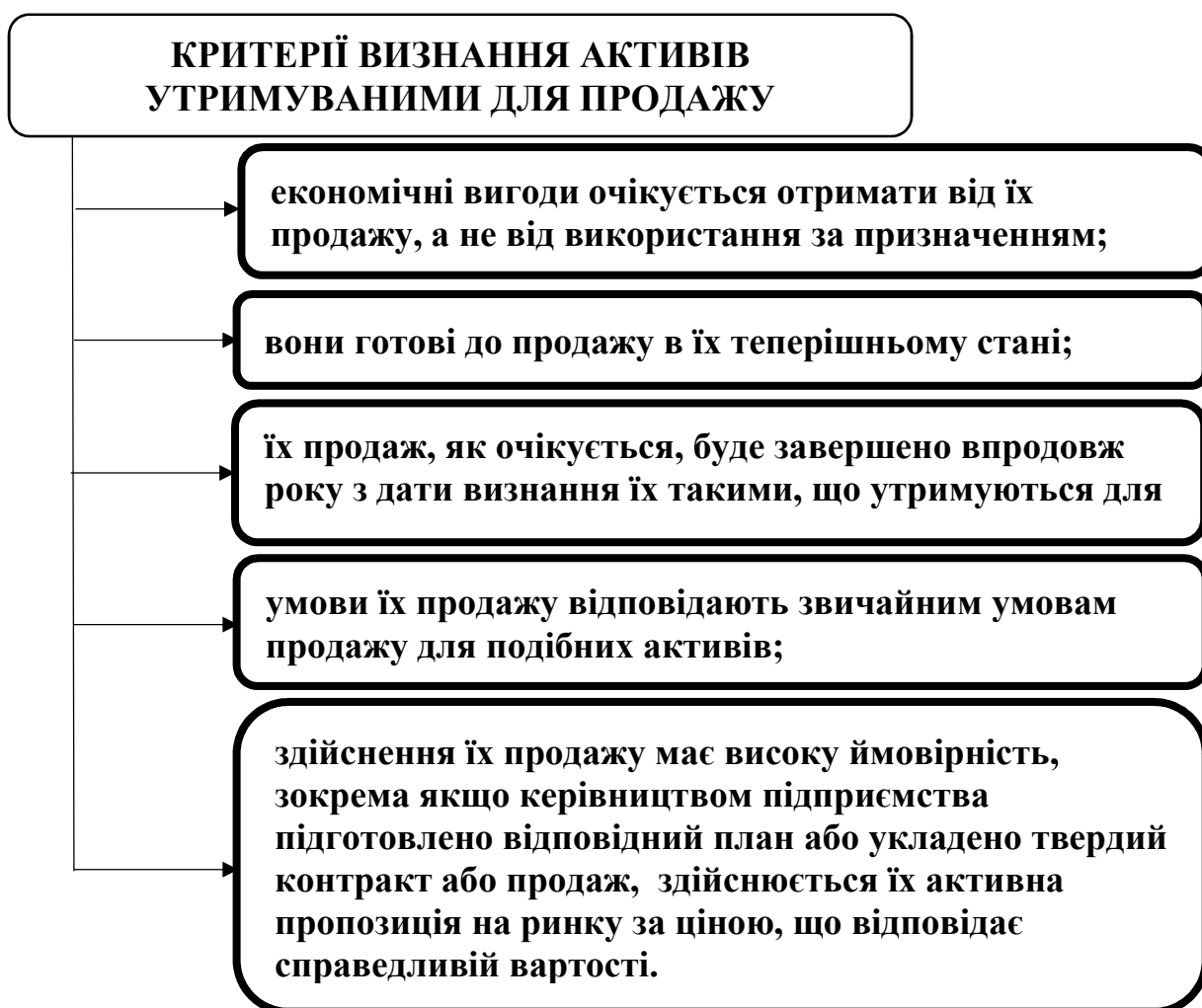


Рис. 2.7. Критерії визнання активів утримуваними для продажу

Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу в фінансовій звітності та бухгалтерському обліку на дату балансу відображаються за найменшою з цих величин – чиста вартість реалізації чи балансова вартість.

У П(С)БО 9 «Запаси» визначено чисту вартість реалізації, яку визначено «це – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію» [75].

Слід відзначити, що до витрат на реалізацію відносять ті, які пов'язані з продажем. Якщо оцінюється за чистою вартістю реалізації, то сума коригування балансової вартості НМА або групи вибуття, що утримуються з метою продажу визнається іншими операційними доходами (витратами) звітного періоду. Відтак, витрати, які пов'язані з коригуванням балансової вартості НМА до чистої

вартості реалізації на дату балансу, відносяться до операційних витрат за Дт субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів» при цьому зменшуючи фактичну (балансову) вартість активів.

Що стосується доходів від збільшення чистої вартості реалізації НМА і групи вибуття, утримуваних для продажу, то приймається у сумі, що не більша, як витрати від його попередніх уцінок, з урахуванням минулих втрат від зменшення корисності. Признаний дохід фіксується за Кт субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Кредит субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» висвітлює дохід від реалізації основних засобів, які є для продажу. А у дебеті субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» відображається балансова вартість реалізованих активів.

Ліквідація основних засобів відображається на Дт субрахунку 976 «Списання необоротних активів» рахунку 97, де списують залишкову вартість ліквідованого об'єкта та витрати, що пов'язані з ліквідацією (розбирання, демонтаж тощо).

При визначенні фінансового результату від вибуття об'єктів НМА від доходу віднімається сума залишкової вартості, витрат, що пов'язані з вибуттям та непрямих податків. Документи, в яких фіксуються операції вибуття основних засобів доповнюються регістрами аналітичного обліку основних засобів, що вибули. Якщо відбувається часткова ліквідація, то його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються на суму зносу ліквідованої частини та первісної або ж переоціненої вартості об'єкта.

Облік операцій, пов'язаних з вибуттям основних засобів різними способами, із кореспонденцією рахунків висвітлено в таблицях 2.8, 2.9, 2.10, 2.11.

Таблиця 2.8

Кореспонденція рахунків із відображення реалізації НМА

Кореспонденція рахунків	Зміст господарської операції	
Дт 31, 37 Кт 712	Відображено дохід від реалізації об'єкта основних засобів	
Дт 712 Кт 64	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	
Дт 13 Кт 10, 11	Списано знос ОЗ та інших НМА, що реалізовані	
Дт 286 Кт 10, 11	Переведено основні засоби та інші необоротні матеріальні активи до складу товарів	Списано балансову вартість на інші витрати
Дт 943 Кт 286	Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів	

Таблиця 2.9

Кореспонденція рахунків відображення ліквідації НМА

Кореспонденція рахунків	Зміст господарської операції	
Дт 13 Кт 10, 11	Списано знос ОЗ та інших НМА, що ліквідовані	
Дт 976 Кт 10, 11	Відображено залишкову вартість ліквідованих основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	Відображено балансову вартість, об'єкта що ліквідується як понадпланову амортизацію у складі інших витрат
Дт 976 Кт 66, 65, 685	Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів	
Дт 20, 22, 28 Кт 746	Відображено доходи від ліквідації основних засобів	

Таблиця 2.10

Кореспонденція рахунків відображення передачі НМА як внесок до статутного капіталу іншого підприємства

Кореспонденція рахунків	Зміст господарської операції
Дт 13 Кт 10, 11	Списано знос ОЗ та інших НМА, що передані
	Списано балансову вартість основних засобів
	Відображення вартості переданих основних засобів: - до реєстрації у фірмовому суді - після реєстрації
Дт 14 Кт 10, 11	Відображено залишкову вартість переданих основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

Таблиця 2.11

Кореспонденція рахунків в бухгалтерському обліку безоплатної передачі НМА

Кореспонденція рахунків	Зміст господарської операції
Дт 977 Кт 10, 11	Відображено вартість безоплатно переданих ОЗ та інших НМА у складі інших витрат звичайної діяльності
Дт 13 Кт 10, 11	Списано знос ОЗ та інших НМА, що передані
Дт 977 Кт 641	ПДВ
Дт 793 Кт 977	Відображено фінансовий результат від безоплатної передачі основних засобів

Для обліку і систематизації інформації про наявність і рух інших НМА, що не відображені на рахунку 10 «Основні засоби» використовується рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Облік операцій, що пов'язані з іншими НМА висвітлено у таблиці 2.13.

Таблиця 2.13

Кореспонденція рахунків операцій, пов'язаних з іншими НМА

Кореспонденція рахунків	Зміст господарської операції
1	2
Придбання НМА за плату	
Дт 153 Кт 631	Оприбутковано інші НМА придбані у постачальника
Дт 641 Кт 631	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ
Дт 153 Кт 685	Відображено суми витрат посередницьких, інформаційних, консультаційних послуг та інші витрати, що пов'язані з придбанням інших НМА
Дт 641 Кт 685	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ
Дт 11 Кт 153 Дт 18	Відображено введення в експлуатацію іншого НМА
Створення іншого НМА	
<i>- підрядним способом</i>	
Дт 153 Кт 631	Відображено вартість робіт, виконаних підрядником
Дт 641 Кт 631	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ
Дт 11 Кт 153 Дт 18	Зараховано до складу інших НМА переданий об'єкт
<i>- господарським способом</i>	
Дт 153 Кт 23, 661, 65, 205	Відображено фактичні витрати на виготовлення іншого НМА
Дт 11 Кт 153 Дт 18	Зараховано об'єкт до складу інших НМА
Одержання іншого НМА як внесок до статутного капіталу	
Дт 46 Кт 40	Відображено внесок учасника до статутного капіталу

1		2
Дт 11 Дт 18	Кт 46	Одержано об'єкт інших необоротних матеріальних активів від учасника (якщо об'єкт не потребує монтажу)
Реалізація інших необоротних матеріальних активів		
Дт 311	Кт 742	Відображено дохід від реалізації іншого НМА
Дт 742	Кт 641	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ
Дт 132	Кт 11,18	Списано нарахований знос
Дт 972	Кт 11,18	Списано залишкову вартість інших НМА
Ліквідація інших необоротних матеріальних активів		
Дт 132	Кт 11,18	Списано знос ліквідованого активу
Дт 976	Кт 11,18	Відображено вартість ліквідованих інших НМА
Дт 972	Кт 661,65	Понесено витрати, пов'язані з ліквідацією іншого НМА
Дт 20	Кт 746	Відображено дохід від реалізації іншого НМА
Безоплатна передача інших необоротних матеріальних активів		
Дт 132	Кт 11,18	Списано нарахований знос
Дт 976	Кт 11,18	Передано актив іншому підприємству
Недостача інших необоротних матеріальних активів		
<i>- якщо винну особу не встановлено</i>		
Дт 947	Кт 11	Відображено суму недостачі у періоду складі витрат звітного
Дт 072		Відображено на позабалансовому рахунку суму недостачі
<i>- якщо винну особу встановлено</i>		
Дт 132	Кт 11	Відображено знос списаних матеріальних активів інших НМА
Дт 947	Кт 11	Відображено залишкову вартість відсутніх інших НМА

Для ефективного управління НМА необхідним є вивчення питань облікового їх відображення, нарахування амортизації, що стане предметом нашого подальшого дослідження.

2.3. Облік амортизації та відновлення необоротних матеріальних активів

Важливе значення для економіки має амортизаційна політика підприємства. На думку дослідників «амортизація необоротних активів це поступове, систематичне списання їх вартості в процесі корисного використання, пов'язане з їх фізичним і моральним зносом» [13]. Економічна теорія зазначає, що дефініція «амортизація» є латинського походження «amortisatio», що означає «згасання».

Згідно НП(С)БО 7 «Основні засоби» «...амортизація розглядається як спосіб поступового перенесення вартості основними засобами, що беруть участь у виробництві, протягом терміну їх корисного використання на собівартість продукції і накопичення коштів для відшкодування витрат на їх відтворення, тобто, як спосіб формування джерела відтворення основних засобів через собівартість» [73].

Відтак, «знос – це вартісне вираження нарахованої суми амортизації об'єкта за певний період» [61].

На залишкову вартість об'єктів основних засобів мають вплив: термін корисного використання об'єктів, встановлена ліквідаційна вартість та методи амортизації, що використовуються. Треба відмітити, що ці чинники не регламентовані нормативними актами. Так в П(С)БО 7 «Основні засоби» наведені методи, що може обирати суб'єкт господарювання, які залежать від його кваліфікованості, компетентності, мети діяльності.

У вищезазначеному стандарті на рахунок терміну корисного використання зазначено звертається увага на визначення «строку експлуатації: очікуване використання об'єкта підприємством з врахуванням його потужності або продуктивності; фізичний і моральний знос; правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта» [73]. Хоча, відсутні питання методики обчислення та впливу на термін корисного використання, обґрунтування ліквідаційної вартості, що є в основі всіх методів нарахування амортизації та потрібна для обчислення залишкової вартості [17].

Відповідно до МСФЗ, амортизація повинна нараховуватися впродовж всього строку корисного використання основного засобу. Амортизується вартість, яка розраховується як від первісної змінювати ліквідаційну ціну основних засобів. Ліквідаційна вартість розраховується як різниця поточної оцінки вигоди від реалізації об'єкту після закінчення терміну його корисного використання та витрат на його реалізацію. У зв'язку з її несуттєвою величиною, у національній практиці ліквідаційна вартість часто не враховується.

Визначення строку корисного використання враховує ряд чинників впливу (рис. 2.7).



Рис. 2.7. Чинники впливу на визначення терміну корисного використання основних засобів

Отже, амортизація – це грошовий вираження вартості морального старіння та фізичного зношення необоротних активів. Чинне законодавство передбачає нараховування амортизаційних відрахувань починаючи з моменту введення основного засобу в експлуатацію, впродовж терміну корисного використання залежно від обраного методу, класифікація яких зображена на рис.2.8.

Нині актуальними є питання поліпшення технічного переоснащення, структури, складу необоротних активів на підприємствах. Бухгалтерський облік витрат, пов'язаних з поліпшенням і ремонтом (модифікацією, модернізацією, реконструкцією) регулюється П(С)БО 7 пунктами 14, 15 та 6 розділом Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 [62].

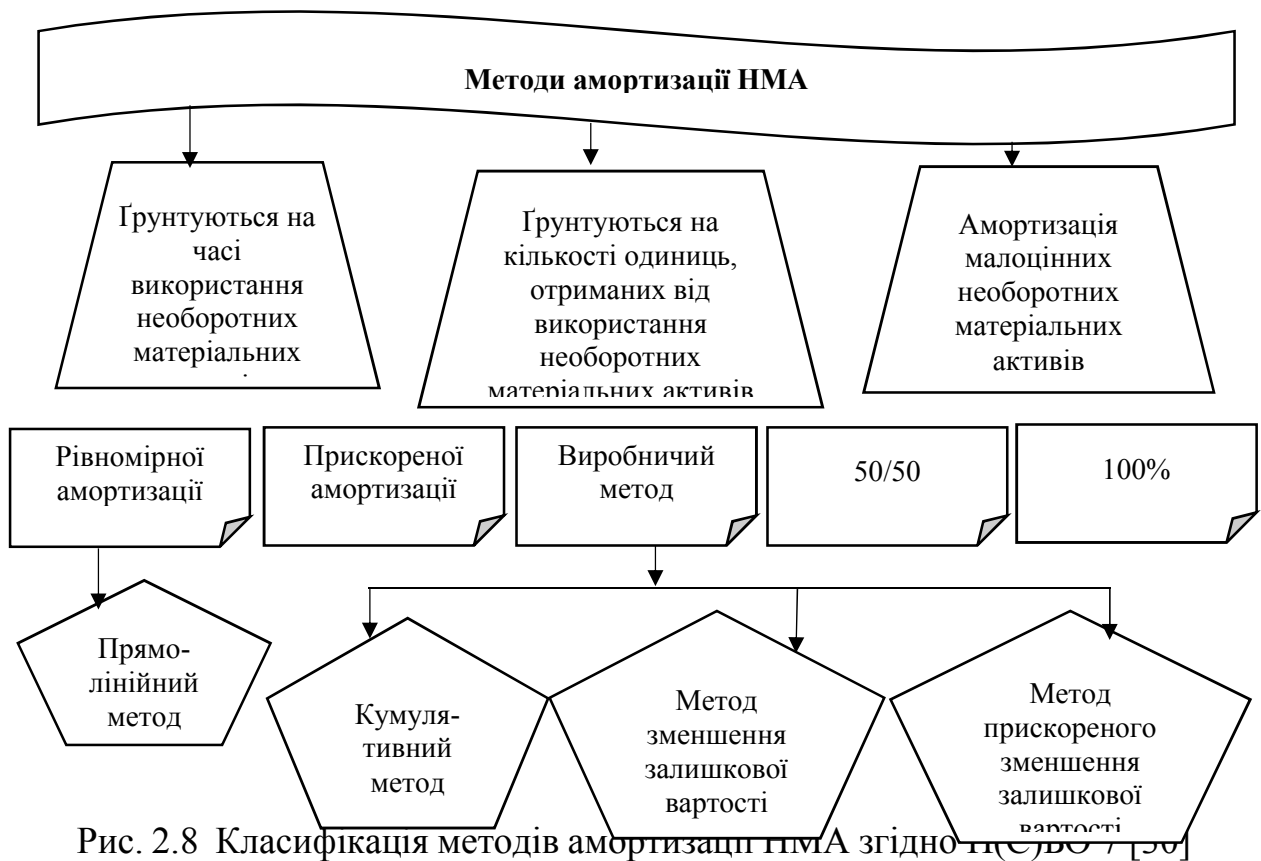


Рис. 2.8 Класифікація методів амортизації НМА згідно П(С)БО 7 [50]

Відтворення в бухгалтерському обліку витрат на ремонт основних засобів згідно П(С)БО 7 робиться так: «...витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів. На суму таких витрат збільшується первісна вартість основних засобів (п. 14 П(С)БО 7)» [73]. Понесені витрати відображаються за Дт рахунку 15, а після завершення робіт списуються з КТ рахунку 15 на ДТ рахунку 10 або 11.

«Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта у робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання» [56]. Згідно пункту 15 стандарту обліку вищезазвані витрати включаються до витрат звітного періоду та висвітлюються за Дт рахунку 23 «Виробництво» або рахунків 9 класу «Витрати діяльності», які кореспондуються з Кт рахунків 20, 22, 63, 65, 66, 68 [73].

У пункті 29 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів зазначається, що «рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, тобто: спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) об'єкта, що приведе у майбутньому до збільшення економічних вигід, чи здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання – приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат» [62].

В пункті 31 зазначених вище методичних вказівок, до робіт, які збільшують очікувані майбутні вигоди від об'єкта основних засобів відносяться: «модифікація, модернізація об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності; заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг); впровадження ефективнішого технологічного процесу, що дасть змогу зменшити первісно оцінені виробничі витрати; добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання» [62].

Приймання закінчених робіт з поліпшення й ремонту основних засобів оформляється Актом приймання-здачі (типова форма ОЗ-2).

У податковому обліку вищезазначені витрати на ремонт ідентифікуються як покращання основних засобів незалежно від збільшення чи зменшення економічної вигоди від використання основних засобів.

Слід відзначити, що дата збільшення валових витрат у межах 10% ремонтного ліміту оприділяється за загальними правилами першої події. Винятком є, коли постачальник товарно-матеріальних цінностей для ремонту або виконавець ремонтних робіт не є платником податку на прибуток чи виплачують податок за ставкою нижче звичайної. Тоді валові

витрати відображаються за принципом їх нарахування (оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, акт виконаних робіт та інші).

Покращання основних засобів - це технічне переозброєння, реконструкція, модернізація, а також капітальний і поточний ремонт об'єктів основних засобів, якщо вони спричиняють збільшенню майбутніх економічних вигід, що очікувані від їх використання початково.

В економічній літературі та в практичній діяльності вирізняють і відділяють ремонтну та відновлювальну діяльність.

Ремонтна діяльність здійснює постійну підтримку основних засобів у робочому стані, охоплюючи заміна запасних частин та незначні ремонти.

Відновлення передбачає «повернення» до початкового стану зношених основних засобів, внаслідок чого зростає термін корисного їх використання. Крім того, покращується, якість виробленого продукту, наслідком чого є отримання економічних вигід. Відновлення це також модернізація, якщо внаслідок її здійснення збільшується економічність продуктивність об'єкту основних засобів.

Облікове відображення ремонтів здійснюється за рахунок капітальних інвестицій, витрати списуються на витратні рахунки враховуючи місце використання основного засобу (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Кореспонденція рахунків відображення ремонтів та поліпшення НМА

Кореспонденція рахунків	Зміст господарської операції
Дт 10 Кт 15	Зарахування витрат при збільшенні їх первісної вартості після завершення робіт з поліпшення основних засобів на
Дт 10 Кт 15	Затрати по закінченій реконструкції (добудові об'єкта
Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 20, 65, 66, 68	технічний огляд, технічне обслуговування та ремонт, основних засобів

Ремонти можуть проводитися самим підприємством або іншим підприємством за договором.

Висновки до розділу 2

Отже, ТОВ «Торгова група «Арс-Кераміка» є мережею будівельних супермаркетів у західному регіоні України, які ведуть облік для ефективного функціонування загалом та НМА зокрема.

Основними завданнями організації обліку НМА є: контроль за збереженням основних засобів та інших НМА; вірне документальне оформлення і вчасне висвітлення в реєстрах обліку надходження внутрішнього переміщення і вибуття об'єктів основних засобів та інших необоротних активів; правильне обчислення та відображення обліку сум зносу; контроль за витратами на ремонт і ефективністю використання основних засобів та інших необоротних активів; отримання документально обґрунтованих даних про наявність і рух основних засобів за місцями експлуатації, а також в розрізі матеріально відповідальних осіб; виявлення результатів від реалізації об'єктів основних засобів.

Облік НМА на ТОВ «ТГ АРС-Кераміка» регламентується наказом від 02.01.2018 р №1 «Про організацію бухгалтерського обліку, облікову і цінову політику», в якому визначені ключові моменти з обліку НМА, а саме: тривалості операційного циклу; межі поділу основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів; оптимальної амортизаційної політики, термінів використання і визначення ліквідаційної вартості об'єктів основних засобів.

В бухгалтерському обліку ТОВ «ТГ АРС-Кераміка» відображаються всі господарських операцій, що характеризують станом основних засобів.

РОЗДІЛ 3

АУДИТУ ТА АНАЛІЗ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

3.1. Аудит необоротних матеріальних активів

Однією із складових аудиту діяльності суб'єкта господарювання є аудит НМА. Важливість його зумовлюється неабияким впливом НМА на фінансово-господарські результати діяльності. Аудит НМА забезпечує достовірність інформації про НМА у фінансовій звітності та надає достатні аудиторські докази про відповідність обліку нормативно-законодавчим вимогам.

Треба відмітити про важливість питань організації та методики аудиту НМА, які стали предметом розгляду науковців, економістів таких як Ф. Бутинець, В. Голов, Г. Давидов, М. Кужельний, М. Мельник, О. Петрик, В. Савченко, В. Шевчук, Л. Янчева.

Організаційні моменти аудиту НМА охоплюють нормативно-законодавче забезпечення, мету, завдання, порядок і етапи здійснення. Зупинимося коротко на них.

«...Основна мета аудиту необоротних матеріальних активів, як елементу аудиту фінансової звітності — підтвердження залишків таких активів на дату балансу та висловлення незалежної думки про достовірність, повноту, неупередженість інформації про необоротні активи у фінансовій звітності. Важливим для аудитора є ретельно обрані необхідні аудиторські процедури та методи їх проведення, оскільки зазвичай мають місце певні часові обмеження на проведення аудиту» [91].

Досягнення мети аудиту можливе при виконанні завдань, що ставляться перед аудитором, які ідентифікують постулати, що визначені МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища». А саме: « - існування (необоротні матеріальні активи реально існують на дату складання балансу); - права та обов'язки (підприємство має майнові права на необоротні матеріальні активи); -

повнота (всі операції, пов'язані з рухом необоротних матеріальних активів повністю задокументовані на рахунках аналітичного і синтетичного обліку); - оцінка вартості та розподіл (на підприємстві правильно класифікують, оцінюють, нараховують амортизацію, відображають в обліку операції з необоротними матеріальними активами та надає достовірну інформацію про них у фінансовій звітності)» [66].

В економічній літературі завдання аудиту НМА згруповані наступним чином: « ... оцінка доцільності придбання НМА; дотримання законності та документальної обґрунтованості операцій, пов'язаних з рухом НМА та використанням методів їх обліку; установлення вірності застосування норм експлуатації НМА у господарському процесі, а також методик визначення їх зносу (амортизації); забезпечення належної якості та дотримання термінів проведення робіт з оновлення НМА; забезпечення дотримання кошторису затрат на придбання (виготовлення) НМА і виконання ремонтів таких засобів; визначення сум матеріальних збитків від недостач і крадіжок НМА» [33].

Зважаючи на мету і завдання аудиту НМА, науковці до «об'єктів аудиту НМА відносять: групи таких активів; їх первинну і залишкову вартість; правильність документального оформлення операцій, пов'язаних з придбанням, виготовленням, рухом і вибуттям таких активів; стан аналітичного і синтетичного обліку; амортизацію основних засобів; операції з капітального ремонту, технічного переобладнання, модернізації та реконструкції основних засобів; інформацію про порушення ведення обліку» [15].

Під час здійснення аудиту НМА аудитор керується чинними законами та нормативними актами, які ми систематизували у додатку Ж. Крім того, до них «відносять: облікову політику підприємства, установчі документи; первинні документи з обліку основних засобів: накладні, інвентарні картки, акти приймання-передачі, введення в експлуатацію, ліквідації, акти списання основних засобів, накази про ремонт основних засобів; облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку основних засобів; звітність підприємства» [20].

До методичних прийомів і способів здійснення аудиту НМА відносять: «інвентаризація, вибіркові та суцільні спостереження, обстеження та тематичні перевірки, економічний аналіз та методи перевірки облікової документації (фактична та зустрічна перевірка, перевірка суті та змісту операції, зіставлення документів з обліковими реєстрами аналітичного і синтетичного обліку, аналітична і логічна перевірка та зіставлення даних аналітичного обліку з даними синтетичного обліку)» [22].

Важливим у здійсненні аудиту є його оптимізація та планування. Планування аудиту полягає у визначенні обсягу перевірки, виборі конкретних аудиторських процедур та послідовності їх застосування. Тобто формується тактика і стратегія аудиту.

Першим етапом, що передуює аудиторській роботі є планування аудиту. Міжнародний стандарт аудиту «Планування аудиту фінансової звітності» у пропонує процес планування здійснювати в такій послідовності (рис. 3.1):

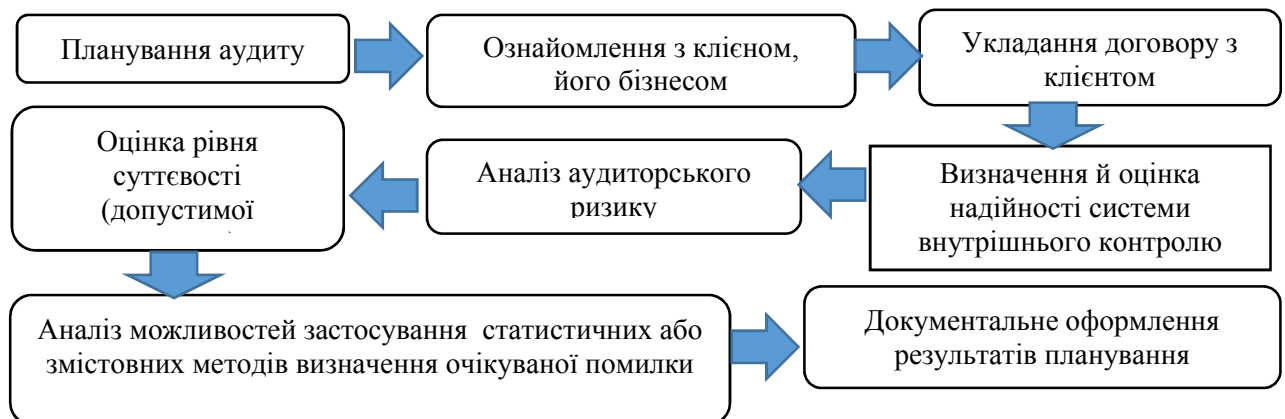


Рис. 3.1. Планування аудиту [34]

Результатом планового процесу повинні стати: загальний план перевірки та програма перевірки.

Важливим у етапі планування є такі аспекти, як вивчення клієнта його бізнес-діяльності, оцінка аудиторського ризику, ознайомлення із системою внутрішнього контролю і, відповідно, укладення договору.

В економічній літературі рекомендовано дотримуватися аудитору певної послідовності проведення аудиторських заходів, що групуються так (рис 3.2).

ПІДГОТОВЧИЙ	
Визначення основних напрямків перевірки необоротних матеріальних активів, підписання договору та планування	
ОСНОВНИЙ	
Перевірка необоротних матеріальних активів	
Підетап I	Аудит надходження необоротних матеріальних активів - перевіряється правильність документального оформлення, доцільність, законність придбання, повнота, правильність оцінки та вчасності оприбуткування основних засобів та інших НМА, які надійшли на підприємство.
Підетап II	Аудит наявності необоротних матеріальних активів - визначається наявність усіх заявлених у документах об'єктів необоротних матеріальних активів та достовірність оцінки даних об'єктів обліку
Підетап III	Аудит амортизаційної політики - перевіряється правильність застосування способів нарахування амортизації, а також термінів її нарахування.
Підетап IV	Аудит переоцінки необоротних матеріальних активів - перевіряється правильність обліку переоцінки необоротних активів, використовуючи для цього відповідні документи.
Підетап V	Аудит ремонтів, поліпшень та модернізації необоротних матеріальних активів - перевіряються які види ремонтів були проведені (поточний чи капітальний), а також правильність віднесення витрат на ремонт.
Підетап VI	Аудит необоротних матеріальних активів переданих в оперативну (фінансову) оренду - перевіряється правильність оформлення договорів та інвентарних карток на наявність у них усіх підписів та заповнених реквізитів.
Підетап VII	Аудит використання необоротних матеріальних активів - здійснюється аналіз складу, структури і динаміки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів; їх стану та руху; аналіз забезпеченості підприємства необоротними матеріальними активами; аналіз ефективності використання необоротних матеріальних активів
Підетап VIII	Аудит вибуття необоротних матеріальних активів - з'ясовуються причини вибуття об'єктів, проводиться звірка з первинними документами факту вибуття, а також з накладними оприбуткування матеріалів від списання (ліквідації) об'єктів
ЗАКЛЮЧНИЙ	
Формування звіту про результати аудиторської перевірки необоротних матеріальних активів і та аудиторського висновку	

Рис. 3.2. Послідовність та етапи здійснення аудиту НМА

Завершивши підготовчу, планову частину, розпочинається сам процес аудиторської перевірки, етапи якого зображені в 3.2.

На думку Г. Давидова «поетапне здійснення аудиту достовірності

облікової інформації щодо надходження, використання та вибуття необоротних матеріальних активів, допоможе розробити ефективну політику управління необоротними матеріальними активами та дозволить своєчасно вживати заходи щодо покращення операцій з даним видом активів» [33].

Починаючи аудиторські роботи, аудитор спершу перевіряє організації обліку НМА, тобто наявність та змістове наповнення Положення про облікову політику. Особливо аудитор звертає увагу на питання, що стосуються та регламентують облік НМА, а саме: методи амортизації НМА; вартісні характеристики предметів, що вважаються малоцінними НМА; основні аспекти переоцінки НМА, а також інші питання обліку НМА, які є необхідність чи бажання керівництва розкрити в обліковій політиці.

Далі аудиторські роботи полягають у встановленні наявності первинних документів на придбання НМА, введення НМА в експлуатацію та подальше переміщення НМА. Перевірка передбачає вірність заповнення облікових реєстрів та первинних документів.

Аудитор звертає увагу на:

- вірність складання необхідних документів, їх заповнення та наявність необхідних підписів. Адже існують випадки формально-роздрукованих, без записів, невірно заповнених, не підписаних і не пропечатаних документів;

- наявність необхідних наказів про введення в експлуатацію та їх відповідність актам: назва та кількість НМА, дата. Особливу увагу потребують складні документи, які містять декілька частин. Бувають випадки, коли в наказі прописаний один об'єкт, а є декілька актів, що складаються на кожну з частин, або ж навпаки. Наприклад, суб'єкт господарювання вирішив амортизувати об'єкт окремими частинами, тоді відповідно повинен бути прописаний наказ про введення в дію об'єкта, що буде амортизуватися окремими частинами. І навпаки: введений в експлуатацію комплексний об'єкт, який буде амортизуватися як одне ціле. Тоді в наказі повинно бути вказаний (назва) об'єкту та перелічені окремі його складові.

Наступним кроком для аудитора є вірність визначення первісної вартості

НМА із витратами, що до нею включаються під час придбання, монтажу, налагодження складного об'єкта. Адже пунктом 8 П(С)БО 7 «такі витрати повинні додаватися до первісної вартості, щодо якого надається відповідна послуга з монтажу, установки, налагодження» [73].

Також, слід звернути увагу на наявність об'єктів НМА без інвентарної картки. Та без інвентарного номера, що є неправомірно. Тому що, в практиці відомі випадки, коли при введенні в експлуатацію НМА не заводилася окрема інвентарна картка в програмній системі, а щойно придбаний об'єкт додається до вже діючого. Це неправомірно, адже одиниця обліку-це окремий об'єкти.

Важливим в аудиторських роботах є перевірка ведення обліку НМА, тобто вірність застосування рахунків обліку.

З цього приводу, в науково-практичному виданні прописані практичні випадки невірного застосування бухгалтерських рахунків. А саме: « - облік комп'ютерної техніки і периферійних пристроїв на рахунку 106 «Інструменти, прилади та інвентар» замість рахунку 104 «Машини та обладнання»; облік офісних меблів на рахунку 104 «Машини та обладнання» або 109 «Інші основні засоби» замість рахунку 106 «Інструменти, прилади та інвентар»; облік нематеріальних активів на рахунках обліку основних засобів; облік вартості ремонту орендованого приміщення на рахунку 103 «Будівлі та споруди». Витрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, відображаються як капітальні інвестиції у створення інших необоротних матеріальних активів (рахунок 117); облік вартості ремонту орендованої техніки на рахунку 105 «Транспортні засоби» замість рахунку 117 «Інші необоротні матеріальні активи»» [65].

Після перевірки рахунків, необхідно ознайомитися із наявністю; постійно діючої приймальної комісії із введення в експлуатацію НМА; наявність постійно-діючої інвентаризаційної комісії; здійснення щорічної інвентаризації перед складанням річної звітності.

Наступні аудиторські процедури повинні бути направлені на з'ясування економічної обґрунтованості та логічності встановлення термінів корисного використання НМА. Адже, існують випадки встановлення суб'єктами господарювання надто довгих чи коротких строків.

Актуальними і важливими для аудитора є питання перевірки вірності амортизаційних нарахувань НМА. Звертається увага правильного використання визначених методів нарахування амортизації, термінів експлуатації, обчислення ліквідаційної вартості.

Аудиторська перевірка охоплює також і вірність віднесення об'єктів до складу малоцінних НМА, вірність рахунків, на яких вони обліковуються та нарахування амортизації на їх використання.

Аудиторські роботи передбачають перевірку відсутності розбіжностей нарахованої амортизації, первісної та залишкової вартості за рахунками обліку НМА з вартістю, що відображено в балансі.

Аудиторські перевірки передбачають перевіренню формування витрат чи балансової вартості, тобто операцій з модернізації та ремонту НМА.

Також під час продажу та ліквідації аудитором перевіряється облік списання з балансу НМА. Адже «у практиці аудиту зустрічаються випадки некоректного обліку продажу об'єктів без застосування рахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»» [63].

Необхідним в у ході аудиту є вивчення договорів оренди, ремонту орендованих НМА та інших подібних документів в контексті обліку орендованих необоротних активів. Невірне відображення даних може спричинити формування невірних показників витрат.

В процесі здійснення аудиту виконавець може виявити ряд порушень у веденні фінансово-господарської діяльності в контексті обліку НМА, які узагальнено в додатку 3.

Відтак, здійснений процес аудиторської перевірки, відповідно до поставлених завдань, окресленого плану й програми аудиту, дає можливість отримати незалежну думку щодо достовірності всіх суттєвих аспектів обліку

НМА. Результати перевірки є необхідними для управлінської діяльності та прийняття обґрунтованих, виважених рішень.

3.2. Аналіз в управлінні необоротними матеріальними активами ТОВ «Торгова група «АРС-КЕРАМІКА»

Необоротні матеріальні активи є матеріально-технічною базою, яка створює умови для ефективної діяльності та бере участь у формуванні доходу суб'єкта господарювання. Тому в управлінській діяльності загалом та в контрольній її функції слід застосовувати аналітичні показники, які охоплюють показники складу, руху, динаміки, стану НМА., а також розрахунок кінцевих виробничо-фінансових результатів ТОВ «ТГ «АРС-Кераміка».

Для аналізу використаємо дані ТОВ «ТГ «АРС-Кераміка», а саме бухгалтерську фінансову звітність (Додатки І-Л).

На основі даних фінансової звітності за 2018 – 2020 р. р. ТОВ «ТГ «АРС-КЕРАМІКА» згрупуємо дані, які дають змогу відобразити у загальному вигляді структурно-майновий стан організації (табл. 3.1).

З таблиці 3.1 можна зробити висновок про зростання валюти балансу у 2018 р. на 29,4%, а у 2020 р. на 12,2%. Таке зростання відбулося за рахунок збільшення розміру необоротних активів – 98,4% й оборотного капіталу - на 25,1%.

Таблиця 3.1
Основні показники структурно-майнового стану ТОВ «ТГ «АРС-КЕРАМІКА», 2018 – 2020 р. р.

№ з/п	Показники	2018 Тис.грн	2019 Тис.грн	2020 Тис.грн	Відхилення 2020. до			
					2018 .		2019	
					+/-	%	+/-	%
1	Необоротні активи	18483	28759	36616	18133	98,1	7857	27,3
2	Оборотні активи	294799	332438	368862	74063	25,1	36424	10,9
3	Валюта балансу	313282	361197	405478	92196	29,4	44281	12,2

Абсолютна величина необоротних матеріальних активів (підсумок І-го розділу активу Балансу) на ТОВ «ТГ «АРС-Кераміка» у 2020 році становить

36616,00 тис. грн, а у 2019 році – 28759,00 тис. грн. Відмічається збільшення на 7857,00 тис., хоча структура активів підприємства залишається відносно сталою впродовж двох років і є характерною для торговельних підприємств (рис.3.3). Позитивним є те, що питома вага оборотних активів становить понад 90 % від загальної вартості майна.

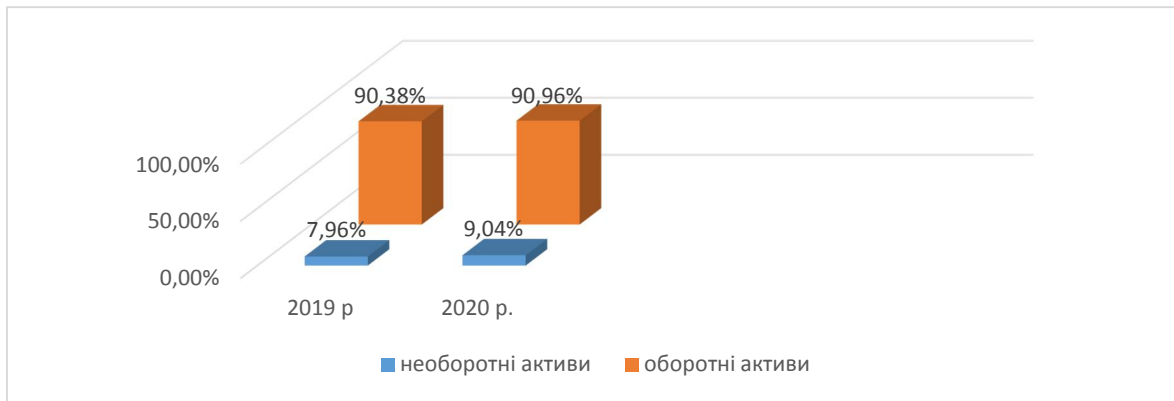


Рис. 3.3 . Структура активів ТОВ «Торгова група «АРС-КЕРАМІКА»

В таблиці 3.2. висвітлені дані, що характеризують наявність, склад та рух НМА на ТОВ «ТГ «АРС-Кераміка».

Таблиця 3.2

Склад необоротних матеріальних активів ТОВ «ТГ «АРС-Кераміка» за 2020 рік

№ з/п	НМА	Вартість на початок року		Надійшло за рік	Вибуло за рік	Амортизація	Вартісна кінець року	
		тис. грн.	%				тис. грн.	%
1	Основні засоби:	32214	93,3	7254	182	4700	39286	92,00
2	Земельні ділянки	232	0,67	-	-	-	-	-
3	Будинки, споруди та передавальні пристрої	1939	5,62	194		132	2133	4,99
4	Машини та обладнання	3503	10,15	193		422	3696	8,65
5	Транспортні засоби	18038	52,2	5043	182	3336	22899	53,60
6	Інструменти, прилади, інвентар	4927	14,28	1346		512	6273	14,69
7	Інші основні засоби	3575	10,36	478		298	4053	9,49
8	Інші необоротні матеріальні активи	2287	6,62	1129		1129	3416	7,9
9	Разом	34501	100	8383	182	5829	42709	100

Із таблиці 3.2. можемо зробити висновки про збільшення впродовж року вартості НМА на 8208,00 тис.грн. або на 23,8%. Таке зростання відбулося за

рахунок основних засобів на 7072,00 тис.грн і на 1129,00 тис.грн. інших НМА.

Основну питому вагу -93,3% в структурі НМА займають основні засоби. Зважаючи на те, що досліджуване нами підприємство займається гуртовою та роздрібною торгівлею, то, відповідно до цього і є структура основних засобів, яка охоплює-6,29% -пасивної частини НМА, що забезпечують умови праці, та 76,63%-активної частини НМА, що беруть активну участь у господарській діяльності.

Активна частина формується із транспортних засобів-53,6%, інструментів, приладів, інвентар -14,69%, що в абсолютних сумах становлять -18038,00 тис.грн на початок року і 22899,00 тис.грн на кінець року. Таке зростання на 4861,00 тис. грн відбулося за рахунок основних засобів, що надійшли впродовж року і відсутністю вибулих основних засобів. Тобто відбулося оновлення транспортного парку (рис.3.4).

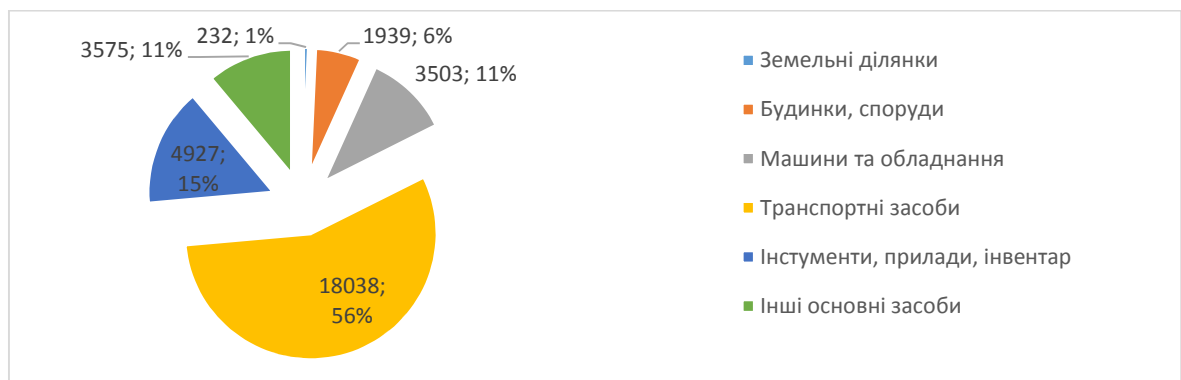


Рис. 3.4. Структура основних засобів ТОВ «ТГ «АРС-Кераміка» за 2020 рік

Це є позитивним явищем, оскільки збільшення активної частини приводить до збільшення фондівіддачі підприємства. Основними факторами, що призвели до збільшення є оновлення транспортного парку та інструментів, приладів та інвентаря.

Для оцінки забезпеченості підприємства основними засобами, їх стану та ефективності використання складемо таблицю з розрахованими показниками, методика обчислення яких висвітлена в додатку ІІ.

Розрахунок цих показників дає змогу простежити зміну основних показників, виявити тенденції зростання або зниження та розробити стратегію управління капіталом, вкладеного в основні засоби на перспективу (табл.3.3).

Таблиця 3.3

Оцінка основних засобів ТОВ «ТГ «АРС-КЕРАМІКА» за 2019 – 2020 р.р.

№ з/п	Показники	2019	2020	Відхилення
1	Показники оцінки забезпеченості підприємства ОЗ:			
1.1.	фондомісткість	0,016	0,021	0,005
1.2.	фондоозброєність	15,8	22,16	6,86
1.3.	коефіцієнт вартості основних засобів у активах підприємства	0,04	0,04	-
2	Показники оцінки стану основних засобів:			
2.1.	коефіцієнт зносу	0,42	0,47	0,05
2.2.	коефіцієнт придатності	0,58	0,53	-0,05
2.3.	коефіцієнт оновлення	0,19	0,24	0,05
2.4.	коефіцієнт вибуття	0,008	0,005	-0,003
2.5.	коефіцієнт приросту	0,182	0,235	0,053
3	Показники оцінки ефективності використання основних засобів:			
3.1.	фондовіддача, грн.	20,5	27,21	6,71
3.2.	рентабельність, %	94	106	12

Так, за досліджуваний період (2019–2020р.р.) коефіцієнт вартості основних засобів у активах незначно збільшився, що свідчить про збільшення частки оборотних активів, які сприятимуть повнішому використанню основних засобів. Позитивним є випереджаюче зростання коефіцієнта оновлення над коефіцієнтом їх вибуття за досліджуваний період, що свідчить про оновлення МТБ.

Показником, що характеризує якісний стан МТБ, є відсоток зносу основних засобів. Як бачимо з таблиці, ця величина є на рівні 42% у 2019 р. і 47% у 2020 році, що вказує на оновлення МТБ впродовж року. Конкретного показника, що характеризує моральний знос основних засобів, нема.

Так, із розрахованих показників, можна зробити висновок, що на досліджуваному підприємстві є оптимальний розмір основних засобів, які ефективно використовуються. Показники фондовіддачі показали, що на 1 грн.

середньорічної вартості основних засобів виробляється у 2020 році 27,31 тис.грн. валового прибутку. Позитивним є те, що цей показник зріс порівняно із 2019 р. на 6,71 тис.грн.

Зворотною величиною до фондівіддачі є фондомісткість, яка характеризує забезпеченість підприємства основними засобами й визначає вартість основних засобів на одну гривню виробленої продукції.

У нашому випадку на одну гривню обсягу реалізованих товарів затрачається 0,021 грн. НМА.

Наявність у ТОВ «ТГ «АРС-КЕРАМІКА» НМА визначається рівнем фондоозброєності праці, який показує, що на одного працівника ТОВ «ТГ «АРС-КЕРАМІКА» у 2020 р. припадає основних засобів розмірі 22,16 грн. за звітний рік цей показник виріс на 6,86 грн, що показує кращу забезпеченість підприємства основними засобами і, відповідно, більші можливості щодо нарощення обсягів надання транспортних послуг. Коефіцієнт вартості основних засобів в активах підприємства (Ква) становить 0,04.

Рівень ефективності використання НМА та питому вагу прибутку ТОВ «ТГ «АРС-КЕРАМІКА», отриманого за рік, від їх вартості показує показник рентабельності основних засобів. На ТОВ «ТГ «АРС-КЕРАМІКА» у 2020 році цей показник становить 106 % і за рік збільшився на 12%, що є позитивним і показує, що величина прибутку від використання основних засобів є більшою.

Оскільки використання НМА впливає на отримання прибутку, фінансовий стан підприємства, тобто на кінцеві показники, то розглянемо їх у таблиці 3.4

Таблиця 3.4

Основні показники ТОВ «ТГ «АРС-КЕРАМІКА» за звітний період

№ з/п	Показники	2019 р. Тис.грн	2020 р. Тис.грн	Зміна, +/-	Зміна ,%
1	2	3	4	5	6
1	Доходи від реалізації товарів (послуг) та дохід від інших видів діяльності (без ПДВ)	796745,00	834287,00	+3742	+4,7
2	Витрати (без ПДВ)	761706,00	784056,00	+22350	+2,9
3	Фінансовий результат (прибуток, збиток)	35039,00	50231,00	+15192	+43,4

Продовження таблиці 3.4

1	2	3	4	5	6
4	Витрати (дохід) з податку на прибуток	6316,00	9042,00	+2726	+43,2
5	Чистий фінансовий результат	+28723,00	+41189,00	+12466	+43,4
6	Активи	361197,00	405478,00	+44281,0	
7	Капітальні інвестиції, у т.ч.	14496,00	14246,00	-250	-1,0
8	-матеральні активи	8477,00	8383,00		
9	-нематеріальні активи	6019,00	5863,00		
10	Сплачені податки (збори)	40363,00	45618,00	+5255	+13,0

Отже, можна зробити висновок, що використання НМА є ефективним а його вплив на фінансовий результат позитивним, що підтверджують зростаючі показники доходів від реалізації та прибутку.

Висновки до розділу 3

Однією із складових аудиту діяльності суб'єкта господарювання є аудит НМА, який забезпечує достовірність інформації про НМА у фінансовій звітності та надає достатні аудиторські докази про відповідність обліку нормативно-законодавчим вимогам.

Організація аудиту полягає у визначенні мети, завдань, етапів аудиторської перевірки та послідовність їх здійснення, аудиторських методів та процедур. Під час планування аудиту складається програма і закладається договір із клієнтом.

В управлінській діяльності ТОВ «ТГ «АРС-КЕРАМІКА» та в контрольній її функції застосовано аналітичні показники, які охоплюють показники складу, руху, динаміки, стану НМА., а також розрахунок кінцевих виробничо-фінансових результатів ТОВ «ТГ «АРС-Кераміка», які дозволили зробити висновок, що використання НМА є ефективним а його вплив на фінансовий результат позитивним, що підтверджують зростаючі показники доходів від реалізації та прибутку.

ВИСНОВКИ

Отже, здійснене дослідження щодо обліку та аудиту НМА, дало можливість зробити наступні висновки.

Узагальнивши теоретичні підходи, визначено, що необоротні матеріальні активи – це активи, які мають матеріальну форму, використовуються у довготерміновому періоді, значна частина яких приймає участь у виробничому процесі продукції, робіт, послуг більше 1 року і кругообігу засобів суб'єкта господарювання, а це, в свою чергу, робить можливим приплив грошових коштів.

За функціональною складовою НМА поділяються на довгострокові фінансові вкладення, нематеріальний актив, незавершені капітальні вкладення, основні засоби, устаткування, яке потрібно монтувати, інші види необоротних активів.

Досліджено, що найбільшу частку в НМА займають основні засоби, що свідчить про важливість і пріоритетність у дослідженні.

Вивчення діючої практики організації та методики обліку на ТОВ «АРС-Кераміка» показало, що Облік НМА на ТОВ «ТГ АРС-Кераміка» регламентується наказом від 02.01.2018 р №1 «Про організацію бухгалтерського обліку, облікову і цінову політику», в якому визначені ключові моменти з обліку НМА, а саме: тривалості операційного циклу; межі поділу основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів; термінів використання і визначення ліквідаційної вартості кожного об'єкта основних засобів; оптимальної амортизаційної політики.

Розглянуто методику бухгалтерського обліку ТОВ «ТГ АРС-Кераміка», де відображаються всі види господарських операцій, пов'язані з рухом і станом основних засобів, а саме: надходження основних засобів, амортизація основних засобів, відновлення основних засобів: ремонт, поліпшення (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), переоцінка основних засобів, вибуття основних засобів (реалізація (продаж), ліквідація, безоплатна передача, нестачі (крадіжки).

Доведено, що однією із складових аудиту діяльності суб'єкта господарювання є аудит НМА, який забезпечує достовірність інформації про НМА у фінансовій звітності та надає достатні аудиторські докази про відповідність обліку нормативно-законодавчим вимогам.

Визначено, що організація аудиту полягає у визначенні мети, завдань, етапів аудиторської перевірки та послідовність їх здійснення, аудиторських методів та процедур. Під час планування аудиту складається програма і закладається договір із клієнтом.

Здійснено аналіз діяльності ТОВ «Торгова група «Арс-Кераміка», яка є мережею будівельних супермаркетів у західному регіоні України. На основі даних фінансової звітності досліджено структурно-майновий стан ТОВ «ТГ «АРС-КЕРАМІКА» і прослідковано збільшення валюти балансу у 2020 році у порівнянні з 2019 р на 12,2% (44281,00 тис. грн) та на 29,4%, (92196,00 тис. грн) у порівнянні з 2018 роком, що підтверджує ефективність діяльності. Визначено, що зростання відбулося за рахунок збільшення розміру необоротних активів – 98,4% й оборотного капіталу - на 25,1%. Крім того, впродовж року збільшено вартість НМА на 23,8% (8208,00 тис.грн), яке відбулося за рахунок основних засобів на 7072,00 тис.грн і на 1129, 00 тис.грн. інших НМА. В структурі НМА основні засоби становлять основну питому вагу - 93,3%, структура яких охоплює-6,29% -пасивної частини НМА, що забезпечують умови праці, та 76,63%-активної частини НМА, що беруть активну участь у господарській діяльності.

Доведено, що в управлінській діяльності ТОВ «ТГ «АРС-КЕРАМІКА» та в контрольній її функції є необхідним застосовувати аналітичні показники, які охоплюють показники складу, руху, динаміки, стану НМА., а також розрахунок кінцевих виробничо-фінансових результатів ТОВ «ТГ «Арс-Кераміка», які дозволили зробити висновок, що використання НМА є ефективним а його вплив на фінансовий результат позитивним, що підтверджують зростаючі показники доходів від реалізації та прибутку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абрамчук М.Ю., Лисиця В.І., Гуменна Ю.Г. Бухгалтерський облік: конспект лекцій. Суми : СумДУ, 2016. 157 с.
2. Батуріна О.О. Загальні питання обліку оцінки та переоцінки основних засобів: збірник матеріалів всеукраїнської науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення в системі фінансово-економічної інформації». Миколаїв: НУК, 2009. 170 с. С. 79-80.
3. Бенько М.М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку: монографія. К.: КНТЕУ, 2010. 336 с.
4. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: учебный курс. К.: Эльга, Ника-Центр, 2004. 656 с.
5. Бержанір І. А. Теоретичні аспекти фінансового забезпечення відтворення основних засобів підприємства. Економічний простір. 2013.№ 79.С.190-197. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecpro_2013_79_20.pdf.
6. Бланк И.А. Финансовый менеджмент. К.: Эльга, Ника-Центр, 2004. 656 с.
7. Бондар В.П. Удосконалення системи організації аудиторської діяльності в Україні. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2015. № 9. С.16 - 19.
8. Бондар О.В. Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 1. С.38-42.
9. Бондаренко Н.М., Шачаніна Ю.К. Організація внутрішнього контролю використання основних засобів на вітчизняних підприємствах та шляхи його вдосконалення. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Сер. : Економічні науки. 2017. Вип. 23(3). С. 119-122.
10. Бразілій М.Н. Організація і методика аудиту основних засобів та шляхи його вдосконалення. *Економіка та держава*. 2014. № 24. С. 104-109.
11. Бразілій Н.М, Муренко А.А. Черкаський державний технологічний університет класифікація необоротних активів за групами та ознаками – передумова вдосконалення обліку. URL: http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2009_6_1/pdf/123-129.pdf

12. Будник А.М., Лега О.В. Історичні аспекти формування поняття «необоротні активи». *Економічні науки*. 2014. № 5(08). С.63-66.
13. Бурлан С.А. Організація і методика аудиту: навч. посіб. Миколаїв : Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2017. 184 с.
14. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник для студентів спеціальності Облік і аудит. Житомир : ПП „Рута”, 2006. 478с.
15. Бухгалтерський облік: підручник. Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь. Тернопіль, ТНЕУ, 2018. 460 с.
16. Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. Житомир: ПП «Рута», 2006. 832 с.
17. Ванкевич, В.Е. Учет внеоборотных активов и источников их формирования: состояние и развитие: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук. Минск. 2015.
18. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік і аудит: Термінологічний українсько-російсько-англійський словник Київ: ЦУЛ, 2012. 292 с.
19. Виноградова М. О. Аудит: навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2014. 500 с.
20. Власюк Т.М., Юзюк І.І. Основні засоби: організаційно-методичні аспекти формування облікової політики підприємства. *Вісник Київського національного університету технологій та дизайну*. 2014. № 2. С. 197-206.
21. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: навч. посібник. К.: ДП «Інформ.-аналіт.агенство», 2013. 420 с.
22. Ганін В.І. Теоретичні основи бухгалтерського обліку: навч.посібник. К:Центр учб. Літер. 2008. 236 с.
23. Гарна С.О. Аналіз підходів до трактування економічної сутності та класифікації основних засобів. *Наукові праці Південного філіалу Національного університету біоресурсів і природокористування України «Кримський агротехнологічний університет»*. *Економічні науки*. 2013. Вип. 152. С. 288-292.
24. Гереженко І.М., Томчук О.Ф. Аналітична оцінка ефективності використання основних засобів. URL: <http://www.rusnaub.com/14NPRT2011/Economics/б86089.doc.htm> 238

25. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. К.: Центр навчальної літератури, 2018. 400 с.
26. Гончарук С.М., Долбнєва Д.В., Приймак С.В., Романів Є.М. Фінансовий контроль: теорія, термінологія, практика : навчальний посіб. Львів : ЛНУ імені Івана Франка, 2019. 298 с
27. Гончарук С.М. Збірник завдань і виробничих ситуацій з навчальної дисципліни «Організація і методика аудиту» : навч.-мет.посіб. Львів : ЛДФА, 2015. 94 с.
28. Гончарук С.М., Долбнєва Д.В. Аудит : навч.-мет. посіб. Львів : Ліга-Прес, 2015. 338 с.
29. Гордієнко Н.І., Харламова О. В., Мізік Ю.І., Конопліна О.О. Аудит: методика і організація: навч. посібник. Харків: ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319 с.
30. Городянська Л.В. Амортизаційна політика та напрями відтворення фінансово-економічних ресурсів у бухгалтерському обліку. *Фінанси України*. 2015. № 11. С.112-121.
31. Готра В.В., Ріпич В.В., Дячок А.В. Удосконалення використання основних засобів з метою підвищення ефективності господарської діяльності. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки*. 2016. Вип. 21(1). С. 81-84.
32. Гуцаленко Л.В., Божок І.І. Проблемні аспекти нарахування амортизації необоротних активів. Підручник: Інноваційна економіка. 2014. С.176-181. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2014_1_30
33. Давидов Г.М. Аудит: навч. посіб. Київ : Знання, 2009. 495 с.
34. Дерев'янко С.І. Аудит : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2016. 380 с.
35. Державна Служба Статистики України. База даних. URL: <http://ukrstat.otg>.
36. Діброва Н. Загальні принципи класифікації необоротних активів на підприємствах. *Баланс*. 2012. №4.
37. Дмитренко І.М. Аудит (за міжнародними стандартами): навч.посіб. К.: Кондор-Видавництво, 2013. 398 с.

38. Довгопол Н. Амортизація: предметна сутність і ступінь впливу на відтворення основних засобів. *Фінанси України*. 2015. № 12.
39. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. 844 с.
40. Задорожний, З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємства щодо необоротних активів . Тернопіль: ТНЕУ. 2012. 237 с.
41. Задорожний, З. Проблемні питання обліку руху матеріальних необоротних активів. 2009. № 10. С. 12-16.
42. Закон України «Про бухгалтерській облік та фінансову звітність у Україні від 16.07.1999 р. [URL:http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14)
43. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»: від 21.12.2017 р. № 2258 – VIII. *Відомості Верховної Ради України*, 2018, № 9, Ст.50.
44. Закремов А. Переоцінка необоротних активів. *Бухгалтер*. 2016. URL: <https://buhgalter.com.ua>.
45. Зінкевич О. В., Гончарук Я. А., В.В. Апопій, В.С. Загорський. Дослідження окремих питань методики обліку вибуття основних засобів. Між народ.наук.-практ.конф. «Облік, аналіз і аудит у сучасному бізнесі» (27-28 травня 2004 р.). Львів: ПП «Компакт-ЛВ», 2004. 398 с.
46. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. К.І. Махно, Київ: КНЕУ, 2011. 578 с.
47. Історія економічних учень: підруч.: у 2 ч. Ч. 1. К.:Знання, 2006. 582 с.
48. Історія економічних учень Ч. 2 .К. : Знання, 2006. 575 с.
49. Іщенко О.А Сутність оцінки та її значення в обліку необоротних активів бюджетних установ. URL: <http://eztuir.ztu.edu.Ua/3702/1/170.pdf>
50. Каменська Т. І. Міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні: сучасний стан, практика і проблеми впровадження. *Бухгалтерський облік і аудит*. Київ. №12. 2012. С. 39-43.

51. Карелов С. П. Законодавчо-нормативне забезпечення обліку та звітності основних засобів та методи їх оцінки за його умов. *Європейські перспективи*. 2014. № 5. С. 160-166.
52. Карчевська Г. Г. Особливості процесів відтворення основних засобів на промислових підприємствах. *Держава та регіони. Сер.: Економіка та підприємництво*. 2013. № 2. С. 127-131.
53. Кафка С. М. Облік необоротних матеріальних активів: методологія та організація: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 504 с.
54. Кіндрацька Л. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення/ Л.Кіндрацька. Бухгалтерський облік і аудит. 2008. с.30-33.
55. Колісник Г.М., Слюсаренко В.Є. Аудит : навч. посіб. Ужгород .: ДВНЗ «УжНУ». 2015. 296 с.
56. Крупка Я. Д., Питель С. В., Мельничук І. В. Облік інвестиційно-інноваційної діяльності: навчальний посібник. Тернопіль, ТАЙП, 2013. 245 с.
57. Кусайкіна Н.Д. Сучасний тлумачний словник української мови: електронне видання. URL: <http://www.hurtom.com/culture/music/6567-suchasnijj-lumachnijj-slovník-ukransko.html>.
58. Кучірка М. В. Поняття, форми і методи відтворення основних засобів. *Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки*. 2011. Вип. 28. Ч. 1.
59. Макаренко А.П., Т.О. Меліхова, Г.М. Бескоста. Організація і методика аудиту: навч.метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2015. 190 с.
60. Малярова С. В. Удосконалення амортизаційної політики та оновлення основного капіталу підприємства. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 13–1. С. 143–147.
61. Масленніков Є.І., Мельник Ю.М. Методика обліку амортизації активів підприємств, розкриття основних теоретичних аспектів амортизації на мікро- та макрорівнях. *Економіка: реалії часу : науковий журнал*. 2012. № 2 (3). С. 92- 97. URL: <http://economics.opu.ua/files/archive/2012/No2/92-97.pdf>

62. Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів. Наказ МФУ від 30.09.2003 №561 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>
63. Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту ефективності використання основних засобів на підприємстві. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 20.
64. Милль, Дж. Ст. Основания политической экономии с некоторыми применениями к общественной философии. Харьков: Тип.И.И. Чоколова, 1896. [2], 866 с.
65. Мичак Н. А. Сутність необоротних активів, утримуваних для продажу: облікова та економічна точки зору. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. №15. С. 13–18.
66. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років (в трьох частинах). Київ : «Видавництво «Фенікс», 2018.
67. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: <http://www.minfin.gov.ua>.
68. Мэтьюс, М.Р. Теория бухгалтерского учета: учебник М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.
69. Надворняк Я.М. Порівняльний аналіз методів нарахування амортизації як джерела відтворення основних засобів. *Економіка АПК*.2013.№ 11.С.84- 89.
70. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/sho>
71. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» від 23 липня 1999 р. № 499/3792. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
72. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність від 7.11.2003 р. № 617:URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
73. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.

74. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. Москва: Финансы и статистика, 2000. 496 с.
75. Необоротні активи підприємства. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/8147-neoborotn-aktivi-pdprimstva>
76. Облік нарахування амортизації основних засобів. *Галицький економічний вісник*. Тернопіль: ТНТУ, 2014. Т. 45, № 2. С.107-116.
77. Ображей Ю. К., Мельниченко І. В. Амортизація основних засобів в обліковій політиці підприємства. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси*. 2013. Вип.Ю(4). С.62-68. URL: [http://nbuv.gov.ua/j241_2013_10\(4\)11.pdf](http://nbuv.gov.ua/j241_2013_10(4)11.pdf)
78. Онищенко В. Основні засоби: визнання та класифікація. URL: <https://www.golovbukh.ua/person/37-onishchenko>
79. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. Ю. Д. Чацкіс, Е. С. Гейер, О. А. Наумчук, І. О. Власова. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 564 с.
80. Панасюк В. М., Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. Тернопіль, 2020. 328 с
81. Педченко Н. С., Лугівська Л. А. Амортизаційна політика підприємства в контексті реформування податкової системи. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2014. № 6 (68). С. 74–84.
82. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/planrah/plan-schetov-buhgalterskogo-1021043.html>.
83. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) № 2755 URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
84. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. Дата оновлення 04.10.2016. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/zl365-147>
85. Про аудиторську діяльність : Закон України від 14.09.2006 р. № 140-V URL: <http://www.rada.kiev.ua>.
86. Про затвердження типових форм первинного обліку від 29.12.95 №352.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.

87. Прохорова Л.І., Юхименко Є.С. Аналіз сучасного стану та проблеми реформування і розвитку аудиторської діяльності в Україні на основі міжнародного досвіду. *Молодий вчений* 2019 № 7 (70). С. 205-211.
88. Пшенична А.Ж. Аудит : навч. посіб. Київ : «Центр учбової літератури», 2018. 320 с.
89. Радева О. Г. Амортизаційна політика в контексті механізму ефективного управління підприємством: сутність, характеристика та проблеми. *Молодий вчений*. 2014. № 12 (15). С. 70–73.
90. Райс Э. Разоблачение тайн бухгалтерского учета. Как разобраться в бухгалтерской отчетности и в финансовом анализе. М. : ЗАО «Олимп-Бизнес». 2006. 352 с.
91. Рядська В.В., Петраков Аудит : навч. посіб. Київ : «Центр учбової літератури», 2018. 416 с.
92. Рожелюк В.М. Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств: монографія. К.: ННЦ, 2013. 488 с.
93. Рудченко О. Методичні підходи до регулювання процесу відтворення основних засобів. *Економіка України*, 2015. №2. С.52-58.
94. Садовська І. Б.,Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. Навчальний посібник: Бухгалтерський облік. Київ : Центр навчальної літератури, 2013. 688 с.
95. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов URL : http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Econom/smit/index.php.
96. Стригуль, Л.С., Тімонова А.С. Шляхи удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві. *Вісник НТУ «ХПИ»*. 2014. №32 (1075). С.47-50.
97. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. Київ. : Алерта. 2008,926 с.
98. Ужва А. М. Особливості обліку необоротних активів у міжнародній і вітчизняній практиці та шляхи його удосконалення. *Інноваційна економіка*, 2013. № 1. С. 286–288.

99. Финансово-инвестиционный словарь. М. : ИНФРА-М, 1997. 586 с.
100. Фінансовий облік : підручник. За ред. М. І. Бондаря та Л.Г. Ловінської. К.: КНЕУ. 2012. 553 с.
101. Хорунжак Н.М., Рогожкіна В.В. Понятійна сутність необоротних активів і проблеми її ідентифікації. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Випуск 19. С.554-560.
102. Шеремет А. Д. Анализ финансово-хозяйственной деятельности: учеб. пособие, Москва: ИПБ–БИНФА, 2003.208 с.
103. Шквір В.Д., А.Г. Загородній, О.С. Височан. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті: підручник. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2016. 400 с.
104. Ясишена В. В. Економічний зміст та класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку. URL:
<http://www.economy.nayka.com.ua/?Op=1&z=2227>