

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра обліку і оподаткування

ГУРАЛЬ Яна Русланівна

Облік і аудит необоротних матеріальних активів
підприємства: методика та організація

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма – Облік, оподаткування та правове
забезпечення підприємництва

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ОПДм-21
Я. Р. Гураль

Науковий керівник:
к.е.н., професор, Г.П. Журавель

Кваліфікаційну роботу допущено
до захисту:
«__» _____ 2020р.

Завідувач кафедри
_____ **Н.В. Починок**

Тернопіль - 2020

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. СУТЬ, РОЛЬ ТА ЗАВДАННЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	7
1.1.Сутність, класифікація та завдання обліку і аналізу необоротних матеріальних активів.....	7
1.2.Необоротні матеріальні активи – складова капіталу підприємства	13
1.3.Проблеми обліку та завдання аудиту необоротних матеріальних активів.....	17
Висновки до розділу 1	24
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	26
2.1. Оцінка необоротних матеріальних активів підприємства.....	26
2.2. Облік надходження і вибуття необоротних матеріальних активів.....	33
2.3. Облік процесу відтворення необоротних матеріальних активів.....	43
2.4. Облік амортизації необоротних матеріальних активів.....	49
Висновки до розділу 2.....	59
РОЗДІЛ 3. АУДИТ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	61
3.1. Організація аудиту необоротних матеріальних активів.....	61
3.2.Методика проведення аудиту необоротних матеріальних активів	66
Висновки до розділу 3.....	73
ВИСНОВКИ.....	75
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	78
ДОДАТКИ	86

ВСТУП

Актуальність теми. Національна методика бухгалтерського обліку протягом років зазнавала значних змін у відповідності з реформуванням системи обліку в цілому. До переліку найбільш актуальних питань з удосконалення методології бухгалтерського обліку, віднесено проблему облікового забезпечення управління капіталом та його основною частиною – необоротними матеріальними активами та наближення її змісту, принципів та методів до потреб сьогодення.

Проблематика обліку необоротних матеріальних активів у сучасних умовах господарювання набуває особливої актуальності у зв'язку із потребою отримання інвесторами та іншими зацікавленими користувачами точної та достовірної інформації про стан та ефективність використання необоротних активів, адже це безпосередньо впливає на виконання виробничої програми підприємства й можливість отримання прибутку, а також є важливим фактором підвищення ефективної діяльності підприємства. Точність та достовірність інформації в фінансовій звітності та бухгалтерському обліку щодо необоротних матеріальних активів залежить від повноти та об'єктивності відображення руху таких активів в бухгалтерських документах.

Важливість оновлення необоротних матеріальних активів підприємства за ринкових відносин визначається перш за все конкуренцією товаровиробників. Саме конкуренція спонукає підприємства здійснювати прискорене списання основних засобів праці із метою нагромадження фінансових ресурсів для наступного вкладання засобів у придбання більш прогресивного устаткування, впровадження нових технологій та іншого покращення необоротних активів. Тому на підприємствах вагоме значення має як систематичне оцінювання стану основних засобів, аналіз ефективності їх використання, а також правильно організовані обліково-аналітичні та контрольні функції підприємства. Для удосконалення обліку основних засобів на підприємстві необхідно

використовувати нові методи управління та сучасні технічні засоби побудови різноманітних інформаційних систем.

Вивчення методики теоретичного та практичного обґрунтування питань, пов'язаних з управлінням, організацією і веденням бухгалтерського обліку, контролю, економічного аналізу необоротних матеріальних активів займалися вітчизняні вчені, зокрема: *Ф.Ф. Бутинець, М.І. Бондар, Н.Г. Виговська, С.Ф. Голов, М.І. Діба, З.-М.В. Задорожний, Я.Д. Крупка, І.Д. Лазаришина, Л.Г. Ловінська, М.Р. Лучко, Н.М. Малюга, В.М. Пахоменко, В.К. Орлова, Н.І. Самбурська, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, Н.М. Чижевська, С.В. Хома, М.С. Пушкар та інші.*

Питання обліку, аналізу і аудиту необоротних матеріальних активів мають певний дискусійний характер, про що свідчить наявність проблем, пов'язаних з невідповідністю понять їх економічному змісту, що використовуються в обліку й аналізі необоротних матеріальних активів; проблема оцінки необоротних матеріальних активів, як первісної, так і на дату звітності; змісту і призначення амортизації; необхідності удосконалення методики аналізу для підвищення ефективності використання необоротних матеріальних активів та їх складових; використання контрольних можливостей аудиту, недосконалості методики аудиторської перевірки необоротних активів.

Недосконала розробка теоретичних і методологічних питань обліку, аналізу і аудиту необоротних матеріальних активів на підприємствах, а також науково-теоретична і практична значимість вказаних проблем зумовили вибір теми випускної дипломної роботи та визначили основні напрями дослідження.

Метою роботи є вдосконалення теоретико-методичних аспектів та розробка практичних рекомендацій щодо обліку та аудиту необоротних матеріальних активів на підприємствах для забезпечення їх ефективного функціонування.

Досягнення поставленої мети передбачає вирішення таких **завдань**:

- уточнити суть поняття «необоротні матеріальні активи» як об'єкта бухгалтерського обліку та аудиту та розглянути їх склад та класифікацію,

якісприяютьстворенню умов для ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку і аудиту і контролю;

- дослідити та критично оцінити діючу систему організації обліку необоротних матеріальних активів ТОВ «Компанія ЛАН»;
- проаналізувати методи оцінки необоротних матеріальних активів;
- розробити рекомендації направлені на підвищення достовірності та аналітичності обліку необоротних матеріальних активів;
- уточнити показники бухгалтерського обліку для методики аналізу формування та використання необоротних матеріальних активів компанії;
- обґрунтувати використання аналітичних процедур у процесі аудиту необоротних матеріальних активів;
- розглянути особливості організації та методики аудиту операцій з необоротними матеріальними активами, з метою підвищення ефективності його проведення.

Об'єктом дослідження є сукупність фінансово-господарських операцій, пов'язаних із рухом необоротних матеріальних активів на ТОВ «Компанія ЛАН».

Предметом дослідження є методика обліку та аудиту необоротних матеріальних активів на підприємствах.

Інформаційною базою виконання дипломної роботи є законодавчі та інструктивні матеріали, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених з обраної тематики, спеціальна періодична література присвячена питанням обліку та аудиту надходження і використання необоротних матеріальних активів і висвітлення передового вітчизняного та зарубіжного досвіду. Практичні матеріали досліджуваного підприємства.

Методи дослідження. Теоретичні аспекти обліку необоротних матеріальних активів досліджувались із застосуванням методів індукції та дедукції, що допомогли визначити місце даних активів у системі обліку, також було уточнено ключові терміни, пов'язані з обліком цих об'єктів. Історичний, логічний та порівняльний методи застосовувались при уточненні та

дослідженні рахунків з обліку необоротних матеріальних активів, аналізу і синтезу, елімінування – для дослідження впливу факторів на необоротні матеріальні активи. У дослідженні застосовувалися прийоми статистичних порівнянь, а також методи узагальнення та графічного зображення даних для проведення аналізу формування і використання необоротних матеріальних активів.

Практичне значення одержаних результатів. У магістерській роботі розкриті особливості відображення в обліку окремих складових необоротних матеріальних активів на досліджуваному підприємстві. Практичний інтерес мають внесені пропозиції щодо перегляду та запровадження ефективної оціночної і амортизаційної політики досліджуваних активів, а також методики проведення аудиту й аналізу ефективності використання необоротних матеріальних активів.

Апробація результатів дослідження. За результатами дослідження було опубліковано тези на тему «Проблемні аспекти обліку нарахування амортизації основних засобів для їх відновлення» у збірнику Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф., 22 травня 2020р. Том 2 (збірник наукових праць студентів). Тернопіль: ТНЕУ, 2020. 142 с., та «Проблемні аспекти оцінки інвестиційної нерухомості» у збірнику «Сучасні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту та оподаткування». Окремі положення дослідження доповідались на студентській науковій конференції під назвою «Сучасні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту та оподаткування».

Робота виконана на 101 сторінці комп'ютерного тексту і складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку літературних джерел 80 найменувань і додатків.

РОЗДІЛ 1

СУТЬ, РОЛЬ ТА ЗАВДАННЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1. Сутність та класифікація необоротних матеріальних активів

Для здійснення своєї діяльності кожне підприємство використовує майно, яке відноситься до складу активів підприємства. Активи поділяються на оборотні та необоротні. Величина, склад і співвідношення оборотних та необоротних активів підприємства впливають на ліквідність, фінансову стійкість та спроможність вчасно погашати борги суб'єктами господарювання.

Поняття «необоротні активи» та «необоротні матеріальні активи» в бухгалтерському обліку та економічній теорії мають дещо різні значення, адже їх розглядають з різних позицій. Для в'яснення сутності поняття необоротних активів слід звернутися до історії економічних досліджень.

У праці «Дослідження про природу і причини багатства народів», Адам Сміт визначив капітал, як частину запасів, від якої очікують отримання доходу[71]. Цей науковець також виявився першим, хто незалежно від галузевого використання поділив капітал на оборотний і необоротний. Основний капітал А. Сміт відніс до тієї частини капіталу, що не вступає в оборот та приносить прибуток в сфері виробництва. Оборотний капітал він розглянув, як частину капіталу, яка приймає участь в обороті та приносить прибуток у сфері обігу. Відповідно він вважав, що, до складу основного капіталу відносяться машини, знаряддя праці, будівлі та земля, а до оборотного капіталу належать грошові кошти, сировина, матеріали тощо. Як висновок, А. Сміт зазначив, що за рахунок збільшення оборотного капіталу, зростає основний[32 с.193].

Представниками класичної школи економіки також був здійснений поділ капіталу. Для прикладу, Дж. С. Мілль також поділяв капітал на оборотний, який одразу після одноразового використання припиняє свою діяльність, та

основний, який включає знаряддя праці довгострокового використання[44, с.52]. Завдяки дослідженням послідовників класичної школи економіки, а особливо Карла Маркса, які вважалися прихильниками трудової теорії вартості, концепцію теорії капіталу і його поділ на основний та оборотний було поглиблено новою класифікацією на постійний і змінний, в якій вказано, що постійний капітал варто вважати засобами виробництва та засобами праці, які не змінюють своєї вартості у процесі виробництва, а змінний капітал становить частиною капіталу, яка у процесі виробництва здатна змінювати свою вартість. Тобто, до основного капіталу К. Маркс відносив капітал, який переносить частину своєї вартості на продукт, а до оборотного, відповідно, той, що переносить всю свою вартість на продукт повністю[32,с.339].

Відомі сучасні іноземні науковці-бухгалтери, зокрема Б. Нідлз та Х. Андерсен, визначають необоротні активи як засоби, які повинні:

- мати термін корисного використання більше одного року;
- використовуватися у діяльності суб'єкта господарювання;
- не підлягати продажу протягом року[52,с.196].

Інший популярний науковець у галузі бухгалтерського обліку Е. Райс піднеоборотними активами розуміє будь-які активи, які підприємство використовує на довгостроковій основі (наприклад, будівлі, машини, транспортні засоби, комп'ютери), на відміну від поточних активів, які купуються для подальшого продажу покупцям[68,с.16].

Отже, узагальнюючи трактування багатьох науковців можна сказати, що на сучасному етапі розвитку необоротним активам притаманні такі ознаки:

- економічна вигода у майбутньому суб'єкта господарювання, яка пов'язана з використанням цього активу;
- можливість достовірно оцінити собівартість такого активу;
- термін корисного використання становить більше одного календарного року чи операційного циклу;

В розділі балансу до необоротних активів відносяться нематеріальні активи, основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, незавершені

капітальні інвестиції, довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі, а також довгострокова дебіторська заборгованість. Поділ таких активів здійснюється за формою функціонування на матеріальні, нематеріальні та фінансові.

Оскільки необоротні матеріальні активи являють собою складову частину необоротних активів, то і базові критерії визнання будуть такими ж. Разом з тим, доречним буде застосування критеріїв наявності матеріальної форми, виробничого та (або) невиробничого призначення, перенесення вартості частинами впродовж строку їх корисного використання (експлуатації).

Питання обліку необоротних матеріальних активів в Україні регламентовано певними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку НП(С)БО, зокрема: НП(С)БО 7 «Основні засоби» [51], НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [50].

Саме поняття необоротні матеріальні активи, ми можемо трактувати, як сукупність введених в експлуатацію матеріальних активів виробничого і невиробничого призначення, яке підприємство утримує з метою їх використання в процесі його діяльності та які переносять свою вартість частинами впродовж строку їх корисного використання, який триває більше одного року або одного операційного циклу, якщо такий становить більше року. Складові частини необоротних матеріальних активів зображено на рисунку 1.1.

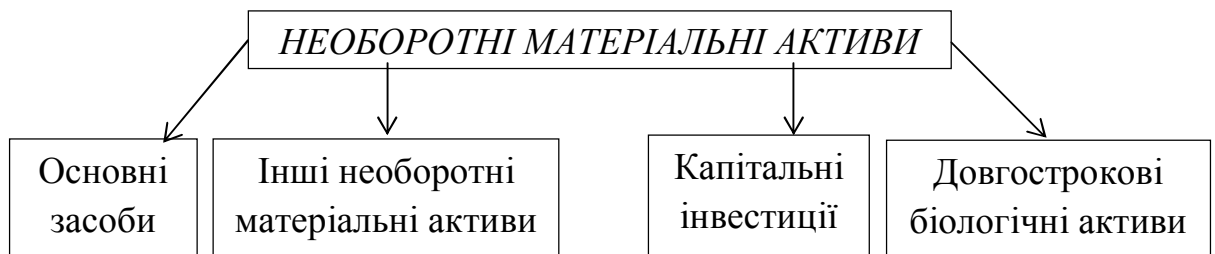


Рисунок 1.1. Складові частини необоротних матеріальних активів

Примітка: розроблено автором.

Найбільша частка у їх складі належить основним засобам. Їх вважають засобами праці, які багаторазово беруть участь у виробничому процесі, та термін їх використання становить більше одного року.

Враховуючи їх різноманітність за своїм складом та призначенням, для належної організації бухгалтерського обліку варто дотримуватись принципу їх класифікації. Підприємство здатне розширювати класифікацію, створюючи групи (підгрупи) основних засобів з поділом на власні, орендовані та такі, що перебувають у експлуатації, запасах, оренді, ремонті, на модернізації, реконструкції, добудові, частковій ліквідації тощо.

На сьогодні у бухгалтерському обліку використовується ряд *принципів* класифікації необоротних матеріальних активів[78].

За характером участі у виробництві поділяють на діючі та недіючі. Недіючі необоротні матеріальні активи в свою чергу поділяються на: запасні (устаткування, що перебуває в резерві й призначене для заміни об'єктів основних засобів, котрі вибули або перебувають у ремонті), та на консервації (зберігання устаткування у зв'язку з припиненням виробничої або іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх використання).

За ознакою належності необоротні матеріальні активи поділяються на: власні – це необоротні матеріальні активи, які є власністю підприємства і мають таке джерело утворення, як внесок до Статутного капіталу, заборгованість перед постачальниками, цільове фінансування; орендовані – це ті НМА, які використовуються на підприємстві, проте не є його власністю.

За виробничим призначенням необоротні матеріальні активи поділяються на виробничі та невиробничі. Виробничі – це ті засоби, які беруть безпосередню участь у процесі виробництва та пов'язані зі створенням конкретного продукту, виконанням робіт і наданням послуг. Вони представлені будівлями, спорудами, машинами, верстатами, устаткуванням тощо.

До невиробничих відносяться основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, що не беруть безпосередньої участі у процесі виробництва і представлені будинками культури, спортивними комплексами, дитячими дошкільними закладами, пральнями, лазнями та ін., які є власністю підприємства, і їх використовують у невиробничій сфері. Хоча невиробничі

активи безпосередньої участі у виробництві не беруть, на них підприємство витрачає певні кошти, оскільки вони мають важливе соціальне значення для розвитку підприємств [24].

У даній класифікації необоротних матеріальних активів доцільно, на нашу думку, відмінити їх поділ на виробничі та невиробничі, оскільки в системі національних рахунків такий поділ не застосовано. Відсутній також поділ сфер господарської діяльності на виробничу і невиробничу. На нашу думку, важливим є розмежування об'єктів відповідно з міжнародними вимогами на активи, які використовуються у виробничій чи соціальній сфері.

Основними завданнями бухгалтерського обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів є:

- правильне документальне оформлення та своєчасне відображення в облікових регістрах надходження основних засобів та ІНМА, їх внутрішнього переміщення і вибуття;
- достовірне визначення фінансових результатів від реалізації та іншого вибуття основних засобів та ІНМА;
- точне визначення витрат, пов'язаних з утриманням основних засобів у робочому стані (витрати на технічний огляд та на проведення всіх видів ремонту), правильне обчислення та відображення в обліку суми амортизації таких активів;
- контроль за збереженням основних засобів, ефективністю їх використання.

Відображенню в бухгалтерському обліку об'єкта інших необоротних матеріальних активів передують його визнання. Відповідно до НП(С)БО 7 [51], інші необоротні матеріальні активи мають відповідати критеріям, характерним для всіх активів підприємства. Зокрема, інші необоротні матеріальні активи мають акумулювати в собі майбутню економічну вигоду; об'єкт інших необоротних матеріальних активів має бути достовірно оцінений.

У Міжнародних стандартах фінансової звітності визначено такі шляхи надходження майбутніх економічних вигод у результаті використання необоротних матеріальних активів:

- 1) якщо останні беруть участь у виробництві продукції або наданні послуг з метою реалізації;
- 2) ними можна погашати власні зобов'язання;
- 3) їх можна обміняти на інші активи, в тому числі на грошові кошти;
- 4) вони можуть бути розподілені між власниками підприємства[33].

В теперішній час використання необоротних матеріальних активів підприємством, та технічний стан цих активів показує відповідні його потенційні можливості. Отже виникає необхідність в аналізі забезпеченості виробництва необоротними матеріальними активами, насамперед основними засобами, їх технічного стану і використання, а також аналізі їх впливу на збільшення обсягу виготовленої продукції, зниження собівартості продукції і, як наслідок, збільшення прибутку від реалізації продукції.

Виділяють такі основні завдання аналізу необоротних матеріальних активів:

- оцінка забезпеченості підприємства та його структурних підрозділів необоротними матеріальними активами – відповідність величини, складу і їх технічного рівня до них;
- технічний стан таких активів;
- оцінка ступеня використання виробничих потужностей, площ та устаткування;
- ступінь використання необоротних матеріальних активів і факторів, що впливають на його рівень [15].

Відповідно за поданих вище завдань, аналіз необоротних матеріальних активів буде проводитись при дослідженні і оцінці:

- структури необоротних матеріальних активів;
- використання необоротних матеріальних активів, основних засобів, виробничих потужностей, площ і обладнання;
- наявності необоротних матеріальних активів та основних засобів, їх стану та інтенсивності оновлення;
- рентабельності необоротних матеріальних активів.

Облік необоротних матеріальних активів є важливою ланкою в сфері бухгалтерського обліку та звітності. Його вдосконалення є важливим етапом впровадження позитивних змін у діяльності підприємств та економічного життя країни в цілому.

1.2. Необоротні матеріальні активи – складова капіталу підприємства

В процесі здійснення господарської діяльності направленої на виробництво продукції, виконання робіт чи надання послуг, а також з метою управління, підприємства використовують необоротні активи, які складають значну частину їх капіталу.

Капітал є фундаментальним елементом сучасної економіки, та впливає на темпи її росту і стабільність розвитку. Відповідно до цього, питання пов'язані з дослідженням економічної природи капіталу, його видів, структури, як основного елемента ефективного функціонування будь якої господарської системи є доволі актуальним.

Капітал є однією з основних, але досить складних категорій в економіці, сутність якої впродовж багатьох століть досліджують науковці-економісти. В бухгалтерському обліку, така категорія, як капітал, набула особливого змісту та значення, що пов'язано з підвищеними вимогами багатьох зацікавлених користувачів до інформації, яка формується в системі бухгалтерського обліку. Він дає змогу вимірювати розмір майна будь-яких суб'єктів господарювання.

До двох основних характеристик сутності капіталу, на нашу думку, можна віднести такі:

- 1) Капітал, однозначно, - це вартість, адже він виконує свої відповідні функції, основною з яких є відтворення;
- 2) Капіталом є вартість, що здатна забезпечити її приріст, адже без цієї характеристики будь-яка вартість перетворюється в товар, засіб платежу або оборотний засіб.

Бухгалтерський підхід до визначення поняття капіталу, на відміну від економічного, використовується на рівні підприємства та реалізується на всіх його рівнях управління. Величина капіталу, яка зазначена у фінансовій звітності, дає розуміння про обсяги діяльності підприємства, рівень його розвитку, а в порівнянні з іншими економічними показниками – про фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Аналізуючи наукові роботи вітчизняних та зарубіжних учених, можемо сформулювати твердження, що оцінені за справедливою вартістю на дату звітності активи підприємства, які використовуються для його розширеного відтворення з метою отримання доходу в бухгалтерському розумінні – це капітал підприємства[41].

Однією з форм зміни капіталу є його кругообіг, рух, у процесі якого він проходить три стадії і набуває грошової, виробничої та товарної форми. Рух капіталу бере початок у сфері обігу в його грошовій формі для придбання елементів виробничого капіталу. При наявності ж засобів виробництва і робочої сили розпочинається виробничий процес товарів і створення доданої вартості. Для отримання вартості і доданої вартості у грошовій формі продукт капіталу необхідно продати, а отже доставити товар на ринок продажу та знайти зацікавленого покупця, що супроводжується набуттям капіталу товарної форми та отриманням доданої вартості в грошовій формі [10].

Характеристика обороту капіталу зумовлена тим, що він рухається з різною швидкістю. Чим швидший оборот капіталу, тим швидше задовольняються потреби людей. Головною категорією обороту капіталу є час обороту впродовж якого він здійснює повний кругообіг.

Залежно від швидкості обороту капітал поділяють на основний і оборотний. Основний капітал утворює ті елементи продуктивного капіталу, які переносяться на створюваний продукт по частинах, по мірі зносу. До основного капіталу прийнято відносити капітал, який вкладено у будівлі, споруди, обладнання, машини. Авансується такий капітал у міру повної вартості таких засобів виробництва, а повертається зношена його частина після реалізації

товарів, вироблених за його участю. У процесі його обороту відбувається поступове знецінення зазначених засобів виробництва, з іншого боку, поступово нагромаджується перенесена ним вартість.

Оскільки ознакою поділу капіталу на основний і оборотний є швидкість його обігу в процесі використання, то доцільним є класифікація такого капіталу необоротний і оборотний. Між основним (необоротним) капіталом і необоротними матеріальними активами існує тісний зв'язок, а саме перший є складовою таких активів.

Підсумовуючи вищенаведене дослідження можна сформулювати таке визначення капіталу: капітал – це активи підприємства, які використовуються для його розширеного відтворення з метою отримання доходу, оцінені за реальною (справедливою) вартістю на дату звітності.

Кафка С.М. розробила схематично представлені складові капіталу підприємства (рис.1.2.), побудовані для цілей бухгалтерського обліку у схемі, де в її основі лежить бухгалтерський баланс.

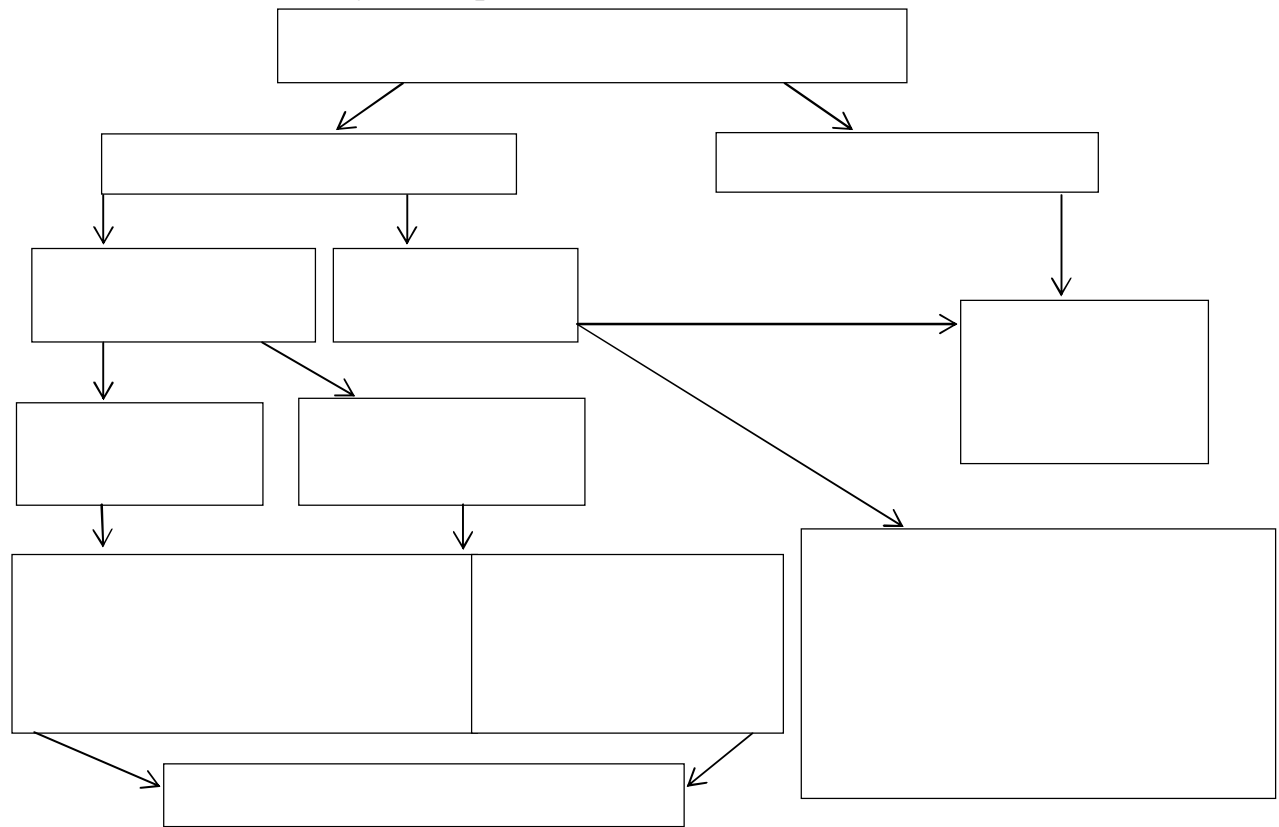


Рисунок 1.2. Складові капіталу (бухгалтерський підхід).

Примітка: виконано автором на матеріалах [35, с.18]

Такий підхід дає можливість чітко побачити різницю між основним і не основним капіталом, а також оборотними та необоротними активами підприємства.

Здатність приносити дохід є однією з найважливіших характеристик капіталу загалом, а розмір доходу від основного капіталу формує джерело покриття витрат на його залучення та використання в господарській діяльності підприємства. Цей процес відбувається лише в умовах ефективного використання основного капіталу.

В МСБО 16 «Основні засоби» під необоротними активами визначають ресурси, які контролюються суб'єктом господарювання, оцінка яких може бути достовірно визначена, та які виникли в результаті минулих операцій суб'єкта, що використовує їх протягом періоду, більшого ніж 1 календарний рік, і в майбутньому від їх використання очікується отримання економічної вигоди[46]. Важливо, що при цьому такі об'єкти не є грошовими засобами чи їх еквівалентами. Загально прийнятою ознакою необоротних активів є тривалий цикл їх корисного використання, який становить не менше 12 місяців, що обумовлює тривалість процесу амортизації та низьку швидкість їх обороту.

В економічній літературі з бухгалтерського обліку поряд з поняттям основного капіталу використовується термін основні засоби. А.Д. Шеремет визначає основні засоби, як головну складову частину основного капіталу і трактує їх, як засоби, вкладені в сукупність матеріально – речових цінностей, що відносяться до засобів праці. На основні засоби нараховується амортизація, яка є відшкодуванням в грошовій формі в складі витрат підприємства раніше вкладених інвестицій на придбання основних засобів[79].

Питання використання амортизаційних відрахувань на розширене відтворення – одне із найбільш складних та дискусійних. Деякі вчені вважають, що амортизація не може служити джерелом накопичення для розширеного відтворення необоротних активів. Водночас більшість економістів наголошують, що амортизація у сучасних умовах, пов'язаних із переоцінкою вартості основного капіталу, та швидкими темпами інноваційного розвитку, є

джерелом накопичення коштів для відтворення основного капіталу на принципово-новому рівні[7].

Отже, необоротні матеріальні активи, приймають безпосередню участь у господарській діяльності підприємства, і становлять невід'ємну частину капіталу підприємства та процесу його формування.

1.3. Проблеми обліку та аудиту необоротних матеріальних активів

Деякі негативні аспекти в економічному розвитку економіки України, такі як: нестабільність, кризи, тіньова економіка, високий рівень корупції, велика кількість фінансових порушень - вимагають точного та реального відображення результату діяльності, а саме формування правдивої інформації у фінансовій звітності підприємства.

Так як необоротні матеріальні активи - це матеріально-технічна база та основа економічної діяльності підприємства будь-якої форми власності, саме їх облік та контроль потребує особливої уваги. При цьому ефективне управління об'єктами покращує загальні показники роботи компанії, забезпечує зростання обсягів виробництва та зниження її собівартості, сприяє підвищенню її конкурентно спроможності, розширення асортименту та виходу на нові ринки. Тобто, організована відповідно нормам законодавства та потребам підприємницької діяльності система обліку та внутрішнього аудиту сприяє ефективному та раціональному їх використанню.

Ознайомлення з результатами дисертаційних робіт, науковими та практичними статтями виявило, що дослідження авторів не дали відповідей на ряд питань, які виникають на практиці. На сьогоднішній день, організаційно-методологічні та практичні проблеми бухгалтерського обліку основних засобів як основної складової необоротних матеріальних активів відповідно до вимог Податкового кодексу України залишаються актуальними, зокрема потребують удосконалення діючі форми їх використання в процесі управління, вимагають

практичного втілення питання нарахування амортизації таких активів, питання оптимізації господарського механізму їх оренди, тощо.

Виявлено такі проблемні питання, які гальмують процес управління виробництвом, та знижують ефективність використання таких активів:

- єдність бухгалтерської та економічної термінології;
- недостатність дослідження питання обліку операцій з необоротними матеріальними активами у зарубіжних країнах, досвід яких можна використати для покращення системи бухгалтерського обліку в Україні;
- необхідність вдосконалення методики оцінки та переоцінки необоротних матеріальних активів та її відображення в обліку за реальною вартістю;
- принципи оцінки необоротних матеріальних активів;
- підвищення аналітичності та інформативності первинних документів з обліку необоротних матеріальних активів;
- модернізація методів амортизації необоротних матеріальних активів;
- проблеми обліку відтворення необоротних матеріальних активів;
- удосконалення обліку витрат на ремонт та інше поліпшення необоротних матеріальних активів.

Таким чином, найбільш проблемним питанням в обліку необоротних матеріальних активів є порушення при веденні обліку, їх досліджують 17 % науковців. Важливим також є питання відмінності бухгалтерського обліку та вимог чинного законодавства. Актуальним залишається питання амортизації. Розглядають автори в своїх статтях також проблему класифікації необоротних активів та проблеми правильності їх документального оформлення.

На сьогодні існують певні неточності у визначенні економічного змісту поняття амортизації, розходження у визначеннях поняття необоротних матеріальних активів, внесення змін до бухгалтерських та податкових нормативних документів, розробка рекомендацій, що дозволить спрощення ведення обліку.

Визначення економічного змісту поняття дає можливість обґрунтувати порядок нарахування амортизації на різні види необоротних

матеріальних активів та полегшить ведення податкового обліку, зближення бухгалтерського та податкового обліку з метою зменшення ускладнень при веденні поточного обліку й складанні фінансової звітності.

Основними причинами виникнення недоліків є розбіжність бухгалтерського обліку та неврегульованість норм податкового законодавства, їх постійні зміни, та стрімка адаптація національних положень бухгалтерського обліку до МСФЗ, нормативно – правове регулювання, що потребують вдосконалення та подальшого дослідження зумовлюють актуальність даної теми. Пропозиціями вчених щодо удосконалення обліку необоротних матеріальних активів та вирішення проблем, що наведені вище є: подальше вдосконалення нормативно-законодавчої бази обліку таких активів, розробка рекомендацій, що дозволить спрощенню ведення обліку, внесення обґрунтованих змін до бухгалтерських і податкових нормативних документів [76].

Отже, основними питаннями, що піднімаються в літературі, як науковій, так і в практичній є відмінність, проблематичність та неузгодженість бухгалтерського обліку та податкового законодавства. Незважаючи на велику кількість проведених досліджень, на сучасному етапі є низка теоретичних та практичних проблем з обліку операцій з необоротними матеріальними активами, що пов'язано зі змінами законодавства України відповідно до міжнародних стандартів.

Проведення аудиторської перевірки дозволяє дослідити наявні саме на підприємстві проблеми з обліку та ефективності використання необоротних матеріальних активів. Основна мета проведення такої перевірки - це встановлення достовірності первинних даних, повноти та своєчасності відображення їх руху в облікових документах та регістрах, достовірності ведення обліку відповідно чинному законодавству, фактичної наявності основних засобів на підприємстві та підстав для їх вибуття. Завдання аудиту — збирання та обробка достовірної інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства і формування на її основі аудиторських висновків.

Сформований перелік основних завдань наведено у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1.

Завдання аудиту основних засобів [4]

<i>Завдання аудиту основних засобів:</i>				
Оцінка ефективності використання основних засобів	Аудит результатів переоцінки та індексації, а також віднесення їх сум на бухгалтерські рахунки	Аудиторська перевірка дотримання податкового законодавства	Перевірка правильності розрахунку амортизації та незалежне відображення її суми	Перевірка своєчасності і законності відображення у первинних, зведених документах, регістрах бухгалтерського обліку

Наведений в таблиці 1.1 перелік завдань аудиту доцільно доповнити наступними:

- вивчення правильності формування вартості об'єктів незалежно від джерел їх надходження;
- визначення умов віднесення об'єктів до власних та орендованих;
- перевірка достовірності проведення амортизаційних нарахувань та порядку включення їх до собівартості продукції.

Процес аудиту необхідно починати з перевірки збереження та наявності об'єктів шляхом проведення інвентаризації, при проведенні якої встановлюється наявність та технічний стан об'єктів основних засобів. Незважаючи на джерело надходження необоротних матеріальних активів, всі вони підлягають обліку у вигляді інвентарного номеру, який проставляється на всіх первинних документах, які є підставою для відображення їх наявності або руху[63]. Це створює певну незручність під час проведення процедури внутрішнього аудиту та інвентаризації, які і досі проводяться на папері та перераховуються вручну.

Подальший етап аудиту - перевірка правильності відображення в обліку руху об'єктів на основі первинного документу – акту приймання-передачі. При вибутті, аудитор повинен ознайомитися з актом приймання-передачі основних

засобів, а при ліквідації у зв'язку із зносом або пошкодженням - з актом на ліквідацію. Також він перевіряє і достовірність складання документів: підпис керівника підприємства, відмітка служби обліку про фіксацію вибуття інвентарного об'єкту, а також умови і підстави для списання.

Наступним етапом є перевірка відображення в обліку порядку надходження або ж реалізації основних засобів. Відповідність первинних документів синтетичним регістрам обліку вивчається та аналізується вже на кінцевому етапі.

Впровадження та проведення аудиту необоротних матеріальних активів на сучасному етапі містить ряд проблемних питань:

- 1) немає чітко визначених загальних принципів, процедур та методів;
- 2) інформаційне та програмне забезпечення знаходиться на низькому рівні;
- 3) немає чіткого переліку функцій, прав та обов'язків аудиторів;
- 4) форми поточних та вихідних документів не визначено;
- 5) малий відсоток фахівців з належним рівнем професійної підготовки;
- 6) протиріччя та неузгодженості у нормативно-законодавчих актах.

Отже, методика проведення аудиту вимагає вдосконалення та запозичення міжнародного досвіду. Окрім потреби в реформуванні законодавства, порядку ведення обліку необоротних матеріальних активів, умов їх отримання та ліквідації, для підвищення ефективності аудиту необхідно затвердити типовий перелік робочих і вихідних документів.

Фактично серйозну проблему при обробці результатів перевірки становить також і документація аудитора, складена ним на власний розсуд, яка в майбутньому може бути неоднозначно зрозумілою для інших спеціалістів. Отже, така інформація повинна бути типовою, інформативною та достовірною. Запропоновані у таблиці 1.2. форми робочих документів доповнюють план та програму аудиту, підтверджуючи ефективність перевірки, висновків і наданих рекомендацій. Відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», мета проведення аудиторського дослідження - висловлення фахівцем незалежної

професійної думки щодо правильності складання, ведення, відображення у звітності інформації щодо необоротних матеріальних активів[25].

Таблиця 1.2.

Форми робочих документів аудитора[9]

<i>Робочий документ</i>	<i>Мета</i>	<i>Аудиторські докази</i>	<i>Критерії якості</i>
Перевірка правильності визначення первинної вартості при їх надходженні	Отримати впевненість у правильності визначення первісної вартості	НП(С)БО 7 "Основні засоби", Наказ про облікову політику, первинні документи обліку	Оцінка, точність
Перевірка методу нарахування амортизації	Визначити правильність амортизаційних нарахувань відповідно обраного методу	Наказ про облікову політику, НП(С)БО 7, довідка розрахунків	Оцінка, точність
Перевірка відображення нарахованої амортизації на рахунках обліку	Визначення правильності відображення амортизації на рахунках	Довідки розрахунків, рахунки обліку, реєстри обліку	Повнота, точність
Перевірка тотожності даних Журналу і Головної книги, Відомості і Головної книги	Отримати впевненість у тотожності даних синтетичного обліку об'єктів	Головна книга, Журнал, Відомість	Повнота, точність
Перевірка достовірності інформації Балансу про засоби виробництва обліковій інформації	Отримати достатню впевненість у достовірності, неупередженості відображення необоротних активів у Балансі	Інформація рахунку 10 "Основні засоби", субрахунку 131 "Знос основних засобів", Баланс	Повнота оцінка достовірності

Відповідно до міжнародної практики, аудитор повинен з'ясувати питання, пов'язані із: зміною методології амортизаційних нарахувань; амортизаційні нарахування на час реконструкції або модернізації об'єкта; наявністю зношених основних засобів; наявністю засобів виробництва, щодо яких існують судові позови, які передані під заставу та інше. Отож, систему обліку та внутрішнього аудиту потрібно будувати із урахуванням таких чинників, як:

- 1) довготривалого періоду використання інвентарних об'єктів, протягом якого їх необхідно обліковувати;
- 2) складної системи відображення отримання, руху та вибуття необоротних матеріальних активів в облікових реєстрах;

3) необхідність відображення витрат, пов'язаних з проведенням ремонтів, модернізації об'єктів, що призводить до зміни їх первісної вартості та нарахування амортизації;

4) вартість необоротних матеріальних активів потребує ефективної організації процесів їх приймання, руху, списання, ліквідації та наявності, що забезпечує їх збереження у робочому стані.

Отже, керівництво повинно піклуватися про необоротні матеріальні активи та власність діяльності підприємства, унеможлилювати крадіжки та руйнування об'єктів для покращення своїх економічних показників і фінансових результатів. В порядку проведення аудиторських процедур фахівці часто стикаються з порушеннями ведення обліку (рисунок 1.3.).

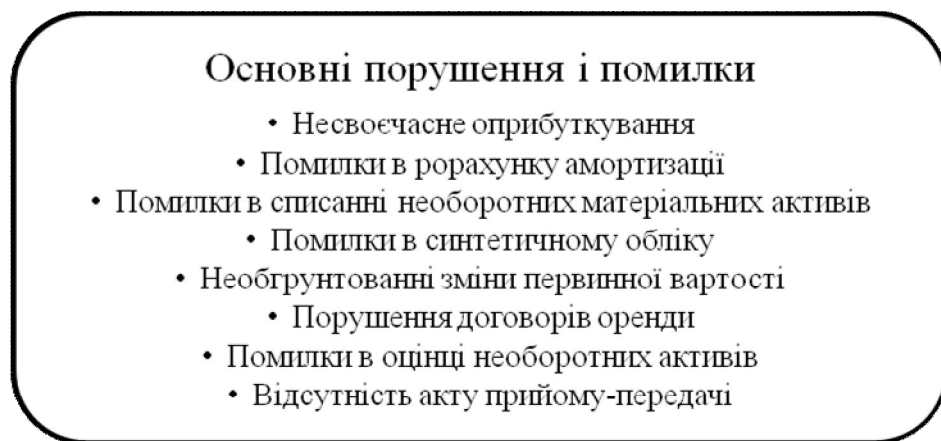


Рисунок 1.3. Порушення та помилки в обліку необоротних матеріальних активів. *Примітка: виконано автором на основі [6].*

Виявлені помилки впливають на достовірність фінансової звітності підприємства, тому що призводять до викривлення сум амортизації та похибок при формуванні собівартості продукції. Взагалі, більшість проблем виникають передусім через недосконалості системи обліку на підприємстві та законодавства взагалі. Таким чином, можна зробити висновок, що організація обліку на підприємстві – це комплексний процес реєстрації, зберігання та передачі інформації про необоротні матеріальні активи, а також контролю за їх відображенням та наявності для забезпечення ефективної підприємницької діяльності. Наразі на вітчизняних підприємствах варто посилити контроль за

збереженням та використанням об'єктів, за оформленням операцій з ними, за умовами їх списання та ліквідації. Важливо зазначити, що перевірку проведення амортизаційних нарахувань потрібно проводити поетапно: перевірка наявності об'єктів; контроль нарахування амортизації згідно чинного законодавства; аудит нарахування амортизації; перевірка правильності відображення їх у обліку.

На основі викладеного можна запропонувати наступні напрями удосконалення системи обліку та аудиту необоротних матеріальних активів на підприємстві:

- врахування терміну використання таких активів та складної системи їх обліку;
- удосконалення та спрощення робочої документації аудиторів та затвердження типових форм;
- розробка заходів для збереження таких активів.

Тобто, організація обліку на підприємстві має бути раціональною, за якої найбільш успішно будуть виконуватися поставлені завдання при найменших затратах часу і засобів праці.

Таким чином, з дослідження можна зробити висновок про залежність між ефективністю діяльності підприємства та організацією контролю за необоротними матеріальними активами, тому визначальним фактором системи обліку є перевірка правильності оцінки та визначення первісної вартості. Важливим моментом при проведенні перевірки є своєчасність і правильність нарахування амортизації.

Висновки до розділу 1

Отже, дослідивши теоретичні основи обліку необоротних матеріальних активів підприємства та їх елементів можна зробити наступні висновки:

1. Дослідження економічної сутності терміну необоротні матеріальні активи свідчить, що однозначного тлумачення їх змісту у літературних та нормативно-

правових джерелах немає. Виходячи із цього, необхідним є узгодження нормативних актів України та введення єдиного загальноприйнятого терміну необоротні матеріальні активи, яке б достатньою мірою розкривало його зміст. На нашу думку, необоротні матеріальні активи – це активи, які мають матеріальну форму, очікуваний термін корисного використання яких становить більше одного року. До таких активів слід відносити основні засоби, інвестиційну нерухомість, інші необоротні матеріальні активи, капітальні інвестиції (крім інвестицій у нематеріальні активи), довгострокові біологічні активи.

2. Капітал є економічною категорією, яка часто використовується в бухгалтерському обліку, він є головною економічною основою створення та розвитку підприємства, що в процесі кругообігу забезпечує інтереси власника, працівників, суспільства й держави. Для цілей обліку капітал підприємства характеризує загальну вартість засобів у грошовій, матеріальній та нематеріальній формах, вкладених у формування активів підприємства. До основного капіталу слід відносити основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, адже саме ця частина продуктивного капіталу, яка складається з вартості засобів праці, обертається протягом кількох періодів виробництва й поступово переносить свою вартість на вироблений продукт. Між основним капіталом і необоротними матеріальними активами існує тісний зв'язок. Перший є складовою таких активів.

3. Проведення аудиту необоротних матеріальних активів має на меті підтвердження достовірності даних про вартість об'єктів, їх наявності, умов ліквідації та порядку нарахування амортизації. Незважаючи на ряд проблем, які виникають в процесі проведення аудиторського дослідження, воно сприяє усуненню помилок при веденні обліку, зловживань та корупційних схем, порушень податкових та інших нормативно-правових актів. Для вдосконалення процедури аудиту варто затвердити типові робочих документи на проведення аудиту необоротних матеріальних активів та покращити матеріальне оснащення фахівців, які обробляють значні обсяги інформації здебільшого на папері.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1. Оцінка необоротних матеріальних активів підприємства

Основною метою діяльності ТОВ «Компанія ЛАН» є отримання прибутку за рахунок задоволення потреб суспільства, що досягається у результаті реалізації товарів та наданні послуг. Товариство володіє різними ресурсами, за участю яких воно і здійснює свою діяльність. Частину таких ресурсів становлять його необоротні матеріальні активи, які частково виступають однією з найважливіших складових економічного потенціалу даного суб'єкта. Необоротні матеріальні активи будь-якого підприємства є матеріально-технічною основою, базисом ефективної та успішної діяльності, що забезпечують підвищення технічної оснащеності та продуктивності праці виробничого персоналу, визначають потужність та конкурентоспроможність підприємства у ринковому середовищі.

Оцінка, як економічна категорія є складним, багатогранним поняттям та виступає об'єктом досліджень учених протягом багатьох років. Проблема оцінки в бухгалтерському обліку займалося багато вітчизняних вчених – М.І. Бондар, А.П. Грінко, В.М. Диба, П. Є. Житний, О.А. Афанасьєва, Л.Г. Ловінська, Н.М. Малюга, Л.В. Городянська, В. І. Пазинич та інші.

Професор З. В. Гуцайлюк зазначає: «Формування ринкових відносин в економіці України поставило якісно нові умови перед оцінкою, функції якої значно розширилися. Насамперед, вона не сприймається як технічний прийом вартісного вимірника активів і зобов'язань, а стала методологічною основою визначення реальної їх вартості» [21,с.14].Звідси бачимо, що автор звертає увагу на важливість оцінки в бухгалтерському обліку.

Супрунова І.В. в своїй дисертації зазначає: «Оцінка в бухгалтерському обліку є одним з найбільш сепечливих питань, яке цікавить як теоретиків, так і практиків облікової справи. В результаті дискусій про пріоритетність певних

методів оцінки в бухгалтерському обліку, які велися протягом багатьох століть і тривають до нині, теорія і практика запропонувала різні концептуальні підходи до методів оцінки, як бази для застосування різноманітних способів оцінки в бухгалтерському обліку. Вибір способів оцінки безпосередньо впливає на показники ефективності господарської діяльності суб'єктів господарювання. Від оцінки об'єктів бухгалтерського обліку залежить формування повної, правдивої і достовірної інформації про діяльність підприємства та його фінансовий стан» [73,с.38-39]. Автор зауважує на дискусійному характері даного питання як в теорії, так і на практиці бухгалтерського обліку та підкреслює значення оцінки в процесі формування звітності про фінансовий стан підприємства.

Роль оцінки, як одного із елементів методу бухгалтерського обліку, визначається створенням передумов для виникнення і можливості використання такого наукового напрямку, як економічний аналіз. Лише завдяки вартісному вимірюванню в системі обліку з'являється можливість приведення результатів діяльності соціально відповідальних підприємств із фактів господарського життя в розрахункові фінансові показники, розробка їх планових і нормативних значень та можливість аналізу діяльності підприємства в цілому [28].

Неправильна оцінка необоротних матеріальних активів може не тільки викривити загальну картину їх відображення, але й сприяти таким ситуаціям, як хибному обчисленні амортизації; викривлення сум нарахованого податку на прибуток; помилковому відображенні в бухгалтерському балансі співвідношенні основних засобів і оборотних активів.

У сучасних умовах господарювання питання дослідження оцінки в бухгалтерському обліку не втрачає своєї актуальності, на чому наголошує проф. Л.М. Кіндрацька: «В процесі реформування розвиток бухгалтерського обліку відбувається за оновленою ідеологією, спрямованою на забезпечення реальної оцінки всіх показників активу і пасиву балансу. Великою мірою цьому

сприяє оновлена концепція оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку»[36, с.32].

Національні стандарти бухгалтерського обліку передбачають кілька видів оцінок. Перш за все, це первісна вартість необоротних матеріальних активів. Склад первісної вартості необоротних матеріальних активів, відображено на рисунку 2.1.

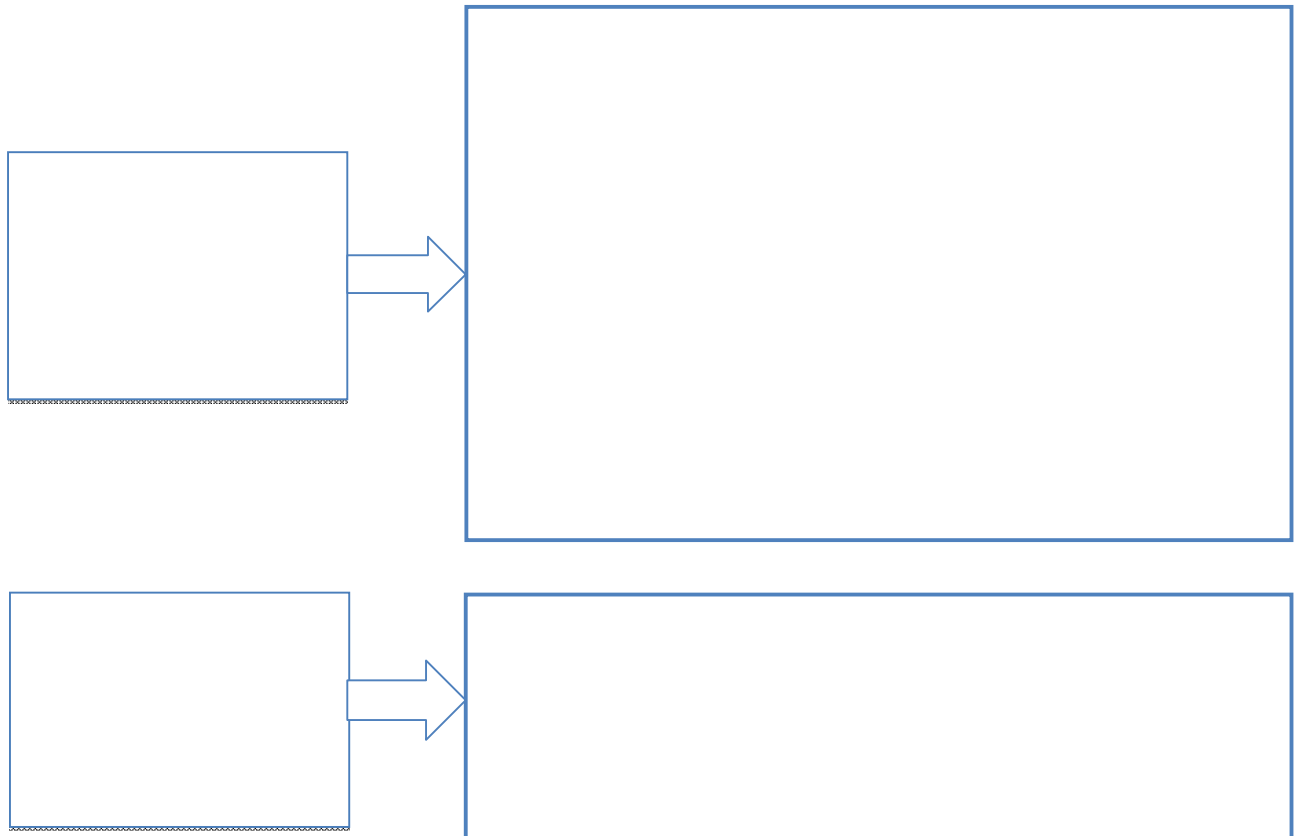


Рисунок 2.1. Склад первісної вартості необоротних матеріальних активів.

Примітка: виконано автором на матеріалах [12, с.54.]

Відповідно до Наказу про облік політику підприємства, на ТОВ «Компанія ЛАН» первісна вартість об'єктів основних засобів збільшується на суму витрат, що збільшують очікувані економічні вигоди від їх використання. Витрати, що підтримують об'єкт основного засобу у робочому стані, відносяться до витрат періоду, в якому такі витрати понесені.

Формування первісної вартості необоротних матеріальних активів визначається напрямками надходження цих активів на підприємство (таблиця 2.1.).

Таблиця 2.1.

Формування первісної вартості активів залежно від джерел надходження[51]

Джерело надходження	Формування первісної вартості
Виготовлення власними силами	Собівартість їх виготовлення
Внесення до статутного капіталу	Погоджена засновниками підприємства справедлива вартість активів з урахуванням витрат на їх доставку та введення в експлуатацію та інших витрат за п. 8 НП(С)БО 7.
Одержані безплатно	Справедлива вартість активів (з урахуванням витрат на їх доставку та введення в експлуатацію та інших витрат за п. 8 НП(С)БО 7.)
Придбані в результаті обміну на не схожі активи	Справедлива вартість переданих активів, збільшена(зменшена) на суму грошових коштів, що були передані у процесі обміну.
Придбані в результаті обміну на схожі активи	Балансова вартість переданих активів, якщо ж вона перевищує їх справедливую вартість, то первісною вартістю отриманих активів є їх справедлива вартість. Різниця між справедливою і балансовою вартістю переданих активів включається до складу витрат.
Придбання за кошти	Собівартість активів, яка складається з фактичних витрат на їх придбання

Якщо придбання об'єктів необоротних матеріальних активів є результатом бартерних операцій, їх первісна вартість залежатиме від того, чи був обмін подібними чи неподібними активами. Подібними вважаються активи, які відповідають таким двом критеріям: мають подібну справедливую вартість та виконують подібну функцію у однакових видах діяльності. Об'єкт необоротних матеріальних активів, отриманий в обмін на неподібний актив, оцінюють за справедливою вартістю переданого активу, яка коригується на суму грошових засобів та їх еквівалентів, які надійшли або були сплачені під час обміну. Різниця між справедливою і балансовою вартістю переданого активу формує фінансовий результат від такого факту господарської діяльності і відображається у Звіті про фінансові результати [27]. При обміні на подібний актив собівартістю останнього є його балансова вартість.

В процесі використання необоротних матеріальних активів підприємство може нести певні витрати. Витрати на ремонт і обслуговування необоротних матеріальних активів, як правило, сприяють відновленню або підтриманню очікуваних від них майбутніх економічних вигод. У зв'язку з цим їх включають до складу витрат у момент виникнення. Якщо витрати дозволяють покращити стан матеріальних необоротних активів, і це супроводжується ростом очікуваних майбутніх економічних вигод, то такі витрати збільшують первісну вартість таких активів.

Згідно з НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість необоротних матеріальних активів є їх ринкової вартістю, яка може бути встановлена у процесі обміну між проінформованими, зацікавленими та незалежними сторонами [48]. Ринкова вартість визначається професійними оцінювачами згідно з національними 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. Переоціненою є вартість необоротних матеріальних активів після здійснення процедур переоцінки.

Переоцінка необоротних матеріальних активів передбачає визначення коефіцієнта зміни їх вартості. Така зміна відбувається у результаті впливу фізичних факторів, а також зміни кон'юнктури ринку і посилення конкуренції. Нерівномірна динаміка ринкових цін на окремі об'єкти спотворює їх реальну вартість. Це веде до недостовірного розрахунку амортизаційних відрахувань, собівартості товарів або послуг, показників рентабельності, визначення бази оподаткування. Ситуація посилюється у періоди, коли спостерігаються високі темпи інфляції. Отримане у процесі переоцінки збільшення балансової вартості активів дозволяє підприємству зменшити податкове навантаження на прибуток за рахунок росту амортизаційних відрахувань [29].

Важливим є закріплення у НП(С)БО 7 права за підприємством щодо самостійного вирішення питання про необхідність процедури переоцінки основних засобів. Це логічно, оскільки усі витрати, пов'язані з переоцінкою, несе підприємство, і тому воно має право самостійно вибирати найбільш економічно ефективне рішення. Крім того у НП(С)БО 7, вказано, що суму дооцінки (уцінки) потрібно визначити по кожному переоціненому об'єкту основних засобів. Це зумовлює окремий облік суми дооцінки, віднесеної до складу додаткового капіталу, і суми уцінки, віднесеної на витрати [51]. Зрозуміло, що в цьому випадку необхідно залучати фахівця-оцінювача з метою встановлення суттєвості відхилень. Це вимагає від підприємства додаткових витрати для визначення справедливої вартості об'єкту. Часто у зв'язку з трудомісткістю переоцінок витрати на її здійснення перевищують користь від неї, і вона стає не вигідною з фінансової точки зору.

У табл. 2.2. наведено кілька основних проблемних запитань в частині обліку переоцінки необоротних матеріальних активів на прикладі основних засобів та запропоновані шляхи їх вирішення.

Таблиця 2.2.

Проблемні питання обліку переоцінки основних засобів

<i>Норматив на база</i>	<i>Проблемне питання</i>	<i>Причина</i>	<i>Шляхи вирішення</i>
<i>НП(С)БО 7, п. 16</i>	Проведення переоцінки всієї групи основних засобів, якщо переоцінювався хоча б один з об'єктів, який входить до такої групи	Завищення вартості однорідної групи основних засобів у разі переоцінки основних засобів невеликої вартості по відношенню до даної групи	Проведення переоцінки групи лише у тому разі, якщо вартість об'єкта переоцінки є суттєвою по відношенню до вартості відповідної групи основних засобів
<i>НП(С)БО 7, п. 19-21</i>	Відображення переоцінки у складі доходів та витрат звітного періоду	Операції переоцінки не змінюють результатів господарської діяльності підприємства.	Відображення дооцінки та уцінки основних засобів на рахунках додаткового капіталу

На нашу думку, суперечливим є твердження пункту 16 НП(С)БО 7 відповідно до якого, при проведенні переоцінки основних засобів важливо переоцінювати всю групу однорідних об'єктів основних засобів, оскільки

вартість одного об'єкта може виявитися несуттєвою відповідно до групи основних засобів. Тому для ТОВ «Компанія ЛАН» пропонується проводити уцінку чи дооцінку групи основних засобів, до якої входить об'єкт переоцінки, лише у разі зміни вартості об'єкта основних засобів, яка є значущою у вартості відповідної групи. Окрім того, вважаємо недоцільним результати операцій переоцінки основних засобів відображати як доходи чи витрати звітного періоду, адже економічна сутність проведеної операції полягає не у зміні результатів господарської діяльності підприємства, а визначає реальну вартість об'єкта. Тому операції з дооцінки та уцінки основних засобів варто відображати як зміни сальдо рахунків додаткового капіталу: дооцінку треба відображати як його збільшення, а уцінку – як його зменшення (таблиця 2.3.).

Таблиця 2.3.

Бухгалтерські проведення переоцінки основних засобів

№	Господарська операція	Дт	Кт
Дооцінка			
1.	Збільшено первісну вартість ОЗ на суму дооцінки первісної вартості	105	411
2.	Дооцінено знос	411	131
Уцінка			
1.	Зменшено первісну вартість ОЗ на суму уцінки балансової вартості	975	105
2.	Уцінка зносу	131	105

Вартість основних засобів, яка амортизується згідно НП(С)БО 7, розраховується шляхом зменшення первісної або переоціненої вартості необоротних матеріальних активів на суму їх ліквідаційної вартості [51]. А остання відображає обсяг грошових коштів чи вартість інших активів, які підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання за вирахуванням витрат, пов'язаних 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].

Відповідно до проведеного дослідження, можна зробити висновок, що переважно на підприємствах ліквідаційна вартість не розраховується, а при формуванні облікової політики прирівнюється нулю. При визначенні ліквідаційної вартості підприємству доцільно обрати ліквідаційну вартість на рівні вартості подібного активу, який досяг кінця свого строку корисної експлуатації та використовувався в умовах, схожих до тих, у яких передбачено використовувати придбаний об'єкт, звичайно, якщо є така можливість.

Проблема оцінки ліквідаційної вартості останнім часом набуває все більшої актуальності, оскільки відіграє важливу роль у процесі обов'язкової реалізації об'єктів.

2.2. Облік надходження і вибуття необоротних матеріальних активів

У сучасних умовах господарювання правильність відображення в обліку операцій з необоротними матеріальними активами підприємства вважається складною ділянкою бухгалтерського обліку. Основні проблемні питання виникають під час формування первісної вартості необоротних матеріальних активів, за якою їх буде прийнято на облік, введено в експлуатацію, визначення та оцінка подальших витрат на них, питання амортизації, її ролі у формуванні власних джерел фінансування підприємства та інші.

Для того, щоб визнати актив як необоротний матеріальний, слід враховувати його особливості та критерії визнання: матеріальна форма, строк корисного використання, який повинен становити більше одного року, актив повинен бути придбаний з метою участі в діяльності підприємства, а не для продажу, а також вартість такого об'єкта може бути достовірно оцінена [1].

Необхідність в оновленні необоротних матеріальних активів на підприємствах полягає не тільки в питанні того, що вони зношуються, а й для того, аби впровадити сучасні досягнення науково-технічного прогресу –

фактор, який дає можливість кардинально підвищувати рівень ефективності виробництва. Тому на кожному підприємстві важливо приділяти увагу операціям з надходження необоротних матеріальних активів.

Виділяють три основні етапи, що відображають процес руху необоротних матеріальних активів на підприємстві, які наведено на рисунку 2.2.

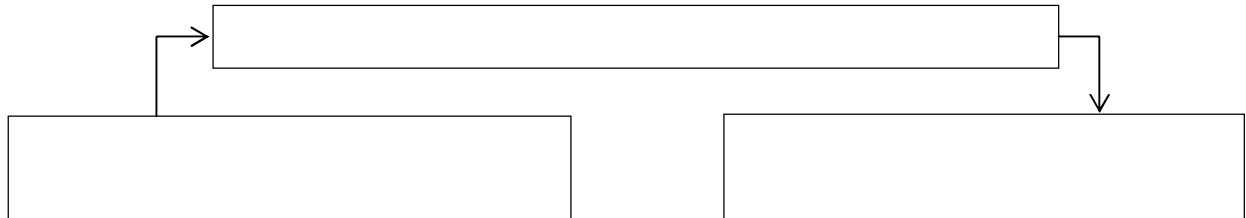


Рисунок 2.2. Процес руху необоротних матеріальних активів на підприємстві.

Примітка: власна розробка.

Кругообіг необоротних матеріальних активів починається з формування ресурсів, необхідних для фінансування їх надходження на підприємство в обмін на такі ресурси. На другому етапі господарська діяльність супроводжується використанням, споживанням і зношенням таких активів. Крайній етап кругообігу передбачає вибуття необоротних матеріальних активів з підприємства з різних причин.

Документування господарських операцій щодо необоротних матеріальних активів є первинним етапом бухгалтерського обліку й становить собою організований процес реєстрації фактів здійснення таких операцій. Документальне оформлення операцій з надходження, визнання та використання необоротних матеріальних активів здійснюється згідно з затвердженими наказами Міністерства фінансів України «Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку» від 24.05.95 р. №88 та Державного управління статистики України від 29.12.95 р. № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» [65].

Первинні документи є першоджерелом облікової інформації та первинними доказами на підприємстві. Вони містять відомості про господарські операції, підтверджують їх здійснення та є базою для подальшого ведення бухгалтерського обліку; дозволяють здійснювати контроль за

збереженням майна підприємства. Основні діючі первинні документи, що засвідчують факт надходження необоротних матеріальних активів на підприємство, а також відображають інформацію про їх наявність та внутрішнє переміщення наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4.

Первинні документи по надходженні необоротних матеріальних активів
[20]

<i>Форма</i>	<i>Документ</i>	<i>Вид операції</i>
ОЗ-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	Зарахування до складу основних засобів та визначення підрозділу призначення
ОЗ-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів	Оформлення приймання-здачі основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації
ОЗ-6	Інвентарна картка обліку основних засобів	Груповий облік всіх об'єктів основних засобів, за видами
ОЗ-7	Опис інвентарних карток по обліку основних засобів	Реєстрація інвентарних карток
ОЗ-8	Картка обліку руху основних засобів	Облік руху основних засобів по класифікаційних групах при ручній обробці облікової інформації
ОЗ-9	Інвентарний список основних засобів	Пооб'єктний облік основних засобів за місцем їх знаходження

Для оформлення документації з надходження необоротних матеріальних активів наказом чи розпорядженням керівника підприємства повинна створюватися комісія у складі відповідних посадових осіб, в тому числі головного бухгалтера. При надходженні необоротних матеріальних активів на підприємство складається акт приймання-передачі основних засобів типової форми №ОЗ-1, який передається до бухгалтерської служби, де зберігається протягом терміну експлуатації й одного місяця після списання основних засобів [17]. Форма ОЗ-1 має широке використання і на її підставі оформляється:

- зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів;
- передача об'єктів основних засобів зі складу в експлуатацію;
- внутрішнє переміщення основних засобів з одного підрозділу до іншого;

- виключення об'єктів зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству.

В Акті вказується первинна вартість об'єкта, коротка технічна характеристика, місце експлуатації. До нього додається технічна документація об'єкта. Складання загального акту на декілька об'єктів дозволяється лише при обліку однотипних об'єктів, які мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці.

Таблиця 2.5.

Кореспонденція рахунків для відображення надходження об'єктів основних засобів [37]

<i>Кореспонденція рахунків для відображення операцій придбання об'єктів основних засобів з наступною оплатою</i>			
№	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дт	Кт
1	Відображення суми за договором постачання	15.3	63
2	Відшкодування ПДВ	64.1	63
3	Відображення сум за консультаційні, інформаційні, посередницькі, реєстраційні, транспортні послуги та інші витрати, пов'язані з придбанням основних засобів	15.3	68.5
4	Відображення сум ПДВ з наданих послуг	64.1	68.5
5	Зарахування об'єктів до складу основних засобів	10	15.3
<i>Кореспонденція рахунків з відображення об'єктів основних засобів як внеску до статутного капіталу</i>			
№	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дт	Кт
1	Формування статутного капіталу відповідно до засновницьких документів	46	40.1
2	Одержання від учасника об'єкта основних засобів	10	46
3	Витрати на транспортування, монтаж вказаного об'єкта основних засобів	15	68.5, 66, 65, 23, 91 та ін.
4	Відображення суми ПДВ з транспортних та монтажних витрат	64.1	68.5
5	Списання затрат на транспортування, монтаж з включенням до первісної вартості об'єкта основних засобів, що внесені до статутного капіталу	10	15

На підставі ОЗ-1 здійснюється запис в інвентарній картці та інвентарному списку. На нашу думку, в інвентарній картці (ОЗ-6) відсутні необхідні в обліку такі показники, як метод обраної амортизації, ліквідаційна вартість, термін корисного використання об'єкта, справедлива вартість, вартість, що

амортизується, сума дооцінки або уцінки. Доцільно більш розгорнуто представляти цей документ, бо він повинен надавати максимум інформації про об'єкт. Необхідно вдосконалити форму картки, зробивши її зручною у використанні, що дозволить збільшити інформативність обліку та спростити отримання показників для аналізу.

При надходженні необоротних активів на ТОВ «Компанія ЛАН», відповідно до змін у Податковому кодексі змінилася вартісна межа визнання необоротних матеріальних активів [60]. Відповідно, до прийнятого закону, для відображення активу у складі основних засобів, вартість придбаного або створеного необоротного матеріального активу з 23.05.2020 р. повинна перевищувати 20000 грн. Ті активи, вартість яких нижча, або рівна 20000 гривень – відносяться до малоцінних необоротних матеріальних активів. При цьому, з 20-тисячною межею порівнюють первісну вартість основних засобів, а не балансову (залишкову). Визначають її за правилами НП(С)БО 7 «Основні засоби». Платники податку на додану вартість вартісний поріг порівнюють із сумою без ПДВ, адже вони вхідний ПДВ не включають до первісної вартості об'єктів основних засобів. Якщо ж підприємство не є платником ПДВ, то із 20 – тисячною межею порівнюють вартість необоротного активу з урахуванням ПДВ. На новий критерій орієнтуються безпосередньо при зарахуванні активів до дебету рахунку 10 «Основні засоби» або 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Вважаємо доцільними такі зміни, адже підвищення критерію малоцінності до 20000 грн. дозволить застосовувати до об'єктів із первісною вартістю не більше за згадану межу методи спрощеної амортизації: «50/50%» або «100%» (п. 27 НП(С)БО 7). Звісно, підвищувати критерій малоцінності й застосовувати спрощену амортизацію доцільно, якщо активи з такою вартістю справді несуттєві для даного підприємства. Інакше достовірність фінансової звітності буде під загрозою.

На практиці, зарахування основних засобів на баланс називається введенням в експлуатацію. До цієї дати всі витрати на придбання, створення

або поліпшення необоротних матеріальних активів, що включаються до їх первісної вартості обліковуються у складі капітальних інвестицій на 15 рахунку «Капітальні інвестиції». За дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення понесених підприємством витрат, а за кредитом – їх зменшення у зв'язку з прийняттям в експлуатацію об'єктів необоротних матеріальних активів[59]. Особливості облікового відображення необоротних матеріальних активів відповідно до шляхів їх надходження узагальнено в Додатку А.

Багато проблем виникає в чинній практиці обліку безоплатно отриманих необоротних матеріальних активів. Частина їх була вирішена при поєднанні бухгалтерського та податкового обліку в єдине ціле, що було зроблено в Податковому кодексі України. Тому, сьогодні в Україні безоплатно отримані необоротні матеріальні активи визначаються оподатковуваним доходом як з боку положень (стандартів) бухгалтерського обліку, так і зі сторони податкового законодавства. Кореспонденція рахунків з обліку безоплатного отримання необоротних активів наведена у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6.

**Кореспонденція рахунків з обліку безоплатного отримання
необоротних активів**

[74]

№	Зміст господарських операцій	Дт	Кт
1	До складу основних засобів, нематеріальних активів зараховано безоплатно отримані основні засоби, нематеріальні активи за їх справедливою вартістю	10, 12	42.4
2	Нараховано амортизацію за безоплатно отриманими основними засобами	23, 91, 92, 93	13.1
3	Відображено дохід у сумі нарахованої амортизації	42.4	74.5

Не менш важливим є облік вибуття необоротних матеріальних активів. У тлумачному словнику С.І. Ожегова «вибуття» означає перестати знаходитися або обліковуватися де-небудь[55]. Н.Д. Кусайкіна під процесом «вибувати» розуміє вихід зі складу будь-якого утворення, залишати місце перебування, тощо [38].

Б. А. Райзберг під «списанням» визначає процеси вибуття товарних чи грошових цінностей з підприємства з виключенням їх вартості до збитків підприємства та одночасним вилученням з балансу. Списанню підлягають повністю зношені засоби виробництва чи основні засоби, не придатні до експлуатації тощо [67].

Зінкевич О.В. пропонує розглядати вибуття необоротних матеріальних активів з підприємства з точки зору отримання економічних вигод [30]:

- операції, що передбачають отримання економічних вигод;
- операції, що передбачають втрати від їх здійснення;
- операції, що передбачають призупинення надходження економічних вигод.

Особливості відображення в бухгалтерському обліку операцій з вибуття необоротних матеріальних активів залежить від шляхів їх вибуття. В. І. Ганін зазначає, 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[14]. У науковій літературі з бухгалтерського обліку досліджено наступні шляхи вибуття необоротних матеріальних активів(рисунок 2.3.):

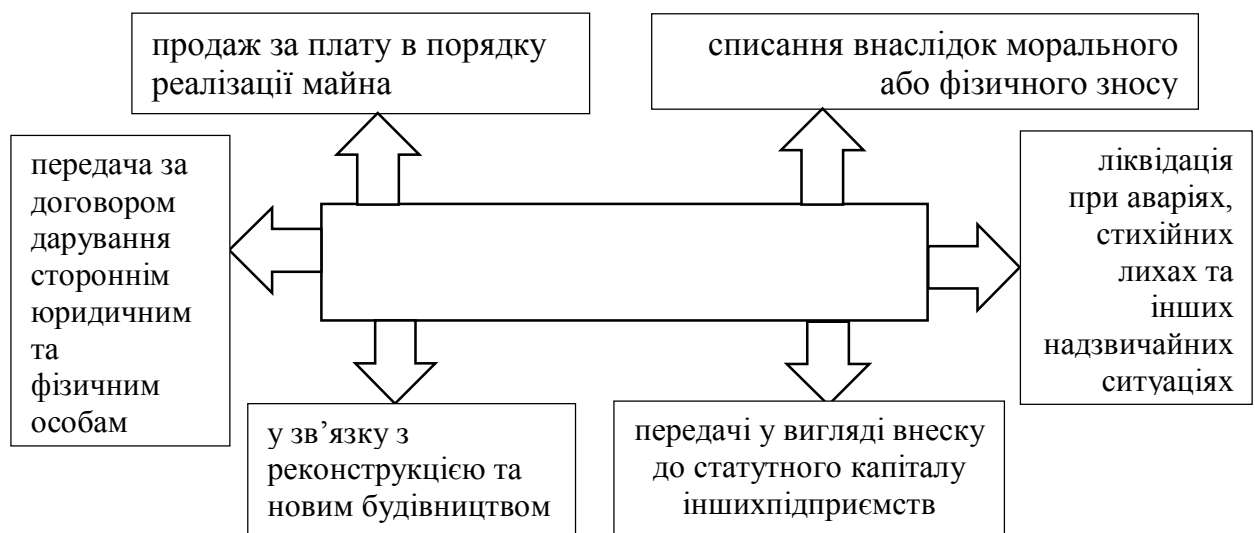


Рисунок 2.3. Напрямки вибуття необоротних матеріальних активів.

Примітка: сформовано автором на матеріалах [45].

Для визначення непридатності необоротних матеріальних активів встановлення неможливості або неефективності проведення їх реставрації або

ремонту, а також для оформлення необхідної документації на списання цих цінностей наказом керівника установи створюється постійно діюча комісія у документально затвердженому складі. За необхідності деякі об'єкти необоротних матеріальних активів можуть бути передані з одного підрозділу в інший. Таке внутрішнє переміщення необоротних матеріальних активів оформляють актом внутрішнього переміщення основних засобів.

Кореспонденція рахунків з відображення безкоштовної передачі об'єктів основних засобів, списання нестачі або псування об'єктів основних засобів, відображення передачі об'єктів основних засобів як внеску до статутного капіталу іншого підприємства наведена у додатку Б [11].

Одним із форм вибуття необоротних матеріальних активів на підприємствах є його реалізація за грошові кошти, при якій такий актив переводиться до групи необоротних активів, утримуваних для продажу. Передумови для визнання активів утримуваними для продажу зображені в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7.

Передумови для визнання активів утримуваними для продажу[49]

<i>Передумови для визнання активів утримуваними для продажу:</i>	Економічні вигоди сподіваються отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням
	Вони готові до продажу в їх теперішньому стані
	Їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу
	Умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів
	Здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема, якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості

Період завершення продажу може бути продовжено на строк більше одного року в разі, якщо це зумовлено обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, яке продовжує виконувати план продажу.

Якщо необоротні матеріальні активи відповідають одночасно всім п'яти критеріям визнання, їх переводять зі складу відповідних груп необоротних активів до складу оборотних матеріальних активів (товарів), на субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» за нижчою з двох вартостей: залишковою вартістю активу чи чистою вартістю реалізації при цьому на такі необоротні активи припиняється нараховуватися амортизація.

Таблиця 2.8.

Кореспонденція рахунків з обліку реалізації необоротних активів [74]

<i>№</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
1	Відображено дохід від реалізації основних засобів разом з ПДВ	37	71.2
2	На суму ПДВ в ціні реалізації	71.2	64.1
3	Списуються реалізовані основні засоби в частині нарахованого зносу	13.1	10
4	Залишкова вартість об'єкта переводиться до складу товарів та груп вибуття	28.6	10
5	Списується вартість групи вибуття, утримуваної для продажу	94.3	28.6
6	Віднесення доходів на збільшення фінансових результатів	71.2	79.1
7	Віднесення витрат на зменшення фінансових результатів	79.1	94.3
8	Фінансовий результат (прибуток) (гр.6 – гр.7)		

На нашу думку, доречніше буде, якщо шляхи вибуття необоротних матеріальних активів згрупувати лише за трьома основними групами, такими як, реалізація, безоплатна передача та ліквідація, так як це запропоновано відносно НП(С)БО 7 «Основні засоби», а вже в межах конкретної групи розглянути можливі причини даної ситуації.

Вибуття необоротних матеріальних активів з підприємства оформляють відповідним актом, наприклад актом на списання основних засобів, в якому вказується причина вибуття, первісна вартість об'єкта, що вибуває, сума нарахованого зносу, залишкова вартість, витрати пов'язані з вибуттям (реалізацією, ліквідацією), а також сума одержаного доходу. На підставі оформлених актів роблять відповідні записи в бухгалтерському обліку [56].

У бухгалтерському обліку для відображення операції ліквідації Планом рахунків передбачений спеціально призначений для цих цілей субрахунок 976 «Списання необоротних активів» рахунка 97. У дебет вказаного субрахунку підприємства списують залишкову вартість ліквідованого об'єкта і витрати, пов'язані з його ліквідацією (розбирання, демонтаж тощо).

Таблиця 2.9.

Кореспонденція рахунків з відображення ліквідації об'єктів основних засобів [74]

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дт	Кт
1	Списується вартість ліквідованих основних засобів у частині нарахованого зносу	13.1	10
2	Списується залишкова вартість ліквідованих основних засобів	97.6	10
3	Витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів	97.6	20, 23, 66, 65
4	Доходи від ліквідації основних засобів	20, 22	74.6
5	Нарахування до бюджету суми ПДВ (у разі ліквідації не повністю зношених основних засобів)	97.6	64.1

Фінансовий результат від вибуття об'єктів необоротних матеріальних активів визначається вирахуванням з доходу від вибуття залишкової вартості активів, непрямих податків і витрат, пов'язаних з їх вибуттям. Регістри аналітичного обліку основних засобів, що вибули додаються до документів, якими оформлені факти вибуття основних засобів. У разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

Аналіз організації аналітичного обліку необоротних матеріальних активів на підприємствах свідчить про доцільність удосконалити аналітичний облік вибуття в розрізі причин вибуття шляхом використання відповідних субрахунків:

9761 «Списання безкоштовно переданих необоротних активів»

9762 «Списання ліквідованих необоротних активів»

97621 «Списання необоротних активів у результаті фізичного зносу»

97622 «Списання необоротних активів у результаті морального зносу»

97623 «Списання необоротних активів у зв'язку з надзвичайними подіями»

97624 «Списання необоротних активів інших подій».

Такий перелік дозволить користувачам облікової інформації відслідковувати тенденцію і причини вибуття необоротних матеріальних активів. Також вважаємо, що такий аналітичний облік для внутрішнього користування на підприємстві дозволить суб'єкту господарювання підвищити ефективність контролю і працівник бухгалтерії зможе оперативно надати інформацію для прийняття рішень для цілей управлінського обліку.

Також, дослідивши джерела з питань вибуття необоротних матеріальних активів була помічена проблема стосовно розкриття сутності самого поняття в нормативно-правовій базі. Законодавчі акти України з бухгалтерського обліку та оподаткування містять розбіжності в термінології, щодо характеристики засобів виробництва та визначення шляхів їх вибуття. Тому, доцільним на законодавчому рівні визначити термін «вибуття необоротних матеріальних активів», а також чітко вказати про можливі прибутки (збитки), що виникають у результаті списання їх тими чи іншими шляхами.

2.3. Облік процесу відтворення необоротних матеріальних активів

Основною метою з якою необоротні матеріальні активи утримуються на підприємствах виступає забезпечення процесувиробництва та діяльності підприємства в цілому. Саме тому, дуже важливим є як їх ефективне використання так і відновлення, адже під час експлуатації вони зазнають процесу зносу, тим самим втрачаючи свої функціональні властивості, що безпосередньо впливає на результати їх роботи. Таким чином, можна сказати, що ефективність використання необоротних матеріальних активів підприємства напряму залежить від стану таких активів та процесу їх відтворення.

Питання теорії, організації та методики бухгалтерського обліку відтворення необоротних матеріальних активів розглядали у своїх працях вітчизняні та зарубіжні вчені, серед яких: М. Т. Білуха, М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, Л.В. Городянська, С.Ф. Голов, З.-М. В. Задорожний, О. Олійник, Я.В. Соколов та інші.

Відтворення необоротних матеріальних активів – це процес їх безперервного відновлення шляхом придбання нових, реконструкції, технічного переозброєння, модернізації або капітального ремонту вже діючих. Основними цілями цього процесу вважається відшкодування зношених необоротних матеріальних активів, збільшення маси основних засобів, забезпечення ними підприємства в відповідності з виробничою програмою і підтримання їх в належному робочому стані [69].

Є ціла низка недосліджених проблем у частині бухгалтерського обліку та контролю витрат на ремонт та модернізацію необоротних матеріальних активів, які потребують уваги, більш ґрунтовного аналізу та вирішення. До таких проблемних аспектів досліджуваної тематики доцільно включити наступні: питання сутності ремонту, та модернізації для цілей бухгалтерського обліку, класифікації витрат на ремонт необоротних матеріальних активів, яка відповідає обліковим потребам і враховує їх специфіку, формування облікової політики щодо відображення операцій з ремонту та модернізації необоротних матеріальних активів на підприємстві.

Досліджуючи питання відтворення необоротних матеріальних активів, зазначимо, що існують певні розбіжності між науковцями, що представляють різні точки зору на ситуацію щодо визначення економічної сутності ремонту, як аспекту такого відтворення. Це спричинене, на нашу думку, відмінностями у принципах дослідження науковцями об'єкта й акцентування їхньої уваги на тому чи іншому аспекті. Найбільш повно характеризує ремонт необоротних матеріальних активів С.Ф. Покропивний: «усунення тимчасового фізичного спрацювання конструктивних елементів у натуральній формі та забезпечення дієздатності засобів праці впродовж періоду їх експлуатації»[62]. Вважаємо

доцільним навести своє визначення поняття: «як складова процесу відтворення необоротних матеріальних активів – ремонт вважається сукупністю дій спрямованих на покращення активу для його подальшого нормального і ефективного функціонування».

Існує два види відновлення необоротних матеріальних активів: просте і розширене. При простому відтворенні відбувається заміна окремих зношених частин складових необоротних матеріальних активів або заміна старих об'єктів на аналогічні нові, тобто таким чином відновлюється колишня виробнича потужність. Головним джерелом простого відтворення таких активів на підприємстві є амортизаційні відрахування [34].

Кругообіг необоротних матеріальних активів у процесі простого відтворення зображено на рисунку 2.4.

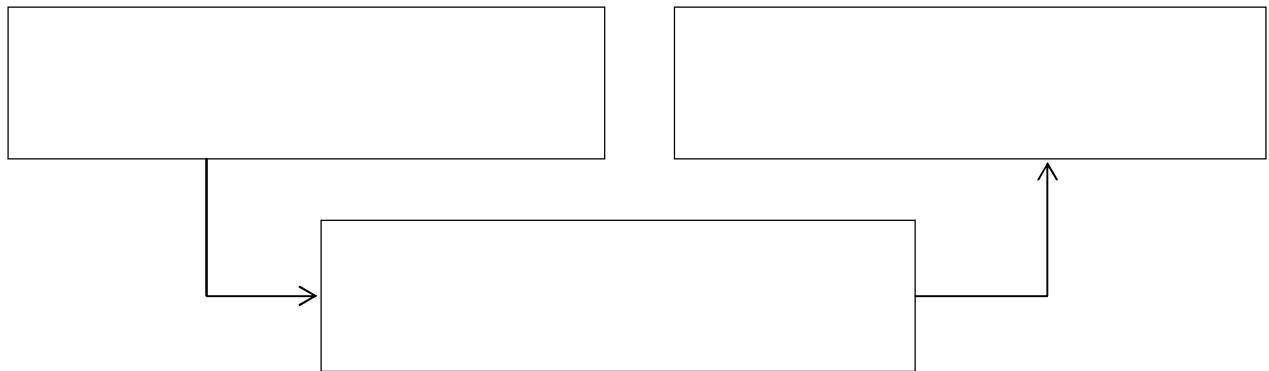


Рисунок 2.4. Просте відтворення необоротних матеріальних активів підприємства. *Примітка: власна розробка.*

На першому етапі відбувається продуктивне використання необоротних матеріальних активів та нарахування амортизації на окремі їх складові.

На другому етапі зазнає змін частина необоротних матеріальних активів, що перебували у виробничій формі, на грошові кошти шляхом отримання виручки від реалізації виготовленої продукції (виконаних робіт чи наданих послуг), у собівартість якої включена амортизація використаних таких активів. Третій етап – завершальний, адже здійснюються всі види ремонту складових необоротних матеріальних активів, модернізація, заміна зношених об'єктів та інших напрямків капітальних вкладень. При розширеному способі відтворення

відбувається кількісне і якісне відновлення необоротних матеріальних активів, форми якого зазначені на рисунку 2.5.

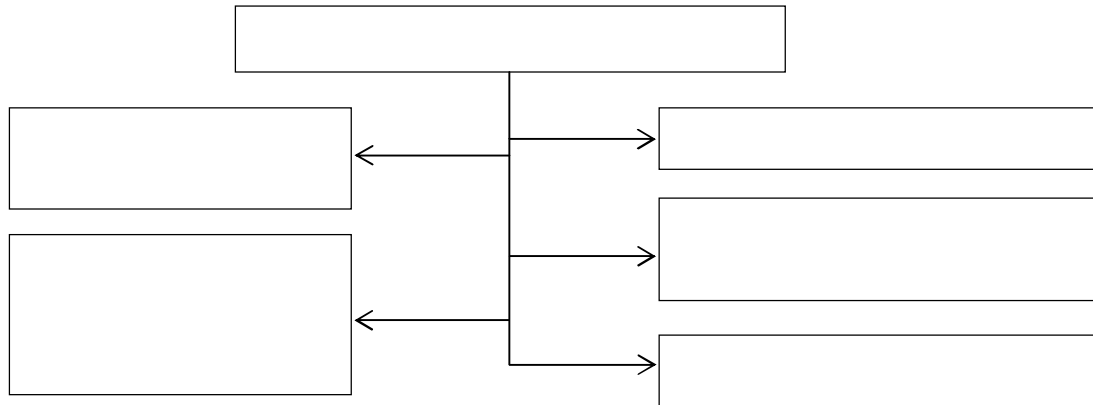


Рисунок 2.5. Розширене відтворення необоротних матеріальних активів

Примітка: сформовано автором на основі [39].

Розширене відтворення необоротних матеріальних активів в свою чергу здійснюється у інтенсивній або екстенсивній формі. Охарактеризувати інтенсивну форму розширеного відтворення можна як - впровадження у виробництво тих засобів праці, що втілюють останні досягнення науки та техніки, тим самим підвищуючи ефективність виробництва. Екстенсивна ж форма характеризується оновленням необоротних матеріальних активів на попередній технічній основі, але в збільшеній їх кількості [18].

Як інтенсивна, так і екстенсивна форми розширеного відтворення дають можливість підприємству збільшувати свої виробничі потужності на якісній або ж кількісній основі. Проте істотна перевага інтенсивного відтворення необоротних матеріальних активів все ж є – шляхом впровадження технічно досконаліших засобів праці, воно дозволяє оптимізувати виробничий процес.

Основною проблемою, яка постає перед підприємством під час процесу відновлення необоротних матеріальних активів являється недостатність матеріальних ресурсів для фінансування такого відтворення. Спрямованих на відновлення матеріально-технічного забезпечення підприємства коштів досить часто не вистачає не лише на просте, але й на розширене відновлення. Отож, на сьогодні, досить актуальним також є і питання пошуку джерел розширеного відтворення [3]. Визначення потреби у відновленні необоротних матеріальних

активів на Товаристві є першим кроком процесу їх відтворення. На такому етапі необхідно визначити причини неефективного функціонування основних засобів та розглянути можливі шляхи ліквідації чинників, що знижують ефективність їх використання, не вдаючись до застосування механізму оновлення таких активів. Для цього Товариству перш за все необхідно провести детальну оцінку стану своїх засобів праці, їх складу та структури, і адекватно оцінити ситуацію, яка склалася внаслідок їх експлуатації. При необхідності встановлюється перелік тих необоротних матеріальних активів, які потребують ремонту, заміни або реконструкції тощо, а також визначається система пріоритетів в оновленні конкретних одиниць таких активів.

Під час проведення аналізу необоротних матеріальних активів щодо потреби їх відтворення, на Товаристві можуть бути виявлені засоби праці, які довгий час не використовувались, або ж взагалі були непридатними для використання в його діяльності. Перебування таких активів на балансі підприємства не лише не приносить користі, а й інколи негативно впливає на показники його діяльності, або ж взагалі потребує додаткових коштів для їх утримання. Основні засоби підприємства, а інколи й ціла їх група, які з різних причин є непридатними для використання, підлягають ліквідації. Підприємство саме має право обрати якою формою буде здійснено ліквідацію, тож у нього виникає можливість отримання додаткових вигод.

Необоротні матеріальні активи Товариства, які не використовуються також можуть бути продані чи надані в оренду іншим підприємствам. Це, в будь-якому випадку, принесе йому додаткові кошти, які воно потім зможе спрямувати на відновлення та покращення стану наявних необоротних матеріальних активів. Важливим також є правильне визначення спрямування цих коштів: вклавши їх в нові, технічно досконаліші основні засоби підприємство зможе вивести свою діяльність на якісно новий рівень. Таким чином ліквідація не лише принесе додаткові грошові ресурси для Товариства, а й вплине на показники стану необоротних матеріальних активів в сторону їх покращення.

Під час аналізу та вивчення структури джерел відтворення необоротних матеріальних активів слід враховувати те що в даний час з'явилося безліч нових способів для додаткового залучення коштів на відновлення таких активів, але у зв'язку з ризиком залучених джерел фінансування для оновлення перевага все ж таки надається самофінансуванню. Самофінансування – це основне джерело фінансування капітальних виробничих вкладень і, перш за все, в технічне оновлення необоротних матеріальних активів. Основними джерелами власних коштів для фінансування капітальних інвестицій є нерозподілений прибуток та амортизаційні відрахування. Проте такий варіант фінансування в необоротні матеріальні активи підприємства частіше за все не дозволяє здійснювати розширене відтворення, а лише забезпечує заміну застарілого обладнання.

Ще одним джерелом відтворення необоротних матеріальних активів є прибуток, що залишається у розпорядженні підприємства. Напрями використання прибутку підприємства визначають засновниками самостійно. Прибуток може бути використаний як на просту заміну основних засобів, так і на їх удосконалення та покращення. Єдиною умовою є достатній його розмір, адже не всі підприємства зараз можуть дозволити собі інвестувати в свої необоротні матеріальні активи.

Серед інших джерел фінансових ресурсів, які можна спрямувати на розширене відтворення необоротних матеріальних активів підприємства відносяться залучені та запозичені кошти. Недоліком цього джерела залучення є те, що ці кошти необхідно буде повернути, іноді навіть з відсотком, і тоді вже постає питання у необхідності такого відтворення. В даний нестабільний стан економіки, що склався в країні, не вважається доречним для підприємства йти на такий ризик у вигляді запозичення коштів, адже існує досить велика ймовірність нездатності їх повернути [5].

Отож, економічна стабілізація, та позитивні зрушення результатів діяльності підприємства неможливі без ефективного відновлення необоротних матеріальних активів. Використання наведених вище джерел самофінансування при застосуванні розумної стратегії, дозволить сформувати ефективну систему

оновлення необоротних матеріальних активів підприємства, покращити його фінансове та економічне становище з уникненням підвищення ризику діяльності.

2.4. Облік амортизації необоротних матеріальних активів

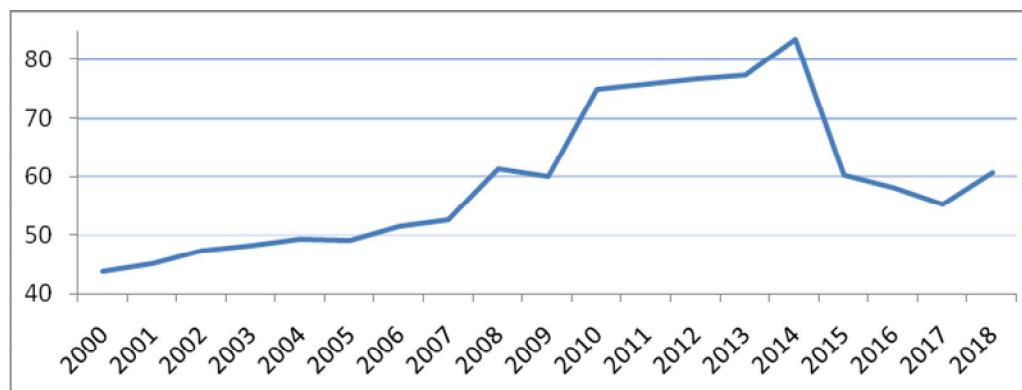
Значний вплив на економічні процеси здійснюється амортизаційною політикою, яка вважається складовою облікової політики підприємства. Економічна сутність амортизації є складною й неоднозначною, яка формувалася під впливом різних економічних процесів у різних часових площинах. Класична економічна теорія зазначає, що термін «амортизація» походить від латинського «amortisatio», що у дослівному перекладі означає «згасання». Існує також інше тлумачення першоджерела даного терміну. Авторський колектив вітчизняних науковців Кузьменко С. Н., Васильєва Т. А., Ярошенко С. П. та інші зазначають, що наявною є думка, що поняття «амортизація» переводиться з латині як «безсмертя» [2, с.170-171]. Авторами наголошується, що відносно необоротних матеріальних активів «безсмертя» можна розуміти у тому сенсі, що їх вартість у процесі зносу не зникає, а переноситься на вироблену з їх допомогою продукцію, тобто відбувається зміна як місця, так і форми вартості.

Значний вклад в теорію та методологію обліку амортизації та зносу необоротних матеріальних активів внесли такі українські вчені-науковці: Бутинець Ф.Ф., Дерій В.А., Гаврилишин Н.М., Нападовська Л.В., Кобилянська О.І., Лучко М.Р., Кудлаєва Л.В., Палагнюк К.М., Сопко В.В., Шара Є.Ю та інші. Однак, зважаючи на значну кількість наукових праць, зазначимо, що питання обліку амортизації та зносу основних засобів потребує подальшого наукового дослідження.

В процесі свого використання необоротні матеріальні активи зазнають фізичного зносу та морального старіння. Однак оцінити такий знос достовірно неможливо. Як показав аналіз літературних джерел, серед вчених і фахівців, які

досліджують проблему амортизації, існує розбіжність поглядів на багато її аспектів. Однією із є відсутність чіткого визначення понять «знос» і «амортизація». Зокрема, категорію «амортизація» відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби» слід розглядати 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 [58].

Звідси, «знос» – це вартісне вираження нарахованої суми амортизації об'єкта за певний період. З цього виникає проблема акумулювання амортизаційних відрахувань і їх цільового використання, а також трактування поняття зносу основних засобів. Сума накопиченого зносу та ступінь зносу основних засобів за останні роки в цілому по підприємствах України характеризують дані наведені на рисунку 2.6.



Рисунк 2.6. Ступінь зносу основних засобів в Україні (2000 – 2018 рр.)

Примітка: розроблено автором на основі [23].

Аналізуючи показники наведені на рисунку 2.6., можна відзначити, що рівень зносу основних засобів у період з 2000 по 2014 роки основних засобів української економіки катастрофічно зростає, дещо зменшуючись лише у 2005 та 2009 роках. Відповідно до наведеної діаграми, показник наблизився до критичної точки майже - 84% у 2014 році, а вже після складних політичних подій та подальшого фінансування з боку ЄС можемо спостерігати тенденцію до зниження рівня зносу основних засобів вітчизняних підприємств, хоча сам показник продовжує залишатися досить високим. Так, за даними 2018 року

показник зносу ОЗ становить понад 50%, що все ж негативно характеризує рівень вітчизняного виробництва та його здатність конкурувати з модернізованою технікою та технологією закордонних аналогів. Щодо нових основних засобів, які були введені протягом року, (рис. 2.7.), то різке підвищення спостерігається лише у 2016 р.

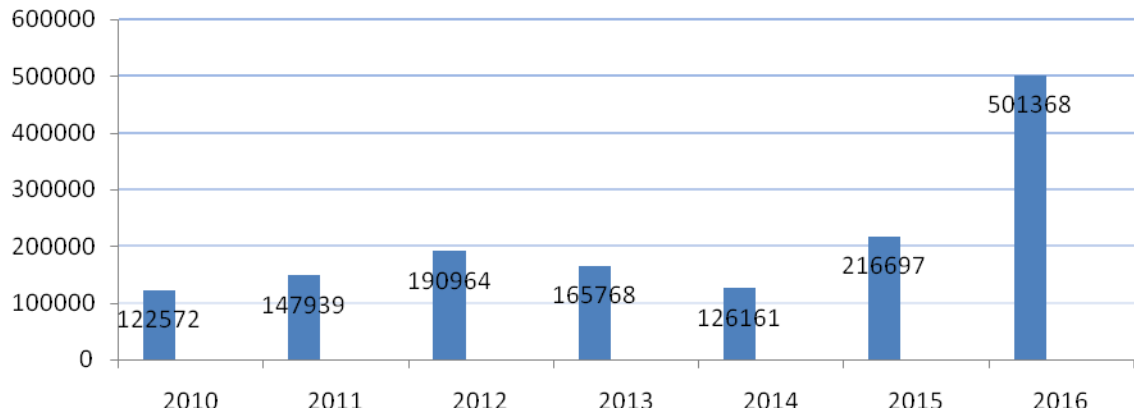


Рисунок 2.7. Нові основні засоби, введені протягом року, млн. грн.

Примітка: розроблено автором на основі [23].

Бухгалтерський облік дає можливість забезпечити систему управління інформацією про стан зношення необоротних матеріальних активів підприємства та резервів щодо їх технічного відновлення, а також слугує інформаційною базою для внутрішнього контролю ефективності використання необоротних матеріальних активів. Деталізована система бухгалтерського обліку в розрізі операцій з амортизації необоротних матеріальних активів за складовими елементами на Товаристві, наведено на рисунку 2.8.

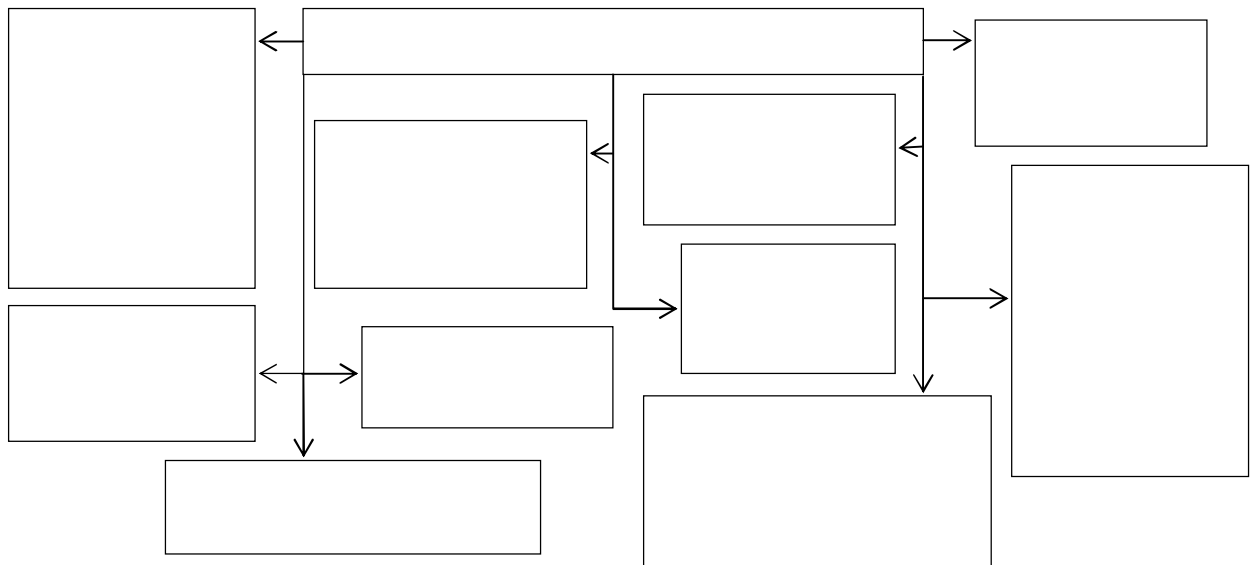


Рисунок 2.8. Основні складові елементи процесу амортизації необоротних матеріальних активів наТОВ «Компанія ЛАН».

Першим елементом системи бухгалтерського обліку з процесу амортизації необоротних матеріальних активів на прикладі основних засобів є визнання об'єкта в якості основного засобу, що підлягає амортизації. Інформаційним забезпеченням даного процесу є оцінка вартості та терміну експлуатації об'єкта по документам та введення його в експлуатацію. Призначення даної складової системи бухгалтерського обліку по операціях з амортизації необоротних матеріальних активів слугує визначення об'єктів, що належать обліку в складі основних засобів та підлягають амортизації.

Черговим кроком організації системи бухгалтерського обліку по операціях з амортизації необоротних матеріальних активів є класифікація об'єктів основних засобів. Здійснюється вона згідно вимог п.138.3.3. ст. 138 Податкового кодексу України, в якому визначено мінімально допустимі строки корисного використання необоротних матеріальних активів відповідно до їх класифікації (додаток В), яка здійснюється за шістнадцятьма групами, та визначено, що вони встановлюються згідно наказу по підприємству одночасно при визнанні таких об'єктів[60].

Наступним на підприємстві потрібно здійснити оцінку об'єктів необоротних матеріальних активів у відповідності до НП(С)БО 7 “Основні засоби”, що забезпечить правильність їх відображення в обліку. Процес документального оформлення та відображення на рахунках бухгалтерського обліку також передбачає організація бухгалтерського обліку по операціях з амортизації основних засобів з моменту їх надходження до списання та вибуття [53]. В аналітичному обліку на підприємстві оформлення операцій з основними засобами здійснюється документами визначеної форми: ОЗ-1 – 9; ОЗ-14 – 16, що надає операціям юридичну силу.

Формування ефективної облікової політики відповідно до Наказу про облікову політику підприємства, дає можливість узгодити відображення сукупності способів ведення бухгалтерського обліку в частині операцій з

амортизації основних засобів в складі елементів системи бухгалтерського обліку по операціях з амортизації основних засобів. Основні цілі формування облікової політики в частині амортизації наведені на рисунку 2.9.:

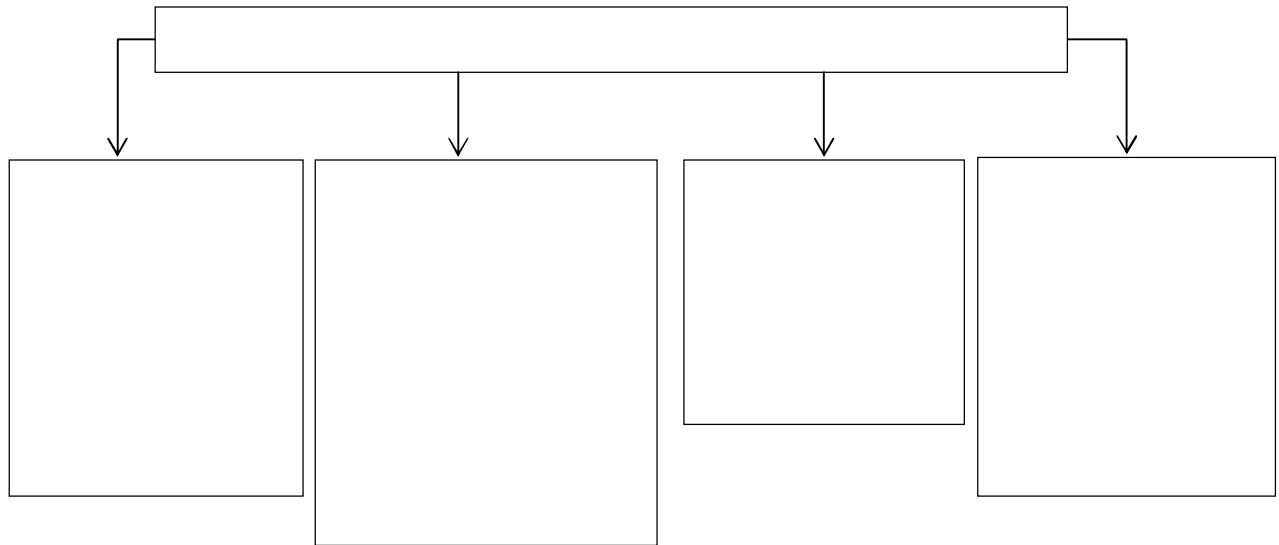


Рисунок 2.9. Цілі формування облікової політики в частині амортизації

Примітка: розроблено автором на основі [54].

Основними питаннями, в частині амортизації, які підлягають відображенню в обліковій політиці є наступні: визначення методів амортизації; закріплення вартісної межі віднесення об'єктів до МНМА; визначення строків корисного використання необоротних матеріальних активів; порядок оцінки необоротних матеріальних активів; визначення ліквідаційної вартості необоротних матеріальних активів [13].

У відповідності до пп. 138.3.1. ПКУ, починаючи з 23.05.2020 р., як за бухгалтерським так і за податковим обліком, нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його добудови, модернізації, консервації, дообладнання та реконструкції тощо[60].

Метод амортизації вибирається підприємством самостійно і закріплюється ним у наказі про облікову політику. Єдиного правила, яке б чітко визначало порядок щодо найкращого вибору методу амортизації для підприємств тої чи іншої галузі, різних організаційно - правових форм – не

існує. Кожний з методів різний, адже переслідує різну мету в частині прискореного чи звичайного списання основних засобів. Тому, саме амортизаційна політика підприємства відіграє важливе значення у виборі вірного методу, відповідно до поставлених цілей підприємства. Законодавством встановлено ряд методів амортизації, які підприємства можуть застосовувати на практиці (рисунок 2.10.)

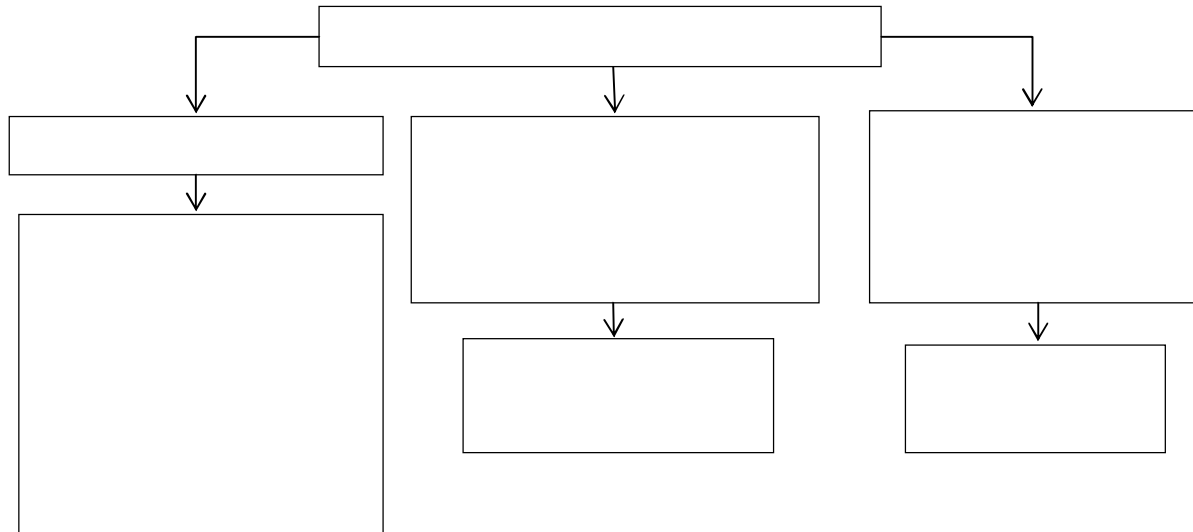


Рисунок 2.10. Методи амортизації відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби».
Примітка: виконано автором на основі [51].

З рисунку видно, що амортизація необоротних матеріальних активів (крім малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів) відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби» здійснюється із застосуванням методів наведених у таблиці 2.10.

Таблиця 2.10.

Методи нарахування амортизації [51]

Назва методу	Принцип нарахування
Прямолінійний	Річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на строк корисного використання об'єкта необоротних активів
Зменшення залишкової вартості	Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітної року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

<i>Назва методу</i>	<i>Принцип нарахування</i>
Прискореного зменшення залишкової вартості	Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи зі строку корисного використання об'єкта, і подвоюється;
Кумулятивний	Річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;
Виробничий	Місячну суму амортизації розраховують шляхом множення фактичного обсягу виробленої продукції за місяць на виробничу ставку амортизації; остання обчислюється діленням вартості, що амортизується на загальний обсяг продукції, який підприємство очікує виробити з використанням об'єкта необоротних активів.

Обираючи метод нарахування амортизації, підприємства повинні звернути увагу на переваги та недоліки кожного з методів (таблиця 2.11.) у певних виробничих умовах.

Таблиця 2.11.

Переваги та недоліки методів нарахування амортизації [47]

<i>Назва методу</i>	<i>Перевага використання</i>	<i>Недоліки використання</i>
<i>Прямолінійний</i>	Легкість розрахунку	Не враховується моральний знос об'єктів та фактор підвищення витрат на ремонти під час експлуатації об'єкта
<i>Зменшення залишкової вартості</i>	Протягом перших років експлуатації об'єкта накопичується значна сума коштів, необхідних для його відновлення	Цей метод передбачає обов'язкову наявність ліквідаційної вартості, необхідної для розрахунку норми амортизації
<i>Прискореного зменшення залишкової вартості</i>	Протягом перших років експлуатації об'єкта накопичується значна сума коштів, необхідних для його відновлення	При застосуванні даного методу в перші роки експлуатації об'єкта показник собівартості завищується
<i>Кумулятивний</i>	Суми нарахування, зменшення амортизаційних сум відбувається рівномірно	До недоліку відносять певну трудомісткість
<i>Виробничий</i>	Цей метод вважається дуже раціональним	Застосування цього методу пов'язане з важкістю визначення виробітку окремих об'єктів необоротних матеріальних активів.

На досліджуваному підприємстві використовують прямолінійний спосіб нарахування амортизації на об'єкти необоротних матеріальних активів, адже він менш за все потребує зусиль з боку облікового персоналу та повністю тотожний і в бухгалтерському обліку і в податковому.

Для прискореного нарахування амортизації доцільно використовувати кумулятивний метод. Він є простим у розрахунках та має схожий принцип обчислення з методами зменшення залишкової вартості та прискореного зменшення залишкової вартості, що призводить, за словами окремих науковців, до можливості усунення останніх з НП(С)БО 7 «Основні засоби» [42].

Технічна складова облікової політики щодо амортизації повинна містити наступні питання: перелік первинних документів щодо амортизації; встановлення форм внутрішньої звітності щодо амортизації, порядок їх складання і строки подання; визначення прийомів внутрішнього контролю щодо амортизації. Проведення операцій з нарахування та обліку амортизації необоротних матеріальних активів відповідно до чинного законодавства передбачає послідовність та точність заповнення первинних документів, відображення операцій на бухгалтерських рахунках та звітності, що дозволяє значно підвищити надійність та правомірність здійснюваних операцій на цій ділянці обліку та знизити витрати суб'єкта господарювання.

Кінцевим елементом системи бухгалтерського обліку по операціях з амортизації основних засобів є формування показників фінансової звітності та відображення результатів в Балансі (Звіті про фінансовий стан) (Додаток Г), Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) (додаток Д), Звіті про власний капітал, Примітках до річної фінансової звітності, що дає можливість надати об'єктивну інформацію про стан об'єктів основних засобів та про результати операцій, що здійснюються підприємством за їх участю[26].

Оскільки амортизація вважається одним з внутрішніх джерел фінансування підприємства та залишається базою для відновлення необоротних матеріальних активів, то ми вважаємо, що врегулювання даних аспектів на рівні

підприємства є обов'язковим. Проблемні аспекти порядку нарахування амортизації та шляхи їх вирішення представлено у табл. 2.12.

Таблиця 2.12.

**Проблемні аспекти порядку нарахування
амортизації[22]**

<i>Джерело</i>	<i>Проблемне питання</i>	<i>Причини</i>	<i>Шляхи вирішення</i>
НП(С)БО 7, п. 29	Нарахування амортизації розпочинається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для використання	Виникає неоднозначність трактування початку нарахування амортизації, якщо об'єкт не потребує монтажу	Встановити необхідність нарахування після місяця, в якому об'єкт основних засобів було введено в експлуатацію, що документально підтверджено
НП(С)БО 7, п. 24	Термін корисного використання об'єктів основних засобів	Зниження терміну корисного використання підприємствами	Встановити мінімальний термін корисного використання різних видів основних засобів
НП(С)БО 7, п. 22	Відсутність можливості нарахування амортизації окремих частин об'єктів основних засобів, якщо вони мають різний термін використання		Відображення дооцінки та уцінки основних засобів на рахунках додаткового капіталу

Порядок відображення амортизації на рахунках бухгалтерського обліку в Україні регулюється Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [31]. Нарухування амортизаційних відрахувань на рахунках бухгалтерського обліку відображено в таблиці 2.13.:

Таблиця 2.13.

Нарухування амортизаційних відрахувань [57]

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Нараховано амортизаційні відрахування	23,91,92,93,94	13
		091	-

Відзначимо, що дані рахунки не відображають цілковитої та комплексної необхідної підприємству інформації та не дають можливості контролювати амортизаційні відрахування, саме тому для зручної організації бухгалтерського

обліку та формування якісної інформації наведена запропонована методика нарахування амортизаційних відрахувань для ТОВ «Компанія ЛАН».

Нарахування зносу здійснюється у відповідності до вимог чинного законодавства, з одночасним дебетуванням рекомендованого позабалансового рахунку 091 «Нараховані амортизаційні відрахування». Нарахування амортизаційних відрахувань в такому випадку демонструє ступінь зношеності необоротних матеріальних активів та дає можливість визначити залишкову вартість необоротних матеріальних активів. У відповідності до звітності інформація про суми нарахованого зносу наводиться у формі № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» у рядку 1012 «Знос». Наведений показник у формі № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» потрібний для розрахунку залишкової вартості основного засобу, яка й включається до підсумку балансу.

Опрацювання статистичних даних і літературних джерел дало можливість відзначити недосконалість амортизаційної політики вітчизняних підприємства і встановити причини такої ситуації, які зображені на рисунку 2.11.



Рисунок 2.11. Причини недосконалості амортизаційної політики вітчизняних підприємств. *Примітка: сформовано автором на основі [66].*

Аналізуючи наведені причини недосконалості амортизаційної політики, можна зробити висновок, що керівництво підприємств не достатньо зацікавлене у ефективному управлінні амортизаційними відрахуваннями. На теперішній час амортизація вважається не просто процесом списання вартості необоротних матеріальних активів, а інструментом фінансового планування, який дозволяє керувати витратами та регулювати вклад таких активів в операційні процеси. По суті, це частина доходів, зарезервованих для інвестиційних цілей з метою відновлення активу у майбутньому. В цьому випадку амортизацію можна вважати інвестиційним ресурсом.

Однак, запровадження механізму використання амортизації як потужного внутрішнього джерела інвестиційних ресурсів підприємств не можливе без відповідних законодавчих змін у бухгалтерських і податкових нормах у зв'язку з переходом концепції амортизації з економічної на фінансову. Фінансова концепція передбачає розгляд амортизації як процесу створення своєрідного резервного капіталу для відновлення необоротних активів, а амортизаційних відрахувань – як інвестиційних ресурсів. Правильне обчислення амортизації є важливим для отримання повної і правдивої інформації про відтворювальний процес на підприємстві, для виміру вкладу необоротних матеріальних активів в інвестиційні процеси.

Висновки до розділу 2

1. Існування різноманітних підходів до оцінки активів, зобов'язань і капіталу свідчить про те, що немає на даний час ідеальних методів оцінки. Ціна часто може бути не пов'язана з предметом оцінки, а залежить від різних факторів: є чи немає покупців на даний об'єкт, від купівельної спроможності, в якій мірі цей предмет потрібний, актуальний чи ні в момент здійснення переоцінки та від іншого.

2. Механізм бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з надходженням необоротних матеріальних активів, є складною системою, в межах якої поєднуються особливості документування вказаних операцій, порядку використання відповідних рахунків бухгалтерського обліку, організаційний аспект сфери діяльності підприємства, що ґрунтується на принципах НП(С)БО. Удосконаленню інформаційного забезпечення процесу управління необоротними матеріальними активами повинна сприяти запропонована система аналітичних рахунків з подальшим її включенням до робочого плану рахунків.

3. З метою формування достовірної інформації про витрати на ремонт окремих об'єктів необоротних матеріальних активів виникає необхідність уточнення його економічної сутності, адже серед науковців тривають дискусії, й не вироблено єдиного підходу і до сьогодні. Тому на нашу думку, правильно трактувати поняття ремонт, як сукупність дій спрямованих на покращення активу для його подальшого нормального і ефективного функціонування.

4. Відсутність єдиного підходу до розуміння понять «знос» і «амортизація», у сфері бухгалтерського обліку призводить до некоректного тлумачення ознак даних термінів. Амортизацію основних засобів й інших складових необоротних матеріальних активів неправильно розглядати як цільове накопичення коштів для наступного їх використання на оновлення. Це процес систематичного повернення в обіг авансових раніше коштів на придбання (виготовлення, покращення) основних засобів та інших необоротних матеріальних активів шляхом включення суми їх зносу до витрат виробництва.

5. Загальна якісна відсталість виробничо-технологічної бази економіки України вимагає вирішення проблем з допомогою проведення наукових досліджень щодо необоротних матеріальних активів, як складової капіталу підприємств з метою нарощення їх потужностей та підвищення ефективності діяльності.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

3.1. Організація аудиту необоротних матеріальних активів

Аудит необоротних матеріальних активів є важливим етапом аудиту діяльності підприємства в цілому. Це пов'язано з важливістю обліку цих активів та їх значним впливом на фінансові показники діяльності підприємства. Метою аудиту операцій з необоротними матеріальними активами є одержання достатніх аудиторських доказів, що вони обліковуються відповідно до законодавчо-нормативних вимог, а інформація про них у фінансовій звітності є достовірною у всіх суттєвих аспектах.

Питанням організації і методики аудиту необоротних матеріальних активів приділялася значна увага таких відомих вчених економістів, як Ф. Ф. Бутинець, В. Ф. Голов, Г. М. Давидова, М. В. Кужельний, М. В. Мельник, О. Петрик, В. Я. Савченко, В. О. Шевчук, Л. М. Янчева та інші.

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.

Відповідно до мети аудитором ставляться завдання, які полягають у перевірці тверджень, визначених МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища». Твердженнями щодо яких збирають аудиторські докази є [25]:

- 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).

Під час перевірки основних засобів аудитор керується чинними законами та нормативними актами, наведеними у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1.

Законодавчі та нормативні акти в роботі аудитора[64]

<i>Джерела інформації для аудиту необоротних активів</i>
Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закон України «Про фінансовий лізинг», Податковий кодекс України, Цивільний кодекс України, Господарський кодекс України
НП(С)БО 1 Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 7 «Основні засоби», НП(С)БО 14 «Оренда», НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність», НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 16 «Витрати»
Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку»
Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, Методичні рекомендації щодо бухгалтерського обліку основних засобів від 10.01.2007 № 2
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій № 291 від 30.11.99 р., Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ від 30.11.99 р. №291.
МСА 300 «Планування», МСА 320 «Суттєвість в аудиті», МСА 400 «Оцінка ризиків і системи внутрішнього контролю», МСА 800 «Звіт аудитора за спеціальними аудиторськими завданнями»

Для досягнення поставленої мети аудитор повинен дотримуватися певної послідовності виконання аудиторських робіт, які можна згрупувати в певні

групи, що визначаються як стадії та етапи. Таким чином, аудитор намагається оптимізувати свою роботу, плануючи її. Планування аудиту - один із обов'язкових етапів. Він полягає у формуванні стратегії і тактики аудиту, тобто визначення обсягу перевірки, вибір конкретних аудиторських процедур, послідовності їх застосування. У МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» виділяються такі основні етапи у процесі планування аудиту (рис. 3.1):

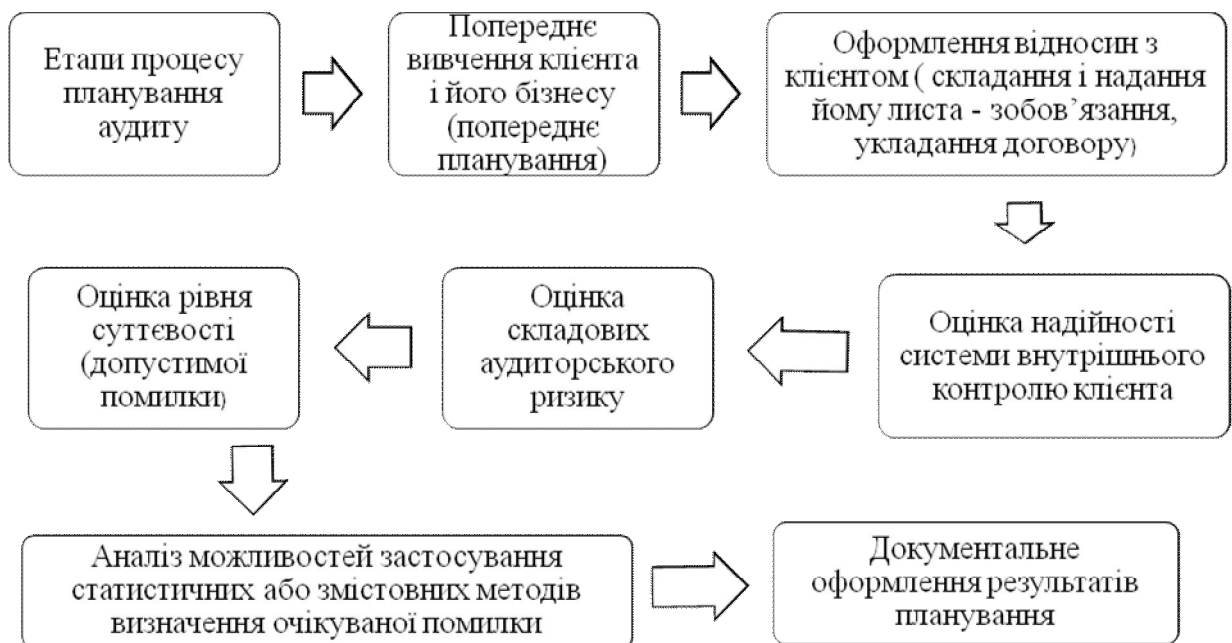


Рисунок 3.1. Етапи процесу планування аудиту

Примітка: розроблено автором на матеріалах [40].

У ході попереднього вивчення клієнта аудитор повинен оцінити можливість виконання аудиторського завдання, його можливий обсяг, підготувати інформацію для подальших етапів планування. Оскільки цей етап передуює укладанню договору між аудитором та клієнтом, то він називається попереднім плануванням. Попередня програма (додаток Е) складається до початку аудиту, але в ході аудиту є можливість вносити незначні або ж суттєві корективи.

Найбільш доречними аудиторськими процедурами, які використовуються для попереднього планування є: спостереження; огляд; запити, перегляд документів; аналітичні процедури.

Запити є однією з найважливіших аудиторських процедур під час попереднього вивчення клієнта. Запити можуть мати різну форму: від офіційних письмових запитів до третіх осіб чи працівників підприємства до неофіційних усних опитувань. Як правило аудиторські фірми мають розроблені стандартні анкети для опитування певних посадових осіб підприємства-клієнта. Під час опитування чи документальної перевірки аудиторіві необхідно вивчити питання облікової політики щодо об'єктів основних засобів, методи нарахування амортизації, що використовуються на підприємстві; чи відбувалися зміни методів нарахування амортизації і чи є необхідні пояснення в примітках до річної фінансової звітності [70].

Опитування, проведене керівництвом компанії, може спонукати аудитора виконати додаткові аудиторські процедури, оскільки може знадобитися для отримання інформації про майбутні угоди, плани продажу необоротних матеріальних активів, наявність таких активів переданих у заставу або наявність певних претензій з боку третіх осіб, судових позовів. Приклад анкети оцінки системи обліку і внутрішнього контролю фактів господарської діяльності з необоротними матеріальними активами наведено у додатку Є [8]. Окрім оцінки системи внутрішнього контролю, аудитор повинен провести первинну оцінку аудиторського ризику та його складових.

Зазвичай ризик оцінюється за допомогою трьох рівнів: високого, середнього та низького. На властивий ризик в аудиті необоротних матеріальних активів впливає стадія життєвого циклу підприємства. Якщо оновлення активів відбувається активно, то існує ризик несвоєчасного їх оприбуткування і введення в експлуатацію, нарахування амортизації, повноти оцінювання. Якщо необоротні матеріальні активи не оновлюються, то зростає ризик неточності відображення операцій, пов'язаних з їх ремонтом та своєчасним списанням. Властивий ризик значно зростає у разі переоцінки активів.

Після попереднього огляду клієнта аудитор переходить до формування стратегії перевірки, яка передбачає:

- вибір аудиторських процедур, які слід виконати для перевірки сукупностей елементів, встановлення їх виду та способу застосування;
- «сегментування» інформації в бухгалтерських документах (облікова інформація розподіляється на ділянки, кожен з яких перевіряє певний виконавець);
- формування мета та завдань, які необхідно досягнути і виконати під час перевірки кожного сегмента, - встановлення сукупності елементів для перевірки з метою виконання поставлених завдань [75].

В ході розробки стратегії аудиторської перевірки сегменту «необоротні матеріальні активи» повинні бути вирішені завдання, пов'язані з перевіркою, які наведені в таблиці 3.2.

Висновки, зроблені аудитором при виконанні кожного розділу плану відображаються в його робочих документах. Вони є основою для підготовки аудиторського звіту і формування думки про достовірність фінансової звітності та обліку в їх суттєвих аспектах.

Таблиця 3.2.

Основні завдання аудитора при проведенні перевірки необоротних матеріальних активів

[61]

контроль дотримання чинного законодавства за операціями необоротними матеріальними активами	контроль розрахунку амортизаційних відрахувань необоротних активів	перевірку операцій з орендованими і переданими в оренду основних засобів	Дотримання облікової політики щодо обліку необоротних активів
перевірка правильності документального оформлення оприбуткування і ліквідації необоротних матеріальних активів	контроль відображення в обліку результатів надзвичайних подій, пов'язаних з необоротними активами	перевірку оцінки фінансових результатів від реалізації необоротних активів	встановлення ефективності використання необоротних матеріальних активів
перевірку правильності кореспонденції рахунків за операціями з необоротними матеріальними активами	контроль зіставлення даних аналітичного, синтетичного обліку і балансу	Правомірність списання витрат на проведення ремонту основних засобів	Перевірка правильності переоцінки необоротних активів

3.2. Методика проведення аудиту необоротних матеріальних активів

Предметну область аудиторського дослідження являють собою джерела інформації аудиту необоротних матеріальних активів. 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.

До об'єктів аудиту необоротних матеріальних активів 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. Послідовність аудиту необоротних матеріальних активів наведена на рисунку 3.2.

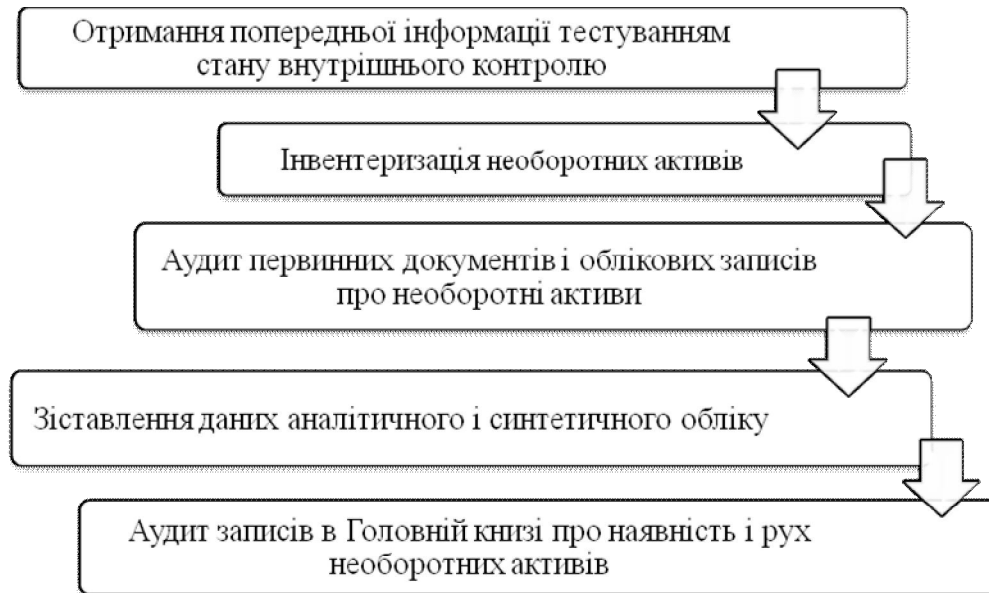


Рисунок 3.2. Аудиторські процедури перевірки необоротних матеріальних активів. *Примітка: виконано автором на матеріалах [43].*

Головний етап аудиту полягає в контролі оцінки необоротних матеріальних активів, встановленні їх належності, перевірці достовірності облікових записів і залишків за ними у балансі, перевірці правильності нарахування зносу основних засобів і визначенні витрат на їх ремонт. Після цього проводиться перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку та правильність відображення в обліку операцій, пов'язаних з рухом необоротних матеріальних активів. При цьому слід звертати увагу на дотримання встановлених форм документів, заповнення в них реквізитів, наявність підписів всіх членів комісії і керівника підприємства[77].

При перевірці операцій, пов'язаних з придбанням необоротних матеріальних активів, аудитором перевіряється правильність заповнення первинних документів, дотримання порядку розрахунків із постачальниками і підрядниками, у відповідності фактичного розміру оплати даним наданих документів.

Одним із найважливіших аспектів аудиторської перевірки є перевірка правильності формування первісної вартості таких необоротних матеріальних активів. Особливу увагу варто звернути на необоротні активи, які були придбані за рахунок кредиту банку. Аудитору необхідно впевнитися, що вартість поліпшення необоротних матеріальних активів, внаслідок чого здійснюється покращання їх технічних характеристик, приєднана до початкової вартості об'єкта, а витрати на ремонт з метою підтримання таких активів у нормальному робочому стані віднесена на витрати звітного періоду. Аудитору необхідно також враховувати вимоги податкового обліку і впевнитися, що підприємство-клієнт при визначенні доходів і витрат дотримувалося вимог Податкового кодексу України [60]. При перевірці операцій зі списання необоротних матеріальних активів, аудитор встановлює причину їх списання, законність та доцільність таких операцій.

Аудитору, враховуючи великий вплив амортизації на показники фінансової і податкової звітності, необхідно уважно вивчити порядок нарахування амортизації у клієнта. У процесі аудиту необхідно встановити: чи всі об'єкти необоротних матеріальних активів прийняті в розрахунок під час нарахування амортизації; чи враховується у цьому разі їхній рух; чи правильно застосовуються норми амортизації з метою бухгалтерського обліку; чи припиняється нарахування амортизації на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання і консервації об'єкта необоротних матеріальних активів; чи обґрунтовано застосовується метод прискореної амортизації виробничих основних засобів. Для порівняння даних бухгалтерії і розрахунків аудитора можна користуватися таблицею 3.3.

Таблиця 3.3.

Перевірка правильності застосування норм амортизації

Найменування ОЗ (рядків корисного використання)	Початкова вартість	Ліквідаційна вартість	Амортизована вартість	Річна норма амортизації	Сума амортизації	Дані бухгалтерії	Відхилення
--	-----------------------	--------------------------	--------------------------	----------------------------	---------------------	---------------------	------------

--	--	--	--	--	--	--	--

Під час перевірки операцій з нарахування амортизації з метою податкового обліку необхідно перевірити правильність віднесення основних засобів до тієї чи іншої групи основних засобів, правильність застосування норм амортизації.

Найбільш типовими випадками недотримання законодавства в частині нарахування амортизації необоротних матеріальних активів є порушення з боку особи, яка здійснює облік операцій з нарахування амортизації необоротних матеріальних активів (таблиця 3.4.). Дані порушення можуть бути як навмисними, так і випадковими, наслідком зловживань посадовими обов'язками і некомпетентності або неуважності особи, що здійснює операції з обліку таких розрахунків. По всіх фактах хибного нарахування амортизації визначаються суми надлишково нарахованої чи не нарахованої амортизації. Встановлюють, як це вплинуло на собівартість продукції та фінансові результати, податкові наслідки, виявляють причини порушень та винних у цьому осіб, а також пропонують заходи з запобігання подібних недоліків в майбутньому. Під час проведення аудиторської перевірки потрібно порекомендувати адміністрації підприємства ввести відповідні зміни в дані бухгалтерського обліку й звітності.

Таблиця 3.4.

Типові порушення в частині здійснення операцій з нарахування амортизації необоротних активів та їх наслідки [80, с. 31]

Вид порушення	Наслідки
Амортизація необоротних активів під час їх перебування на реконструкції, модернізації, в добудові, дообладнанні та консервації	Призводить до завищення амортизаційних відрахувань та, як наслідок, занижує податок на прибуток, що призведе до понесення підприємством в майбутньому штрафів
Амортизація необоротних активів щоквартально	
Амортизація необоротних активів з дати надходження необоротних активів на підприємство	
Амортизація необоротних активів після дати вибуття необоротного активу	
Амортизація необоротних активів протягом календарного року (підприємствами з сезонним виробництвом)	
Неправильне визначення строку корисного використання необоротних активів	

Аудит необоротних матеріальних активів завершується аналізом ефективності їх використання. Визначаються показники фондівдачі, фондомісткості, коефіцієнти зносу, та інші. Джерелом аналізу необоротних активів є Баланс (Звіт про фінансовий стан) (Додаток Д). При цьому в процесі аналізу Балансу також аналізуються дані аналітичного обліку, в яких інформація є більш розширеною.

На першому етапі аналізу ефективності використання необоротних матеріальних активів необхідно визначити абсолютну величину таких активів (підсумок I-го розділу активу Балансу (додаток Д)) та їх динаміку. Так, за результатами фінансової звітності на досліджуваному підприємстві необоротні активи станом на кінець звітного року становлять 18270 тис., а на кінець попереднього року - 18792 тис.. Отже, необоротні активи підприємства збільшились на 522 тис., хоча згалом згідно рисунку 3.3. структура активів підприємства залишається відносно сталою протягом двох років.

На рисунку 3.3. подано інформацію, щодо динаміки структури активів досліджуваного підприємства.

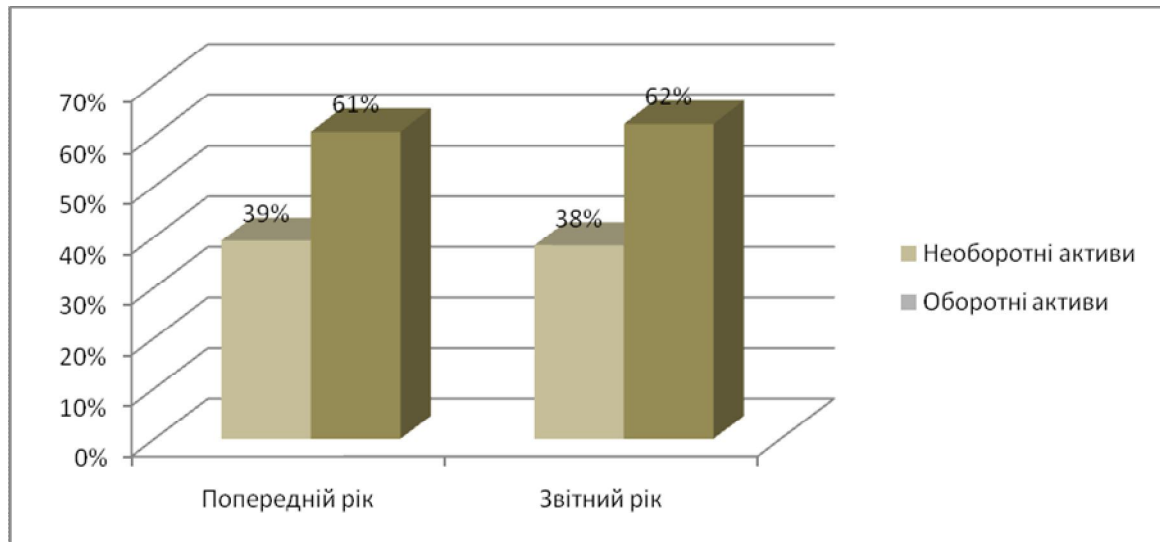


Рисунок 3.3. Динаміка структури активів підприємства, (%).

Примітка: виконано автором на матеріалах балансу підприємства.

У попередньому році необоротні активи становлять 39,26 % від загальної вартості майна підприємства. У звітному році їх частка несуттєво зменшилася до рівня 38,52 %. В цілому структуру активів можна охарактеризувати як стабільну, оскільки у ній рівень необоротних активів приближений до рівня оборотних (що є типовою особливістю активів більшості підприємств). Більший відсоток складає частка оборотних активів, у зв'язку з тим, що досліджуване підприємство займається не виробничою діяльністю, а торгівельною, відповідно цей високий показник свідчить про високу ліквідність оборотних активів та попит товари.

Показники структурної динаміки відображають частку кожного виду майна у загальній зміні сукупних активів. Їх аналіз дозволяє зробити висновки про те, в які активи вкладено нові залучені фінансові ресурси. У таблиці 3.6. проаналізуємо первісну (переоцінену) вартість основних засобів на початок звітного періоду та вартість основних засобів у кінці звітного періоду.

Таблиця 3.5.

Аналіз зношеності основних засобів ТОВ «Компанія ЛАН» на початок та кінець звітного періоду

<i>Показники</i>	<i>Одиниці виміру</i>	<i>Початок звітнього періоду</i>	<i>Кінець звітнього періоду</i>	<i>Абсолютне відхилення, ±</i>	<i>Відносне відхилення, %</i>
1. Первісна (переоцінена) вартість основних засобів	тис. грн.	37 337	41 647	4 310	111,5
2. Знос основних засобів	тис. грн	(20 544)	(22 572)	2 028	109,8
3. Ступінь зношеності основних засобів	%	55,03	54,20	-0,83	98,5
4. Ступінь придатності основних засобів	%	44,97	45,80	0,83	101,8

Примітка: виконано на даних балансу підприємства

За даними таблиці 3.6. можемо зробити висновки, що політика підприємства спрямована зниженню ступеня зношеності порівняно з базовим роком з 55% до 54%, або на 1%, і як наслідок приведуть до відповідного підвищення ступеня придатності з 44,97% до 45,80%. Позитивна динаміка цих показників збережеться, якщо підприємство буде регулярно, щороку проводити інвестування в оновлення та модернізацію основних засобів.

До одного із основних показників ефективності використання основних засобів належать фондівдача. На рівень фондівдачі впливає ефективність використання активної частини основних засобів [16].

На досліджуваному підприємстві коефіцієнт фондівдачі основних засобів за попередній звітний період становить – $K_f = \frac{194432}{37337} = 5,21$, а за звітний період $K_f = \frac{235227}{41647} = 5,65$. Отже, ми можемо спостерігати незначний, та все ж приріст даних показників. Головна причина зниження фондівдачі можлива через неефективне використання або простої обладнання, низький коефіцієнт змінності, наявність невстановленого обладнання, тощо. Відповідно до проведеного аналізу, структуру необоротних активів з фінансової точки зору не можна оцінити позитивно, хоча протягом дослідженого періоду відбувається певна динаміка зміни в бік підвищення частки необоротних активів у балансі підприємства. У підсумку проведення аналізу необоротних матеріальних активів аудитор може сформулювати комплекс пропозицій для підприємства.

Слід зазначити, що всі результати проведених аудиторських процедур повинні відображатися в робочих документах аудитора. Сюди входять пояснення та заяви щодо перевірки працівниками необоротних матеріальних активів; копії первинних документів про господарські операції з необоротними матеріальними активами; акти, довідки; інвентаризаційні описи; регістри бухгалтерського обліку; бухгалтерська звітність. Перелік робочих документів аудитора, що додаються до аудиторських звітів, визначається аудитором, який проводить перевірку. Основною вимогою, щодо цих документів є надійність та переконливість поданої інформації при формуванні висновків і пропозицій, що виходять з матеріалів перевірки.

На завершальному етапі аудитор повинен узагальнити результати аудиторської перевірки, зробити висновки та підготувати обґрунтовані рекомендації щодо усунення недоліків та використання виявлених резервів. На цьому етапі аудитор також складає свій аудиторський висновок. Цей висновок повинен ґрунтуватися на основі письмової інформації аудитора про всі виявлені в бухгалтерському обліку та звітності недоліки та порушення, а також помилки та виправлення, які можуть вплинути на надійність звітності з посиланням на законодавчі та нормативні документи. Письмова інформація заповнюється у двох примірниках, підписується усіма аудиторами, які проводили перевірку. Один примірник передається головному бухгалтеру та керівнику для розгляду та виявлення можливих розбіжностей та вирішення спірних питань, а другий використовується для написання звіту, який потім передається в архів.

Одним із способів для ефективного використання наявних та ведення обліку необоротних матеріальних активів підприємства відповідно до чинного законодавства є впровадження внутрішнього аудиту, найважливішим завданням якого є: мінімізація ризику неефективного використання необоротних матеріальних активів; розробка передумов та заходів щодо їх збереження; доцільність застосування поточного методу амортизації; уникнення штрафних санкцій за порушення законодавства [19].

Організація обліку необоротних матеріальних активів повинна бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур з виявлення, реєстрації, вимірювання, узагальнення, накопичення, передачі та зберігання даних, тому основними шляхами її удосконалення визначені наступні:

- вибір оптимальної бухгалтерської інформації за складом та обсягом, що забезпечить виконання завдань поставлених перед обліком основних засобів;
- розробка та застосування вдосконалених форм носіїв облікової інформації, які найбільше відповідають структурі, змісту та характеру даних;
- розробка та застосування раціональних схем документообігу, які дозволять витратити найменшу кількість трудових, матеріальних та фінансових ресурсів для забезпечення своєчасного виконання поставлених завдань;
- Розробка та застосування раціональної технології для вирішення облікових завдань, яка забезпечить злагоджене функціонування облікового механізму [72].

Впровадження вищезазначених заходів дозволить вдосконалити організацію та методологію обліку, аудиту та аналізу основних засобів, підвищити інформаційний характер бухгалтерського забезпечення та як наслідок, надасть можливість прогнозувати ефективність їх використання на підприємстві.

Висновки до розділу3

1. Метою аудиторської перевірки є визначення достовірності бухгалтерської інформації щодо необоротних матеріальних активів, а також повноти, своєчасності та точності відображення інформації в бухгалтерських документах та фінансовій звітності, відповідно до облікової політики підприємства. Процедура аудиту великих компаній є досить специфічною, адже такі підприємства мають певні особливості, які аудитор повинен враховувати при проведенні аудиторської перевірки та при вивченні середовища суб'єкта господарювання.

2.Основними напрямками підвищення ефективності використання необоротних матеріальних активів є: широке застосування досягнень науково-технічного прогресу; прискорення освоєння нових, більш продуктивних виробничих потужностей; збільшення частки активної частини необоротних матеріальних активів у загальній їхній величині; покращення фізичного стану необоротних активів за рахунок удосконалювання організації й проведення їхнього ремонтного обслуговування; покращення використання устаткування в часі; підвищення надійності, довговічності, ремонтпридатності основних засобів.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження методики та організації обліку і аудиту необоротних матеріальних активів можна зробити наступні висновки:

1. Бухгалтерський облік та контроль необоротних матеріальних активів потребує удосконалення в методико-організаційних аспектах, а також узгодженості законодавчо-нормативних документів. Дослідження економічної сутності терміну необоротні матеріальні активи свідчить, що однозначного тлумачення їх змісту у літературних та нормативно-правових джерелах немає. Виходячи із цього, необхідним є узгодження нормативних актів України та введення єдиного загальноприйнятого терміну «необоротні матеріальні активи», яке б достатньою мірою розкривало його зміст. Крім того, у НП(С)БО 7 наявні істотні розбіжності із міжнародними стандартами. Тому запропоновані шляхи удосконалення нормативної бази бухгалтерського обліку необоротних активів дозволять гармонізувати вітчизняний облік з міжнародними стандартами та зменшити невідповідності й проблемні питання обліку необоротних активів.

2. Дослідивши нормативно-правове регулювання обліку необоротних матеріальних активів підприємства, зроблено висновок, що діюча в Україні нормативно-законодавча база не дає в повній мірі реалізувати усі пріоритети оцінки таких активів. Достовірна оцінка необоротних матеріальних активів забезпечить ефективне управління динамікою та розмірами амортизаційних нарахувань - одним із найважливіших джерел власних інвестицій, які направлені на оновлення необоротних матеріальних активів підприємства.

3. При вибутті необоротних матеріальних активів з підприємства запропоновано розширити аналітичний облік вибуття в розрізі причин вибуття шляхом використання відповідних представлених субрахунків. Такий перелік дозволить користувачам облікової інформації відслідковувати тенденцію і причини вибуття необоротних активів. Також вважаємо, що такий аналітичний облік для внутрішнього користування на підприємстві дозволить суб'єкту господарювання підвищити ефективність контролю і працівник бухгалтерії зможе оперативно надати інформацію для прийняття рішень.

4. Ефективне відтворення основних фондів потребує великих зусиль з боку підприємства. Необхідно зуміти повернути кошти таким чином, щоб мати можливість відновити втрачені внаслідок спрацювання активи та продовжити ефективно працювати з метою отримання позитивного фінансового результату, максимізації прибутку та суспільної користі. Цю роль на підприємстві покликана виконувати амортизація, один із основних елементів облікової політики. На сьогодні, суттєвою проблемою, яка має важливе наукове й практичне значення, є обґрунтування сутності та розкриття економічного змісту амортизації необоротних активів. Категорія амортизації є найбільш дискусійною та неоднозначною у категоріальному апараті, оскільки про це свідчить відсутність єдиного підходу до тлумачення цього поняття. Вивчення економічних публікацій з цього питання привело до висновку, що ряд авторів ототожнюють поняття “знос” та “амортизація”, однак більшість все ж схильна до думки, що ці два поняття не можна вважати однаковими, як за змістом, так і економічною сутністю.

6. Провівши дослідження щодо системи нарахування зносу необоротних матеріальних активів в частині методичної, організаційної та технічної складових облікової політики підприємства запропоновано елементи облікової політики щодо амортизації необоротних матеріальних активів, що дасть можливість сформулювати відповідні положення облікової політики, для дієвої методики та ефективної організації ведення бухгалтерського обліку амортизації необоротних матеріальних активів.

7. На основі проведеного дослідження встановлено, що амортизація відображається на рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” та позабалансовому рахунку 09 “Амортизаційні відрахування”. Наведені рахунки не відображають всієї сукупної інформації необхідної підприємству та не дають можливість контролювати нагромадження та використання амортизаційних відрахувань. Тому для раціональної організації бухгалтерського обліку на ТОВ «Компанія ЛАН» запропоновано нарахування амортизаційних відрахувань проводити за кредитом рахунку 13 «Знос необоротних активів» з одночасним

проведенням за дебетом позабалансового рахунку 091 «Нараховані амортизаційні відрахування».

8. Аудиторська перевірка обліку операцій із необоротними матеріальними активами необхідна для встановлення достовірності первинної документації відносно наявності та стану необоротних матеріальних активів, повного і своєчасного відображення первинних даних в облікових регістрах і в зведених документах, правильності ведення їх обліку, його відповідність прийнятій обліковій політиці і вимогам нормативних документів. Запропоновані форми робочих документів аудитора, які доповнюють план та програму аудиту, підтверджуючи ефективність перевірки, висновків і наданих рекомендацій.

Задля вдосконалення методики аудиту формування й використання необоротних матеріальних активів на ТОВ «Компанія ЛАН» запропоновано програму аудиторської перевірки, що передбачає основні етапи, рекомендовані джерела, процедури та послідовність проведення перевірки з наступним відображенням аудиторських доказів у робочих документах, що дасть змогу оптимізувати процес дослідження операцій з формування й використання необоротних матеріальних активів.

Таким чином, вдосконалення теоретичних та практичних методів організації обліку і аудиту необоротних матеріальних активів повинно здійснюватись в напрямку розширення її управлінських можливостей, максимально пристосовуючи їх до практичних потреб суб'єктів підприємницької діяльності, що виникають в процесі прийняття управлінських рішень щодо руху необоротних матеріальних активів та ефективності їх використання. Основними напрямками для вдосконалення організації обліку необоротних матеріальних активів є раціоналізація як кожної форми документів і регістрів обліку, так і методів, і способів збирання, обробки і узагальнення облікової інформації, адаптованих до сучасних умов.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абрамчук М. Ю., В. І. Лисиця, Ю. Г. Гуменна Бухгалтерський облік : конспект лекцій . Суми : СумДУ, 2016. 157 с.
2. Амортизация и оптимальные сроки службы техники. Кузьменко С.Н., Васильева Т.А., Ярошенко С.П. и др. Сумы: Деловые перспективы, 2005. 223 с.
3. Анісімова М. В., Загорецька О. Я. Розширення методів відтворення основних засобів на підприємстві. Актуальні проблеми економіки. 2014. № 6. С. 190-196.
4. Аудит: методика і організація: навч. Посібник. Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю. І. Мізік, О. О. Конопліна; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків: ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319 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/ecpros_2013_79_20.pdf.
6. Бондар В.П. Удосконалення системи організації аудиторської діяльності в Україні. Формування ринкових відносин в Україні. 2015. № 9. С. 16 - 19.
7. Бондар О.В. Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання. Актуальні проблеми економіки. 2012. № 1. С. 38-42.
8. 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.
9. Бразілій М. Н. Організація і методика аудиту основних засобів та шляхи його вдосконалення. Економіка та держава. 2014. № 24. С. 104-109.
10. Будник А.М., Лега О.В. Історичні аспекти формування поняття «необоротні активи». Економічні науки. 2014. № 5(08). С. 63-66.
11. Бухгалтерський облік: підручник. Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь. Тернопіль, ТНЕУ, 2018. 460 с.

12. Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. Для студ. Спец. «Облік і аудит» вищих навч. Закл. За ред.. Ф.Ф. Бутинця. 7-ме вид., доп. І перероб. Житомир: ПП «Рута», 2006. 832 с.
13. 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.
14. Ганін В.І. Теоретичні основи бухгалтерського обліку: навч. посібник. В.І. Ганін, Т.В. Синиця. К: Центр учб. літер., 2008. 236 с.
15. 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.
16. Гереженко І. М., Томчук О. Ф. Аналітична оцінка ефективності використання основних засобів. URL: <http://www.rusnaub.com/14NPRT2011/Economics/б86089.doc.htm> 238
17. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник. К.: Центр навчальної літератури, 2018. – 400 с.
18. Городянська Л.В. Амортизаційна політика та напрями відтворення фінансово-економічних ресурсів у бухгалтерському обліку. Фінанси України.- 2015. - № 11. - С.112-121.
19. 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.
20. Громов В. Порядок оформлення первинних документів. Все про бухгалтерський облік. 2003. №75. С. 11-15.
21. Гуцайлюк З. Деякі питання реформування системи бухгалтерського обліку: концепція та реалізація. Бухгалтерський облік і аудит. 2007. №10. С. 11-17.

22. Гуцаленко Л. В. , І. І. Божок. Проблемні аспекти нарахування амортизації необоротних активів. Підручник: Інноваційна економіка. 2014. С.176-181.
URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2014_1_30
23. Державна Служба Статистики України. База даних «Публікація документів Державної Служби Статистики України. ДСС України. URL: <http://ukrstat.otg>.
24. Діброва Н. Загальні принципи класифікації необоротних активів на підприємствах. Баланс. – 2012. - №4.
25. Дмитренко І.М. Аудит (за міжнародними стандартами): навч. посіб. К.: Кондор-Видавництво, 2013. 398 с.
26. Довгопол Н. Амортизація: предметна сутність і ступінь впливу на відтворення основних засобів. Фінанси України. 2015. № 12.
27. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність у Україні від 16.07.1999 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
28. Законодавчо-нормативне забезпечення обліку та звітності основних засобів та методи їх оцінки за його умов. С. П. Карелов. Європейські перспективи, 2014. № 5. С. 160-166.
29. Закремов А. Переоцінка необоротних активів. Бухгалтер, 2016. URL: <https://buhgalter.com.ua>.
30. Зінкевич О. В., Я. А. Гончарук, В.В. Апопій, В.С. Загорський. Дослідження окремих питань методики обліку вибуття основних засобів. Мат. Міжнарод. наук.-практ. конф. «Облік, аналіз і аудит у сучасному бізнесі» (27-28 травня 2004 р.). Львів: ПП «Компакт-ЛВ», 2004. 398 с.
31. 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.
32. Історія економічних учень : підруч. : у 2 ч. Ч. 1. за ред. В. Д. Базилевича. 3-тє вид., випр. і доп. К.: Знання, 2006. 582 с.

33. 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.
34. Карчевська Г. Г. Особливості процесів відтворення основних засобів на промислових підприємствах. Держава та регіони. Сер.: Економіка та підприємництво. 2013. № 2. С. 127-131.
35. Кафка С. М. Облік необоротних матеріальних активів: методологія та організація: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 504 с.
36. Кіндрацька Л. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення/ Л. Кіндрацька. Бухгалтерський облік і аудит. 2008. с. 30-33.
37. Крупка Я. Д., Питель С. В., Мельничук І. В. Облік інвестиційно-інноваційної діяльності : навчальний посібник. Тернопіль, ТАЙП, 2013. 245 с.
38. Кусайкіна Н.Д. Сучасний тлумачний словник української мови: електронне видання. URL: <http://www.hurtom.com/culture/music/6567-suchasnijj-lumachnijj-slovník-ukranksko.html>.
39. Кучірка М. В. Поняття, форми і методи відтворення основних засобів. Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки. 2011. Вип. 28. Ч. 1.
40. Макаренко А.П., Т.О. Меліхова, Г.М. Бескоста. Організація і методика аудиту: навч. метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2015. 190 с.
41. Малярова С. В. Удосконалення амортизаційної політики та оновлення основного капіталу підприємства. Причорноморські економічні студії. 2017. Вип. 13–1. С. 143–147.
42. 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>
43. Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту ефективності використання основних засобів на підприємстві. Інвестиції: практика та досвід. 2017. № 20.

44. Милль, Дж. Ст. Основания политической экономии с некоторыми применениями к общественной философии. пер. с последнего англ. изд. Остроградской Е. И.; под ред. О.И.Остроградского; Южно-Русское Книгоизд-во Ф.А. Иогансона. Киев: Харьков: Тип.И.И. Чоколова, 1896. [2], 866 с.
45. Мичак Н. А. Сутність необоротних активів, утримуваних для продажу: облікова та економічна точки зору. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2017. №15. С. 13–18.
46. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: <http://www.minfin.gov.ua>.
47. Надворняк Я.М. Порівняльний аналіз методів нарахування амортизації як джерела відтворення основних засобів. Економіка АПК. 2013. № 11. С. 84- 89.
48. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» від 23 липня 1999 р. № 499/3792. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
49. 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>.
50. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» від 09.12.2011 № 1591. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>
51. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
52. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. Москва: Финансы и статистика, 2000. 496 с.
53. Облік нарахування амортизації основних засобів. Галицький економічний вісник. Тернопіль: ТНТУ, 2014. Т. 45, № 2. С. 107-116.
54. 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)

55. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: электронное издание. URL: <http://www.classes.ru/all-russian/russian-dictionary-Ozhegov-term-4510.htm>.
56. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. Ю. Д. Чацкіс, Е. С. Гейер, О. А. Наумчук, І. О. Власова. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 564 с.
57. Панасюк В. М., Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. Тернопіль, 2020. 328 с
58. 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.
59. 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>.
60. 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>.
61. Подмешальська Ю.В., Т.О. Меліхова, Н.С. Чакалова. Навч.метод. посібник: Бухгалтерський облік. Запоріжжя: ЗДІА,2017. 400с.
62. Покропивний С.Ф. Економіка підприємства:підруч. Київ:КНЕУ.1999.224 с.
63. 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>
64. Про аудиторську діяльність : Закон України від 14.09.2006 р. № 140-V URL :<http://www.rada.kiev.ua>.
65. Про затвердження типових форм первинного обліку від 29.12.95 №352. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
66. Радева О. Г. Амортизаційна політика в контексті механізму ефективного управління підприємством: сутність, характеристика та проблеми. Молодий вчений. 2014. № 12 (15). С. 70–73.

67. Райзберг Б.А., Л.Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. Современный экономический словарь.. 2-е изд., испр. Москва: ИНФРА-М, 1999. 479 с.
68. Райс Э. Разоблачение тайн бухгалтерского учета. Как разобраться в бухгалтерской отчетности и в финансовом анализе. Пер. с англ. М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2006. 352 с.
69. Рудченко О. та ін. Методичні підходи до регулювання процесу відтворення основних засобів. Економіка України, 2015. №2. С.52-58.
70. Садовська І. Б., Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. Навчальний посібник: Бухгалтерський облік. Київ : Центр навчальної літератури, 2013. 688 с.
71. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов URL : http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Econom/smit/index.php.
72. Стригуль, Л.С., А.С. Тімонова. Шляхи удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві. Вісник НТУ «ХП». 2014. №32 (1075). С.47-50.
73. Супрунова І.В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку дис.. на здобуття наук. ступеня канд..економ. наук: спец. 08.00.09. Житомир: ЖТДУ, 2011. 378 с.
74. Теоретичні основи обліку основних засобів. «Молодий вчений». 2018, №5. С. 779–781
75. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. Київ. : Алерта. 2008, 926 с.
76. Ужва А. М. Особливості обліку необоротних активів у міжнародній і вітчизняній практиці та шляхи його удосконалення. Інноваційна економіка, 2013. № 1. С. 286–288.
77. Фінансовий облік : підручник. За ред. М. І. Бондаря та Л.Г. Ловінської. К.: КНЕУ, 2012. 553 с.
78. 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.

79. Шеремет А. Д. Анализ финансово-хозяйственной деятельности: учеб. пособие, Москва: ИПБ–БИНФА, 2003. 208 с.
80. 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.

**Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра обліку і оподаткування**

ГУРАЛЬ Яна Русланівна

**ОБЛІК І АУДИТ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ
ПІДПРИЄМСТВА: МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ
(на матеріалах ТОВ «Компанія ЛАН»)**

спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма «Облік і оподаткування діяльності суб'єктів
господарювання»
Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Частина 2

ДОДАТКИ

Тернопіль – 2020

ДОДАТОК А

Таблиця А.1.

Особливості облікового відображення необоротних матеріальних активів
відповідно до шляхів їх надходження

№	Шляхи надходження	Підходи до обліку
1	Придбання за грошові кошти	Усі витрати, понесенні, при придбанні передбачені п.7 НП(С)БО 7 «Основні засоби», обліковуються за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Після того, як всі необхідні витрати понесені та необоротний матеріальний актив готовий до експлуатації, вся накопичена сума з рахунку 15 списується на рахунок 10 «Основні засоби» або рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» за відповідними субрахунками
2	Безоплатне отримання	Усі витрати, понесені при безоплатному отриманні, обліковуються за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» та кредитом рахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи». Після того, як всі необхідні витрати понесені та актив готовий до експлуатації, вся накопичена сума з рахунку 15 списується на рахунок 10 «Основні засоби» або рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» за відповідними субрахунками. В першому місяці нарахування амортизації списується місячна сума амортизації на доходи підприємства за дебетом 424 рахунку та кредитом 746 «Інші доходи»
3	Внесення засновниками до статутного капіталу	Усі витрати, понесені при внесенні необоротного матеріального активу до статутного капіталу обліковуються за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Після того, як всі необхідні витрати понесені та необоротний матеріальний актив готовий до експлуатації, вся накопичена сума з рахунку 15 списується на рахунок 10 «Основні засоби» або рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» за відповідними субрахунками. Заборгованість засновника по внескам закривається за кредитом 46 рахунку «Неоплачений капітал»
4	Придбання необоротного матеріального активу в обмін на інші активи	Залишкова вартість необоротного матеріального активу списується з балансу підприємства за кредитом рахунку 10 «Основні засоби» або рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» за відповідними субрахунками на рахунок витрат. Знос переданого основного засобу списується за дебетом 131 «Знос основних засобів». Об'єкт, що надходить, обліковується аналогічно як придбаний за грошові кошти
5	Самостійне виготовлення	Усі витрати понесені при виготовленні передбачені п. 7 НП(С)БО 7 обліковуються за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Після того, як виготовлення необоротного матеріального активу закінчено і об'єкт готовий до експлуатації, вся накопичена сума з 15 рахунку списується на рахунок 10 «Основні засоби» або рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» за відповідними субрахунками.

ДОДАТОК Б

Таблиця Б.1.

Кореспонденція рахунків з відображення безкоштовної передачі об'єктів основних засобів			
№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дебет	Кредит
1	Списується вартість переданих основних засобів у частині нарахованого зносу	13.1	10
2	Списується залишкова вартість переданих основних засобів	97.6	10
3	Нарахування до бюджету суми ПДВ (20% від залишкової вартості)	97.6	64.1
Кореспонденція рахунків з відображення списання нестачі або псування об'єктів основних засобів			
№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дебет	Кредит
1	Списується вартість нестачі чи псування основних засобів в частині нарахованого зносу	13.1	10
2	Списується залишкова вартість зазначених основних засобів	97.6	10
3	Сума, що підлягає відшкодуванню винними особами	37.5	74.6
4	Відображення суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету	74.6	64.1
5	Відображення суми недостачі, яка справляється до бюджету	74.6	64.2
6	Одержання суми відшкодування втрати	30, 31	37.5
Кореспонденція рахунків з відображення передачі об'єктів основних засобів як внеску до статутного капіталу іншого підприємства			
№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дебет	Кредит
1	Відображення справедливої вартості основних засобів, що передаються як внесок до статутного капіталу інших підприємств	14	68.5
2	Списується вартість переданих основних засобів у межах нарахованого зносу	13.1	10
3	Списується залишкова вартість переданих основних засобів	68.5	10
4	Відображення податкових зобов'язань з ПДВ	68.5	64.1

5	Відображена різниця між залишковою вартістю переданих основних засобів і справедливою вартістю	14	74.6
---	--	----	------

ДОДАТОК В

Таблиця В.1.

Класифікація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів для цілей податкового обліку

Основні засоби

№ групи	Назва та визначення за ПКУ (за наявності)	Мінімальний допустимий строк корисного використання, років	Бухгалтерська класифікація
2	Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом Згідно з пп. 14.1.75 <u>ПКУ</u>, <i>земельне поліпшення</i> — результати будь-яких заходів, що призводять до зміни якісних характеристик земельної ділянки та її вартості. До земельних поліпшень належать матеріальні об'єкти, розташовані в межах земельної ділянки, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни призначення, а також результати господарської діяльності або проведення певного виду робіт (зміна рельєфу, поліпшення ґрунтів, розміщення посівів, багаторічних насаджень, інженерної інфраструктури тощо).	15	ОЗ, субрахунок 102
3	Будівлі Згідно з пп. 14.1.15 <u>ПКУ</u>, <i>будівлі</i> — земельні поліпшення, що складаються з несучих та огорожувальних або сполучених (несуче-огорожувальних) конструкцій, які утворюють наземні або підземні приміщення, призначені для проживання або перебування людей, розміщення майна, тварин, рослин, збереження інших матеріальних цінностей, провадження економічної діяльності	20	ОЗ, субрахунок 103
	Споруди Згідно з пп. 14.1.238 <u>ПКУ</u>, <i>споруди</i> — земельні поліпшення, що не належать до будівель і призначені для виконання спеціальних технічних функцій	15	ОЗ, субрахунок 103
	Передавальні пристрої Згідно з пп. 14.1.143 <u>ПКУ</u>, <i>передавальні пристрої</i> — земельні поліпшення, створені для	10	ОЗ, субрахунок 103

№ групи	Назва та визначення за ПКУ (за наявності)	Мінімальний допустимий строк корисного використання, років	Бухгалтерська класифікація
	виконання спеціальних функцій з передачі енергії, речовини, сигналу, інформації тощо будь-якого походження та виду на відстань (лінії електропередачі, трубопроводи, водопроводи, теплові та газові мережі, лінії зв'язку тощо)		
4	Машини й обладнання, з них:	5	ОЗ, субрахунок 104
	електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони та рації, вартість яких перевищує 2500 грн	2	
5	Транспортні засоби	5	ОЗ, субрахунок 105
6	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4	ОЗ, субрахунок 106
7	Тварини	6	ОЗ, субрахунок 107
8	Багаторічні насадження	10	ОЗ, субрахунок 108
9	Інші основні засоби (усі ті, які не ввійшли до груп 2–8 та 12–15 ОЗ)	12	ОЗ, субрахунок 109
12	Тимчасові (нетитульні) споруди	5	ОЗ(інші необоротні матеріальні активи), субрахунок 113
13	Природні ресурси	—	ОЗ(інші необоротні матеріальні активи), субрахунок 114
14	Інвентарна тара	6	ОЗ(інші необоротні матеріальні активи), субрахунок

№ групи	Назва та визначення за ПКУ (за наявності)	Мінімальний допустимий строк корисного використання, років	Бухгалтерська класифікація
			115
15	Предмети прокату	5	ОЗ(інші необоротні матеріальні активи),субрахунок 116

Таблиця В.2.

Інші необоротні активи

Номер групи	Назва та визначення за ПКУ (за наявності)	Мінімально допустимий строк корисного використання, років	Бухгалтерська класифікація
1	Земельні ділянки Згідно з пп. 14.1.74 <u>ПКУ</u> , <i>земельна ділянка</i> — частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, цільовим (господарським) призначенням і з визначеними щодо неї правами	—	ОЗ, субрахунок 101
10	Бібліотечні фонди	—	ОЗ (інші необоротні активи), субрахунок 111
11	Малоцінні необоротні матеріальні активи (у ПКУ визначення не наведене. На практиці, беручи до уваги визначення ОЗ із пп. 14.1.138 <u>ПКУ</u> , під ними мають на увазі матеріальні активи, очікуваний строк корисного використання яких у господарстві — понад рік (або операційний цикл, якщо він триваліший за рік) з дати введення в експлуатацію та вартість яких не більш ніж 6000 грн	—	ОЗ (інші необоротні активи), субрахунок 112
16	Довгострокові біологічні активи	7	довгострокові біологічні активи (НП(С)БО <u>30</u> «Біологічні активи»), рахунок 16

ДОДАТОК Г
БАЛАНС
(Звіт про фінансовий стан)
на 31.12. 2019 р.

		Код за ДКУД		1801002
Актив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду	
1	2	3	4	
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи	1000	0	0	
первісна вартість	1001	89	89	
накопичена амортизація	1002	(89)	(89)	
Незавершені капітальні інвестиції	1005	540	231	
Основні засоби	1010	16 793	17 575	
первісна вартість	1011	37 337	41 647	
знос	1012	(20 544)	(22 572)	
Інвестиційна нерухомість	1015	0	0	
Довгострокові біологічні активи	1020	0	0	
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	937	959	
інші фінансові інвестиції	1035	0	0	
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	0	0	
Гудвіл	1050	0	0	
Інші необоротні активи	1090	0	0	
Усього за розділом I	1095	18 270	18 792	
II. Оборотні активи				
Запаси	1100	16 250	20 138	
Виробничі запаси	1101	2 938	2 912	
Незавершене виробництво	1102	0	0	
Готова продукція	1103	0	0	
Товари	1104	13 312	17 226	
Поточні біологічні активи	1110	0	0	
Дебіторська заборгованість за продукцію,	1125	10 417	9 551	

товари, роботи, послуги			
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
за виданими авансами	1130	788	889
з бюджетом	1135	142	0
у тому числі з податку на прибуток	1136	142	0
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	510	356
Поточні фінансові інвестиції	1160	0	0
Гроші та їх еквіваленти	1165	111	256
Готівка	1166	49	140
Рахунки в банках	1167	62	116
Витрати майбутніх періодів	1170	51	99
Інші оборотні активи	1190	138	0
Усього за розділом II	1195	28 269	31 289
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	0	0
Баланс	1300	46 539	50 081

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	5 670	5 670
Капітал у дооцінках	1405	0	0
Додатковий капітал	1410	91	91
Резервний капітал	1415	119	119
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	12 061	12 794
Неоплачений капітал	1425	(0)	(0)
Вилучений капітал	1430	(0)	(0)
Усього за розділом I	1495	17 941	18 674
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	0	0
Довгострокові кредити банків	1510	0	0
Інші довгострокові зобов'язання	1515	0	0
Довгострокові забезпечення	1520	0	0
Цільове фінансування	1525	0	0
Усього за розділом II	1595	0	0
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	7 600	8 003
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	0	0
товари, роботи, послуги	1615	16 584	13 637
розрахунками з бюджетом	1620	548	642
у тому числі з податку на прибуток	1621	0	0
розрахунками зі страхування	1625	200	198
розрахунками з оплати праці	1630	723	853
одержаними авансами	1635	72	42
розрахунками з учасниками	1640	0	0

із внутрішніх розрахунків	1645	0	0
страховою діяльністю	1650	0	0
Поточні забезпечення	1660	777	935
Доходи майбутніх періодів	1665	0	0
Інші поточні зобов'язання	1690	2 094	7 097
Усього за розділом III	1695	28 598	31 407
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	0	0
Баланс	1900	46 539	50 081

ДОДАТОК Д

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 2019 рік Форма №2

I. Фінансові результати

Код за
ДКУД 1801
004

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	194 432	235 227
Чисті зароблені страхові премії	2010	0	0
Премії підписані, валова сума	2011	0	0
Премії, передані у перестраховування	2012	(0)	(0)
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	0	0
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014	0	0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(184 906)	(220 096)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	(0)	(0)
Валовий:			
прибуток	2090	9 526	15 131
збиток	2095	(0)	(0)
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	0	0
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	0	0
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	0	0

Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	0	0
Інші операційні доходи	2120	127	1 709
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121	0	0
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	0	0
Дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123	0	0
Адміністративні витрати	2130	(4 323)	(4 460)
Витрати на збут	2150	(2 085)	(5 773)
Інші операційні витрати	2180	(392)	(3 782)
Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181	0	0
Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	0	0
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	2 853	2 825
збиток	2195	(0)	(0)
Дохід від участі в капіталі	2200	21	103
Інші фінансові доходи	2220	5	13
Інші доходи	2240	0	0
Дохід від благодійної допомоги	2241	0	0
Фінансові витрати	2250	(7 986)	(787)
Втрати від участі в капіталі	2255	(0)	(0)
Інші витрати	2270	(0)	(652)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	0	0
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	893	1 502
збиток	2295	(0)	(0)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-160	-270
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	0	0
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	733	1 232
збиток	2355	(0)	(0)

II. Сукупний дохід

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	0	0
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	0	0

Накопичені курсові різниці	2410	0	0
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	0	0
Інший сукупний дохід	2445	0	0
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	0	0
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	(0)	(0)
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	0	0
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	733	1 232

ДОДАТОК Е

Програма аудиту й робочі документи для забезпечення проведення аудиту необоротних матеріальних активів

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПРОГРАМА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

№	Перелік аудиторських процедур	Індекс РД	Виконавець	Примітки
1	2	3	4	5
1.	Перевірка наявності установчих документів на придбання (виготовлення), продаж (передачу) основних засобів.			
2.	Перевірка документального оформлення відображення в обліку результатів інвентаризації основних засобів	РД1-2		
3.	Перевірка відповідності основних засобів критеріям визнання згідно НП(С)БО 7.	РД3		
4.	Перевірка формування первісної вартості основних засобів та своєчасності їх оприбуткування			
5.	Перевірка обґрунтованості та відображення в обліку витрат на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшень основних засобів	РД5-6		
6.	Перевірка правильності розрахунку індексу переоцінки основних засобів	РД4		
7.	Перевірка документального оформлення та відображення в обліку результатів			

	переоцінок основних засобів (первісної, наступної)			
8.	Перевірка нарахування амортизації основних засобів та її віднесення на відповідні рахунки витрат	РД7-11		
9.	Виявлення об'єктів основних засобів, за якими не нараховується амортизація			
10.	Виявлення повністю амортизованих об'єктів основних засобів: - які знаходяться в експлуатації, але амортизація по них не нараховується; - які не експлуатуються, але амортизація по них продовжує нараховуватись			

Продовження додатку Е

1	2	3	4	5
11.	Перевірка ліквідації основних засобів у зв'язку з їх повним зносом або пошкодженням	РД12		
12.	Перевірка своєчасності відображення в обліку вибуття основних засобів	РД13		
13.	Звірка даних реєстрів обліку основних засобів з даними головної книги .	РД14		
14.	Перевірка наявності первинної документації з всіма господарськими операціями з основними засобами			
15.	Оформлення окремим документом знайдених порушень при дослідженні документів, операцій і записів	РД15		

Склав _____

Перевірів _____

Робоча документація

РД 1

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

РЕЗУЛЬТАТИ ВИБІРКОВОЇ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

№	Матеріаль но	Залишок за	Залишок за	Відхилення, рн..	Відображено в обліку	Приміт ки
---	-----------------	---------------	---------------	---------------------	-------------------------	--------------

	відповідал ьна особа	даними інвентар изації	даними обліку	неста ча	надли шок	Дт	Кт	Сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Виконав _____

Перевірив _____

*Продовження додатку Е***РД 2**

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕННЯ ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

№	Номер інвентаризаційного опису	Порушення (+)						
		Відсутність підписів (хоча б одного) членів інвентаризаційної комісії у робочій та підсумковій документації	Відсутність розписки матеріально відповідальної особи	Не вивірені підсумки на кожній сторінці акту	Відсутність числа прописом кількості натуральних показників	Відсутність на кожній сторінці акту запису «Ціни та підписи перевірів» та підпису матеріально відповідальної особи	Непідписані та незвірені членами комісії помилки та виправлення	Відсутність на останній сторінці інвентаризаційного опису розписки матеріально відповідальної особи
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Виконав _____ Перевірив _____

РД 3

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ВИБІРКА ВИТРАТ, З ЯКИХ СКЛАДАЄТЬСЯ ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

№	Назва об'єкту	№, дата документа на оприбуткування	Вартість, яку сплачують постачальнику (без непрямих податків)	Витрати (грн..)						Примітки
				Реєстра ційні витрати	Мито	Страху вання ризиків доставк и	Витрати на установк у, монтаж, наладку	Інші витрати	Разом	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Виконав _____ Перевірив _____

Продовження додатку Е

РД 4

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

РОЗРАХУНОК ТА РОЗПОДІЛЕННЯ СУМ ПЕРЕОЦІНКИ ОБ'ЄКТА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

№	Дата (період)	Операція	Первісн а вартість, грн.	Сума зносу, грн.	Залишкова вартість, грн.	Розподілення сум переоцінок		
						субрахунок 423	субрахунок 975	субрахунок 746
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Виконав _____ Перевірив _____

РД 5

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ТАБЛИЦЯ РІЗНОВИДІВ ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

№ п/п	Різновиди поліпшення	Сума поліпшення		
		За даними аудиту	За даними підприємства	Відхилення

Виконав _____ Перевірив _____

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ЗВІРЕННЯ ЗАЛИШКІВ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ станом на

Рахунок у головній книзі	Залишок по головній книзі	Залишок по журналу-ордеру	Відхилення	Причини
1	2	3	4	5

Виконав _____ Перевірів _____

ДОДАТОК Є

Таблиця Є.1.

Тест внутрішнього контролю необоротних матеріальних активів

№ з/п	Зміст питання	Варіант відповіді			При мітки
		так	ні	і-ція відс утня	
1	2	3	4	5	6
1	Чи класифіковані основні засоби за групами, передбаченими п. 5 НП(с)БО 7?				
2	Чи перевіряється відповідність даних реєстрів обліку основних засобів із даними Головної книги та ким: — головним бухгалтером; — заступником головного бухгалтера; — іншими особами?				
3	Доступ до записів про облік та рух основних засобів мають лише відповідальні особи?				
4	Чи ведуться реєстри аналітичного обліку для різноманітних об'єктів основних засобів: - картки; - відомості?				
5	Чи закріплені основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та нематеріальні активи за матеріально відповідальною особою у місцях їх експлуатації?				
6	Чи укладено договори з матеріально відповідальними особами?				

7	Чи проводиться інвентаризація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів у разі: - зміни матеріально відповідальних осіб; - крадіжок, пограбування, стихійного лиха; - зміни керівника підприємства?				
8	Чи є на підприємстві основні засоби, які не використовуються в його господарській?				
9	Чи затверджує керівник документи на придбання основних засобів та інших необоротних нематеріальних активів?				
10	Хто дає дозвіл на списання основних засобів: — керівник; — уповноважений Статутом орган; — керівник із подальшим схваленням уповноваженого органу?				

Продовження табл. Є.1.

1	2	3	4	5	6
11	Чи головний бухгалтер підписує а керівник затверджує акти приймання-передачі й ліквідації основних засобів?				
12	Чи перевіряють нарахування амортизації внутрішні аудитори або інші відповідальні особи?				
13	Чи проводяться експертна оцінка, демонтаж та оприбуткування запчастин і матеріалів у разі списання неостаточне амортизованих основних засобів?				
14	Чи розділено функціональні обов'язки посадових осіб: санкціонування і здійснення господарських операцій із необоротними активами?				
15	Чи визначається на звітні дати справжня вартість основних засобів?				
16	Хто встановлює справжню вартість основних засобів: а) комісія, призначена керівником; б) головний інженер; в) головний бухгалтер; г) інвентаризаційна комісія; г) інші?				
17	Чи були випадки переоцінки основних засобів?				
18	Чи є в наявності технічна документація на основні засоби?				
19	Чи були випадки поліпшення основних засобів: а) добудова; б) дообладнання; в) модернізація;				

	г) реконструкція?				
20	Чи визначені в обліковій політиці умови віднесення витрат, пов'язаних із ремонтами та поліпшенням основних засобів?				
21	Уразі виконання робіт господарським способом вартість активу визначається: - виходячи з державно-будівельних норм; - за фактичними витратами?				
22	Чи відображаються в обліку основні засоби на дату затвердження акта приймання-здавання (чи іншого прибуткового документа)?				
23	Чи відображається в обліку факт здавання основних засобів у фінансову оренду?				
24	Чи ведуться реєстри по основних засобах, які були передані чи отримані в оренду?				