

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Національний університет кораблебудування
імені адмірала Макарова
Навчально науковий інститут (Факультет економіки моря)

Кафедра Облік і економічний аналіз

«Допущений до захисту»

Завідувач кафедри

Погорєлова О.В.

“ ____ ” _____ 2022 року

Кваліфікаційна робота
на здобуття ступеня вищої освіти «магістр»
(потрібне залишити)

на тему:

«Методика і організація бухгалтерського обліку необоротних активів»

Виконав: студент 6421м групи: Куксенкова Х.В.

(підпис)

Керівник роботи: к.е.н., доц. Івата В.В.
(посада, науковий ступень вчене звання)

(підпис)

Миколаїв - 2022р.

**Національний університет кораблебудування
імені адмірала Макарова**

Інститут, факультет - економіки моря
Кафедра – Обліку і економічного аналізу
Освітньо-кваліфікаційний рівень- Магістер
Спеціальність – 071 Облік і оподаткування

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____
к.е.н., професор Погорєлова О.В.
“14” грудня 2022 року

З А В Д А Н Н Я
НА ДИПЛОМНИЙ ПРОЕКТ (РОБОТУ) СТУДЕНТА

Куксенкової Христини В'ячеславівни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема проекту (роботи) «Методика і організація бухгалтерського обліку
необоротних активів»

керівник проекту (роботи) Івата Вячеслав Вікторович, к.е.н., доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом вищого навчального закладу від

“ ____ ” _____ 20__ року № ____

2. Строк подання студентом проекту (роботи) до 02.12.2022 року

3. Вихідні дані до проекту (роботи) ТОВ «Будільське», Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. № 996 – XIV (зі змінами та доповненнями), Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Необоротні активи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 (зі змінами та доповненнями), Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 2 листопада 1999 р. № 750/4043, Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / З ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2015. – 688 с, 20., Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 7 листопада 2003 р. № 617 та ін. Фінансова звітність за 2019,2020,2021 року, первинні документи з обліку необоротних активів, наказів та інструкцій на ТОВ «Будільське».

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити):

- Законодавчо–нормативні аспекти бухгалтерського обліку основних засобів підприємства;
- Теоретико-методичні аспекти організації бухгалтерського обліку необоротних активів підприємства;
- Амортизація необоротних активів за міжнародними стандартами та особливості її нарахування у зарубіжних країнах;

- Виробничо-економічна характеристика підприємства та аналіз основних показників його діяльності
- Характеристика стану бухгалтерського обліку необоротних активів на підприємстві
- Напрями оптимізації облікової політики та документування в частині необоротних активів на підприємстві
- Напрями оптимізації амортизації та зносу необоротних активів підприємства

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)

6. Консультанти розділів проекту (роботи)

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
Вступ, план	Івата Вячеслав Вікторович, кандидат економічних наук, доцент	+	+
I розділ	Івата Вячеслав Вікторович, кандидат економічних наук, доцент	+	+
II розділ	Івата Вячеслав Вікторович, кандидат економічних наук, доцент	+	+
III розділ	Івата Вячеслав Вікторович, кандидат економічних наук, доцент	+	+

7. Дата видачі завдання – 6 вересня 2022 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломного проекту (роботи)	Строк виконання етапів проекту (роботи)	Примітка
1	Ознайомлення з літературою з теми дослідження	14.09.2022	Виконано
2	Ознайомлення з методикою дослідження	21.09.2022	Виконано
3	Підбір матеріалу дослідження	21.09.2022	Виконано
4	Написання першого (теоретичного розділу), пред'явлення на ознайомлення науковому керівнику	17.10.2022	Виконано
5	Робота над другим розділом роботи, пред'явлення на ознайомлення науковому керівнику	14.11.2022	Виконано
6	Робота над третім розділом роботи, пред'явлення на ознайомлення науковому керівнику	21.11.2022	Виконано
7	Укладання бібліографії до курсової роботи	25.11.2022	Виконано
8	Представлення готової роботи науковому керівнику	30.11.2022	Виконано
9	Перевірка на антиплагіат	02.12.2022	Виконано

Студент

Куксенкова Х.В.

(прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи)

(підпис)

Івата В.В.

(прізвище та ініціали)

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	3
ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1	
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА	10
1.1. Законодавчо–нормативні аспекти бухгалтерського обліку основних засобів підприємства	10
1.2. Теоретико-методичні аспекти організації бухгалтерського обліку необоротних активів підприємства	24
1.3. Амортизація необоротних активів за міжнародними стандартами та особливості її нарахування у зарубіжних країнах	36
РОЗДІЛ 2	
ДОСЛІДЖЕННЯ СТАНУ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТА ЇХ АМОРТИЗАЦІЇ НА ПРИКЛАДІ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА	46
2.1. Виробничо-економічна характеристика ТОВ «Будільське» та аналіз основних показників його діяльності	46
2.2. Облікова політика та документування обліку необоротних активів на ТОВ «Будільське»	56
2.3. Характеристика стану бухгалтерського обліку необоротних активів на ТОВ «Будільське»	62
Розділ 3	
ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТА ЇХ АМОРТИЗАЦІЇ НА ПРИКЛАДІ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА	77
3.1. Напрями оптимізації облікової політики та документування в частині необоротних активів на ТОВ «Будільське»	77

3.2. Вдосконалення організації бухгалтерського обліку необоротних активів на ТОВ «Будільське»	87
3.3. Напрями оптимізації амортизації та зносу необоротних активів підприємства ТОВ «Будільське»	93
ВИСНОВКИ	100
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	104

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ЕОМ – електронно-обчислювальна машина.

КМУ – Кабінет Міністрів України.

МВО – матеріально відповідальна особа.

МФУ – Міністерство фінансів України.

М(С)БО – Міжнародний (Стандарт) Бухгалтерського Обліку.

МЗМФО – Миколаївський завод мастильного і фільтраційного обладнання

НБУ – Національний банк України;

П(С)БО – Положення (Стандарт) Бухгалтерського Обліку.

ПАТ – Публічне акціонерне товариство.

ТМЦ – товарно-матеріальні цінності.

ВСТУП

В сучасних економічних умовах, з метою ефективного господарювання підприємство має бути забезпечено тими або іншими необоротними активами, які будуть займати домінуючі позиції у структурі капіталу підприємств та різноманітних сфер діяльності.

На мою думку, актуальність цієї теми полягає у тому, що ведення обліку є необхідним згідно з діючим законодавством, але законодавчо-нормативна база та практика на Україні розвинута недостатньо. Незважаючи на створення принципово нової законодавчої бази з обліку необоротних активів, відсутність цілісної стратегії її реформування та суттєві помилки не дали змоги створити ефективну і цілісну систему їх обліку в Україні. Окремо відзначимо відсутність сформованої теоретично-практичної позиції і методики реалізації системи обліку в частині необоротних активів підприємства. Тому в дипломній роботі буде здійснена спроба проаналізувати організацію бухгалтерського обліку необоротних активів на прикладі великого промислового підприємства, що і є професійною областю, яка досліджується.

Об'єктом дослідження є Публічне акціонерне товариство Львовський завод мастильного і фільтраційного обладнання, яке є єдиним в країнах СНД, який випускає комплексні автоматизовані системи мастила, нагнітальні обладнання та устаткування для очищення мастильно охолоджуючих рідин, контрольно-регулюючі прилади, а також широку гаму фільтрів і фільтроелементів..

Предметом дослідження виступають сукупність теоретичних, методичних, аналітичних проблем з обліку і амортизації необоротних активів на підприємстві.

Мета дипломної роботи полягає у дослідженні проблем в організації бухгалтерського обліку необоротних активів та формування рекомендацій з оптимізації діючих систем обліку і амортизації на великому промисловому підприємстві.

Для досягнення вказаної мети в процесі роботи було вирішено наступні задачі:

- розглянуто теоретико-методичні аспекти організації бухгалтерського обліку і амортизації необоротних активів підприємства;
- досліджено стан організації і методики бухгалтерського обліку необоротних активів на об'єкті дослідження;
- охарактеризовано стан організації і методики амортизації необоротних активів на об'єкті дослідження;
- визначено напрямки оптимізації організації обліку та амортизації і зносу необоротних активів підприємства.

Вході виконання дослідження були використані книги, підручники, посібники, статті і публікації з обраної теми роботи таких авторів, як Бутинець Ф.Ф., Івахненко В.М., Кирей А., Кислиця О.Я., Лишиленко О.В., Назарбаєва Р.Г., Мних Є.В., Пушкар М.С., Савицька Г.В., Сосненко Л.С., Стражев В.І., Ткаченко Н.М., Чебанова Н.В., Чумаченко М.Г., Шеремет А.Д. та інших вітчизняних та іноземних авторів.

Законодавчо-нормативною базою дипломної роботи є: Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Національне Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», 7 «Необоротні активи», 19 «Об'єднання підприємств», 28 «Зменшення корисності активів»; 32 «Інвестиційна нерухомість»; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку; Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку; Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку необоротних активів»; Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів по обліку необоротних активів».

Інформаційною базою магістерської дипломної роботи виступав Статуту, Наказу про облікову політику, пояснювальної записки до річного звіту, форм документів первинного, аналітичного та синтетичного обліку, необоротних активів ТОВ «Будільське».

Робота складається зі вступу, семи розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Обліково-аналітична частина роботи складається з трьох розділів.

В першому розділі розкриваються теоретико-методичні аспекти бухгалтерського обліку і амортизації необоротних активів на підприємстві, через детальний аналіз і критичну оцінку законодавчо-нормативної бази та дослідження практичних аспектів питання завдяки вивченню теоретичних джерел з бухгалтерського обліку і амортизації необоротних активів на підприємствах України у тому числі за МСФЗ та МСБО та наведено приклад обліку амортизаційних відрахувань у ряді зарубіжних країн. .

У другому розділі було детально розглянуто виробничо-економічну складову ТОВ «Будільське» та аналіз основних показників його діяльності. Також в цьому розділі було наведено характеристику стану організації та методики бухгалтерського обліку і амортизації необоротних активів підприємства та критично її оцінено.

Третій розділ присвячений вдосконаленню діючої організації обліку і амортизації необоротних активів на ТОВ «Будільське» в частині визначення напрямів оптимізації облікової політики та документування, вдосконалення організації бухгалтерського обліку та амортизації необоротних активів підприємства ТОВ «Будільське»

Результати дослідження, проведеного в роботі знайшли відображення в наукових конференціях та опубліковані у статтях.

Магістерська робота викладена на 111 сторінках тексту, включає 10 таблиць, 8 рисунків, 4 формули. Список використаних джерел складається з 75 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Законодавчо–нормативні аспекти бухгалтерського обліку основних засобів підприємства

З погляду бізнесу компанії зобов'язані розкривати інформацію про результати своєї діяльності, невід'ємною частиною якої є інформація, саме інформація про стан корпоративних активів, особливо основних засобів. Основні кошти є важливою частиною активів компанії та мають найбільший вплив на ключові показники ефективності.

Нормативно-правове забезпечення вважається важливим аспектом забезпечення сталого розвитку бухгалтерського обліку та створення належних умов для його раціонального виконання облікових функцій у даних економіко-правових умовах.

Нормативно-правові акти мають забезпечити відповідність національної системи бухгалтерського обліку загальноприйнятим підходам до бухгалтерського обліку, створити модель взаємодії систем бухгалтерського та податкового обліку, переглянути допустимі методи оцінки майна та зобов'язань, створити умови для поглиблення аналізу облікової інформації, забезпечити доступність фінансових звітів.

Реформування нормативно-правової бази здійснюється за такими напрямками:

- Розробка пріоритету та вдосконалення чинних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та аудиту, які б гармоніювали з основними принципами та вимогами міжнародних стандартів;
- Ревізія первинних облікових документів, реєстрів бухгалтерського обліку та інших носіїв обліково-економічної інформації, що належать до єдиної системи обліково-звітної документації.

В даний час облік основних засобів, ефективність та інтенсивність їх використання на підприємствах регламентується нормативними документами, які умовно можна поділити на три групи:

1. Законодавчі та нормативні документи, що регулюють в цілому підприємницьку діяльність підприємств.
2. Законодавчі та нормативні документи, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку підприємствах.
3. Законодавчі та нормативні документи, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку операцій з основними засобами, ефективності та інтенсивності їх використання в підприємствах (табл. 1.3).

1. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 – XIV від 16 липня 1999 р. (зі змінами та доповненнями)	Закон визначає правові засади організації ведення бухгалтерського обліку необоротних активів та подання фінансової звітності [1].
2. П(С)БО 7 «Необоротні активи», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (зі змінами та доповненнями)	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи та інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності [2].
3. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 07.02.13 р. №73	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи та інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у

	фінансовій звітності [3].
4. П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.07.07 р. № 779 (зі змінами та доповненнями)	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності підприємств України [4].
5. П(С)БО 14 “Оренда”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. №181 (зі змінами та доповненнями)	Яке визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про орендовані необоротні активи і розкриття інформації про них у фінансовій звітності [5]
6. П(С)БО 28 „Зменшення корисності активів”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. №181	яке визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів, в тому числі необоротних активів, і розкриття її у фінансовій звітності [6].
7. Наказом Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинного обліку” від 29.12.1995 р. № 352	Наказ встановлює форми первинних облікових документів якими оформлюються операції з основними засобами [7].
8. Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку необоротних активів, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003р. №561,	Визначають поняття, класифікацію необоротних активів а також пропонують правила обліку надходження, вибуття, переоцінку, ремонт та поліпшення необоротних

	активів та облік амортизації і оренди необоротних активів [8].
9. Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями)	Який включає перелік рахунків, схем реєстрації і групування на них фактів фінансово-господарської діяльності з обліку необоротних активів [9]
10. Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291(зі змінами та доповненнями)	яка встановлює коротку характеристику, призначення синтетичних рахунків і субрахунків необоротних активів, типову схему реєстрації і групування інформації про наявність і рух необоротних активів [10]
11. Положення по інвентаризації активів та зобов'язань підприємства, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 2.09.14 р. № 879 (зі змінами та доповненнями)	визначає порядок проведення інвентаризації необоротних активів підприємства [11].

Методологічні засади формування інформації про необоротні активи, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні вкладення у необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначаються Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Необоротні активи». [2] (див. табл.1.1)

П(С)БО 7 визначає необоротні активи як матеріальні активи, що утримуються організацією з метою їх використання в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам або для виконання адміністративних та соціальних цілей у користування - культурні особливості, передбачуваний строк корисного використання (використання) яких становить понад рік (або операційний цикл, якщо він більше одного року).

Таблиця 1.1

Перелік стандартів, що регулюють ведення обліку необоротних активів

Номер та назва стандарту	Об'єкт регулювання	Пояснення
1	2	3
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.	Розкриває склад та елементи фінансової звітності, наводить якісні характеристики фінансової звітності та принципи її підготовки та регулює розкриття інформації у фінансовій звітності.
П(С)БО 7 «Необоротні активи»	Методологічні засади формування інформації про необоротні активи у бухгалтерському обліку та звітності	Наводить критерії визнання об'єкта необоротних активів активом, вказує на методи оцінки, переоцінки та амортизації необоротних активів, регулює формування інформації про зменшення корисності та вибуття необоротних активів, а також розкриття інформації про них у примітках до фінансової звітності.
П(С)БО 14 «Оренда»	Методологічні засади формування інформації в бухгалтерському обліку про оренду необоротних активів та розкриття її у фінансовій звітності	Вирізняє фінансову та операційну оренду, і відповідним чином надає інформацію про ведення обліку оренди як в орендаря, так і в орендодавця, про продаж активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду і розкриття інформації про оренду в примітках до фінансової звітності.
П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	Методологічні засади формування інформації в бухгалтерському обліку про необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу	Визначає критерії визнання та оцінки необоротних активів, утримуваних для продажу, визнання та оцінку припиненої діяльності, та вказує інформацію, що наводиться в примітках до фінансової звітності про активи та групи вибуття, утримувані для продажу, а також припинену діяльність.

П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»	Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності	Визначає критерії визнання та оцінки зменшення корисності активів, надає інформацію про облік відновлення корисності активу, зменшення та відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки та її розкриття у примітках до фінансової звітності.
П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»	Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість	Визначає критерії визнання та оцінки інвестиційної нерухомості, умови переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості та виведення зі складу інвестиційної нерухомості, вибуття інвестиційної нерухомості, та відображення таких операцій у примітках до фінансової звітності.

Тому згідно з П(С)БО 7 виділяють кілька критеріїв віднесення об'єктів до необоротних активів: об'єкт обліку має бути визнаний активом; використовується для чітко визначених цілей; мати очікуваний термін корисного використання понад рік чи операційний цикл (якщо він перевищує рік); мати фізичну форму означає бути матеріальним активом [2].

Ці критерії відповідають критеріям МСБО 16 «Необоротні активи». Однак є й деякі відмінності. Так, відповідно до МСФЗ (IAS) 16 активи, що відповідають наступним критеріям: суттєвість (наявність у фізичній формі); Область застосування (належить компанії для використання у виробничому процесі або для постачання товарів чи послуг, для здачі в оренду іншим особам або для адміністративних цілей); Тривалість очікуваного терміну корисного використання (має використовуватися протягом більш ніж одного розрахункового періоду) [16].

Тому однією з основних критеріїв віднесення об'єктів до основних засобів за національним законодавством є їх суттєвість, тобто наявність фізичної форми. Можна погодитись з цим критерієм. Оскільки з розвитком суспільства з'являються різні об'єкти обліку, особливо такі об'єкти обліку, як

нематеріальні активи та фінансові активи, їх слід розрізняти та включати до складу основних засобів лише матеріальні активи.

Оскільки матеріальний об'єкт повинен бути визнаний як актив, щоб бути класифікованим як необоротний актив, він повинен генерувати майбутні економічні вигоди. Поняття «економічна вигода» у затвердженому сьогодні П(С)БО не уточнюється. МСБО слід доручити розкрити зміст цього поняття. Відповідно до пункту 53 МСБО майбутня економічна вигода є потенціалом, який може прямо чи опосередковано сприяти отриманню підприємством грошових коштів або їх еквівалентів. Відсутність легального визначення терміна «економічна вигода» призводить до непорозумінь та протиріч, що у свою чергу ускладнює облік основних засобів [16].

У п.6 МСБО 16 як «...сума, на яку можна обміняти актив в ході операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами» [16]. У розділах 30 і 31 пояснюється, що справедлива вартість землі та будівель зазвичай є їхньою ринковою вартістю. Вона визначається в рамках експертизи, яку проводять професійні оцінювачі. Це положення також стосується визначення вартості обладнання, але з невеликим застереженням. Якщо через вузьку спеціалізацію суб'єкта господарювання неможливо підтвердити його ринкову вартість, то справедливу вартість слід розглядати як вартість відшкодування, яка амортизується. У національній версії стандартів подібні положення чомусь не включені в П(С)БО 7 (як і слід було очікувати, оскільки МСБО 16 є методологічною основою П(С)БО 7). , але в додатку до П(С)БО 19 [18]

Вже в самому твердженні (ніби-то справедлива вартість — це ринкова вартість) присутня серйозна методологічна неточність. Вона стає зрозумілою, якщо звернути увагу на деякі особливості ціноутворення в ринковій сфері.

Справедлива вартість – це ідеал, до якого слід прагнути. Тому його згадка в ПСБО може бути виправданою, хоча це не завадить належному роз'ясненню. Невиправдане прирівнювання справедливої вартості до ринкової дало хибні орієнтири розробникам національних стандартів. У Німеччині чиста конкуренція вже давно вважалася науковою фантастикою

для більшості товарних груп. Тому включення поняття справедливої вартості в українське нормативне законодавство є нічим іншим, як бутафорією.

Відповідно до базового підходу до оцінки об'єкта після первісного визнання його балансова вартість повинна періодично розглядатися на предмет того, чи не знизилася стосовно неї сума очікуваного відшкодування. Під останньою розуміється така сума, що підприємство очікує одержати в результаті майбутнього використання активу (включаючи і його ліквідаційну вартість при вибутті). Якщо факт такого зниження встановлений, то балансова вартість повинна бути приведена у відповідність із сумою очікуваного відшкодування, а виявлена між ними різниця включена до складу витрат.

Якщо використовується припустимий альтернативний підхід до оцінки об'єкта після первісного визнання, то його балансову вартість треба регулярно зіставляти з усередненою ринковою вартістю аналогічних об'єктів. У випадку виявлення істотного відхилення між ними запускається процедура переоцінки активу, завдяки якій балансова вартість приводиться у відповідність з усередненою ринковою вартістю.

Поняття балансової вартості, наведене в МСБО, повністю відповідає поняттю залишкової вартості, добре відомому українським бухгалтерам. Таким чином, без зайвих коментарів, залишкова вартість була включена до національних стандартів у тому самому сенсі, як балансова вартість використовується в МСБО. Проте ПСБО 7 продемонстрував локальну специфічність. Від базового підходу до оцінки необоротних активів після первісного визнання згідно з МСБО 16 залишилися, як то кажуть, «ріжки та ніжки». Хоча п. 4 П(С)БО 7 містить роз'яснення терміну «сума очікуваного відшкодування», у наступних абзацах не вказано, як саме ця сума визначається та на що вона спрямовується [2]. Альтернативний підхід до такої оцінки майже повністю прийнятий ПСБО. При цьому в П(С)БО 7 не було надано пояснень, де можливе зведення так званої справедливої вартості. А без них неможливо виконати вказані вимоги.

Проаналізувавши різні підходи до оцінки основних засобів та проблеми, які виникають під час цієї оцінки, можна зробити висновок, що не існує універсального методу оцінки, який би не мав недоліків і був би доступний усім без винятку користувачам фінансової звітності. Отже, вибір методу оцінки необоротних активів вимагає ретельного вивчення цілей бухгалтерської оцінки. Оцінка основних засобів призначена для забезпечення достовірного відображення активів і фінансового стану компанії в річній фінансовій звітності.

Основні засоби, як підвид і частина основних засобів, відповідають усім ознакам основних засобів, визначеним законодавством, але відрізняються від інших складових матеріально-речовою формою, станом, що характеризується працездатністю, відсутністю біологічних перетворень. Мова не йде про борги чи участі в інших компаніях, вартість основних засобів має бути вище встановленої законодавством межі вартості.

Системне вивчення принципів бухгалтерського обліку основних засобів у сучасній та радянській системах обліку, а також у системі обліку за МСФЗ дозволило удосконалити нормативно – правове забезпечення бухгалтерського обліку необоротних активів на основі визначення основних відмінностей та оцінки ступеня існуючих концептуальних суперечностей української, радянської та системи обліку за МСФЗ, що дозволяє привести у відповідність нормативну базу України в частині об'єкта дослідження не лише до міжнародних стандартів, а й до проголошеного напрямку інноваційного розвитку країни та переходу до інформаційного суспільства.

Основними нормативно-правовими актами є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Необоротні активи» [2] та Методичні рекомендації з обліку основних засобів [5], які у зв'язку визначають методичні засади формування облікової інформації про основні засоби, ін. довгострокові основні засоби та незавершене виробництво Інвестиції в довгострокові основні засоби та порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Тому, згідно із зазначеними нормативними документами, «необоротні активи — це матеріальні активи, якими підприємство володіє з метою використання у процесі виробництва чи постачання товарів, надання послуг, надання їх в оренду іншим особам або здійснення адміністративних і соціально-побутових заходів. культурні функції, очікуваний строк корисного використання (використання) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за один рік)» [2; 3].

Одночасно, згідно з ст. 14.1.138 ПКУ, «необоротні активи – це матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих необоротних активів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)» [22].

Відповідно до П(С)БО 7 «Необоротні активи» та методичних рекомендацій з обліку необоротних активів виділяють наступні критерії їх визнання. Необоротний актив, який відповідає критеріям визнання активом, оцінюється за собівартістю. Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» отримані основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. П(С)БО 7 «Основні засоби», рекомендовані методики обліку основних засобів та П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» свідчать про економічне значення всіх існуючих видів оцінки.

Характеристика видів оцінки необоротних активів

Вид вартості	Економічний зміст оцінки
1	2
Первісна вартість	Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів
Залишкова вартість	Первісна вартість за вирахуванням зносу
Вартість, яка амортизується	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
Ліквідаційна вартість	Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)
Переоцінена вартість	Вартість необоротних активів після їх переоцінки
Справедлива вартість	Сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату
Чиста вартість реалізації	Справедлива вартість необоротних активів за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію

Склад вартості придбання залежить від джерела надходження основних засобів. Слід зазначити, що основною складовою аквізиційних витрат у більшості компаній є суми, сплачені постачальникам обладнання та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без урахування непрямих податків). Слід також зазначити, що до складу вартості придбання основних засобів можуть входити також відсотки за кредит, отриманий на будівництво основних засобів. Водночас згідно з П(С)БО 31 «Фінансові витрати» об'єкт основних засобів вважається кваліфікаційним активом.

У разі безоплатного отримання необоротних активів їх первісною вартістю є справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 8 П(С)БО 7, внесених засновниками до статутного капіталу підприємства, то за первісну вартість приймається справедлива вартість, узгоджена засновниками (учасниками) підприємства. Як науковці, так і бухгалтери-практики приділяють багато уваги роз'ясненню терміну «справедлива вартість». Крім того, це визначення наведено і в нормативних документах. Зокрема, термін «справедлива вартість» подано в П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» у першій редакції таким чином: «під справедливою вартістю розуміється сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання у результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами» [4]. Але для необоротних активів методика визначення такої справедливої вартості в нормативних документах не визначена. Згідно з визначенням справедливої вартості в П(С)БО 19 «Об'єднання бізнесу» договірна вартість, що виникає в результаті придбання активів за грошові кошти, може вважатися обґрунтованою.

Щодо визначення справедливої вартості у разі придбання активів за бартером, то така вартість визначається на рівні ринкових цін обмінюваних активів, які діють на дату зарахування активу на баланс. Згадується справедлива вартість і в МСФЗ, де вона переважно ототожнюється із ринковою вартістю. Це ототожнення дало неправильні орієнтири розробникам національних стандартів. У зв'язку з цим вважаємо, що у

згаданих нормативних документах доцільніше було б оперувати поняттям ринкової та неринкової бази під час розрахунку справедливої вартості.

Відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання бізнесу» справедлива вартість визначається як «сума, за якою актив може бути проданий або зобов'язання сплачене в певний момент часу за нормальних умов» [4]. Дане визначення міститься у виданні наказу Мініну № 627 від 27.06.2013.

Згідно з нормами П(С)БО 7 необхідно систематично здійснювати процедури оцінки зменшення корисності цих активів на дату річного балансу [2]. Оцінка суми зменшення та відновлення корисності об'єктів необоротних активів здійснюється згідно з нормами П(С)БО 28 [6]. Однак, порядок відображення в бухгалтерському обліку результатів зменшення та (або) відновлення корисності активів ще задовго до виходу в світ П(С)БО 28, був регламентований у п. 31, 32 П(С)БО 7 [2] та п. 32, 33 П(С)БО 8 [19], які дають значно більше інформації із цього питання. П(С)БО 28 за змістом і призначенням майже не відрізняється від МСФЗ 36 «Зменшення корисності активів» [16]. Нагадаємо, що в деяких давно знайомих нам П(С)БО (наприклад П(С)БО 7 і П(С)БО 8) уже давно використовуються поняття «зменшення корисності» та «відновлення корисності» активів. Тобто необхідність оцінки корисності активів і її змін, а також порядок відображення зміни корисності в обліку вже були виписані в П(С)БО раніше. Новий же стандарт дає механізм (покрокові процедури), що дозволяються визначити конкретні суми зменшення або відновлення корисності активів. У додатку 2 до П(С)БО 28 та в коментарі до нього розглядаються приклади розрахунку втрат від зменшення корисності та доходів (вигід) від відновлення корисності об'єктів необоротних активів, які раніше не переоцінювалися [6]. Складніший порядок розрахунку і відображення в бухгалтерському обліку втрат від зменшення корисності та доходів від відновлення корисності переоцінених об'єктів необоротних активів чомусь не розглядається.

Методологічні засади бухгалтерського обліку витрат на поліпшення та утримання необоротних активів установлені П(С)БО 7 [2], а також Інструкцією № 291 [13]. Однак у чинних нормативних документах ці питання відображені не повною мірою. Тому головні бухгалтери (бухгалтери) підприємств і організацій та інші фахівці з бухгалтерського обліку мають самостійно розробляти та застосовувати таку методику. На жаль, і в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку необоротних активів № 561 і в доданих до них кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку операцій з основними засобами ці питання не висвітлені [10].

В умовах ринкової економіки значна частина інвестицій припадає на нерухоме майно, яке включає землю, будівлі та об'єкти електропередачі. Інвестиції в нерухомість поділяються на два види: інвестиційна нерухомість і комерційна нерухомість.

Інвестиційна нерухомість – земля, будівлі, споруди на території, що перебувають у власності або орендовані на умовах фінансової оренди, утримуються з метою отримання орендних платежів і збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративних цілей або продажів у звичайних умовах. курс діяльності.

Сам термін «інвестиційна нерухомість» існує в міжнародній бухгалтерській практиці з 2000 року та регулюється Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість» від 18 грудня 2003 року. В Україні методологічні засади обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності також визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. 779 .

Із введенням у дію Податкового кодексу України в новій редакції П(С)БО 7 «Основні засоби», Методичних рекомендацій з обліку основних засобів, відмінності в методиці розрахунку первісної та ліквідаційної вартості довгострокових активів, змінилися частково скорочені процедури їх

переоцінки. Кількість часу та паперу, які витрачають бухгалтери, значно скоротилася, оскільки для розрахунку амортизації не потрібно обчислювати балансову та амортизаційну вартість одночасно.

Проте до недоліків запровадження кількох постанов-законів щодо обліку основних засобів можна віднести передбачене Податковим кодексом України обмеження у визначенні гранично допустимих мінімальних строків при нарахуванні амортизації на різні об'єкти окремої групи. . Залишається також невирішеною проблема достовірного визначення ліквідаційної вартості, що потребує подальших досліджень у цьому напрямку.

1.2. Теоретико-методичні аспекти організації бухгалтерського обліку необоротних активів підприємства

Вагомий внесок у розробку теоретичних основ та методологічних підходів до проблеми обліку необоротних активів зробили провідні вітчизняні вчені-економісти, такі як: Бутинець Ф.Ф., Городянська Л.В., Гладій І.О., Івахненко В.М., Кирей А., Кислиця О.Я., Леонова Л.О., Лишиленко О.В., Назарбаєва Р.Г., Марценюк В.С., Мних Є.В., Панасенко А.П., Плаксій Н.В., Пушкар М.С., Савицька Г.В., Сосненко Л.С., Стражев В.І., Ткаченко Н.М., Чебанова Н.В., Чумаченко М.Г., Шеремет А.Д., Щирська О.В.

Однак дослідження, які вони висвітлили для вдосконалення бухгалтерського та аналітичного забезпечення організації обліку активів, є недостатніми та потребують вдосконалення та уточнення. Саме тому сьогодні питання оцінки основних фондів, визначення граничних строків їх використання набуває такої актуальності та потребує пошуку шляхів вирішення проблеми.

У всіх підручниках розгляд теми «основні засоби» починається з визначення основних засобів, їх класифікації та оцінки. Далі описується порядок документального оформлення господарських операцій з обліку

основних засобів, синтетичного та аналітичного обліку, нарахування амортизації основних засобів.

Різні автори виділяють різні ознаки класифікаційних груп необоротних активів. Бутинець Ф.Ф. виділяє шість класифікаційних груп необоротних активів, а саме за [23]: їх функціональним призначенням; галузями; речовим та натуральним характером; видами; використанням; належністю. Але він не досить уваги приділив детальному розгляду кожної з цих груп.

На відміну від попереднього автора, О.В.Лишиленко, він виділив менше груп класифікації (за галуззю; за функціональним призначенням; за використанням; за ознакою приналежності), але намагався пояснити їх більш доступно для читача [24]. Він також висвітлив класифікацію основних засобів для цілей бухгалтерського обліку згідно плану рахунків. Такий же підхід використовує Пушкар М.С. [25]. Не обійшов увагою Лишиленко і закон про прибуток, згідно з яким основні засоби поділяються на чотири групи.

Обираючи матеріал для написання курсової роботи, не можна не «натрапити» на статті Олександра Кирея. У своїй роботі велику увагу приділяє елементарним засобам.

На його думку, система класифікації повинна відповідати низці вимог. До найважливіших з них він зараховує:

- наявність гнучкості, що дозволяє розширювати безліч класифікованих об'єктів, угруповань і ознак, а також вносити необхідні зміни без порушення структури класифікації;
- забезпечення можливості сполучення з іншими системами класифікації вихідної множини [26].

Коли важливість першої вимоги очевидна, друга часто недооцінюється. На думку автора, її дотримання дозволило б уникнути багатьох проблем, які виникли б у процесі практичної діяльності.

Вивчення теоретичних положень, опублікованих праць вітчизняних вчених [25-28], практики діяльності підприємств свідчить, що облік

необоротних активів останнім часом дещо ускладнився, а низка проблем негативно впливає на процес управління виробництвом, знижуючи ефективність використання необоротних активів. До кола таких проблем можна віднести різні підходи до термінології сутності необоротних активів у обліку й системі оподаткування, принципів оцінки необоротних активів. Конструктивність останньої вимоги полягає у вказівці на необхідність створення умов для поєднання різних класифікаційних варіантів однієї множини. Залежно від мети класифікації пріоритетним може бути той чи інший аспект класифікації. Спроба охопити декілька аспектів класифікації в одній системі класифікації зазвичай призводить до надмірного ускладнення. У такій ситуації створення суміжної (комбінованої) системи класифікації дозволяє уникнути низки проблем [27]

Основна ідея цього підходу надзвичайно проста. На певних рівнях класифікації групування, пов'язані з базовою та сусідніми системами класифікації, вважаються конгруентними (тобто однаковими для обох систем). При цьому їх належність до класифікаційних груп верхніх класифікаційних рівнів різна для кожної системи. Їх порядок визначається специфікою цілей класифікації кожної системи.

Позитивна сторона такого підходу полягає в наступному. Якщо є добре розроблений базовий класифікатор у всіх його компонентах, то достатньо дотримуватися визначених груп базового класифікатора, коли необхідно досягти нових конкретних цілей, відмінних від тих, які призначені для класифікатора базової класифікаційної системи, і створити новий класифікатор на його основі. Унікальність і визначеність позицій суміжного (комбінованого) класифікатора забезпечується точністю і повнотою опису всіх компонентів базового класифікатора.

Кирей вважає, що класифікація довгострокових активів і одна характеристика плану рахунків і звітності "позбавлені свого коріння". Лише субрахунки 107 «Робітники та худоба» та 108 «Багаторічні насадження»

можна вважати виділеними з чітко обґрунтованих причин [28]. На жаль, цього не можна сказати про інші посади.

У зв'язку з тим, що інвестиції в поліпшення землі чітко стосуються конкретних земельних ділянок, які, як і самі земельні ділянки, не амортизуються, логіка включення двох окремих субрахунків 101 «Земельні ділянки» та 102 «Інвестиції в поліпшення земель» у плані рахунків »важко що-небудь пояснити. Всі інші субрахунки можна було б розділити подібним чином з таким же успіхом. Цьому, ймовірно, завадила лише відсутність вільних кодів [29].

Наступний субрахунок 104 «машини та обладнання» звучить явно безглуздо. Але подібний вислів «машини та обладнання» вже багато років передається з одного нормативного документа в інший, починаючи з типової класифікації, і при цьому немає жодної спроби замислитися над його змістом. Нагадаємо, що одним із визначень терміна «обладнання» є позначення технічних пристроїв (машин, приладів тощо), за допомогою яких під час виконання окремих операцій технологічного процесу перетворення енергії, матеріалів і (або) інформації здійснюється з метою отримання необхідного корисного результату. З наведеного визначення терміна «обладнання» випливає, що в назву входить не тільки слово «машини», субрахунок 104, мабуть, через непорозуміння, але і слово «обладнання», що міститься в назві субрахунку 106, має такий же характер.

Якщо до вищесказаного додати, що слово «запаси», яке міститься в назві субрахунку 106, означає сукупність речей і предметів, які входять до складу майна підприємства, то розробникам цієї системи класифікації можна лише подякувати за той факт, що даний «Вінегрет» має статтю «Інші основні засоби». Незважаючи на те, що це перша ознака хибності цієї системи класифікації, все, що не можна чітко віднести до будь-якого іншого субрахунку, можна віднести до неї [30].

Звичайно, при таких грубих порушеннях правил класифікації, виділені субрахунки є накопиченням «інформаційного сміття». Автор вважає, що це

пов'язано з відсутністю можливості рівноправного та однозначного порозуміння, яка також накопичується на них. Якщо в Україні буде прийнята ідеологія використання єдиного плану рахунків, то його субрахунки повинні бути або методично ретельно опрацьовані з обов'язковим дотриманням загальновідомих правил класифікації, або підприємства самі повинні придумати, що думати про субрахунки. -обліки для потреб управління, контролю та аналізу [25, 26]. Не дивлячись на те, що Олександр Кірей жорстко критикує законодавчу базу, він не пропонує в жодній статті своєї класифікації необоротних активів.

Щодо визнання і оцінки необоротних активів, автори притримуються однієї думки, спираючись на П(С)БО 7. Вони просто його цитують. Особливу увагу цьому приділив Цебеня Р [30]. В авторських підручниках приділяється увага документальному оформленню господарських операцій з обліку основних засобів Лишиленко О.В., Грабової Н.Н., Чебанової Н.В., Бутинця Ф.Ф. Потрібно відмітити, що Лишиленко О.В. не тільки наводить типові форми, але і приклади їх заповнення [23]. Перевагою підручника Чебанової Н.В. є те, що вона наводить схему процесу заповнення реєстрів обліку необоротних активів [31]. В свою чергу, Бутинець Ф.Ф. детально характеризує типові форми, вказуючи на кількість примірників, місця зберігання тощо [23].

Питанням обліку інвестиційної нерухомості присвячується невелика кількість наукових праць. Так, дане поняття та порядок обліку інвестиційної нерухомості здебільшого розкривають виходячи з тлумачення норм М(С)БО 40. В числі таких вчених російський автор О. Тютюнникова, казахські автори В. Радостовец і Л. Хорина та інші зарубіжні автори. В Україні однією з перших сучасне бачення обліку інвестиційної нерухомості запропонувала Л. Ловинська, а останні зміни стосовно порядку обліку розглянула В. Верхогляд.

З метою бухгалтерського обліку у якості основних критеріїв для ідентифікації об'єктів інвестиційної нерухомості можна використовувати:

- визнання лише земельних ділянок та будівель (споруд), як інвестиційної нерухомості;
- чіткість визначення форм оренди (операційна або фінансова): здача землі або будівлі в операційну оренду іншій компанії може бути визнана інвестиційною нерухомістю, а у випадку фінансової оренди-ні;
- визначення земельних ділянок та будівель, що отримані орендаром та здаються ним в суборенду, як інвестиційна нерухомість;
- закріплення частки відсотка в загальній площі об'єкта.

Слід зазначити, що всі автори підручників подають однакові методики нарахування амортизації на основі П(С)БО 7 . Крім того, у всіх підручниках є приклад розрахунку кожного методу. Підсумовуючи, неможливо зробити однозначний висновок щодо того, яку з думок автора слід підтримувати. Тож можна зробити висновок, що універсального підручника не існує.

Оцінка основних засобів регламентується стандартами бухгалтерського обліку. Українські стандарти бухгалтерського обліку відрізняються від міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо капіталізації відсотків за кредитами, витрат на ремонт тощо. Ми підтримуємо думку Щирської О.В., що «правильність оцінки первісної вартості довгострокових активів, внесених власниками до статутний капітал для компанії дуже важливий, оскільки від нього напряму залежить реальність рівня власного капіталу». [33].

Вивчення теоретичних положень, друкованих праць вітчизняних вчених [33-37] та практики діяльності підприємства показує, що останнім часом дещо ускладнився облік основних засобів, низка питань негативно впливає на процес управління виробництвом, тим самим знижуючи знижується ефективність використання основних засобів. Ці проблеми включають різні підходи до термінології сутності основних засобів в системі бухгалтерського обліку та оподаткування, а також принципи оцінки основних засобів.

Поряд з проблемою визначення справедливої вартості низка питань є і щодо обчислення ліквідаційної вартості, яку використовують під час обчислення амортизації. Сьогодні підприємствам надано право самостійно визначати ліквідаційну вартість. Підтримуємо думку О. В. Щирської, що «точно визначити ліквідаційну вартість необоротних активів на практиці досить складно, адже строк їх використання складає кілька років, і точно спрогнозувати, яку саме суму коштів можна отримати від їх продажу, майже неможливо» [33, с.9]. Саме тому в більшості випадків припускають, що ліквідаційна вартість об'єктів на момент закінчення їх експлуатації дорівнюватиме нулю. Сума, що амортизується, у цьому випадку дорівнює первісній (або переоціненій) вартості.

Як правило, застосовують два основні методи розрахунку ліквідаційної вартості: прямий і непрямий. Я. Орлов зазначає, що «прямий метод здійснюється шляхом порівняння об'єкта, що продається, з аналогічним або через статистичне моделювання. Непрямий метод заснований на розрахунку ліквідаційної вартості через ринкову: від ринкової вартості віднімається так звана знижка на вимушений характер продажу об'єкта (визначається індивідуально, зазвичай знаходиться в рамках 20-50% від реальної ціни). Найбільш точного результату буде досягнуто при застосуванні двох методів. Якщо навіть прямий метод не дасть бажаних результатів, то ринок буде проаналізовано, а значить, другий метод – непрямий – буде більш об'єктивним.

Ми підтримуємо думку І. О. Гладія, В. С. Марценюка та Н. В. Плаксії про те, що «в умовах економічної невизначеності успішність правильної оцінки ліквідаційної вартості довгострокових активів багато в чому залежить не тільки від рівня професійної освіти фахівців, досвід оцінки подібних об'єктів основних фондів, а також із правового регулювання ліквідації основних фондів з урахуванням їх податкових аспектів» [34].

Дослідник А.П. Панасенко пропонує розраховувати ліквідаційну вартість за наступною формулою [35, с.408]:

$$Л = (М * Ц - В) * (I/100)n, \quad (1)$$

де Л – ліквідаційна вартість;

М – кількість отриманих матеріальних цінностей від ліквідації об'єкта;

Ц – ціна за одиницю отриманих від ліквідації матеріальних цінностей;

В – витрати, пов'язані з продажем/ліквідацією;

I – середній річний індекс споживчих цін протягом n років; n – кількість років корисного використання об'єкта.

Зрозуміло, що індекс споживчих цін майбутніх років можна брати лише як прогноз або використовувати середній показник за кілька минулих років. Проте в умовах високих темпів інфляції може виникнути ситуація, коли розрахована ліквідаційна вартість перевищує первісну. Тому, на нашу думку, порівнювати ліквідаційну (як майбутню) та первісну вартість при нарахуванні амортизації неприпустимо, тому цю формулу також можна визнати недоцільною для вирішення проблеми визначення ліквідаційної вартості основних засобів.

Підтримуємо твердження О.Л.Леонові щодо визначення ліквідаційної вартості: «Ліквідаційна вартість — теперішня (фактична) сума коштів або вартість інших активів, які суб'єкт господарювання очікує отримати від продажу (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації) за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)» [36]. На нашу думку, пропозиція слухна, оскільки в умовах інфляції розрахувати реальні планові показники неможливо.

При визначенні ліквідаційної вартості термін корисного використання є одним із вирішальних факторів. Термін корисного використання об'єкта є ключовим поняттям при визначенні методів амортизації.

Судячи з напрацювань цих науковців у галузі дослідження облікової політики підприємства, можна відзначити, що питання облікової політики щодо амортизації залишаються недостатньо опрацьованими. Актуальність

даного дослідження полягає в тому, що саме принципи бухгалтерського обліку дають змогу контролювати достовірність і повноту операцій, а також дотримання компанією чинного законодавства.

Поняття «облікова політика» було офіційно введено в міжнародну бухгалтерську практику в 1975 році з впровадженням Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 «Розкриття облікової політики» та було легалізовано в Україні в рамках реформування бухгалтерського обліку. Потреба в цьому виникла у зв'язку з відмовою України від жорсткого державного регулювання бухгалтерського обліку та запровадженням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, адекватних міжнародним [38, с. 19].

В Україні термін “облікова політика” появився в бухгалтерській термінології на початку 90-х років XX ст. в результаті перекладу Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [39, с. 156].

Причинами появи облікової політики в ринкових умовах є:

- альтернативні варіанти щодо організації і ведення бухгалтерського обліку передбачені законодавчими документами;
- розширення видів діяльності та організаційно-правових форм суб'єктів господарювання;
- зміна ролі бухгалтера в господарському житті підприємства від простого реєстратора господарських операцій до активного його учасника [40, с. 41].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» «Облікова політика» – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [1]. У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку № 8 «Облікова політика, зміни в обліковій політиці та помилки» принципи бухгалтерського обліку — це правила та процедури, які використовуються при складанні фінансової звітності [2]. З цього ми бачимо, що принципи бухгалтерського обліку як національного, так і

міжнародного законодавства спрямовані на регулювання підготовки фінансової звітності. Розглянемо підходи різних дослідників до трактування терміну «облікова політика».

Т.В. Барановська вважає, що під “обліковою політикою підприємства” слід розуміти сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників [39, с. 7].

Кирейцев Г.Г. вважає, що основним документом, який має враховувати вимоги державного регулювання, методологічні засади, шляхи посилення облікових функцій та позиції суб’єктів господарювання щодо їх реалізації, є принципи бухгалтерського обліку підприємства [42, с. 43]

Кужельний М.В., Линник В.Г. Під принципами бухгалтерського обліку підприємства розуміють сукупність специфічних методів і організаційних прийомів і форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на основі загальних правил і особливостей його роботи [43].

Олійник О.В. розглядає облікову політику у вузькому та широкому значенні (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Зміст облікової політики за О.В. Олійник [47, с. 107]

<i>Облікова політика у вузькому значенні</i>	<i>Облікова політика в широкому значенні</i>
Встановлений законодавством набір альтернатив з відображення у бухгалтерському обліку підприємства господарських	Методологія ведення бухгалтерського обліку для цілей: – управлінського планування (облікове забезпечення процесу прийняття управлінських рішень на різних рівнях)
операцій, активів, капіталу та зобов’язань, витрат та фінансових результатів. На підприємстві зазвичай оформлюється у вигляді достатньо компактного внутрішнього нормативного документа (обсягом 12-15 стор.)	– адекватної оцінки активів, капіталу та зобов’язань, витрат та фінансових результатів при складанні зведеної фінансової звітності (балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал) – податкового планування (оптимізація оподаткування на підприємстві)
Спектр господарських операцій, які входять до облікової політики (в широкому значенні слова), що розуміється як інформаційне забезпечення системи управлінського та фінансового планування, надзвичайно різноманітний. У цьому разі облікова політика у вузькому значенні є складовою частиною облікової політики в широкому значенні	

Швейцарія В.Г. Облікова політика розглядається, з одного боку, як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких в Україні здійснюється бухгалтерський облік в особі уповноважених на це органів законодавчої та виконавчої влади, а з іншого боку, як сукупність конкретних методів і організаційних методів, а також форм бухгалтерського обліку, прийнятих на підприємстві на основі загальних правил і особливостей господарської діяльності [49].

Міщенко С.Г. визначає облікову політику як обліково-правову категорію і вважає складовою системи методології бухгалтерського обліку та системи управління [45].

Отже, розглянувши наведені вище визначення поняття «облікова політика», було встановлено, що це комплекс заходів, пов'язаних із формуванням методичних прийомів, методів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, які мають забезпечити вибір альтернативних варіантів відповідні об'єкти обліку згідно з вимогами чинного законодавства. Також одним із важливих елементів принципів бухгалтерського обліку є визначення ліквідаційної вартості та строку корисного використання основних засобів, оскільки від цього залежить вартість, що підлягає амортизації. Найменше розглянутих питань було: формування експертної комісії, порядок обліку амортизації, межі віднесення об'єктів до МНМА, що є негативним, оскільки всі ці елементи впливають на бухгалтерське відображення амортизації.

Основні цілі формування облікової політики в частині амортизації такі:

- забезпечення єдиного підходу до організації та методики ведення бухгалтерського обліку амортизації;
- забезпечення періодичності проведення контролю за правильністю відображення в системі бухгалтерського обліку амортизації;
- надання достовірної інформації про амортизацію управлінському персоналу;
- визначення відповідальності за порушення норм бухгалтерського та податкового законодавства та ін.

Як вважають В.Д. Новодворський та Р.Л. Сабанін при формуванні облікової політики слід дотримуватися таких її складових:

- 1) методологічна – включає положення щодо регулювання методології бухгалтерського обліку;
- 2) методична – методи ведення обліку, порядок відображення господарських операцій у системі бухгалтерського обліку;
- 3) організаційна – описується організація системи бухгалтерського обліку [46].

Відповідно, Т.В. Барановська пропонує згрупувати об'єкти та елементи облікової політики у такі три складові: організаційну, методичну та технічну [38, с. 57]. Кожна складова бухгалтерського обліку підприємства, відповідна рівню бухгалтерського обліку, об'єднує конкретні об'єкти, для яких є альтернативні варіанти – елементи. Формування організаційної складової передуює формуванню методичної та технічної складових і включає об'єкти, призначені для забезпечення зв'язку під час організаційної побудови облікових одиниць та визначення їх місця в управлінській та виробничій структурі підприємства.

Таким чином, предметом організаційної складової облікової політики є форма організації бухгалтерського обліку, елемент одного з чотирьох встановлених законодавством способів організації бухгалтерського обліку (створення бухгалтерської служби, безпосереднє керівництво керівником, використання послуг приватний підприємець або аудиторська компанія). Методологічна складова включає визначення способів зберігання об'єктів обліку з використанням альтернативних способів відображення. Реалізація елементів методичної складової на рахунках бухгалтерського обліку в облікових регістрах і формах звітності, у тому числі внутрішніх, здійснюється за допомогою об'єктів та елементів технічної складової [38, с. 53-54].

Слідуючи підходу Т.В. Барановської розглянемо основні елементи облікової політики щодо нарахування амортизації в розрізі організаційної,

методичної та технічної складових. З цього випливає, що в організаційній складовій облікової політики щодо амортизації врегульовані питання визначення особи, її прав, обов'язків та визначення сфери відповідальності за ведення обліку амортизації, що забезпечує відокремлення облікової роботи від між різними співробітниками, що має велике значення для великих компаній. Методологічна складова, у свою чергу, має конкретизувати основні прийоми та методи обліку амортизації. Основними моментами, які необхідно враховувати в обліковій політиці щодо нарахування амортизації, є: порядок оцінки основних засобів; визначення ліквідаційної вартості основних засобів; Визначення строку корисного використання необоротних активів; визначення методів амортизації; Визначення межі вартості віднесення об'єктів до МНМА. Вважаємо, що ці аспекти є обов'язковими для регулювання на рівні підприємства, оскільки амортизація є одним із внутрішніх джерел фінансування підприємства та залишається основою для формування амортизаційного фонду для відновлення основних засобів

1.3. Амортизація необоротних активів за міжнародними стандартами та особливості її нарахування у зарубіжних країнах

Технічна складова облікової політики з нарахування амортизації повинна включати такі пункти: перелік первинних документів з нарахування амортизації; визначення форм внутрішньої звітності з амортизації, порядку їх складання та строків подання; Визначення методів амортизації для нарахування амортизації. Документація щодо амортизації повинна охоплювати всі аспекти цього процесу, щоб надати користувачам повну та достовірну інформацію про амортизацію пізніше у внутрішній звітності. Застосування методів і методів нарахування амортизації повинно забезпечити своєчасне запобігання розбіжностям і порушенням у відображенні амортизації на рахунках бухгалтерського обліку.

Під Амортизацією вважається – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Знос ОЗ – це сума амортизації об'єкта ОЗ з початку його корисного використання.

Предметом амортизації є вартість придбання майна (без вартості землі та незавершених капітальних вкладень). Нарахування амортизації нараховується протягом періоду цільового використання (експлуатації) об'єкта, визначеного суб'єктом господарювання при оприбуткуванні цього об'єкта як активу (в його бухгалтерському обліку), і припиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, переобладнання та консервації.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта.

Строк цільового використання (експлуатації) об'єкта ОЗ перевизначається у разі зміни очікуваної економічної вигоди від його використання (у разі зміни технології виробництва або ринкового попиту на продукцію, вироблену за допомогою цього активу).); у разі активації наступних витрат, пов'язаних з витратним матеріалом, що покращує його стан).

Амортизація ОЗ нараховується із застосуванням таких методів:

- 1) прямолінійний, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта ОЗ.

Приклад:

Первісна вартість вантажного автомобіля-10000грн. Очікуваний строк служби-5років. ліквідаційна вартість автомобіля у вигляді матеріалів-1000грн.

Отже сума амортизації за рік складе:

$$(Первісна\ вартість - Ліквідаційна\ вартість) / \text{Строк корисної експлуатації} \\ = (10000 - 1000) / 5 = 1800 \text{ грн.}$$

Нарахування амортизації за прямолінійним методом протягом п'яти років можна зобразити наступним чином див. табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Нарахування амортизації за прямолінійним методом

Роки	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість
1	10000	1800	1800	8200
2	10000	1800	3600	6400
3	10000	1800	5400	4600
4	10000	1800	7200	2800
5	10000	1800	9000	1000

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. 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 (1.1).

$$A = ZB \times H_a, \quad (1.1)$$

де: A - сума амортизаційних відрахувань;

ZB - залишкова вартість об'єкта ОЗ;

H_a – річна норма амортизації.

Річну норму амортизації підприємство визначає самостійно за такою формулою (1.2):

$$H_a = 1 - \sqrt[n]{(ЛВ / ПВ)}, \quad (1.2)$$

де: H_a – річна норма амортизації;

n – термін корисного використання;

ЛВ – ліквідаційна вартість об'єкта ОЗ;

ПВ – первісна вартість об’єкта ОЗ.

За даними попереднього прикладу, На вантажного автомобіля складе:

$$1-(1000/10000)^{1/5}=1-0,631=0,369.$$

Отримаємо розрахунок у розрізі років див. табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Нарахування амортизації за методом зменшення залишкової вартості

Роки	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість
1	10000	$10000 \times 0,369 = 3690$	3690	6310
2	10000	$6310 \times 0,369 = 2328$	6018	3982
3	10000	$3982 \times 0,369 = 1469$	7487	2513
4	10000	$2513 \times 0,369 = 927$	8414	1586
5	10000	586*	9000	1000

*за останній рік експлуатації сума амортизації коригується (1586-1000)

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об’єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об’єкта, і подвоюється.

При рівномірному методі На вантажного автомобіля на рік складала $20\%((1800:9000) \times 100)$. Сума А за методом прискореного зменшення залишкової вартості буде обчислюватися при подвійній На-40%. Фіксована ставка в 40% відноситься до залишкової вартості в кінці кожного року.

Таблиця 1.6

Нарахування амортизації за методом прискореного зменшення залишкової вартості

Роки	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість
1	10000	$10000 \times 0,4 = 4000$	4000	6000
2	10000	$6000 \times 0,4 = 2400$	6400	3600
3	10000	$3600 \times 0,4 = 1440$	7840	2160
4	10000	$2160 \times 0,4 = 864$	8704	1296
5	10000	296*	9000	1000

*сума амортизації за останній рік експлуатації обмежуються величиною, що необхідна для зменшення залишкової вартості (1296-1000)

4) кумулятивний, за яким 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'єкту ОЗ, на суму числа років його корисного використання.

Сума чисел-років експлуатації автомобіля складе:

$$1+2+3+4+5=15.$$

Сума амортизації за кумулятивним методом в цьому випадку виглядатиме так див. табл. 1.7.

Таблиця 1.7

Нарахування амортизації за кумулятивним методом

Роки	Первісна вартість	Вартість, яка амортизується	Коефіцієнт	Річна сума амортизації	Накоп-ий знос	Залиш-а вартість
1	10000	9000	$5/15=0,33$	$9000 \times 0,33=2970$	2970	7030
2	10000	9000	$4/15=0,27$	$9000 \times 0,27=2430$	5400	4600
3	10000	9000	$3/15=0,20$	$9000 \times 0,20=1800$	7200	2800
4	10000	9000	$2/15=0,13$	$9000 \times 0,13=1170$	8370	1630
5	10000	9000	$1/15=0,07$	$9000 \times 0,07=630$	9000	1000

5) виробничий, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюються діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта необоротних активів.

Плановий випуск продукції-50000одиниць. Виробнича ставка амортизації вантажного автомобіля (див. попередній приклад) визначається наступним чином:

$$= \frac{(\text{Первісна вартість}-\text{Ліквідаційна вартість})/\text{Плановий випуск продукції}}{}$$

$$=(10000-1000)/50000=0,18\text{грн./од.прод.}$$

Якщо передбачити, що за перший рік випуск продукції складе 10000, за другий-11000, за третій-10100, за четвертий-9000 і за п'ятий-9900од., то нарахування амортизації виробничим методом протягом п'яти років можна відобразити наступним чином див. табл. 1.8.

Таблиця 1.8

Нарахування амортизації виробничим методом

Роки	Первісна вартість	Випуск продукції, од.	Річна сума амортизації	Накоп-ний знос	Залишкова вартість
1	10000	10000	$10000 \times 0,18 = 1800$	1800	8200
2	10000	11000	$11000 \times 0,18 = 1980$	3780	6220
3	10000	10100	$10100 \times 0,18 = 1818$	5598	4402
4	10000	9000	$9000 \times 0,18 = 1620$	7218	2782
5	10000	9900	$9900 \times 0,18 = 1782$	9000	1000

Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Місячна сума амортизації при застосуванні методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, прямолінійного та кумулятивного визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваної економічної вигоди від його використання. Метод нарахування амортизації довгострокових активів змінюється у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від їх використання (наприклад, при прискоренні морального старіння обладнання внаслідок появи нового виду обладнання, яке може виконувати ті самі функції більш ефективно).

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нерухомість стала придатною для проживання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем, у якому прийнято рішення про зміну методу амортизації. Нарахування амортизації припиняється з місяця, наступного за місяцем продажу майна.

Для визначення суми амортизації необоротних активів, що належить до нарахування у звітному місяці, промисловим підприємством застосовується розрахунок амортизації необоротних активів (для промислових підприємств) (ф. № ОЗ-14).

Для узагальнення інформації про нараховану амортизації та індексацію зносу необоротних активів, що підлягають амортизації призначено пасивний субрах.131. Аналітичний облік ведеться відповідно за видами необоротних активів. Суму нарахованої амортизації відображають у розрахунок амортизації необоротних активів (для промислових підприємств (ф.ОЗ-14), розрахунок амортизації по автотранспорту (ф.ОЗ-16).

Порядок визнання, оцінки необоротних активів, нарахування їх амортизації, списання з балансу та розкриття інформації про необоротні активи у фінансовій звітності визначається Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 16 «Необоротні активи»(далі - МСБО 16).

Параграф 55 МСБО 16 передбачає, що амортизація активу починається, коли він стає корисним, тобто коли він стає придатним для використання. Х. коли він доставлений на об'єкт і приведений у стан, придатний для використання, у спосіб, визначений керівництвом. Амортизація активу припиняється на більш ранню з двох дат: дати, коли актив класифіковано як утримуваний для продажу (або включено до ліквідаційної групи, класифікованої як утримуваний для продажу) відповідно до МСФЗ 5, або дати, коли актив класифіковано як утримуваний для продажу списано виявлення.

У податковому обліку амортизації підлягають необоротні активи, які призначені для використання в господарській діяльності платника податку. Таким чином, якщо на необоротні активи, які призначені для використання в господарській діяльності платника податку в бухгалтерському обліку не припиняється нарахування амортизації на період виведення їх з експлуатації у зв'язку з консервацією, капітальним ремонтом, модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією та іншим

поліпшенням необоротних активів, то в податковому обліку на них також буде нараховуватись амортизація.

Відповідно до п. 47 МСФЗ 16 для розподілу суми, що амортизується, на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації можна використовувати різні методи амортизації: прямолінійного списання, зменшення залишку, суми одиниць продукції. Бельгія основними методами нарахування амортизації обрала лінійний, метод зниження відрахувань (дегресивний) і прогресивний метод. В обліку Польщі, як і в колишньому українському обліку, амортизація нараховується за певною схемою з використанням терміну та коефіцієнтів для конкретних груп необоротних активів. Величина нарахованого зносу може коливатись залежно від кількості робочих змін; рівня технологічного та економічного прогресу; виробничих потужностей; строку експлуатації; попередньо встановленої ліквідаційної вартості; коефіцієнтів зносу відповідно до податкового законодавства. В Португалії взагалі дозволяється використовувати лише лінійний метод нарахування. Там діють за наступним принципом: "Матеріальні активи повинні систематично амортизуватись протягом корисного строку їх служби чи користування ними". В законодавстві Німеччини не передбачено жодних конкретних методів амортизації. На практиці найчастіше застосовуються прямолінійний метод та метод зменшення залишку. Строки служби активів, як правило, зазвичай встановлюються за спеціальними галузевими податковими таблицями. У Франції, також використовується переважно прямолінійний метод, але ліквідаційна вартість при цьому не зазначається. Комерційна амортизація за індивідуальними рахунками у Франції включається до результату по звичайних операціях, тоді як додаткові суми амортизації в цілях оподаткування включаються до складу екстраординарних операцій. При консолідації, як правило, відображається тільки комерційна амортизація. Найбільш розповсюджений строк знецінення складає 20-30 років для будівель та споруд, 10 років – для основних виробничих засобів і для

обладнання та 5 років - для транспортних засобів. З 1960 р. у Франції дозволяється використання методу прискореного списання вартості. В Нідерландах та Іспанії норми амортизації не співпадають з нормами передбаченими податковим законодавством. В той же час в американській обліковій практиці існує багатоваріантність вибору методу визначення величини зносу, причому вибір такого методу і строк корисного функціонування активу, що амортизується здійснює саме керівництво підприємства, тобто рішення приймається на підставі професійного судження бухгалтера про дане питання. Важливо підкреслити, що в системі обліку США можуть переглядатися норми амортизації, але сама оцінка об'єкту перегляду не підлягає. Це пов'язано з тим, що, змінюючи оцінку, бухгалтер порушує принцип відповідності - співставлення раніше понесених витрат з отриманими в даному звітному періоді доходами, - що викривляє фінансовий результат та призводить до необґрунтованої зміни оподатковуваного прибутку. Практика амортизації в США свідчить про широке застосування і розвиток методів прискореної амортизації. Це є прямим наслідком розвитку економіки. Як відомо, однією з форм впливу держави на виробництво поруч з державними замовленнями, кредитом, субсидіями тощо, є методи прискореної амортизації. Мета прискореної амортизації в амортизаційній політиці США – компенсувати у відомій мірі витрати від дострокового вибуття обладнання з причини морального зносу.

Отже, висновок до першого розділу.

Зміни до П(С)БО 7 «Необоротні активи», Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів дозволили частково зменшити розбіжності в методиці розрахунку первісної та ліквідаційної вартості основних засобів, порядку їх переоцінки. Кількість часу та паперу, які витрачають бухгалтери, значно скоротилася, оскільки для розрахунку амортизації не потрібно обчислювати балансову та амортизаційну вартість одночасно.

Проте варто виділити деякі недоліки, які все ще залишаються в нормативній базі, а саме передбачене Податковим кодексом України обмеження у визначенні гранично допустимих мінімальних строків при нарахуванні амортизації на різні об'єкти окремої групи. Також підкреслимо, що залишається невирішеною проблема достовірного визначення ліквідаційної вартості, що потребує подальших досліджень у цьому напрямку. Вивчення теоретичних положень, опублікованих праць вітчизняних вчених свідчить, що облік необоротних активів останнім часом дещо ускладнився, а низка проблем негативно впливає на процес управління виробництвом, знижуючи ефективність використання необоротних активів. До кола таких проблем можна віднести різні підходи до термінології сутності необоротних активів у обліку й системі оподаткування, принципів оцінки необоротних активів. Поряд з проблемою визначення справедливої вартості низка питань є і щодо обчислення ліквідаційної вартості, яку використовують під час обчислення амортизації. Зараз компанії мають право самостійно визначати ліквідаційну вартість, але на практиці точно визначити її досить складно, оскільки термін корисного використання становить кілька років, а точно передбачити точну суму коштів, отриманих при їх продажу, практично неможливо. буде. Тому в більшості випадків науковці припускають, що ліквідаційна вартість об'єктів наприкінці їх експлуатації дорівнюватиме нулю, що, у свою чергу, негативно позначається на достовірності розрахунку амортизаційних відрахувань і, відповідно, на надійності підприємства. фінансова звітність.

У зарубіжній бухгалтерській практиці існує багато способів вибору методу визначення суми амортизації, а вибір такого методу та строку корисного використання амортизованого активу здійснюється керівництвом підприємства самостійно, рішення приймається на основі професійного судження аудитора відповіли на це питання. Важливо підкреслити, що в системі бухгалтерського обліку США норми амортизації можуть бути змінені, але не потрібно змінювати саму оцінку об'єкта. Це пов'язано з тим,

що, змінюючи кошторис, бухгалтер порушує принцип відповідності – порівняння раніше понесених витрат з доходами, отриманими в даному звітному періоді, що спотворює фінансовий результат та призводить до необґрунтованої зміни податкового зобов'язання доходу.

РОЗДІЛ 2

ДОСЛІДЖЕННЯ СТАНУ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТА ЇХ АМОРТИЗАЦІЇ НА ПРИКЛАДІ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Виробничо-економічна характеристика ТОВ «Будильське» та аналіз основних показників його діяльності

ТОВ «Будильське» - підприємство з більш ніж столітньою історією, єдине в країнах СНД, що виробляє комплексні автоматизовані системи змащення, нагнітаючі пристрої та пристрої для очищення мастильно-охолоджувальних рідин, пристрої контролю та регулювання, а також широкий асортимент фільтрів і фільтруючих елементів.

Відповідно до п. 4.1. Статуту товариства основною метою (цілями) діяльності є:

- отримання прибутку для наступного його розподілу між акціонерами Товариства;
- створення високо конкурентного бізнесу з використанням найкращих підходів та методів управління;
- формування ефективної команди та надійного місця роботи для працівників Товариства;
- збільшення ефективності роботи, спрямованої на ріст прибутковості та максимізації ринкової капіталізації Товариства;
- побудова системи взаємовідносин із зовнішнім середовищем (клієнтами, партнерами, конкурентами), базуючись на принципах відкритості та прозорості;
- формування ринку товарів та послуг та насичення його за рахунок розвитку сфери виробництва, товарообміну, впровадження нових технологій та науково-технічних розробок, зовнішньоекономічних зав'язків, біржової діяльності.

Відповідно до пункту 4.2. Статуту предметом діяльності Товариства є:

- виробництво машин та устаткування спеціального призначення;
- виробництво інших машин та устаткування загального призначення;
- оброблення та нанесення покриттів на метали;
- загальні механічні операції;
- виробництво підйомне-транспортного устаткування;
- надання послуг по обслуговуванню і ремонту транспортних засобів тощо.

Продукцією заводу є автоматичні системи змащення, контрольно-регулююча апаратура, насосне обладнання, розподільне обладнання та фільтруюче обладнання.

Завод був заснован в 1873 році як «Ливарна, ковальська та слюсарна фабрика», яка приймала замовлення на виготовлення різних «металевих предметів і сільськогосподарських знарядь». У 1902 році підприємство було реорганізоване в майстерню з ремонту сільськогосподарських машин.

З 1960 р почалася масштабна реконструкція заводу, будувалися нові виробничі корпуси, освоювалися нові технології. За десятиліття був накопичений і збережений унікальний досвід, втілений у безлічі проектів. У самих різних умовах, у величезній кількості обладнання в усьому світі безвідмовно працюють системи, розроблені, виготовлені і встановлені ТОВ «Будільське». Переживши часи економічної кризи 90-х, керівництво ТОВ «Будільське» провело реструктуризацію підприємства і технічне переоснащення виробництва. Це в значній мірі сприяло подальшому розвитку підприємства і дозволило запропонувати клієнтам сучасні та ефективні рішення в найширшому діапазоні застосування.

Сьогодні ТОВ «Будільське» - це сучасне промислове підприємство, яке веде власні розробки та володіє технологіями в області мастильного та фільтрувального обладнання, яке має потужну виробничу базу та спеціалістів найвищого рівня. Тут виготовляються практично всі існуючі мастильні пристрої - від найпростішого кульового запобіжного клапана до повністю автоматичної мастильної системи. Володіючи унікальним

обладнанням та висококваліфікованим персоналом, завод виробляє продукцію вищої категорії складності, яка пройшла процедуру оцінки відповідності Технічним регламентам Митного союзу, що підтверджено прийнятими Деклараціями про відповідність продукції і поставляється в країни СНД і Німеччину. Система менеджменту якості підприємства сертифікована на відповідність вимогам ISO 9001: 2008 (сертифікат № 15.1576.026 від 18.09.2015 року).

Структура продукції, яка виробляється заводом, наступна:

а) Устаткування для змащення і маслоочищування:

- центрифуги для видалення масла з відходів;
- центрифуги для відпрацьованого мастила з домішкою металевих стружки;
- змащувальні системи централізовані;
- устаткування мастильна і для фільтрації масла;
- фільтраційним устаткуванням для відновлення охолоджуючого мастила.

б) Компоненти впускних колекторів:

1) фільтри повітряні для двигунів внутрішнього згорання.

в) Компоненти систем змащення для двигунів внутрішнього згорання:

1) фільтри масляні для двигунів внутрішнього згорання.

Для забезпечення діяльності Товариства створено статутний капітал у розмірі 14 576 117,00 грн., поділений на 58 304 468 шт. простих іменних акцій, номінальною вартістю 0,25 грн. кожна, що становить 100 відсотків статутного капіталу. Статутний капітал Товариства збільшується шляхом підвищення номінальної вартості акцій або розміщення додаткових акцій існуючої номінальної вартості у порядку, встановленому Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку.

Тому ТОВ «Будільське» розробляє, виробляє та встановлює системи мастила та фільтруючого обладнання. За своїми властивостями і надійністю виробничі системи ні в чому не поступаються сучасним моделям від

провідних світових виробників, вони універсальні і можуть використовуватися з будь-яким обладнанням. ТОВ «Будільське» гарантує високу якість своєї продукції та її відповідність міжнародним сертифікатам за цінами нижчими за ціни іноземних аналогів.

Забезпечення стабільної та ефективної роботи підприємства є головною стратегічною метою всього колективу та кожного окремого працівника, через виробництво якісної та конкурентоспроможної продукції, що гарантує стабільний прибуток, створюються умови для завоювання національного і міжнародні ринки збуту для створення компанії. Керівництво заявляє, що основою управління ТОВ «Будільське» є управління якістю за допомогою розробленої та впровадженої системи управління якістю згідно з міжнародним стандартом ISO 9001:2015.

Основною метою фінансової діяльності підприємства є отримання прибутку за рахунок збільшення обсягів виробництва та реалізації продукції, формування власного капіталу та забезпечення стабільного фінансового становища. Для цього необхідно постійно підтримувати платоспроможність і прибутковість підприємства, а також оптимальну структуру активу і пасиву балансу.

Аналіз організаційно-економічних особливостей діяльності підприємства ТОВ «Будільське» виконано за даними звітності підприємства та передбачає розкриття особливостей діяльності підприємства за наступними напрямками:

- а) економічна та фінансова діяльність;
- б) маркетингова діяльність;
- в) виробнича діяльність;
- г) інвестиційно-інноваційна діяльність.

Основні економічні показники наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Динаміка основних економічних показників ТОВ «Будільське» за
2019-2021 рр., тис. грн.

Найменування показника	На 31.12.2019	На 31.12.2020	На 31.12.2021	Відхилення за базисним методом	
				Зміни 2021 р. від 2019 р.	Темп росту, 2021 р. до 2019 р.
Чистий дохід від реалізації	7546	9853	9054	1508	119,98
Собівартість	4679	6048	6167	1488	131,80
Валовий прибуток	2867	3805	2887	20	100,70
Фінансовий результат від операційної діяльності	-1587	-732	-1619	-32	102,02
Чистий фінансовий результат	-1827	-1197	-1669	158	91,35
Активи	32691	32073	32142	-549	98,32
Власний капітал	28651	27551	29220	569	101,99
Необоротні активи	30241	29271	30333	92	100,30

Продовж. табл. 2.1

1	2	3	4	5	6
Середньооблікова чисельність	718	659	634	-84	88,30
Фондовіддача	0,25	0,34	0,30	0,05	119,62
Фондомісткість	4,01	2,97	3,35	-0,66	83,60
Продуктивність праці	10,51	14,95	14,28	3,77	135,88
Валова рентабельність реалізованої продукції, %	37,99	38,62	31,89	-6,11	83,93
Валова рентабельність виробництва, %	161,27	162,91	146,81	-14,46	91,03

Проведено аналіз отриманих показників. Порівняння здійснено за методом базисного порівняння, тобто порівнюються показники 2021 року до показників 2019 року у абсолютному вимірянні та за темпом росту.

Отже, чистий виторг від реалізації зріс на 1508 тис. грн. або на 19,89% (темп приросту) при темпі росту у 119,89%. Зростає собівартість на 1488 тис. грн. або на 31,80%. Визначено, що темпи росту собівартості збільшують темпи росту виручки. Через таку тенденцію знижується темп росту валового прибутку. Збільшення валового прибутку склало 20 тис. грн. або 0,7% порівняно до 2019 року. Операційна діяльність є збитковою. Збиток від операційної діяльності має тенденцію до зростання.

Причиною збитків операційної діяльності є перевищення таких витрат як адміністративні та витрати на збут валового прибутку. Так, якщо у 2021 році валовий прибуток склав 2887 тис. грн., адміністративні витрати складають 4218 тис. грн. Відсутність інших доходів не дозволяє покрити збиток від операційної діяльності, – фінансовий результат до оподаткування має від’ємне значення.

Чистий фінансовий результат має від’ємне значення. Діяльність підприємства за останні три роки є збитковою.

Активи (майно) підприємства зменшились з 32691 тис. грн. до 32142 тис. грн. на 549 тис. грн. Власний капітал зростає на 569 тис. грн. На 31.12.20 величина власного капіталу складає 29220 тис. грн. Необоротні

активи підприємства зросли на 92 тис. грн. та складають величину у 30333 тис. грн на 31.12.2021 р.

Порівняно до 2019 року середньооблікова чисельність зменшилась на 84 працівника. Зростає продуктивність праці на одного працівника з 10,51 тис. грн. на рік до 14,28 тис. грн. на рік. Зменшення показника фондомісткості на 0,66 та зростання фондовіддачі на 0,05 позитивно характеризують використання необоротних активів. Таке співвідношення є передумовою збільшення рентабельності виробництва. Зниження фондомісткості свідчить про наявність відносної економії коштів, які вкладені в необоротні активи, яка складає:

$$E = (3,35 - 4,01) \times 9054 = -5976 \text{ тис. грн.}$$

Головним фактором економії коштів, які інвестовано в необоротні активи, є зростання фондовіддачі.

Величина валової рентабельності реалізованої продукції складає 37,99%, 38,62% та 31,89%. Показник показує ефективність виробничої діяльності підприємства, а також ефективність політики ціноутворення.

Показник валової рентабельності виробництва складає 161,27%, 162,91% та 146,81% та являє собою відношення валового прибутку до собівартості продукції і показує, що на гривню витрат, які формують собівартість реалізованої продукції, припадає 1,61 грн., 1,63 грн. та 1,47 грн. валового прибутку.

За отриманими результатами аналізу економічних показників зроблено висновок, що операційна діяльність підприємства є неефективною та третій рік поспіль приносить підприємству збитки.

Метою підприємства є ефективна реалізація власної продукції, в тому числі на експорт, що визначається способом доставки – співвідношенням якісного товару та доступної ціни. Для оцінки майнового стану розраховувалися показники (коефіцієнти), що характеризують виробничий потенціал підприємства, зокрема рівень господарських засобів (валюта балансу); питома вага активної частини основних фондів у структурі

основних фондів; Норма зносу основних засобів, норма оновлення та вибуття основних засобів (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2

Оцінка майнового стану ТОВ «Будільське» за 2019-2021 рр., тис. грн.

Найменування показника	Розрахунок та значення
1. Сума господарських коштів, що знаходяться в розпорядженні підприємства	Валюта балансу – сукупна величина активів або пасивів: на 31.12.2015 – 32691 тис. грн. на 31.12.2016 – 32073 тис. грн. на 31.12.2017 – 32142 тис. грн.
2. Структура активів підприємства	Співвідношення між групою активів і їх загальною вартістю: 1) питома вага основних засобів на 31.12.2015: $30241 / 32691 \times 100\% = 92,51\%$ на 31.12.2016: $29271 / 32073 \times 100\% = 91,26\%$ на 31.12.2017: $30333 / 32142 \times 100\% = 94,37\%$ 2) питома вага обігових активів: на 31.12.2015: $2272 / 32691 \times 100\% = 6,95\%$ на 31.12.2016: $2660 / 32073 \times 100\% = 8,29\%$ на 31.12.2017: $1667 / 32142 \times 100\% = 5,19\%$
3. Коефіцієнт зносу основних засобів	$K_z \text{ осн. зас.} = Z_{\text{о.з.}} / ПВ_{\text{о.з.}}$, де $Z_{\text{о.з.}}$ – сума зносу основних засобів; ПВ о.з. – первісна вартість основних засобів. на 31.12.2015: $21058 / 51299 = 0,41$. на 31.12.2016: $22035 / 51306 = 0,43$. на 31.12.2017: $21372 / 51705 = 0,41$.

Валюта балансу перебуває майже на однаковому рівні протягом останніх трьох років. Визначено, в майні підприємства переважають необоротні активи, їх питома вага становить 92,51%, 91,26% та 94,37% у сукупних активах. Структуру майна зображено на рисунку 2.1.

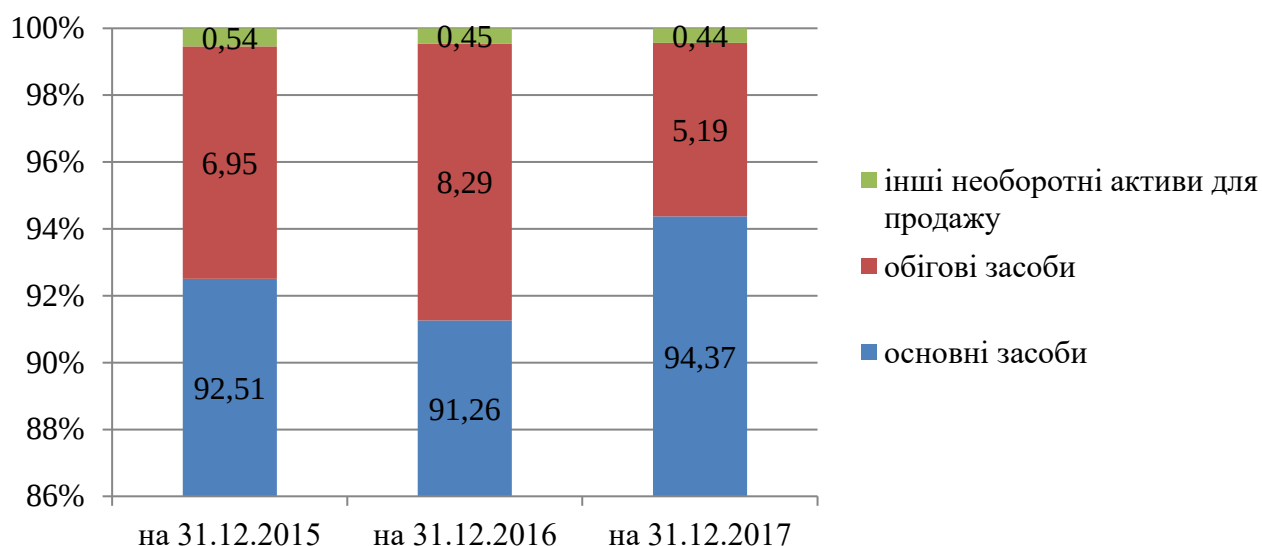


Рис. 2.1. Структура майна ТОВ «Будільське» за 2019-2021 рр., тис. грн.

Розрахунки показують, що оборотні активи займають незначну питому вагу в структурі активів (у середньому за три роки 6,8 %), що свідчить про низький рівень можливості швидкого отримання прибутку підприємства, а основні засоби становлять понад 90 %. % всіх активів компанії. За нормою зносу основних фондів встановлено, що в середньому за три роки амортизується 42% усіх основних фондів. Це значення є нормальним для промислового підприємства.

Отже, активний стан підприємства має такі характеристики: у структурі загальних активів основні засоби мають найбільшу питому вагу основних засобів (понад 90%); досліджуване підприємство має «важку» структуру активів, оскільки частка основних фондів становить понад 40%. «Важка» структура багатства вказує на низьку мобільність нерухомості, значні накладні витрати та високу чутливість до змін у доходах. Це характерно для промислових підприємств і виробництва приладів і машин, відповідає галузевій специфіці підприємства.

В таблиці 2.3 наведено основні показники фінансової діяльності ТОВ «Будільське», які дозволяють оцінити враження щодо фінансового потенціалу підприємства. Дані таблиці складено з річної фінансової звітності ТОВ «Будільське» за 2019-2021 рр., яку наведено в Додатку Б.

Таблиця 2.3

Показники фінансової діяльності ТОВ «Будільське» за 2019-2021 рр.

Найменування показника	На 31.12.2019	На 31.12.2020	На 31.12.2021	Відхилення за базисним методом	
				Зміни 2021 р. від 2019 р.	Темп росту, 2021 р. до 2019 р.
Дебіторська заборгованість	881	669	284	-597,00	32,24
Кредиторська заборгованість та інші поточні зобов'язання	3640	4069	2578	-1062,00	70,82
Довгострокові зобов'язання	400	453	344	-56,00	86,00
Коефіцієнт загальної (поточної) ліквідності (1-2)	0,62	0,65	0,65	0,02	103,60
Коефіцієнт проміжної (термінової) ліквідності (0,7-0,8)	0,69	0,56	0,60	-0,09	87,24
Коефіцієнт абсолютної ліквідності (0,2-0,35)	0,00055	0,00049	0,06	0,06	10307,21
Коефіцієнт фінансової автономії	0,88	0,86	0,91	0,03	103,73
Коефіцієнт фінансової залежності	1,14	1,16	1,10	-0,04	96,41
Коефіцієнт фінансового ризику	0,14	0,16	0,10	-0,04	70,92
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-0,06	-0,06	-0,04	0,02	67,12

Проаналізовано за даними таблиці 2.3 отримані фінансові показники.

Отже, проаналізувавши підсумками 2021 року ми бачимо, що зменшилась величина дебіторської заборгованості на 597 тис. грн. або на 67,78%. Це говорить про те, що відбулось покращення розрахункової дисципліни між підприємством та його покупцями. Але тенденція утворення дебіторської заборгованості говорить про відволікання оборотних коштів в дебіторську заборгованість, та погіршує фінансовий стан.

2.2. Облікова політика та документування обліку необоротних активів на ТОВ «Будільське».

Згідно Наказу «Про облікову політику підприємства та організацію бухгалтерського обліку від 01.01.2001 року» ТОВ «Будільське» визнання, облік та оцінка необоротних активів здійснюється згідно з вимогами П(С)БО 7. Одиницею обліку вважають окремий об'єкт. Термін отримання майбутніх економічних вигід від їх експлуатації більше одного року.

Для цілей бухгалтерського обліку необоротні активи на підприємстві ТОВ «Будільське» класифікуються відповідно ст. 5 П(С)БО 7 за такими групами:

1. земельні ділянки;
2. капітальні витрати на поліпшення земель;
3. будинки, споруди та передавальні пристрої;
4. машини та обладнання;
5. транспортні засоби;
6. інструменти, прилади, інвентар;
7. робоча і продуктивна худоба;
8. багаторічні насадження;
9. інші необоротні активи.

Ліквідаційну вартість необоротних активів для цілей амортизації прирівнюють до нуля.

Також в наказі про облікову політику встановлена норма за якою повинні переглядатися та змінюватися методи амортизації, якщо це поліпшить майбутню економічну вигоду. Методи зміни амортизації відображаються в примітках до фінансовій звітності як зміни в обліковій політиці підприємства.

Згідно П(С)БО 7 визначити приналежність к іншим необоротним активам:

- бібліотечні фонди;
- МНМА.

Встановити вартісну межу для предметів, що входять до складу МНМА, у розмірі 1000 грн.

Встановити для МНМА та бібліотечних фондів метод нарахування амортизації у розмірі 100% їх вартості у першому місяці використання об'єкту.

Якщо для виробництва необхідно додаткове, нове або інше обладнання, керівник магазину (заводу) подає заявку за встановленою на підприємстві формою до технічної служби підприємства, в якій визначається доцільність закупівлі та визначення цієї проблеми. Вирішується, на якій моделі пристрою зупинитися. Після вирішення всіх питань технічний директор підписує заяву та передає її на підпис голові правління ТОВ «Будільське». Після підписання формується технічне завдання, яке передається у відділ постачання підприємства. На підставі отриманого документа, виходячи з технічних параметрів і можливої ціни, відділ постачання починає пошук відповідного обладнання, обладнання або інших основних засобів.

Придбання необоротних активів ТОВ «Будільське» здійснюється на договірних засадах безпосередньо у виробників або інших структур. До отриманих засобів додаються типові накладні із зазначенням найменування постачальника, покупця та виду основних засобів (якщо це обладнання). Цей рахунок виставляється на підставі довіреності ТОВ «Будільське». Використовувані бланки довіреностей розшифровуються на основі процесу переписування довіреності стандартної форми. При надходженні на підприємство обладнання, транспортних засобів, інструментів, обладнання та інвентарю складається графік надходження за типовою формою при надходженні на склад. У разі виявлення в придбаних основних засобах певних недоліків, у присутності представника постачальника складається акт про звірку взаєморозрахунків встановленої форми у двох примірниках, який підписується обома сторонами, один примірник залишається у ТОВ «Будільське», а у 2 примірниках складається акт звірки взаєморозрахунків. Інший з постачальником. Якщо придбання будівлі чи споруди здійснюється

або будівництво яких здійснюється підрядним способом, то на підставі договору будівельного підряду складається акт про прийняття в експлуатацію цих довгострокових активів.

Введення в експлуатацію необоротних активів здійснюється на підставі акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів встановленої форми. Зазначений нормативно-правовий акт складається окремо на кожний об'єкт інвентаризації при здійсненні відповідної господарської операції.

Передача об'єкта основних засобів від однієї матеріально відповідальної особи одного підрозділу (господарської операції) до іншого відбувається на підставі акта приймання-передачі (внутрішньої передачі) основних засобів встановленої форми. При цьому в аналітичному обліку на відповідному субрахунку рахунка 10 вартість переміщеного об'єкта списується з підзвіту матеріально відповідальної особи, якій було передано об'єкт, і зараховується на рахунок суб'єкта звідки отримано предмет.

Інформація про наявні в конкретному підрозділі ТОВ «Будільське» довгострокові активи надається у вигляді інвентарного опису встановленої форми, складеного у двох примірниках за актами введення в експлуатацію та внутрішнього переміщення, один зберігається в бухгалтерському обліку, який закріплена за іншими особами в цеху або відділенні, до складу якого входить, за підписом бухгалтера, який веде облік основних засобів, головного бухгалтера та керівника підрозділу, для якого складено інвентарний список.

Вилучення обладнання, інструменту, приладів та інвентарю зі складу підприємства майстернями здійснюється на підставі заявок внутрішньої форми, встановленої на підприємстві. На підставі цієї заявки технічний керівник виписує накладну-заявку на відпуск матеріалів зі складу встановленої форми. Ця вимога підписується керівником підприємства та головним бухгалтером.

Оформлення включення окремих об'єктів до складу основних засобів, облік введення їх в експлуатацію, облік внутрішнього переміщення основних засобів з одного цеху (відділення, дільниці) до іншого, облік передачі основних засобів зі складу (зі складу).) до експлуатації, а також виключення зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству використовується акт приймання-передачі (внутрішньої передачі) основних засобів (ф. № ОЗ-1).

При оформленні приймання необоротних активів акт складається в одному примірнику на кожен окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною наказом (розпорядженням) керівника підприємства. Складання загального нормативно-правового акта про прийняття кількох основних засобів допускається лише при обліку господарських запасів, інструментів, обладнання тощо, якщо ці об'єкти є однотипними, мають однакову вартість і придбані протягом одного календарного місяця. . Акт після його оформлення з доданою технічною документацією на цей об'єкт надсилається до бухгалтерії підприємства, підписується головним бухгалтером і затверджується керівником підприємства або уповноваженими на це особами.

При оформленні внутрішнього руху основних засобів акт виписується у двох примірниках працівником відділу (цеху) видачі. Перший примірник з розпискою одержувача і відправника передається в бухгалтерію, а другий – у відділ (майстерню) відправника.

Для обліку всіх видів необоротних активів, а також для групового обліку однотипних основних засобів, що вводяться в експлуатацію протягом календарного місяця і мають однакове торговельно-господарське призначення, технічну характеристику та вартість, інвентарний опис складається з картки. обліку використовуваних основних засобів (ф. № ОЗ-6)

В обліку на кожен об'єкт або групу об'єктів ведеться інвентарна картка. У груповому обліку картку заповнюють за постатейними проводками окремих об'єктів основних засобів. Форма заповнюється в одному

примірнику на підставі акта приймання-передачі (внутрішньої передачі) необоротних активів, технічної та іншої документації.

Підставою для надання пояснень щодо вибуття необоротних активів у разі передачі іншому підприємству, а також внутрішньої передачі є процес прийомної передачі (внутрішньої передачі) основних засобів; у разі знецінення основних засобів внаслідок старіння або зносу - довідку про нарахування амортизації необоротних активів. Облік виконаних робіт з оздоблення, модернізації, реконструкції та модернізації, ремонту об'єкта ведеться в картці на підставі приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів.

У розділі «Коротка індивідуальна характеристика об'єкта» записують лише основні якісні та кількісні показники основного об'єкта, а також основні прибудови, пристрої та приладдя, що відносяться до нього, обмежуючись двома-трьома найважливішими якісними показниками. на даний об'єкт, виключаючи дублювання наявних у компанії даних, технічної документації на цей об'єкт. Коротка індивідуальна характеристика в зведеному балансі необоротних активів наводиться не окремо по кожному об'єкту, а в цілому по всій групі об'єктів, які обліковуються в інвентарній картці.

У разі істотної зміни якісних і кількісних показників властивостей об'єкта в результаті реконструкції (модернізації), розширення та модернізації попередньої інвентаризаційної карти, якщо неможливо відобразити всі характерні показники реконструйований (модернізований, модернізований (добудований) об'єкт в цілому, стара інвентарна карта зберігається як довідковий документ.

Опис інвентарних карток з обліку необоротних активів служить для обліку інвентарних карток з обліку основних засобів. Опис складається в одному примірнику бухгалтерією з метою контролю за зберіганням інвентарних карток. Облік ведеться за класифікаційними групами (видами) основних засобів. Для обліку руху основних засобів за класифікаційними

групами під час ручного оформлення облікових документів використовується картка обліку руху основних засобів (ф. № ОЗ-8).

Заповнюється на основі даних інвентарних карток відповідних груп (видів) необоротних активів та звіряється з даними синтетичного обліку необоротних активів. На основі підсумкових даних цих карток заповнюються звітні форми з руху необоротних активів. Для пооб'єктного обліку необоротних активів за місцем їх знаходження (експлуатації) по матеріально-відповідальних особах застосовується інвентарний список необоротних активів (ф. № ОЗ-9). Дані пооб'єктного обліку необоротних активів за місцями їх знаходження (експлуатації) повинні бути

Реконструкція основних засобів здійснюється на підставі рішення керівника ТОВ «Будільське» про виведення з експлуатації необоротних активів, в якому зокрема зазначається причина виведення об'єктів з експлуатації (реконструкція, модернізація, розширення, переобладнання) та список об'єктів. Завершення робіт з реконструкції засвідчується актом приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів форми ОЗ-2. При цьому в аналітичному обліку на рахунку 10 вартість об'єкта включається до категорії необоротних активів в експлуатації.

При списання необоротних активів складається акт на ліквідацію типової форми. При цьому інвентарна картка вилучається з обліку. Металобрухт та інші відходи, що виникли внаслідок ліквідації необоротних активів, повинні вивозитися з місць їх зберігання відповідно до наказу типової форми, та на кожну машину виписується товарно-транспортна накладна типової форми. Усі ці документи підписує МВО. Списання автотранспортних засобів на ТОВ «Будільське» здійснюється на підставі акту на списання автотранспортних засобів типової форми. При цьому інвентарна картка вилучається з обліку.

У випадку, якщо суб'єкт господарювання несе витрати на поліпшення необоротних активів, придбаних в операційну оренду, які, як очікується,

збільшать первісно оцінені економічні вигоди від їх використання, сума цих витрат визнається як інвестиція в інші основні засоби основні засоби.

Виведення з експлуатації основних засобів у зв'язку з їх консервацією та їх поверненням здійснюється наказом керівника ТОВ «Будільське». Ліквідація основних засобів проводиться за рішенням керівника підприємства на підставі акта на списання основних засобів встановленої форми, який складається та затверджується бухгалтерією керівника ТОВ «Будільське» згідно з встановлений порядок.

2.3. Характеристика стану бухгалтерського обліку необоротних активів на ТОВ «Будільське»

На ТОВ «Будільське» бухгалтерія має автоматизовану форму з використанням програмного забезпечення 1-С «Бухгалтерія». Тобто останні два роки на підприємстві повністю автоматизований облік. Програма дозволяє миттєво заповнювати первинні документи при оформленні бухгалтерських операцій. Наприклад, при обробці транзакції Дебет 10 Кредит 15 програма зреагує на появу комбінації рахунків і попросить заповнити форму, що містить інвентарну картку об'єкта. Після заповнення такої форми, яка містить усі необхідні позиції, програма може автоматично заповнювати накопичувальну інформацію, автоматично розраховувати амортизацію, значно полегшує та прискорює процес переоцінки. Отже, програма 1-С «Бухгалтерія» допоможе усунути багато існуючих недоліків в обліку основних засобів. Спочатку розглянемо, як ведеться аналітичний облік.

Аналітичний облік є основною моделлю обліку необоротних активів, оскільки в повсякденній роботі доводиться мати справу з окремими об'єктами щодо: оприбуткування, амортизації, переміщення, продажу, а також нарахування амортизації, проведення капітального та поточного ремонтів тощо. Тому для кожного об'єкта основних засобів необхідно мати всі основні дані. На основі цього організовується аналітичний облік.

На картах ф.03-6 показано капітальний ремонт на підставі акта ф.03-2. Переміщення машин, устаткування, інструменту та інвентарю з одного місця роботи в інше відображається на картах на основі закону ф. 03-1

У зв'язку з надходженням необоротних активів (Ф. 03-1) відразу відкривається інвентарна картка, яка виконує роль своєрідного паспорта і містить дані про конкретний об'єкт. В інвентарній картці зазначаються номер, найменування об'єкта, адреса, місце діяльності, витрати на придбання, норма амортизації, дата і номер наказу про введення в експлуатацію, записка про оприбуткування та вибуття, документи обліку добудови, переобладнання, капітального ремонту, заготівлі джерел. .

На машини, прилади, інструменти, виробничо-господарський інвентар складаються інвентарні картки, в яких зазначаються найменування і призначення об'єкта, найменування підприємства, що виробляє основні засоби, паспорти, креслення, заводський номер, модель, тип, марка. , дата випуску. Крім того, зазначається вартість придбання, інвентарний номер, норма амортизації, акт введення в експлуатацію (номер, дата) тощо.

У разі коли однотипні предмети господарського інвентарю, інструменти та машини, що мають однакове найменування, виробниче чи господарське призначення, технічну характеристику та вартість і одночасно надходять в одне відділення, складається інвентарна картка ведення обліку підприємства. Необоротні активи можуть бути відкриті, але кожному об'єкту присвоюється свій інвентарний номер.

Інвентарний картковий масив зберігається в бухгалтерії в спеціальній картотеці, але в електронному вигляді. Він побудований таким чином, що картки групуються за галузевими класифікаційними групами основних фондів (будівельні, промислові та ін.), а всередині цих груп за місцем експлуатації (розташуванням) об'єктів (підрозділів, будівельних ділянок), потім за види. За об'єктами, що надійшли, вибули або перемістилися всередині організації в звітному місяці, картки зводяться в окремий розділ в

архіві, який необхідний для коригування суми амортизаційних відрахувань. В окрему групу виділяють засоби, які є на складі для збереження.

Накопичувальна відомість використовується для отримання інформації про наявність та рух довгострокових активів. Він заповнюється даними з інвентарної книги, але розділений на власні та орендовані активи. Це своєрідний оборот. У ньому відображаються ціна об'єкта, залишок на початок місяця, дебетовий і кредитовий оборот рахунку 10 і залишок на кінець місяця.

У ТОВ «Будільське» рахунок 10 «Необоротні активи» призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, що належать підприємству на майнових правах, та основних засобів, отриманих у фінансову оренду. Відповідно до графіка роботи рахунків, що діє на ТОВ «Будільське», для обліку основних засобів використовуються наступні субрахунки:

- 101 „Земельні ділянки”. На цьому субрахунку ведеться облік земельних ділянок, які знаходяться у власності ТОВ «Будільське».
- 102 „Капітальні витрати на поліпшення земель”. На цьому субрахунку ведеться облік капітальних вкладень у поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи).
- 103 „Будинки та споруди”. На цьому субрахунку ведеться облік наявності та руху будинків, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, а також житлових будівель.
- 104 „Машини та обладнання”. На цьому субрахунку здійснюється облік відповідно машин та обладнання, виробничого устаткування.
- 105 „Транспортні засоби”. На цьому субрахунку здійснюється облік відповідно транспортних засобів, як виробничого так і обслуговуючого призначення.

- 106 „Інструменти, прилади та інвентар”. На цьому субрахунку здійснюється облік відповідно приладів та інвентарю.
- 115 „Інвентарна тара”. На цьому субрахунку здійснюється облік руху спеціалізованих цистерн, контейнерів, каністр та баків для транспортування та зберігання запасів.
- 117 „Інші необоротні матеріальні активи”. На цьому рахунку ведеться облік тих необоротних матеріальних активів які не входять до складу інших необоротних матеріальних активів також на підприємстві на цьому субрахунку здійснюють облік орендованих необоротних активів.

За дебетом рахунку 10 «Необоротні активи» відображаються:

- первинна вартість придбаних необоротних активів;
- сума витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єктів необоротних активів (модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією тощо) при умові, що таке поліпшення призведе до збільшення економічних вигід, очікуваних від використання відповідних об'єктів;
- сума дооцінки вартості необоротних активів.

За дебетом рахунка 10 відображається надходження придбаних необоротних активів, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта необоротних активів.

У сальдо рахунку 10 відображається вибуття основних засобів у результаті продажу або невідповідності об'єкта встановленим ознакам, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, суми амортизації основних засобів. активів. За дебетом розуміється наявність первісної (переоціненої) вартості необоротних активів, що перебувають у власності підприємства, на дату балансу. Дані синтетичного обліку переносять до

журналу окремо в 4 загальних сумах за кожним кореспондуючим рахунком. Ці дані показують суму вибулих основних фондів, суму зношених об'єктів, амортизацію тощо.

Оскільки синтетичний облік та відображення його даних в журналі 4 є завершальною стадією поточного обліку, треба обов'язково перевірити відповідність даних синтетичного та аналітичного обліку.

У випадку часткової ліквідації об'єкту необоротних активів первісна вартість ліквідованої частини списується з кредиту рахунка 10 у дебет рахунків:

- 131 - в сумі зносу ліквідованої частини об'єкта;
- 976 - в сумі залишкової вартості ліквідованої частини.

Реалізація необоротних активів проводиться на підставі накладної та наказу з підписом керівника підприємства, відділом збуту. Відомості про вибулі об'єкти необоротних активів наводяться за формою.

Передача і прийняття необоротних активів в операційну оренду, а також їх повернення орендодавцеві після закінчення терміну дії договору оренди проводиться на підставі акту приймання-передачі (внутрішнього переміщення) необоротних активів типової форми.

При передачі необоротних активів в оперативну оренду в аналітичному обліку вартість таких об'єктів переноситься до категорії необоротних активів, переданих в оренду. Повернення основних засобів ТОВ «Будільське» здійснюється у зворотному порядку.

Інвентаризація основних засобів проводиться наказом керівника підприємства. Проводиться інвентаризація довгострокових активів, що знаходяться на відповідальному зберіганні окремих матеріально відповідальних осіб підприємства, в тому числі придбаних в оперативну оренду.

При цьому інвентаризаційні описи типової форми № інв-1 можуть формуватись автоматизовано, з усіма заповненими графами, за винятком

графи "Фактична наявність", яка заповнюється інвентаризаційною комісією ручним способом.

За результатами інвентаризації в кожному випадку невідповідності облікових і фактичних даних інвентаризаційна комісія приймає рішення про врегулювання виявлених розбіжностей - лишків і нестач. Після затвердження керівником підприємства рішень інвентаризаційної комісії вони оприбутковуються в такому порядку.

Компенсація різниць за проводками в бухгалтерському обліку. Таке рішення приймається, якщо причиною невідповідності є облікові помилки. При цьому в бухгалтерському обліку здійснюються відповідні коригувальні проводки на підставі проводкових доказів:

- оприбуткування виявлених необоротних активів, не відображених в бухгалтерському обліку здійснюється в порядку, аналогічному оприбуткуванню безоплатно одержаних необоротних активів;

- списання необоротних активів у зв'язку з їх нестачею з відшкодуванням за рахунок винних осіб. Залишкова вартість таких об'єктів списується на витрати звітного періоду (рахунок 977 "Інші витрати звичайної діяльності"), а сума їх зносу - у дебет рахунка 131. Одночасно належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (дебет рахунка 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків") з відображенням доходу звітного періоду (кредит рахунка 746 "Інші доходи від звичайної діяльності");

- списання необоротних активів, у зв'язку з їх нестачею без відшкодування за рахунок винних осіб. Залишкова вартість таких об'єктів списується на витрати звітного періоду (рахунок 977 "Інші витрати звичайної діяльності"), а сума їх зносу - у дебет рахунка 131.

Відхилення, виявлені за результатами інвентаризації, а також врегулювання інвентаризаційних різниць відображаються у порівнювальній відомості, що складається бухгалтером за типовою формою № інв-18.

Переведення необоротних активів з категорії виробничих до невикробничих проводиться за розпорядженням керівника підприємства. При цьому в аналітичному обліку по рахунку 10 проводиться відповідне переміщення об'єктів між категоріями виробничих і невикробничих необоротних активів.

Переоцінка необоротних активів проводиться за наказом керівника ТОВ «Будільське» у такому порядку. По об'єктах, залишкова вартість яких на дату переоцінки не дорівнює нулю:

- розраховується індекс переоцінки шляхом ділення дійсної вартості на його залишкову вартість станом на 1 число місяця, наступного за місяцем, в якому проводиться переоцінка;

- визначається сума зносу об'єкта після переоцінки, як добуток його зносу до переоцінки та індексу переоцінки.

Якщо індекс переоцінки більше одиниці наступний порядок дій виглядає таким чином:

- визначається сума дооцінки залишкової вартості об'єкта, як різниця між залишковою вартістю об'єкта після переоцінки і до переоцінки:

- здійснюються бухгалтерські записи у дебет рахунка 10 з кредиту рахунків 423 "Дооцінка активів" - на суму перевищення суми до оцінки над сумою витрат, визнаних в цілому у результаті попередніх переоцінок даного об'єкта та 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" - на різницю між сумою дооцінки та сумою попереднього бухгалтерського запису;

- здійснюється бухгалтерський запис у дебет рахунка 10 з кредиту рахунка 131 на суму дооцінки зносу.

Якщо індекс переоцінки менше одиниці наступний порядок дій виглядає таким чином:

- визначається сума уцінки залишкової вартості об'єкта, як різниця між залишковою вартістю об'єкта до переоцінки і після переоцінки;

- здійснюються бухгалтерські записи з кредиту рахунка 10 у дебет рахунків 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій" - на суму

перевищення уцінки залишкової вартості над сумою додаткового капіталу, визнаного в цілому у результаті попередніх переоцінок даного об'єкта та 423 „Дооцінка активів” - на різницю між уцінкою залишкової вартості та сумою попереднього бухгалтерського запису;

- по об'єктах, залишкова вартість яких на дату переоцінки дорівнює нулю, первісна вартість об'єкта збільшується на суму його справедливої вартості.

Підсумовуючи організацію обліку необоротних активів на підприємстві ТОВ «Будільське», наведемо узагальнену схему обліку, що представлена на рис. 2.2.



Рис. 2.2 Узагальнена схему обліку необоротних активів на підприємстві
ТОВ «Будільське»

Для узагальнення інформації про наявність та рух необоротних активів, нарахування зносу та для відображення капітальних інвестицій призначений Журнал 4, який складається з двох розділів:

- розділ І. Облік необоротних активів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 19);
- розділ ІІ. Облік капітальних та фінансових інвестицій та інших необоротних активів (за кредитом рахунків 14, 15, 18, 35).

Записи у Журнал 4 здійснюються на підставі первинних та зведених облікових документів:

- акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) необоротних активів;
- акт списання необоротних активів;
- розрахунок амортизації тощо.

У першому розділі Журналу 4 відображається:

- вибуття необоротних активів внаслідок їх продажу, безоплатної передачі, невідповідності критеріям визнання активом;
- сума уцінки, яка відображається за кредитом відповідних рахунків необоротних активів;
- сума нарахованої амортизації;
- сума збільшення зносу необоротних активів внаслідок їх дооцінки та зменшення корисності.

У другому розділі Журналу 4 відображаються капітальні інвестиції (введення в дію необоротних активів, вибуття капітальних інвестицій внаслідок продажу, уцінка тощо).

Для аналітичного обліку капітальних інвестицій призначена Відомість 4.1. Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться у розрізі:

- витрат капітального характеру (будівельні, монтажні, проектні роботи, вартість придбаного устаткування, що потребує і не потребує монтажу, затрати на (виготовлення, спорудження) інших необоротних матеріальних активів, фінансова оренда);

- інвестицій у капітальне будівництво, що виконано підрядним і господарським способом.

У відомостях 4.1 також відображаються витрати на модернізацію, переобладнання, дообладнання (субрахунок 152) та переобладнання та добудову (субрахунок 151) основного засобу, які призводять до збільшення первісно очікуваної майбутньої економічної вигоди від його використання.

Інвестиції в будівництво тарифікуються за фактичними витратами. Для визначення фактичної собівартості кожного окремого об'єкта інвестування, яке здійснюється за декілька звітних періодів, використовується аркуш-вкладиш формату Відомості 4.1 із назвою об'єкта.

На підставі наведеної характеристики стану організації обліку основних засобів можна скласти певну думку про його недоліки, серед яких можна виділити наступні:

1. Недосконалість існуючого на підприємстві Наказу «Про облікову політику», що дає підстави для сумніву в правильній організації облікового процесу на підприємстві.

2. Відсутність затвердженого по підприємству графіку документообігу, що дозволяє висловити сумнів стосовно правильності заповнення первинних документів з дотриманням всіх відповідних термінів заповнення та обробки документів, що відповідно негативно характеризує стан організації даної ділянки обліку.

3. Сформовано думку про недоцільність прирівнення ліквідаційної вартості об'єкту необоротних активів до нуля з тієї точки зору, що після ліквідації об'єкту завжди, щось залишається, наприклад металобрухт, а він коштує певну суму грошових коштів.

4. При виведені необоротних активів з експлуатації для проведення реконструкції або модернізації та капітального ремонту виявлено відсутність відображення цього факту в аналітичному обліку, тобто в інвентарних картках, лише після введення їх знову в експлуатацію, проставляється новий запис про вартість об'єкту та підставу для зміни її «реконструкція».

На підставі проведених досліджень у попередньому розділі роботи можна відзначити, що організація обліку основних засобів підприємства не позбавлена певних недоліків, загальну характеристику яких можна представити у вигляді таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Типові проблеми відображення в обліку та звітності необоротних активів

№ з/п	Типові проблеми	Рекомендації
1	Відображення в обліку та звітності активів, що не відповідають критеріям визнання	
1.1	Включення у склад необоротних активів: - активів, орендованих на умовах операційної оренди; - активів, що підлягають списанню (які не можуть бути використані або продані) Тим самим, порушуються вимоги п.16; ПБО 7, пп.4 та 6; ПБО 14, п. 8 та Інструкції про застосування Плану рахунків	Згідно з вимогами ПБО та Інструкції про застосування Плану рахунків - об'єкти необоротних активів, взяті в операційну оренду, відображаються орендарем на позабалансовому рахунку 01 "Орендовані необоротні активи" за вартістю, указаною в угоді про оренду. Облік на рахунку 01 ведеться за видами активів; - об'єкти, які не відповідають визначенню активу, повинні бути списані з балансу на витрати періоду
2	Помилки класифікації	
2.1	Відображення малоцінних необоротних матеріальних активів строком служби більше року на рахунку запасів 22 "Малоцінні швидкозношувані предмети". Відображення в обліку та звітності таких необоротних активів відбувається двома шляхами:	Для виправлення помилки необхідно проаналізувати залишок на рахунку 22. Об'єкти, які відповідають критеріям визнання необоротних активів та знаходяться на складі, необхідно перенести на відповідний субрахунок рахунку 15 (152 "Придбання (виготовлення)
	- у першому випадку підприємство обліковує такі необоротні активи як запаси та списує їх вартість на витрати при передачі в експлуатацію, а при складанні балансу включають залишок по рахунку 22 у виробничі запаси (рядок 100); - у другому випадку підприємство при передачі в експлуатацію нараховує	необоротних активів", 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів"). Відповідно в балансі залишок по рахунках 152 і 153 буде включатися у рядок 020 "Незавершене будівництво". Передача в експлуатацію буде відображатися записами: Дт 10, 11 Кт 152, 153

	амортизацію за обраним методом і відображає її на рахунку 132 “Знос інших необоротних матеріальних активів”. Залишок по рахунку 22 включає у рядок балансу 031 “Первісна вартість необоротних активів” Порушуються вимоги п.16; ПБО 7, пп.4, 6 та Інструкції про застосування Плану рахунків	Нарахування амортизації: Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 13 У випадку, коли на рахунку 22 є необоротні активи, які знаходяться в експлуатації, то їх первісна вартість повинна бути перенесена на відповідний субрахунок рахунків 10 або 11. Якщо знос по цих об’єктах не нараховувався, то його необхідно донарахувати згідно з обраною обліковою політикою та вимогами ПБО
--	---	---

Продовж. табл. 2.4

1	2	3
2.2	Облік необоротних активів по групах відповідно до податкового законодавства. При цьому часто необоротні активи, на які за податковим законодавством не нараховується амортизація виділяються на окремий субрахунок і на них не нараховується амортизація і в фінансовому обліку Порушуються вимоги ПБО 7 пп.5, 7 та Інструкції про застосування Плану рахунків. Всі вимоги ПБО 7 базуються на пооб’єктному обліку необоротних активів: облік дооцінки, амортизації тощо. Недотримання вимоги пооб’єктного обліку призводить до некоректного відображення в обліку даних щодо необоротних активів	Необхідно провести інвентаризацію необоротних активів та налагодити їх пооб’єктний облік
2.3	Недотримання вартісного критерію, встановленого для відокремлення малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА) у обліковій політиці, прийнятій на підприємстві. Наприклад: підприємство встановило, що необоротні активи вартістю менше 500 грн. відносяться до МНМА і відображаються на рахунку 112 з нарахуванням 100% амортизації в першому місяці використання об’єкта. Фактично частина МНМА обліковується на рахунках 104, 106 та 109 Така помилка призводить до некоректного розподілу витрат на амортизацію між періодами і тим самим перевертаються дані фінансової звітності	Облікова політика є одним із складових фінансової звітності. Дані фінансової звітності повинні бути узгоджені між собою. Необхідно провести перекласифікацію необоротних активів та відкоригувати нараховану амортизацію: Дт 112 Кт10 на первісну вартість об’єктів, вартість яких менше 500 грн. Дт 131 Кт 132 перенесена сума нарахованого зносу на, вартістю менше 500 грн. Дт 44 Кт 132 донарахувати знос по об’єктах, введених в експлуатацію у попередніх звітних періодах Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 132 по об’єктах, введених в експлуатацію у звітному періоді
3	Некоректне визнання та оцінка витрат на амортизацію необоротних активів	

3.1	Невідповідність методів нарахування амортизації, визначених у обліковій політиці тим, що фактично застосовуються підприємством Порушуються вимоги Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” стаття 1, 4. Якщо підприємство не дотримується обраної облікової політики, воно вводить в оману користувачів фінансової звітності	Облікова політика підприємства затверджується на рік та наводиться у складі річної фінансової звітності. Принцип послідовності передбачає використання обраної облікової політики із року в рік. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності
3.2	Не нараховується амортизація на окремі види необоротних активів: - інші необоротні матеріальні активи; - бібліотечні фонди; - на робочу і продуктивну худобу Порушуються вимоги пп. 22, 23, 29 ПБО 7, що занижує витрати періоду та призводить до викривлення даних у фінансовій звітності	Необхідно провести донарахування амортизації відповідно до методу, який зазначено в обліковій політиці і який відповідає вимогам ПБО. Якщо амортизація донараховується на об’єкти, введені в експлуатацію у попередньому звітному періоді, то таке виправлення відображається записом: Дт 44 Кт 13 Якщо виправлення стосується звітного року і підприємство використовує 8 клас рахунків, то робиться запис: Дт 83 Кт 13 Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 83 У випадку, коли 8 клас рахунків не використовується: Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 13
3.3	Нараховується амортизація на об’єкти, які не повинні амортизуватися: - об’єкти на консервації; - об’єкти, які повинні бути списані (украдені тощо) Порушуються вимоги пп. 23, 29 ПБО 7. В результаті завищуються витрати періоду, що призводить до викривлення даних у фінансовій звітності	Згідно з п. 23 ПБО 7 по об’єктах необоротних активів, які знаходяться на реконструкції, модернізації, добудові, дообладнанні та консервації, призупиняється нарахування амортизації. Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об’єкта. Таким чином, на суму зайво нарахованої амортизації необхідно зменшити відповідний рахунок витрат.
4	Некоректне ведення обліку дооцінки необоротних активів	
4.1	На рахунку 423 “Дооцінка активів” обліковується дооцінка необоротних активів, які вибули (ліквідовані, реалізовані, списані). Перенесення суми дооцінки при вибутті необоротних активів на нерозподілений прибуток не проводиться	Згідно з п.21 ПБО 7 та наказом МФУ від 28.03.2001 р. №143 “Про кореспонденцію рахунків” сума дооцінки (індексації) об’єктів необоротних активів, що була відображена у фінансовій звітності та відображається записом: Дт 423 Кт 441.

	Порушуються вимоги п. 21 ПБО 7 щодо зменшення додаткового капіталу і включення до складу нерозподіленого прибутку суми перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості об'єкта необоротних активів при його вибутті	Аналогічно відображається дооцінка по об'єктах незавершеного будівництва при їх вибутті (продаж, ліквідація, передача). Підприємствам необхідно відкоригувати залишок по рахунку 423, провівши інвентаризацію активів.
4.2	На рахунку 423 "Дооцінка" обліковується дооцінка ТМЦ, яку перенесли з рахунку 88 старого Плану рахунків Порушуються вимоги п.28 ПБО 9	Необхідно провести аналіз залишків на рахунку 423 "Дооцінка активів". На даному рахунку повинна відображатися дооцінка тих необоротних активів, які відповідають критеріям визнання активом (п. 19 ПБО 7, п. 22 ПБО 8, п. 28 ПБО 9)

Висновки другого розділу

ТОВ «Будільське» – велике машинобудівне підприємство, яке ефективно веде свою господарську діяльність, має достатню технічну базу та кваліфікований персонал. Основні показники аналізу фінансового стану свідчать про стабільну роботу. Порівнюючи отримані в результаті розрахунків дані з нормативними значеннями коефіцієнтів, вважаємо за необхідне відзначити значні відхилення від нормативів по групі коефіцієнтів ліквідності, зокрема низькі значення від коефіцієнтів абсолютної ліквідності (0,02) та швидкої ліквідності (0,13). Лише ступінь покриття відповідає стандартному значенню (>1). Коефіцієнти фінансової стійкості також не відповідають нормативним значенням: значення коефіцієнта фінансової незалежності, фінансової стійкості нижче необхідного значення, на кінець періоду спостерігається динаміка зростання коефіцієнта фінансової залежності з 3,39 до 3,44. Серед негативних тенденцій вважаємо за необхідне виділити перевищення оборотності кредиторської заборгованості (17,46) над дебіторською (15,04).

Виходячи з наведеної характеристики стану організації обліку основних засобів, можна скласти певну думку про його недоліки, серед яких можна виділити наступні: недосконалість наявного на підприємстві Положення «Про основи бухгалтерського обліку»; , що викликає сумніви щодо належної організації облікового процесу на підприємстві; відсутність затвердженої на

підприємстві схеми документообігу, що дозволяє поставити під сумнів правильність заповнення первинних документів з дотриманням усіх відповідних термінів заповнення та оформлення документів, що відповідно негативно характеризує стан організації у цій сфері. бухгалтерського обліку, а також сформовано думку про неефективну структуру системи аналітичного обліку підприємства.

Досліджено організацію процесу амортизації та амортизації основних засобів ТОВ «Будільське». Визначено основні проблеми його обліку, а саме: проблему визначення ліквідаційної вартості; проблема визначення строку використання; проблема використання різних методів нарахування амортизації та неврахування морального зносу при визначенні строку корисного використання основних засобів.

РОЗДІЛ 3

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТА ЇХ АМОРТИЗАЦІЇ НА ПРИКЛАДІ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Напрями оптимізації облікової політики та документування в частині необоротних активів на ТОВ «Будільське».

Організація облікової політики підприємства є практичною стороною бухгалтерського обліку. Ефективність його організації визначає поточний стан діяльності суб'єкта господарювання та подальший шлях розвитку такого суб'єкта в коротко-, середньо- та довгостроковій перспективі.

Облікова політика – сукупність усталених принципів, методів і процедур ведення бухгалтерського обліку в системі фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, сформованих на основі державної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку та звітності та встановлених відповідним внутрішнім нормативним актом, а також пропонує креативний, у межах закону, підхід до мінімізації витрат та максимізації прибутку бізнес-одиниці.

На міжнародному рівні облікова політика регулюється Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) та Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСБО). Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 8 «Методи бухгалтерського обліку, зміни в облікових оцінках та помилки» присвячені обліковій політиці в міжнародній практиці. Особливість МСФЗ полягає в тому, що він надає бухгалтерам набагато більше свободи в розробці методів обліку. Зокрема, відсутній затверджений план рахунків. Він є частиною принципів бухгалтерського обліку і може бути підготовлений на належний розсуд аудитора. Період, у якому господарська операція повинна бути відображена, також залежить від аудитора. Крім того, МСФЗ не регулюють структуру положень бухгалтерського обліку та оцінки.

На державному рівні облікову політику регулює Податковий та Бюджетний кодекси, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в питанні облікової політики дає свободу підприємствам у її формуванні в рамках діючих нормативно-правових актів. П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» дають визначення облікової політики та визначають порядок розкриття та внесення змін в облікову політику.

На галузевому рівні вплив на облікову політику мають методичні рекомендації, інструкції, положення, вказівки Міністерства фінансів, галузевих міністерств та інших органів виконавчої влади, що розробляються з врахуванням специфіки конкретних видів діяльності. На цьому рівні можна виділити Лист МФУ від 21.12.2005 р. №31- 34000-10-5/27793 «Про облікову політику», що містить деякі загальні положення та неповний перелік елементів Наказу про облікову політику.

За винятком бюджетних установ, норми П(С)БО 7 «Необоротні активи» використовуються юридичними особами усіх форм власності.

Критерії визнання необоротних активів аналогічні тим, що застосовуються до всіх активів. Варто зазначити, що в П(С)БО 7 «Необоротні активи» через критерії та підходи до визнання необоротних активів встановлюються певні вимоги до обліку та амортизаційданого виду матеріальних активів (див. рис. 3.1.). Для їх задоволення необхідно розробляти відповідні обліково-контрольні та адміністративно-контрольні процедури й механізми забезпечення якості використання необоротних активів.

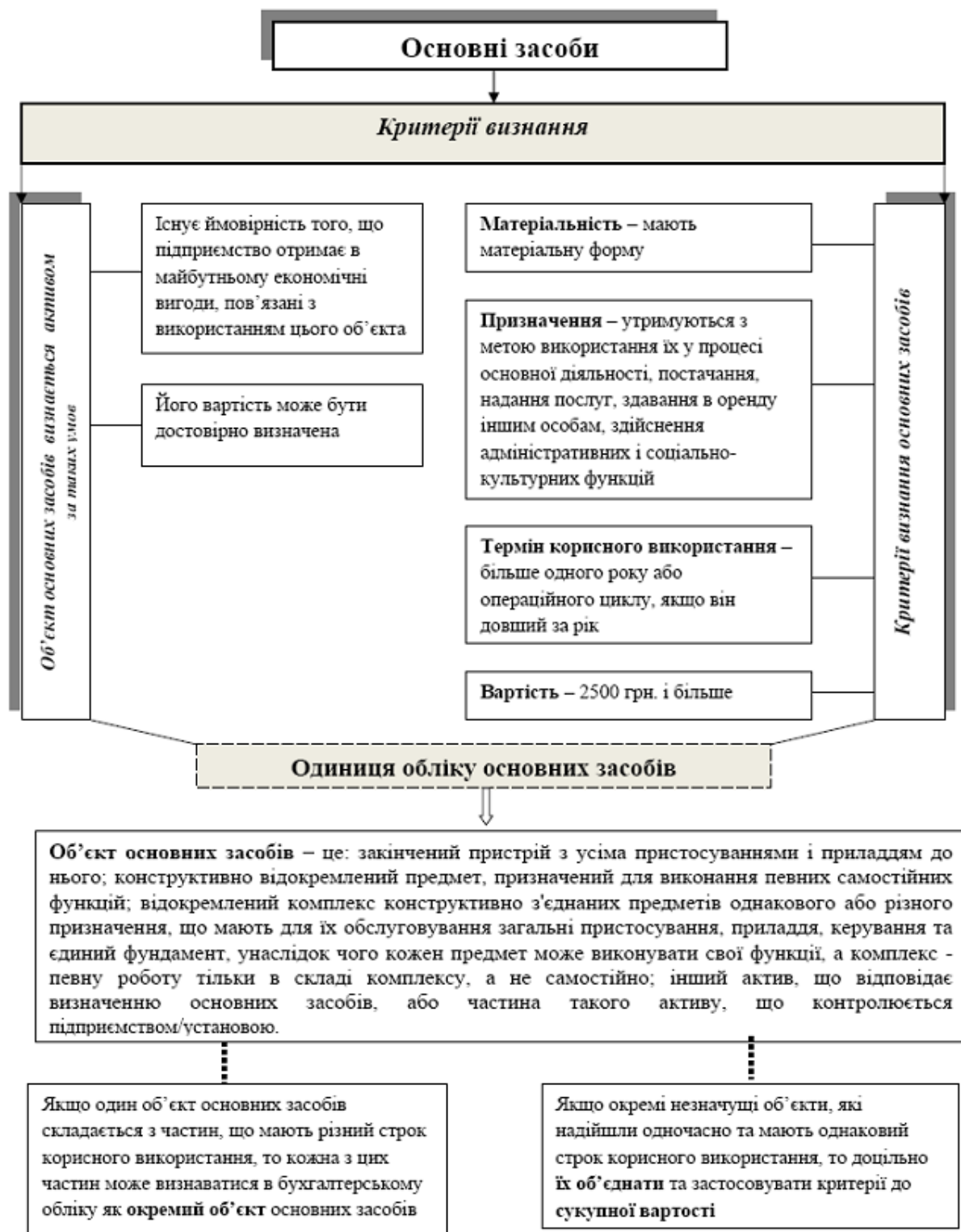


Рис. 3.1. Характеристика критеріїв визнання необоротних активів

Звичайно, базові засоби мають значну кількість характеристик, що базуються на різних критеріях їх класифікації. Але також характеристики,

зазначені в П(С)БО 7 «Необоротні активи», є основою для вивчення та вдосконалення системи амортизації цього виду активів. Мотивацією для цього є помилки, які часто трапляються в практиці компаній. Перелічимо деякі з них:

а) включення у склад необоротних активів активів, орендованих на умовах операційної оренди (правильно – об’єкти необоротних активів, взяті в операційну оренду, відображаються орендарем на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, вказаною в угоді про оренду. Облік на рахунку 01 ведеться за видами активів);

б) включення у склад необоротних активів активів, які підлягають списанню, що не можуть бути використані або продані (правильно – об’єкти, які не відповідають визначенню активу, повинні бути списані з балансу на витрати періоду);

в) необоротні активи, на які за податковим законодавством не нараховується амортизація виділяються на окремий субрахунок і на них не нараховується амортизація й у фінансовому обліку (правильно – необхідно провести інвентаризацію необоротних активів та налагодити їх пооб’єктний облік).

Функціональна специфіка основних засобів полягає також у постійній втраті ними вартості в процесі використання внаслідок фізичного та морального старіння. Вимірником оцінки необоротних активів є коефіцієнт залишкової вартості, який визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю та сумою накопиченої амортизації. «Процедура амортизації тісно пов’язана з явищем амортизації капіталу».

Відповідно до П(С)БО 7 «Необоротні активи», об’єктом амортизації є вартість, яка амортизується (окрім вартості земельних ділянок, природних ресурсів і капітальних інвестицій). Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання та переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання.

Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Також рекомендується періодично наприкінці кожного фінансового року переглядати методи нарахування амортизації необоротних активів відповідно до очікуваної економічної вигоди від їх використання та вносити зміни в облікову політику відповідно до змін облікової оцінки. Норми амортизації за новим методом амортизації визначаються виходячи з ліквідаційної вартості відповідного об'єкта.

Правильно та чітко побудована облікова політика щодо необоротних активів ТОВ «Будільське» дає можливість власникам своєчасно приймати управлінські рішення, аналізувати та шукати шляхи вдосконалення виробництва, що забезпечить ефективне функціонування підприємства в майбутньому.

Ефективна політика амортизації та низка заходів, спрямованих на покращення процесу контролю дасть змогу вдосконалити організацію та методику контролю за необоротних активів, підвищити їх інформативність і прогнозувати ефективність їх використання на ТОВ «Будільське».

Виходячи з особливостей обліку необоротних активів та специфіки діяльності підприємства ТОВ «Будільське» нами було визначено наступні об'єкти облікової політики як базові для вдосконалення:

1. Організація обліку надходження, оцінки, переміщення та вибуття необоротних активів.
2. Організація обліку витрат на ремонт необоротних активів.

Отже, організація обліку надходження, оцінки, переміщення та вибуття необоротних активів

При виставленні рахунків законність пред'явлених компанією претензій перевіряється на підставі виявлених дефектів, недопоставок і запасів, а також повне задоволення цих претензій. Окремій перевірці підлягає правильність відображення операцій при оприбуткуванні основних засобів за рахунками бухгалтерського обліку. При обліку формування первісної

вартості основних засобів слід зазначити, що суми ПДВ, сплачені постачальникам при придбанні (створенні) основних засобів виробничого призначення, а також витрати на сплату відсотків за користування позиковими коштами не включаються до вартість придбання таких предметів.

Відповідно до п. 7.34 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку необоротних активів порогом суттєвості для проведення переоцінки або врахування зменшення корисності об'єктів основних засобів може бути прийнята сума, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства або суму, яка відповідає 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості необоротних активів від їх справедливої вартості. У разі переоцінки об'єкта необоротних активів на ту саму дату переоцінюються всі об'єкти групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Переоцінка довгострокових активів Групи, об'єкти яких вже були переоцінені, повинна проводитися регулярно в майбутньому, щоб їх залишкова вартість на дату балансу не суттєво відхилялася від справедливої вартості. Метою переоцінки є не тільки відображення фактичної вартості активів у регістрах бухгалтерського обліку, а й визначення сум вартості активів та зносу.

Метод переоцінки може бути застосований для нарахування амортизації необоротних активів, коли важко визначити суму амортизації іншими методами. При вибутті раніше переоцінених основних засобів перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередньої оцінки залишкової вартості цього основного засобу з одночасним зменшенням надбавки переноситься до складу нерозподіленого прибутку.

Контролювати достовірність зміни первісної вартості та розміру зносу основних засобів у результаті переоцінки аудитори можуть за допомогою арифметичної та логічної перевірки даних аналітичного обліку, що виконується в інвентарних картках та відповідному обліковому регістрі довгострокових засобів (журнал 4, Журнал 7. Адекватність відображення результатів переоцінки довгострокових активів на рахунках бухгалтерського обліку та у

фінансовій звітності підприємства можна підтвердити шляхом зустрічної перевірки даних журналів № 4, 7, Бухгалтерський баланс (ф. 1).), Звіт про зміни у капіталі (ф. 3 4), Додаток до фінансової звітності (ф. № 5) та ін..

Контроль за розпорядженням необоротними засобами підприємства внаслідок їх передачі іншим юридичним (фізичним) особам (продаж, внесок до статутного капіталу іншого підприємства, безоплатна передача, обмін на інші активи, вибуття засновником (учасником)) здійснюється шляхом зіставлення Відомості примірників акта про приймання-передачу основних засобів (власний примірник закону та примірник, що знаходиться у підприємства – приймальника основних засобів) (ф. № 03-1).

Перевірка операцій зі списання необоротних активів з балансу через невідповідність таких засобів критеріям визнання активом передбачає підтвердження одного з фактів: фізичного зношення, моральної застарілості, нестачі, непридатності до подальшого використання. У разі ліквідації об'єкта необоротних активів згідно самостійного рішення підприємства за даними акту про списання (ф. № 03-3, ф. № 03-4) перевіряють причину вибуття, стан основних вузлів і деталей, обґрунтованість неможливості чи недоцільності їх відтворення. Відсутність акту під час списання необоротних активів прирівнює таку операцію до операцій з передачі необоротних активів іншим юридичним (фізичним) особам і, відповідно, спричиняє настання зобов'язань підприємства за податком на додану вартість. У випадку списання таких активів унаслідок аварії до акту повинна бути надана копія акту про аварію з поясненням причин, що її викликали.

Обґрунтованість ліквідаційних витрат визначається шляхом порівняння даних звіту про амортизацію (розділ «Розрахунок результатів амортизації об'єкта») з даними звіту про проведені роботи (якщо проводилися демонтажні та демонтажні роботи). сторонньою особою) або з даними табеля обліку використання робочого часу та нарахування заробітної плати (у разі внутрішньогосподарського демонтажу та демонтажу).

Розрахунок відшкодування винною матеріально відповідальною особою вартості списаного майна основних засобів внаслідок розкрадання, нестачі, знищення (пошкодження) здійснюється відповідно до вимог Порядку визначення суми шкоди від розкрадання, нестачі, знищення (псування) майна № 116 від 22 січня 1996 р. Про цей спосіб йшлося в 5 розд.

Обґрунтованість списання накопиченої амортизації по об'єктам необоротних активів, що вийшли на металобрухт, і відображення вибуття на рахунках бухгалтерського обліку встановлюється зіставленням даних журналу 4, головної книги за рахунками 10, 13, 42. Додатковий капітал», 74 «Інші доходи», 97 «Інші витрати», баланс (до № 1), звіт про власний капітал (до № 4).

Внутрішньогосподарський контроль операційної оренди необоротних активів здійснюється такими етапами (рис 3.2.):

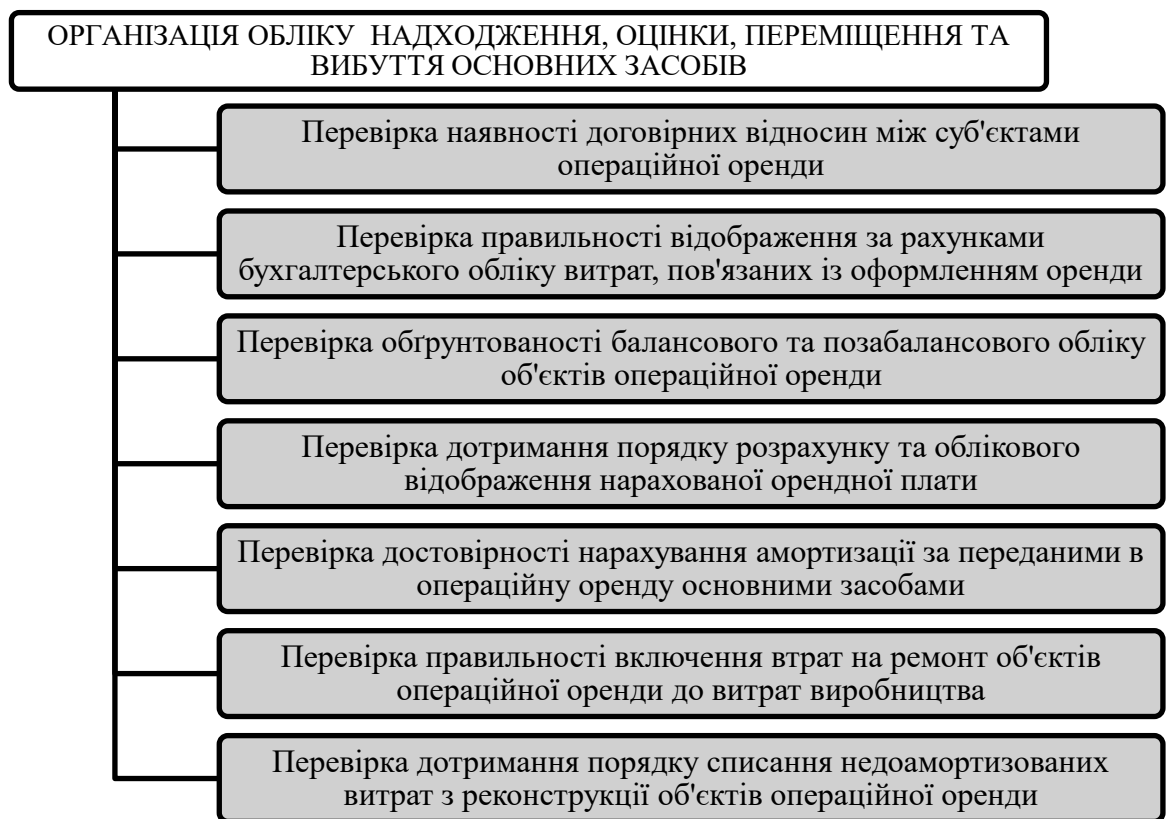


Рис. 3.2. Етапи обліку операційної оренди необоротних активів

Значення витрат на ремонт необоротних активів полягає в тому, що вони є основним резервом підвищення ефективності використання основних засобів. Основні засоби складаються з великої кількості вузлів, які виготовлені з матеріалів різної міцності, виконують різні технологічні функції, мають різне експлуатаційне навантаження, внаслідок чого працюють нерівномірно.

Контроль доцільності включення об'єктів до складу ремонту включає встановлення права власності (належності) на основні засоби, наявність договірних відносин щодо орендованих основних засобів підприємства та факт непридатності об'єктів до експлуатації.

Джерелами фактичних даних для проведення такої експертизи є договір купівлі-продажу, договір оперативної оренди, затверджені управителем акти технічного обстеження об'єктів, відомості про дефекти та інвентарні карти.

Для підтвердження величини витрат на ремонти, що здійснюються підрядними організаціями та господарським методом ведення робіт, з'ясовують наявність належним чином оформлених первинних документів (кошториси витрат на ремонт, договори з підрядними організаціями, договори на капітальне будівництво, інвентарні картки, акти приймання-передачі виконаних робіт, накладні внутрішньогосподарського призначення, лімітно-забірні картки, наряди на відрядну роботу, таблиці обліку робочого часу), а також за допомогою зустрічної перевірки перелічених документів здійснюють контроль взаємопов'язаних операцій.

Ефективними методами перевірки також є контрольні обміри виконаних ремонтних робіт і направлення письмових заявок від підрядників, які виконали ремонтні роботи.

Відповідно до п. 146.11 Податкового кодексу України первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з ремонтом та поліпшенням основних засобів (модернізація, модифікація, розширення, дообладнання, реконструкція), що призводить до збільшення того, що

первісно очікувалися майбутні економічні вигоди від використання об'єктів у розмірі, що перевищує 10 відсотків загальної балансової вартості всіх груп основних засобів, що амортизуються, на початок поточного податкового року з віднесенням у розмірі поліпшення об'єкта основних засобів відремонтовано та вдосконалено.

Послідовність бухгалтерського обліку витрат на ремонт необоротних активів представлена на рис. 3.3.

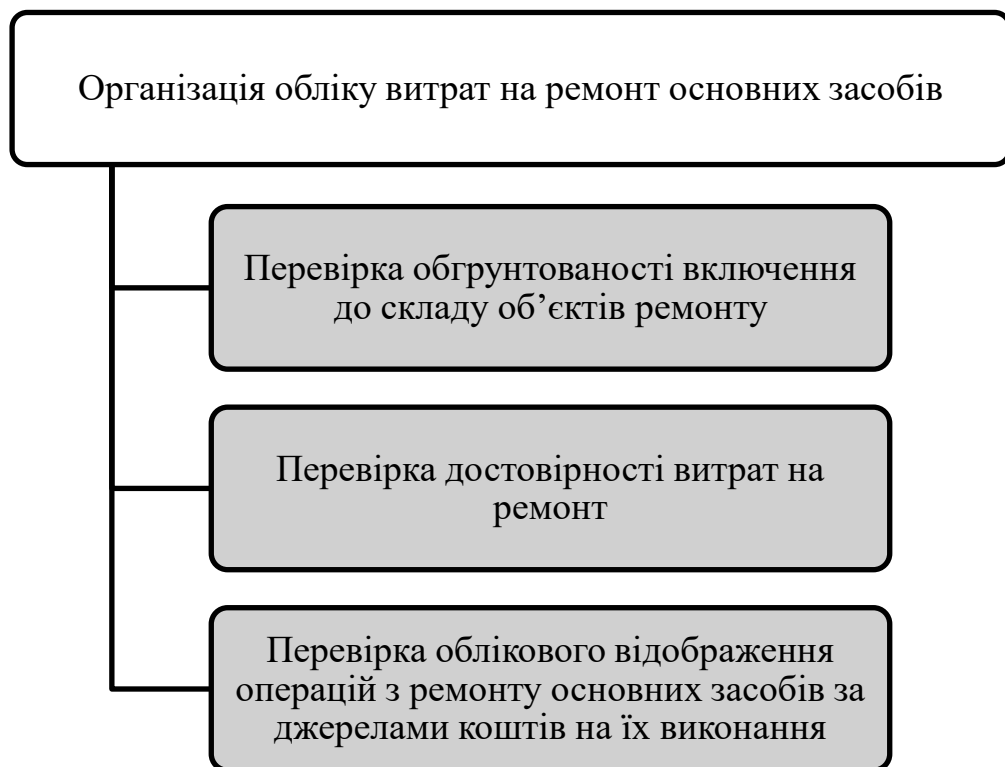


Рис. 3.3. Послідовність обліку витрат на ремонт необоротних активів

При проведенні поточного ремонту, то у бухгалтерському обліку ці витрати обліковуються на рахунках обліку витрат, а саме: 23 "Виробництво" - у разі, якщо ремонтуються необоротні активи виробничого призначення; 91 "Загальновиробничі витрати" - при ремонті основних фондів загальновиробничого призначення, тобто таких, що беруть участь в управлінні цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного та допоміжного виробництва; 92" Адміністративні

витрати" - під час ремонту необоротних активів, що беруть участь в управлінні та обслуговуванні підприємства; 93 "Витрати на збут" - у разі ремонту основних фондів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг; 941 "Витрати на дослідження і розробки" - при ремонті необоротних активів, що беруть участь у дослідженнях і розробленнях, які здійснює підприємство.

Джерелами фактичних даних для обліку є картки інвентарного обліку, Журнал 4, відомість аналітичного обліку № 4.1 (аналітичні дані журналу - ордера № 13 с.-г., Виробничий звіт № 10.36 с.-г.), декларація з податку на прибуток підприємства, звітність до органів Державного Казначейства "Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду" (ф. № 4-3 кД, ф. № 4-3 кМ) - при перевірці капітальних ремонтів, виконаних за рахунок бюджетного фінансування.

3.2. Вдосконалення організації бухгалтерського обліку необоротних активів на ТОВ «Будільське»

Удосконалення, які ми пропонуємо, стосуються в основному аналітичного обліку і фактично підвищують аналітичну якість отриманої інформації та контролю за зберіганням довгострокових активів.

Рекомендуємо використовувати інвентарний опис типової форми для введення інвентарних карток. Пропонований опис містить інформацію про об'єкти, які перебувають у виробництві, реконструкції, модернізації, консервації, а також об'єкти, які вже ліквідовані. Запропонована форма спрямована на вдосконалення обліку як самих карток, так і основних засобів.

Також пропонуємо удосконалити класифікацію наявних на підприємстві необоротних активів та, відповідно, пропонуємо додати до плану рахунків ТОВ «Будільське» наступні субрахунки:

- 104 "Машини та обладнання";
- 1041 "Устаткування бухгалтерії";
- 1042 "Устаткування транспортного відділу";

1043 “Устаткування виробничого відділу”;

1044 “Інше обладнання та устаткування”.

Вищевказаний поділ рахунку 104 «Машини та системи» на субрахунки вищого рівня дає змогу правильно провести аналітичний взаємозалік зазначеної системи та типів систем. Це дозволить більш ефективно контролювати переміщення обладнання, а обладнання призведе до спрощення амортизації. Також зазначений аналіз бухгалтерського обліку дозволяє посилити контроль за обладнанням та обладнанням, що потребує ремонту, реконструкції чи модернізації та, як уже зазначалося, призведе до спрощення оформлення результатів інвентаризації виробничого обладнання та обладнання:

105 “Транспортні засоби”;

1051 “Вантажні транспортні засоби”;

1052 “Легкові транспортні засоби”;

1053 “Орендовані транспортні засоби”.

Відповідне розбиття рахунку 105 “Транспортні засоби” на субрахунки вищого порядку надає змогу вести відповідний аналітичний облік за вказаними транспортними засобами та призведе до спрощення перевірки наявності необоротних активів в експлуатації та в синтетичному обліку, що в свою чергу призведе до підвищення обліку за їх зберіганням та експлуатацією та до спрощення оформлення результатів інвентаризації необоротних активів.

Відсутність документообігу в частині обліку основних засобів знижує оперативність обліку основних засобів. Відсутність інструкції з організації документообігу на підприємстві негативно позначається на роботі бухгалтерії в цілому та обліку основних засобів зокрема. Тому з метою впорядкування організації документообігу ТОВ «Будільське» доцільно розробити схему документообігу, яка встановлює певні умови, виконавців та порядок перегляду інформації, що міститься в первинних документах, зокрема з обліку не- оборотні активи, в бухгалтерському обліку. План

документообігу в частині операцій з основними засобами пропонуємо затвердити за наведеною нижче формою (див. табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Графік документообігу в частині операцій з основними засобами на
ТОВ «Будільське»

Назва документа	Складання (створення) документа					Перевірка документа				Обробка документа		Передача в архів	
	Кількість примірників	Відповідальний за виписування	Відповідальний за оформлення	Відповідальний за виконання	Термін виконання	Відповідальний за перевірку	Хто надає	Порядок надання (представлення)	Термін надання (представлення)	Хто виконує	Термін виконання	Хто виконує	Термін передачі
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Форма ОЗ-1	1	Головний бухгалтер	Бухгалтерія	Бухгалтерія	Протягом дня	Бухгалтерія	Відділ-одержувач	3 технічною документацією	Протягом дня	Головний бухгалтер	1 день	Головний бухгалтер	По закінченні кварталу
Форма ОЗ-1 (внутрішнє переміщення)	2	Керівник відділу-відправника	Бухгалтерія	Керівник відділу-відправника	Протягом дня	Бухгалтерія	Відділ-одержувач	3 технічною документацією	Протягом дня	Головний бухгалтер	1 день	Головний бухгалтер	По закінченні кварталу
Форма ОЗ-2	1	Відділ-одержувач	Бухгалтерія	Керівник відділу-одержувача	Протягом дня	Бухгалтерія	Відділ-одержувач	3 технічною документацією	Протягом дня	Головний бухгалтер	2 дні	Головний бухгалтер	По закінченні кварталу
Форма ОЗ-3	2	Керівник виробничого відділу	Бухгалтерія	Керівник виробничого відділу	2 дні	Керівник, бухгалтерія	Відділ-користувач	3 хнічною документацією	1 день	Головний бухгалтер	2 дні	Головний бухгалтер	П закінченні кварталу

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Форма ОЗ-4	2	Керівник транспортно го відділу	Бухгалтерія	Керівник транспортно го відділу	2 дні	Керівник, бухгалтерія	Відділ- користувач	3 хнічною документаці єю	1 день	Головний бухгалтер	2 дні	Головний бухгалтер	П закінченні кварталу
Форма ОЗ-6	1	Головний бухгалтер	Бухгалтерія	Головний бухгалтер	1 день	Головний бухгалтер	'	'	'	Головний бухгалтер	1 день	Головний бухгалтер	Після списання
Форма ОЗ-7	1	Головний бухгалтер	Бухгалтерія	Головний бухгалтер	2 дні	Головний бухгалтер	'	'	'	Головний бухгалтер	2 дні	Головний бухгалтер	Після закінчення опису
Форма ОЗ-9	1	Відділ- користувач, МВО	Бухгалтерія	Головний бухгалтер	2 дні	Головний бухгалтер	Відділ- користувач, МВО	3 хнічною документаці єю	1 день	Головний бухгалтер	2 дні	Головний бухгалтер	По закінченні кварталу
Розраху- нок аморти- заційни х відра- хувань	1	Головний бухгалтер	Бухгалтерія	Головний бухгалтер	2 дні	Головний бухгалтер	'	'	'	Головний бухгалтер	2 дні	Головний бухгалтер	По закінченні кварталу

Наведений графік документообігу з обліку операцій з основними засобами дозволить упорядкувати організацію бухгалтерського обліку необоротних активів.

При перевірці методики нарахування амортизації (амортизації) основних засобів на ТОВ «Будільське» виявлено відсутність документів щодо нарахування амортизації основних засобів. Бухгалтерія робить такий розрахунок на будь-яких аркушах. Це зумовлює високу трудомісткість роботи бухгалтера та свідчить про низький рівень організації бухгалтерського обліку. З метою підвищення ефективності ведення бухгалтерського обліку та впорядкування процесу нарахування амортизації пропонуємо наступний документ щодо нарахування амортизації

довгострокових активів. Запропонований розрахунок амортизації основних засобів для ТОВ «Будільське» побудований таким чином, що враховує податковий метод амортизації підприємства. Він дозволяє дізнатися загальну суму амортизації основних засобів та суму амортизації по окремих групах основних засобів, введених в експлуатацію до та після 1 січня 2019 року.

Наступне вдосконалення стосується обліку акумулятора та шин. Як уже зазначалося, заміна акумуляторів і шин фіксується лише в інвентарній картці та акті ремонту автомобіля та встановлення запчастин. При цьому втрачається контроль за їх використанням, станом і наявністю. Ми пропонуємо для кожного акумулятора, який надходить на склад, готувати картку акумулятора (див. таблицю 3.2), де вказувати дату встановлення акумулятора в автомобіль, його марку, номерний знак і дату зняття з автомобіля, загальну кількість кілометрів. тощо

Таблиця 3.2

Картка обліку роботи акумулятора

Найменування та адреса підрозділу _____

Гаражний номер акумулятора _____ Тип _____.

№ з/п	Встановлений на автомобіль				Знят з автомобіля				Примітки
	Дата	Марка	Держ. №	Підпис водія	Дата	Кількість місяців роботи	Загальний пробіг (тис. км)	Причина зняття	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Підпис _____

З метою систематичного контролю за правильністю використання автомобільних шин на кожному використану або наявну шину рекомендуємо вести спеціальний оперативний облік у картках обліку використання автомобільних шин (покришок) (див. табл. 3.3). Картка відкривається відразу після отримання шини і використовується для запису використання кожної шини, реєструючи пробіг від покупки до повного зносу. Кожній шині, яка надходить на склад, зручно було б присвоїти інвентарний номер і нанести його на шину. Однак, як відомо, постійний контакт шини з асфальтом, водою, пилом і снігом може стати причиною стирання номера. А сама шина не має ніяких унікальних характеристик, і неможливо відрізнити одну від іншої шини одного виробника, якщо вони однієї моделі і розміру. Тому необхідно відзначити, на якому автомобілі він встановлений, на якій осі і збоку. А якщо шини зберігаються на складі, то на них можна наклеїти ярлики з артикулами.

Таблиця 3.3

Картка обліку використання автомобільних покришок (шин)

Найменування та адреса підрозділу _____

Гаражний номер автопокришки _____ Розмір _____

Завод-виробник _____

Марка і № автомобіля	Місце встановлення покришки на колесо автомобіля	Дата		Пробіг покришки, км			Причина виходу з експлуатації (висновок технічної комісії)
		мон-таж	демон-таж	місяць та рік	за звітний місяць	з початку експлуатації	
1	2	3	4	5	6	7	8

Технік _____ Шофер _____

В процесі експлуатації транспортні засоби потребують технічного обслуговування, що необхідне для підтримування транспортних засобів у

технічно справному стані та належному зовнішньому вигляді, забезпечення надійності, економічності, безпеки руху та екологічної безпеки. Технічне обслуговування (ТО) - комплекс операцій чи операція щодо підтримки працездатності або справності виробу під час використання за призначенням, зберігання та транспортування. Розрізняють наступні види технічного обслуговування автотранспорту: щоденне обслуговування (ЩО); перше технічне обслуговування (ТО-1); друге технічне обслуговування (ТО-2); сезонне технічне обслуговування.

Періодичність технічного обслуговування транспортних засобів згідно з таблицею 3.3 пропонуємо проводити відповідно до Порядку технічного обслуговування та ремонту автомобільного транспорту.

Необхідно вдосконалити організацію обліку основних засобів, забезпечити стабільне та своєчасне надходження інформації про наявність та стан основних засобів на ТОВ «Будільське». На підприємстві має бути своєчасно та повно проведена інвентаризація основних засобів (до складання річної фінансової звітності, але не раніше 1 жовтня – обов’язково): визначення фактичної наявності та характеру основних засобів підприємства, перевірка наявності технічної документації, що забезпечує контроль за збереженням майна.

3.3. Напрями оптимізації амортизації та зносу необоротних активів підприємства ТОВ «Будільське»

В процесі реалізації амортизаційної політики підприємства виникають завдання, вирішення яких носить довгостроковий характер:

- 1) організація управлінського обліку амортизаційних відрахувань;
- 2) організація управлінського обліку амортизаційних потоків;
- 3) організація управлінського обліку використання амортизаційних відрахувань.

Типові помилки реалізації амортизаційної політики полягають у наступному:

а) нарахування амортизації здійснюється раз в квартал (повинно здійснюватися щомісяця, починаючи з місяця, наступного за тим, у якому об'єкт необоротних активів було введено в експлуатацію);

б) невідповідність методів нарахування амортизації, визначених в обліковій політиці тим, що фактично застосовуються підприємством (правильно – принцип послідовності передбачає використання обраної облікової політики із року в рік. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності);

в) нараховується амортизація на об'єкти на консервації (правильно – за об'єктами необоротних активів, які знаходяться на реконструкції, модернізації, добудові, дообладнання та консервації призупиняється нарахування амортизації);

г) нараховується амортизація на об'єкти, які повинні бути списані (правильно – нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта)

Наведені дані щодо нормування амортизації основних засобів та характерні недоліки підтверджують необхідність подальших досліджень та внесення пропозицій щодо вдосконалення системи внутрішнього обліку основних засобів підприємств.

Ще одним способом удосконалення обліку амортизації основних засобів є автоматизація. Раціональне використання основних засобів може бути забезпечено лише за умов функціонування сучасної обчислювальної техніки з використанням автоматизованого робочого місця бухгалтера (АРМБ). Отже, автоматизоване робоче місце бухгалтера функціонально призначене для автоматизації бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту, а також для прийняття управлінських рішень з питань основних засобів. Для вирішення завдань обліку основних засобів використовується спеціальна база облікових документів, яка дозволяє в діалоговому режимі отримати всю необхідну інформацію для ведення аналітичного, синтетичного та управлінського обліку та звітності за звітний період. Під час роботи персонал

може бути здійснені неправильні дії та можуть виникнути деякі технічні помилки. Тому необхідно оновлювати та зберігати інформацію на дискетах. Автоматизоване вирішення проблем з обліку основних засобів базується на створенні та веденні інформаційної бази про наявність основних засобів, яка формується на основі інвентарної справи. Ручна обробка інформації відсутня, коли інвентарний файл ведеться на комп'ютері бухгалтера.

Технологічний процес обробки інформації на АРМБ складається з наступних етапів: - підготовка первинної інформації; - створення інвентарної картотеки на момент впровадження; - створення нормативно-довідкової інформації на момент впровадження; - створення набору даних руху необоротних активів; - проведення розрахунків і занесення інформації в базу даних; - формування інформації для подальшого використання; - проведення аналізу результативної інформації; - прийняття управлінських рішень по отриманих результатах; - передача даних в суміжні АРМБ. Для обробки інформації по обліку необоротних активів доцільно використовувати трьох рівневі систему АРМБ. Керування роботою кожного АРМБ і вибір функції виконується автономна в діалоговому режимі через головний модуль. Інформаційний взаємозв'язок різноманітних АРМБ залежить від способу організації обліку необоротних активів, територіального розташування АРМБ, потужності технічних засобів і інформаційних потоків. Причому на одному персональному комп'ютері може функціонувати декілька АРМ. Робота на АРМ бухгалтера по обліку необоротних активів організовується декількома етапами. На першому етапі відбувається ввід дати (поточної і розрахункової) і паролю бухгалтера. На другому етапі на екран монітору виводиться головне меню, відтворююче список функцій, виконуваних на АРМБ. На третьому етапі відбувається конкретизація виду роботи вибраної функції із списку головного меню. На четвертому етапі здійснюється заповнення первинної інформації, розрахунок, вибір вихідної інформації або виконуються відповідні програмні модулі.

При створенні первинного документа та нормативно-довідкової інформації користувач має можливість модифікувати існуючі типові форми, при цьому пропонується типова форма, на основі якої шляхом доповнення або виправлення він формує форму первинного документа. потреби. Для аналітичного обліку основних засобів ведеться автоматизована інвентарна картка, в якій відображаються всі дані, необхідні для ведення та обліку. З його допомогою бухгалтер (аудитор) має можливість проаналізувати стан основних засобів, термін корисного використання, характер і тривалість ремонтів, суму накопиченої амортизації, тривалість і суму переоцінки, правильність застосування амортизаційні відрахування. Шляхом перегляду та аналізу аналітичних карток визначається потреба і навантаження на основні засоби, а при необхідності – окупність цього наявного об'єкта.

На підставі первинних даних і нормативно-довідкової інформації відомості про наявність і рух основних засобів подаються за підрозділами, матеріально відповідальними особами, групами, видами і в цілому по підприємству. Для цього складається перелік основних засобів. Перелік повністю амортизованих основних засобів, перелік товарно-матеріальних цінностей. Аналіз основних засобів містить інформацію про стан основних засобів за конкретні періоди часу, необхідну для контролю та перевірки наявності основних засобів на конкретний момент часу. Розкриття повністю амортизованих основних засобів дає змогу отримати інформацію про товарно-матеріальні цінності, витрати на придбання яких можна повністю віднести на витрати виробництва. Інформаційний опис об'єктів інвентаризації відображає інформацію за необхідний період і використовується для контролю наявності та стану основних засобів на об'єктах інвентаризації, а також інвентаризації.

Використання ЕОМ в обліку необоротних активів і нематеріальних активів викликано необхідністю оперативного одержання відомостей про їх рух, своєчасного та правильного розрахунку сум амортизації, визначення зносу у відповідності до установлених норм тощо. В сучасних умовах найпоширенішими програмами, що застосовуються на підприємствах, є

"Фінанси без проблем" та "1С: Бухгалтерія". Також для потреб відтворення основних виробничих фондів підприємство може використовувати електронні таблиці Microsoft Excel. Електронні таблиці дають змогу з'ясувати суму амортизації за кожен з років експлуатації, величину зносу нарастаючим підсумком і, отже, спрогнозувати частку амортизаційних відрахувань у собівартості продукції кожного року. експлуатації обладнання, що в свою чергу дає можливість визначити обсяг прогнозних фінансових ресурсів, які можуть бути спрямовані на оновлення основних засобів. Для отримання необхідної інформації в програмі Microsoft Excel необхідно розробити відповідну табличну систему, за допомогою якої при введенні вихідних даних автоматично здійснюються необхідні розрахунки. Для цього потрібно ввести відповідні формули у вікні формул і скопіювати їх в інші комірки. Амортизація є важливою темою економічної, фінансової та податкової політики.

Висновки по третьому розділу

Правильно та чітко побудована облікова політика щодо основних засобів ТОВ «Будільське» дає можливість власникам своєчасно приймати управлінські рішення, аналізувати та шукати шляхи вдосконалення виробництва, що забезпечить ефективне функціонування підприємства в майбутньому. Рекомендується періодично наприкінці кожного фінансового року переглядати методи нарахування амортизації основних засобів відповідно до очікуваної економічної вигоди від їх використання та вносити відповідні зміни в облікову політику у міру зміни облікової оцінки. . Норми амортизації за новим методом амортизації визначаються виходячи з ліквідаційної вартості відповідного об'єкта. З метою посилення боротьби з нестачею та привласненням, неправильним оформленням первинної документації, неправильним нарахуванням амортизації основних засобів, переоцінкою тощо необхідно дотримуватись вимог основ бухгалтерського обліку.

Підвищення ефективності обліку полягає не лише в його своєчасності, але й повноті операцій і процесів, розробці внутрішніх стандартів обліку. В напрямку оптимізації та вдосконалення облікового процесу на ТОВ «Будільське» в частині

необоротних активів було запропоновано наступне доповнити робочий план рахунків ТОВ «Будільське» наступними такими субрахунками, як: 104 “Машини та обладнання”; 1041 “Устаткування бухгалтерії”; 1042 “Устаткування транспортного відділу”; 1043 “Устаткування виробничого відділу”; 1044 “Інше обладнання та устаткування”; 105 “Транспортні засоби”; 1051 “Вантажні транспортні засоби”; 1052 “Легкові транспортні засоби”; 1053 “Орендовані транспортні засоби”. Пропонується затвердити картку обліку роботи акумуляторної батареї, а також пропонуємо вести в картках спеціальний оперативний журнал обліку використання автомобільних шин (покришок) на кожному використану або наявну в наявності шину. Відповідно до запропонованих удосконалень первинного, аналітичного та синтетичного обліку основних засобів на ТОВ «Будільське» запропоновано схему документообігу в частині операцій з основними засобами, яка враховує зазначені удосконалення та дозволяє оптимізувати організацію обліку основних засобів.

Основним джерелом відтворення основних засобів є амортизація. Відомо, що при великому виробничому потенціалі річна амортизація є досить значним джерелом фінансових ресурсів суспільства і держави. Терміни зносу неоднакові. Двома основними причинами обмеженого терміну служби активів є фізичний і моральний знос, тому було розкрито їх поняття та типи. У сучасних умовах врахування морального зносу стає все більш актуальним, оскільки поява нових, більш сучасних видів обладнання з поліпшеними умовами обслуговування та експлуатації часто робить економічною заміну старих активів ще до їх фізичного зносу.

ВИСНОВКИ

Результатом проведеного дослідження є розв'язання проблем організації бухгалтерського обліку та амортизації необоротних активів на підприємстві. Поставлена перед дослідженням мета виконана, що дозволяє зробити такі висновки.

Внесення змін до П(С)БО 7 «Необоротні активи», Методичних рекомендацій з обліку необоротних активів дозволило частково зменшити розбіжності в частині методики обчислення первісної та ліквідаційної вартості необоротних активів, порядку здійснення їх переоцінки. Значно скоротилась трудомістка і паперова робота облікових працівників, оскільки не потрібно визначати балансову вартість та вартість, яка амортизується одночасно з метою обчислення амортизації. Проте варто виділити певні недоліки які ще залишилися у нормативній базі, а саме обмеженість щодо визначення гранично допустимих мінімальних строків при нарахуванні амортизації на різні об'єкти окремої групи, передбаченої Податковим кодексом України. Також наголошуємо увагу, що залишається невирішеною проблема достовірного визначення ліквідаційної вартості, що потребує подальших досліджень в даному напрямку.

Вивчення теоретичних положень, опублікованих праць вітчизняних вчених свідчить, що облік необоротних активів останнім часом дещо ускладнився, а низка проблем негативно впливає на процес управління виробництвом, знижуючи ефективність використання необоротних активів. До кола таких проблем можна віднести різні підходи до термінології сутності необоротних активів у обліку й системі оподаткування, принципів оцінки необоротних активів. Поряд з проблемою визначення справедливої вартості низка питань є і щодо обчислення ліквідаційної вартості, яку використовують під час обчислення амортизації. Сьогодні підприємствам надано право самостійно визначати ліквідаційну вартість, але точно визначити її на практиці досить складно, адже строк їх використання складає кілька років, і

точно спрогнозувати, яку саме суму коштів можна отримати від їх продажу, майже неможливо. Саме тому в більшості випадків науковці припускають, що ліквідаційна вартість об'єктів на момент закінчення їх експлуатації дорівнюватиме нулю, що в свою чергу негативно позначається на достовірності обчислення амортизаційних відрахувань і відповідно на достовірності фінансової звітності підприємства.

У зарубіжних облікових практиках існує багатоваріантність вибору методу визначення величини зносу, причому вибір такого методу і строк корисного функціонування активу, що амортизується здійснює саме керівництво підприємства, тобто рішення приймається на підставі професійного судження бухгалтера про дане питання. Важливо підкреслити, що в системі обліку США можуть переглядатися норми амортизації, але сама оцінка об'єкту перегляду не підлягає. Це пов'язано з тим, що, змінюючи оцінку, бухгалтер порушує принцип відповідності – співставлення раніше понесених витрат з отриманими в даному звітному періоді доходами, що викривляє фінансовий результат та призводить до необґрунтованої зміни оподатковуваного прибутку.

Охарактеризовано об'єкт дослідження ТОВ «Будільське» - велике машинобудівним підприємством яке ефективно здійснює свою господарську діяльність, має достатню технічну базу та кваліфікований персонал. Основні показники аналізу фінансового стану свідчать про стабільну роботу. Порівнюючи отримані в результаті розрахунків дані з нормативними значеннями коефіцієнтів, вважаємо за потрібне зазначити значні відхилення від норм в групі коефіцієнтів ліквідності, зокрема низькі значення коефіцієнту абсолютної ліквідності (0,02) та швидкої ліквідності (0,13). Нормативному значенню (>1) відповідає лише коефіцієнт покриття. Не відповідають нормативним значенням також коефіцієнти фінансової стійкості: нижче потрібного є значення коефіцієнту фінансової незалежності, фінансової стійкості, спостерігається динаміка зростання на кінець періоду коефіцієнту фінансової залежності з 3,39 до 3,44. Серед негативних тенденцій вважаємо за потрібне виділити перевищення

швидкості обертання кредиторської заборгованості (17,46) над дебіторською (15,04).

На підставі наведеної характеристики стану організації бухгалтерського обліку необоротних активів можна скласти певну думку про її недоліки, серед яких виділимо наступні: недосконалість існуючого на підприємстві Наказу «Про облікову політику», що дає підстави для сумніву в правильній організації облікового процесу на підприємстві; відсутність затвердженого по підприємству графіку документообігу, що дозволяє висловити сумнів стосовно правильності заповнення первинних документів з дотриманням всіх відповідних термінів заповнення та обробки документів, що відповідно негативно характеризує стан організації даної ділянки обліку, також сформовано думку про неефективну побудову аналітичного обліку підприємства.

Досліджено організації процесу амортизації та нарахування зносу необоротних активів підприємства ТОВ «Будільське». Виявлено основні проблеми її облік, а саме: проблема визначення ліквідаційної вартості; проблема визначення терміну корисного використання; проблема використання різних методів нарахування амортизації та не врахування морального зносу при визначенні терміну корисного використання основного засобу.

Правильно та чітко побудована облікова політика в частині необоротних активів на ТОВ «Будільське» дасть власникам можливість вчасно приймати управлінські рішення, здійснювати аналіз і пошук шляхів удосконалення виробництва, що забезпечить ефективне функціонування підприємства у майбутньому. Рекомендовано регулярно, наприкінці кожного фінансового року, переглядати методи нарахування амортизації необоротних активів на відповідність їх економічним вигодам, які очікується отримати від їх застосування, та вносити відповідні зміни в облікову політику як зміни облікової оцінки. Норми амортизації відповідно до нового методу амортизації визначаються, виходячи із залишкової вартості відповідного об'єкта. Для посилення боротьби з нестачами і розкраданнями, неправильним оформлення первинної документації, помилковим нарахуванням амортизації необоротних

активів, проведенням переоцінки тощо необхідно дотримуватися вимог облікової політики.

Підвищення ефективності обліку полягає не лише в його своєчасності, але й повноті операцій і процесів, розробці внутрішніх стандартів обліку. В напрямку оптимізації та вдосконалення облікового процесу на ТОВ «Будільське» в частині необоротних активів було запропоновано наступне доповнити робочий план рахунків ТОВ «Будільське» наступними такими субрахунками, як: 104 “Машини та обладнання”; 1041 “Устаткування бухгалтерії”; 1042 “Устаткування транспортного відділу”; 1043 “Устаткування виробничого відділу”; 1044 “Інше обладнання та устаткування”; 105 “Транспортні засоби”; 1051 “Вантажні транспортні засоби”; 1052 “Легкові транспортні засоби”; 1053 “Орендовані транспортні засоби”. Запропоновано до затвердження картки обліку роботи акумулятора, а на кожну шину, що знаходиться в експлуатації чи в запасі, пропонуємо вести спеціальний оперативний облік у картках обліку використання автомобільних покришок (шин). Відповідно до запропонованих удосконалень первинного, аналітичного та синтетичного обліку необоротних активів на ТОВ «Будільське» ми запропонували графік документообігу в частині операцій з основними засобами, який враховує в собі зазначені вдосконалення, що дозволить упорядкувати організацію бухгалтерського обліку необоротних активів.

Основним джерелом відтворення необоротних активів є амортизаційній відрахування. Відомо, що при великих масштабах виробничого потенціалу щорічні амортизаційні відрахування представляють собою досить вагоме джерело фінансових ресурсів суспільства і держави. Поняття зношення і зносу не є ідентичними. Двома головними причинами обмеженості строку служби активів є фізичний та моральний знос так було розкрито їх поняття та різновиди. У сучасних умовах все більшого значення приймає облік морального зносу, тому що поява нових, більш сучасних видів обладнання з покращеними умовами обслуговування та експлуатації часто робить економічно доцільно заміну старих необоротних активів ще до їх фізичного зносу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. № 996 – XIV (зі змінами та доповненнями).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Необоротні активи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 (зі змінами та доповненнями).
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 2 липня 2007 р. № 779 (зі змінами та доповненнями).
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 липня 2000 р. № 181 (зі змінами та доповненнями).
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 “Зменшення корисності активів”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 р. № 181.
7. Наказ Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинного обліку” від 29 грудня 1995 р. № 352.
8. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356.
9. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88.
10. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку необоротних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 р. № 561.

11. Наказ Державного комітету України з стандартизації, метрології і сертифікації “Про затвердження Державного класифікатора України” Класифікація основних фондів” від 19 серпня 1997 р. № 507.

12. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань та господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями).

13. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань та господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями).

14. Положення по інвентаризації активів та зобов’язань підприємства, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 2 вересня 2014 р. № 879 (зі змінами та доповненнями).

15. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 р. № 116 (зі змінами та доповненнями).

16. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Пере. з англ.; За ред. С.Ф. Голова. – К., 2000. – 1272 с.

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об’єднання підприємств» затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 7 липня 1999 р. № 63.

18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 2 листопада 1999 р. № 750/4043.

19. Загальносоюзний класифікатор «Основні фонди», затверджений постановою Державного комітету СРСР по стандартах від 17 вересня 1987 р. № 182.

20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 7 листопада 2003 р. № 617.
21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 2 липня 2007 р. № 779.
22. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI зі змінами та доповненнями.
23. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / 3 ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2015. – 688 с.
24. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік. Навчальний посібник. – Київ: Вид-во “Центр учбової літератури”, 2008. – 524 с.
25. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2012. – 628 с.
26. Кирей А. Основные средства. Классификационные “головоломки” // Бухгалтерия. – 2005. – № 33(656). – С. 59–62.
27. Кирей А. “Черные дыры” классификации // Бухгалтерия. – 2000. – № 18 (381). – С. 61–63, № 19 (382). – С. 67–69.
28. Кирей А. Еще о классификаторах замолвим слово // Бухгалтерия. – 2000. – № 20 (383). – С. 59–61.
29. Кирей А. Кружат водовороты... (продолжаем изучать ПБУ-7) // Бухгалтерия. – 2001. – № 12 (427). – С. 64–67, № 13 (428). – С. 57–59.
30. Цебень Р. Оцінка необоротних активів в сучасних умовах господарювання // Вісник Технологічного університету Поділля. – 2007. - № 3 Ч. 2, Т. 1. – С. 136-141.
31. Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: Посібник. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 672 с.

32. Городянська Л. В. Відтворення необоротних активів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу : монографія / Л. В. Городянська. – К. : КНЕУ, 2008. – 224 с.

33. Щирська О. В. Облік і внутрішній контроль амортизації необоротних активів: теорія і методологія: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами діяльності)» [Електронний ресурс] / Щирська Ольга Василівна ; Національна академія статистики, обліку та аудиту. – Київ, 2013. – 20 с. – Режим доступу : <http://mydisser.com/ua/catalog/view/14010.html>.

34. Леонова Л. О. Бухгалтерський облік необоротних активів та їх відтворення (на матеріалах вугільних шахт Донбасу) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» [Електронний ресурс]. Харківський державний університет харчування та торгівлі. – Харків, 2004. – 20 с. – Режим доступу : http://librar.org.ua/sections_load.php?s=business_economic_science&id=259&start=1.

35. Панасенко А. П. Проблеми необоротних активів у бухгалтерському обліку / А. П. Панасенко // Держава та регіони. – 2008. – №3. – С.407-410.

36. Гладій І. О. Ліквідаційна вартість необоротних активів: податковий аспект [Електронний ресурс] / І. О. Гладій, В. С. Марценюк, Н. В. Плаксієв – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/32_PVMN_2011/Economics/7_97830.doc.htm.

37. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник. – К.: А.С.К., 2015. – 784 с.

38. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика. автореф. дис... к.е.н. спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Т.В. Барановська. – К., 2005. – 24 с.

39. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Національний аграрний ун-т. – К., 2005. – 282 с.

40. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. / за редакцією д.е.н., проф., заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 528 с.

41. Житній П. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення / П. Житній // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3 – С. 19-22.

42. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: монографія / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.

43. Кужельний М.В. Теорія бух обліку: [підручник] /М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.

44. Міжнародні стандарти фінансової звітності (IAS) 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408

45. Міщенко С.М. Облікова політика в системі управління банком: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / С.М. Міщенко; Нац. аграр. ун-т. – К., 2004. – 21 с.

46. Новодворский В.Д. Бухгалтерский учет на малых предприятиях: учеб. / В.Д. Новодворский, Р.Л. Сабанин. – М.: 2007. – 269 с.

47. Олійник О.В. Витрати в системі бухгалтерського обліку: теорія, методика, практика (на прикладі підприємств промисловості нерудних матеріалів): дис ... на здоб. наук. ст. к.е.н.; спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Оксана Вікторівні Олійник. – Житомир, 2002. – 284 с.

48. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / Швець В.Г. – К.: Знання, 2004. – 447 с.
49. Щирба М.Т. Генезис облікової політики / М.Т. Щирба // Соколовские чтения в Житомире: наследие и развитие идей великого ученого: сборник тезисов научной интернет-конференции, посвященной памяти Заслуженного профессора Житомирского государственного технологического университета Я.В. Соколова. – Житомир: ЖГТУ, 2011. – 164 с.
50. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
51. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит: Навч. посібник. – Львів: Світ, 2002. – 296 с.
52. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою. Проблеми теорії, організації, методології / В.О. Шевчук – К., 1998. – 371 с.
53. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці [Текст]: монографія / Л.В. Нападовська – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
54. Суйц В.П. Внутрипроизводственный контроль. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 127 с.
55. Юцковская И.Д. Учетная политика на 2002 год: Бухгалтерський учет. Налоговый учет/ Под ред. и с предисл. И.Д. Юцковской. 3-е изд., пересмотр. и расшир. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 248 с.
56. Остапенко В. Інвестиційна нерухомість: нормативні аспекти і практика засосування // Баланс. – 2010. – № 6. – С. 29–34.
57. Кормов Б. Інвентаризація – складовий елемент обліку за основними засобами // Баланс. – 2009. – № 3. – С. 35–38.

58. Орхипенко Г. Оцінка груп вибуття необоротних активів // Бухгалтерия. – 2009. – № 25. – С. 13–19.
59. Кіндрацька Л.М. Фінансовий та управлінський облік у банках: Підручник / Л.М. Кіндрацька. – К.: КНЕУ, 2008. – 816 с.
60. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2011. – 334 с., іл.
61. Міжнародний стандарт аудиту 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf.
62. Ольхова Р.Г. Система внутреннего контроля коммерческого банка / Р.Г. Ольхова. Бизнес и банки. – 2000. - № 31. – С.4 – 5.
63. Петрик О.А., Савченко В.Я., Свідерський Д.Є. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: Навч. посіб. / За ред. О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2008. – 472 с.
64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Необоротних активів»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 зі змінами і доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
65. Попович В.І. Облік необоротних активів: порівняльний аналіз МСБО та ПСБО / В.І. Попович // Вісник Національного університету «Львівська політехніка» Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. - № 721. С. 216-219.
66. Типові проблеми відображення в обліку та звітності необоротних активів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.com.ua/taxes/-/gospoper/bo_2_1_11_osnzasobi.html.
67. Царенко О.В. Проблеми розвитку бухгалтерського обліку в умовах сталого розвитку економічних систем: теорія, методика та організація / О.В. Царенко // Розвиток обліку, аналізу і обліку в умовах світових інтеграційних процесів: Збірник матеріалів II Всеукраїнської науково-

практичної Інтернет - конференції «Розвиток обліку, аналізу і обліку в умовах світових інтеграційних процесів» [відповідальний за випуск: проф.. Куцик П.О.] – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2013. – 180 с.

68. Економічний аналіз: Навч. посібник / М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М. І. Горбаток та ін.; За ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2003 . – 556 с.

69. Сосненко Л. С. Анализ экономического потенциала действующего предприятия. – М.: «Издательский дом «Экономическая литература», 2003. – 208 с.

70. Мних Є. В. Економічний аналіз: Підручник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.

71. Економічний аналіз: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003 р. – 680 с.

72. Івахненко В. М. Курс економічного аналізу: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2000. – 207 с.

73. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА – М, 2004. – 330 с.

74. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: Учебник / В. И. Стражев, П. А. Богдановская, О. Ф. Мигун и др.; Под общ. ред. В. И. Стражева. – 5-е изд., перераб. и доп. – Мн: Выш. шк., 2003. – 480 с.

75. Кислиця О. Я., Мягких І. М. Економічний аналіз: Курс лекцій. – К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2003. – 171 с.