

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Особливості обліку та аналізу необоротних активів ТОВ  
«Запорізький титано-магнієвий комбінат»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0719  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
освітньо-професійної програми «Облік і аудит»  
спеціалізації облік і аудит у підприємстві

О.В. Харченко

Керівник: \_\_\_\_\_ к.е.н., доцент Радева О.Г.

Рецензент: \_\_\_\_\_ к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.

Запоріжжя – 2020

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний  
Кафедра обліку та оподаткування  
Рівень вищої освіти магістр  
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
Освітньо-професійна програма «Облік і аудит»  
Спеціалізація облік і аудит у підприємстві

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Зав. кафедри \_\_\_\_\_ Н.М. Проскуріна

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2020 р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Харченку Олександру Володимировичу

1. Тема роботи: Особливості обліку та аналізу необоротних активів ТОВ «Запорізький титано-магнієвий комбінат»  
керівник роботи Радева Ольга Георгіївна, к.е.н., доцент,  
затверджені наказом ЗНУ від 18.06.2020 р., № 811-с.
2. Строк подання студентом роботи 02.12.2020
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити теоретичні засади обліково-аналітичного забезпечення управління необоротними активами; вивчити особливості обліку необоротних активів на ТОВ «Запорізький титано-магнієвий комбінат»; проаналізувати стан ефективності використання необоротних активів на ТОВ «Запорізький титано-магнієвий комбінат».
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень):  
36 таблиць, 4 рисунки, 19 формул

## 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Радева О.Г.	19.08.2020	19.08.2020
2	к.е.н., доцент Радева О.Г.	16.09.2020	16.09.2020
3	к.е.н., доцент Радева О.Г.	07.10.2020	07.10.2020

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2020 р.

## КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2020	виконано
2.	Написання вступу	липень 2020	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2020	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2020	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2020	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2020	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2020	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2020	виконано

Студент \_\_\_\_\_ О.В. Харченко  
( підпис )

Керівник роботи \_\_\_\_\_ О.Г. Радева  
( підпис )

## Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер \_\_\_\_\_ В.В. Сьомченко

## РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 119 с., 3 розділи, 36 табл., 4 рис., 75 джерел.

НЕОБОРОТНІ АКТИВИ, ОСНОВНІ ЗАСОБИ, НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ, ГУДВІЛ, БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ, КАПІТАЛЬНІ ІНВЕСТИЦІЇ, ДОВГОСТРОКОВА ДЕБІТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ, ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ

Об'єкт дослідження – процес обліку та аналізу необоротних активів ТОВ «Запорізький титано-магнієвий комбінат».

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аналізу необоротних активів ТОВ «Запорізький титано-магнієвий комбінат».

Методи дослідження: під час виконання дослідження використано загальнонаукові методи пізнання: історичний метод, методи індукції, дедукції, аналізу, синтезу, узагальнення, порівняння, абстракції, графічного методу.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку та підвищенням ефективності використання необоротних активів. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- визначення необоротних активів як економічної категорії з урахування їх особливостей, розширення їх класифікації;

- дослідження облікового процесу та документування необоротних активів та необхідність розширення їх деталізації;

- аналіз структури, руху, та стану необоротних активів, пошук шляхів підвищення ефективності використання з урахування можливих проблем.

Результати дослідження мають допомогти усунути наявні в обліковому

процесі та аналізі необоротних активів проблеми, та можуть бути впроваджені на практиці в роботі підприємств. Застосування висловлених пропозицій та рекомендацій дозволить зробити облік та аналіз необоротних активів більш деталізованих та ефективним.

## SUMMARY

Qualifying work contains 119 pp., 3 sections, 36 tab., 4 images, 75 references.

NON-CURRENT ASSETS, CAPITAL FUNDS, INTANGIBLE ASSETS, GOODWILL, BIOLOGICAL ASSETS, CAPITAL INVESTMENT, LONG-TERM RECEIVABLES, INVENTORY

The object of study is accounting process and analysis of non-current assets at the LTB «Zaporozhye Titanium and Magnesium Combine».

The purpose of the qualification work is to justify of the theoretical regulations and work out practical recommendations to improve accounting and analysis of non-current assets at the LTB «Zaporozhye Titanium and Magnesium Combine».

Methods of research: During research performance scientific methods of cognition were used: historical method, induction, deduction, analysis, synthesis, generalization, comparison, abstraction, graphic method.

The scientific novelty of the results consists in theoretical and methodical justification and solving of the complex issues which are connected with the improvement of accounting and analysis of using non-current assets. The study yielded the following scientific results, which are characterized by scientific innovation:

- description of non-current assets as an economical category and considering its traits, increasing its classification;
- research of accounting and documentation of non-current assets, the need to increase their detalisation;
- analysis of structure, movement and condition of non-current assets, the search for increasing their efficiency considering possible problems;

Results of the research should help to solve existing problems of accounting

and analysis of non-current assets, and can be used on practice. Using given propositions and recommendations will make accounting and analysis of non-current assets more detailed and effective.

## ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ВСТУП.....	10
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ЯК ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ	13
1.1 Теоретичні підходи до визначення необоротних активів як економічної категорії.....	13
1.2 Нормативно-правові засади регулювання функціонування необоротних активів.....	24
1.3 Основні аспекти управління необоротними активами.....	31
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ НА ПРИКЛАДІ ТОВ «ЗТМК»	41
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	41
2.2 Організаційні засади обліку необоротних активів.....	47
2.3 Організація аналітичного обліку необоротних активів та їх інвентаризації.....	56
2.4 Методичні підходи до фінансового обліку необоротних активів....	67
РОЗДІЛ 3 МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ НА ПРИКЛАДІ ТОВ «ЗТМК»	79
3.1 Основні засади аналізу необоротних активів. Аналіз обсягу, структури і динаміки необоротних активів.....	79
3.2 Аналізу руху та стану необоротних активів.....	90
3.3 Аналіз ефективності використання необоротних активів.....	99
ВИСНОВКИ.....	109
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ.....	112



## СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

НА – необоротні активи

ОЗ – основні засоби

НМА – нематеріальні активи

П(С)БО – положення (стандарт) бухгалтерського обліку

МСБО – міжнародний стандарт бухгалтерського обліку

МСФЗ – міжнародний стандарт фінансової звітності

ЗТМК – Запорізький титано-магнієвий комбінат

табл. – таблиця

рис. – рисунок

с. – сторінка

% – відсоток

тис. – тисяча

грн. – гривня

Дт – дебет

Кт – кредит

№ – номер

## ВСТУП

Будь-яке підприємство, незалежно від сфери діяльності, організаційно-правової форми чи обсягу працівників, здійснює велику кількість різних видів діяльності – виробничу, збутову, адміністративну, інвестиційну тощо. Кожна з цих видів діяльності має бути забезпечена не лише кваліфікованими кадрами, а й необхідними матеріальними ресурсами, які відрізняються високою якістю, функціональністю та можуть приносити користь не один операційний цикл. Під такими ресурсами мають на увазі необоротні активи.

Необоротні активи (далі – НА) відіграють помітну роль у діяльності організації, яка є їх користувачем. Їх вплив є помітним як і локально, так і глобально, особливо на фінансову результати та економічне благополуччя підприємства. Наскільки високою є важливість таких активів, настільки складним є процес їх бухгалтерського обліку, оскільки їх класифікація досить велика. Більш того, кожний вид НА має свої особливості, які відрізняють його від інших активів. Це, у свою чергу, зумовлює необхідність чіткої та поглибленої їх класифікації, з урахуванням вищезгаданих особливостей, задля повного розуміння кожного виду НА, що в кінці кінців надасть можливість використовувати їх з максимальною ефективністю.

Дослідженню НА присвятило свої праці багато науковців. Серед вітчизняних вчених можна виділити Бланка І.О., Лишиленка В.В., Бутинця Ф.Ф., Подерьогіна А.М., Лігоненка Л. О., Ситник Г. В. та багатьох інших. Окрім цього, вивченням даного виду активів займалися й зарубіжні науковці, а саме П. Гарбер, Е. Ендрюс, Л. Чарльз, К. Стенсфілд, К. Плотт та ін.

Важливим питанням є вдосконалення облікового процесу НА, оскільки його результати прямо впливають на те, наскільки ефективно використовуються ці активи, чи отримує підприємство бажану вигоду від цього, перш за все з фінансової точки зору.

Саме наявність недоліків бухгалтерського обліку НА, які стосуються як

нормативно-правового, так і облікового забезпечення, стала причиною вибору теми магістерської роботи.

Мета кваліфікаційної роботи полягає у дослідженні методології бухгалтерського обліку та аналізу НА на прикладі підприємства ТОВ «Запорізький титано-магнієвий комбінат» (далі – «ЗТМК») та надання рекомендацій щодо його вдосконалення й усунення виявлених недоліків.

Досягнення мети кваліфікаційної роботи є можливим при вирішенні наступних завдань:

- дослідження поняття «необоротні активи», наявного у різних нормативно-правових та наукових джерелах з метою його узагальнення та удосконалення;
- дослідження класифікації НА залежно від низки критеріїв та її розширення;
- дослідження організаційної структури підприємства, організації обліку та аналізу необоротних активів;
- дослідження облікового процесу та фінансового обліку НА на підприємстві;
- аналіз наявності, структури, руху та ефективності використання НА підприємством.

Об'єктом дослідження виступає процес обліку та аналізу НА на підприємстві ТОВ «ЗТМК».

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку та аналізу НА.

Під час дослідження було використано низку наукових методів, призначених для вивчення економічних процесів та явищ, а саме загально-наукові методи, такі як аналіз, синтез, індукція, дедукція, класифікація, порівняння, графічний метод. Крім цього, було застосовано специфічні методи для аналізу структури, динаміки, руху, стану, ефективності використання НА.

Суть новизни одержаних під час дослідження результатів полягає у наданому обґрунтуванні та висловленні рекомендацій для вирішення кола

проблем, які стосуються методології обліку та аналізу НА.

Внаслідок проведеного дослідження були отримані наступні результати:

– узагальнено визначення НА як економічної категорії, яке, на відміну від існуючих, враховує усі ключові особливості даної категорії, що дає змогу підприємствам організувати ефективну систему обліку та аналіз зазначеного виду активів;

– дістала подальшого розвитку класифікація НА, що, на відміну від існуючих, враховує особливості видів діяльності підприємства та його інформаційних потреб з метою управлінням НА;

– удосконалено облікову політику НА щодо проведення переоцінки, тестування на знецінення, запропоновано переглянути методи нарахування амортизації, застосування компонентного обліку до ОЗ, що дасть можливість підвищити якість звітної інформації про фінансовий стан підприємства;

– удосконалено документальне оформлення операцій з НА, що дає змогу підвищити інформативність фінансового обліку операцій з такими активами.

У якості теоретико-методичної основи дослідження було використано наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, які займалися дослідженням різних аспектів обліку та аналізу НА.

Перелік висновків та рекомендацій, зазначених автором, може посприяти вирішенню наявних проблем в обліковому процесі та аналізі НА. Одержані результати мають ціль підвищити деталізацію, точність та доречність обліку та аналізу НА, та можуть бути застосовані у роботі підприємств та організацій незалежно від сфери їх діяльності.

Результати дослідження, зазначені у кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію на конференціях: «Нова економіка», «Сталий розвиток економіки на засадах ресурсоефективності», «Виклики і перспективи нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях», «Облікового аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства».

Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел та посилань. Зміст викладено на 119 сторінках.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ЯК ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ

#### 1.1 Теоретичні підходи до визначення необоротних активів як економічної категорії

Наразі не існує єдиного визначення НА – кожний їх вид має свої вимоги щодо обліку, документування, оцінки тощо. Тому термін «Необоротні активи» вважається лише узагальнюючим і зазвичай класифікується та конкретизується залежно від потреб бухгалтерського обліку.

Тлумачення НА має велику кількість підходів. Доцільно проаналізувати декілька вітчизняних нормативно-правових актів та наукових робіт українських вчених (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Підходи до тлумачення НА

Нормативно-правовий акт	Визначення
1	2
НП(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	«Необоротний актив – актив, що не є оборотним [1]»
ПСБО №2 «Баланс»	«Необоротний актив – актив, що не є оборотним [2]»
Постанова Національного банку України «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів комерційних банків України»	«Необоротний актив – актив, який можна віднести до групи основних засобів чи нематеріальних активів [3]»
Наказ Фонду державного майна України «Про Положення про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації»	«Необоротний актив – матеріальний та нематеріальний ресурс, який належить підприємству та забезпечує його функціонування, строк корисної експлуатації якого становить більше одного року або операційного циклу, якщо він більший ніж рік [4]»
О.В. Лишиленко «Фінансовий облік» – навчальний посібник	«Необоротний актив – актив, що не є оборотним [5]»

## Продовження таблиці 1.1

1	2
Наказ Державного казначейства України «Про затвердження Типової інструкції про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ»	«Необоротний актив – актив, що можна віднести до будинків та споруд, машин та обладнання, транспортних засобів, інструментів, приладів та інвентарю, робочих і продуктивних тварин, багаторічних насаджень, інших основних засобів (крім земельних ділянок та капітальних витрат на поліпшення земель), експонатів зоопарків, виставок, бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, білизни, постільних речей, одягу та взуття, тимчасових нетитульних споруд, природних ресурсів, інвентарної тари, матеріалів довготривалого використання для наукових цілей, авторських та суміжних з ними прав, інших нематеріальних активів [6]»
Наказ Фонду державного майна України «Про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства»	«Необоротний актив – матеріальний та нематеріальний ресурс, який закріплюється за підприємством на праві господарського відання чи праві оперативного управління і забезпечує провадження його основної діяльності та строк корисної експлуатації якого становить більше одного року або операційного циклу, якщо він більший ніж рік [7]»
Н.В. Гудзь, П.Н. Денчук, Р.В. Романів «Бухгалтерський облік» – навчальний посібник	«Необоротний актив – матеріальний, нематеріальний або фінансовий ресурс, призначений для продажу чи використання протягом терміну, більшого за дванадцять місяців чи операційний цикл [8]»
М.П. Поліщук, П.П. Михайленко «Основи підприємницької діяльності»	«Необоротний актив підприємства – це матеріально-фінансовий ресурс, що використовуються в його господарській діяльності у своїй натуральній формі тривалий час (більше року) і має значну вартість окремого об'єкта, а також довгострокове відчуження майна в підприємницьку діяльність інших суб'єктів господарювання [9]»

За даними наведеної таблиці можна дійти висновку не тільки про відсутність єдиного всеохоплюючого тлумачення НА, а й про недостатність розкриття даної економічної категорії, його поверхневості. Одразу декілька джерел – як нормативно-правових, так і наукових – характеризують НА як ті,

що не є оборотними. Така думка має право на життя і є досить логічною, але дає лише обмежене уявлення про такі активи, не поглиблюється у дослідження їх методології обліку, класифікації, оцінки та інших унікальних особливостей. Подібне тлумачення не може вважатися повним, використовувати його недоцільно.

Опис НА шляхом надання переліку їх складових є більш інформативним і дає краще уявлення про них. Але у той же час таке тлумачення занадто громіздким для розуміння, а також дає лише опосередковану характеристику цього виду активів, нехтуючи детальнішим поясненням їх особливостей.

Інші тлумачення є більш деталізованими, але кожне окреме джерело звертає увагу лише на обмежене коло особливостей НА, нехтуючи іншими. Так, в основному зосереджується увага на терміні експлуатації цих активів, який становить більше, ніж один календарний рік чи операційний цикл. У той же час, лише декілька джерел звертають увагу на призначення активів, хоча воно має велике значення для підприємства, оскільки будь-який НА може бути не тільки використано у процесі функціонування організації, а й з метою продажу. Крім того, кожний НА може приносити не лише економічну вигоду, що залежить від сфери діяльності організації, хоча про це також не було жодної згадки.

Зважаючи на досить широку класифікацію НА, не дуже зрозумілим є той факт, що лише один з термінів, наданий групою науковців у навчальному посібнику, звертає увагу на те, що до таких активів відносять не лише основні засоби та нематеріальні активи, а й фінансові ресурси (в основному інвестиції). Більш того, окрім фінансових, є ще й біологічні активи, гудвіл та ін.

Ні в одному джерелі не згадується така особливість НА, як низький рівень ліквідності. Звичайно ж, це можна зрозуміти виходячи зі значного терміну корисного використання таких активів (більше, ніж один календарний рік або операційний цикл), але, так як НА можуть утримуватися для продажу, їх ліквідності також має бути приділена увага, тому що конвертація у грошову форму буде тривати досить довго – а це важливо для підприємства.

Беручи усі наведені підходи до тлумачення НА, можна зробити висновок, що необоротним може вважатися актив, який:

- має як матеріальну, так і нематеріальну форму;
- має термін експлуатації більший, ніж один календарний рік або операційний цикл;
- має низьку ліквідність;
- знаходиться у складі підприємства на правах володіння або оренди;
- використовується для отримання певної вигоди (не тільки економічної, що залежить від сфери діяльності організації).

Класифікація НА – актуальне та неоднозначне питання, оскільки, як і у випадку з їх трактуванням, існує безліч різноманітних, іноді навіть діаметрально протилежних поглядів щодо їх групування та розподілу.

Основою для класифікації НА виступає їх матеріальний зміст. Так, більшість науковців поділяє ці активи на матеріальні та нематеріальні, залежно від їх речового змісту. Але такий розподіл може вважатися лише окремою складовою загальної класифікації.

У якості базової класифікації можна взяти ту, яку запропонував І.О. Бланк. Першим критерієм, звичайно ж, є «матеріальна форма форма необоротного активу – він є або матеріальним, або нематеріальним [10]».

Другий критерій – «характер застосування у певній сфері діяльності організації:

- постачання;
- виробництва;
- збуту;
- інвестиційної діяльності;
- управління [10]».

Якщо брати уваги підприємства, що займаються виробництвом продукції, наданням послуг або виконанням послуг, НА можуть класифікуватися за ступенем участі у процесі господарської діяльності. Відповідно, НА може вважатися таким, що:



- приймає безпосередню участь у виробничому процесі;
- приймає опосередковану участь у виробничому процесі;
- ніяким чином не задіяний у виробничому процесі.

Залежно від характеру володіння, необоротні активи бувають такими:

- створені за рахунок власних сил та ресурсів;
- отримані.

На нашу думку, класифікацію за цим критерієм можна значно розширити. Так, отримання НА може відбутися наступними способами:

- придбані за рахунок грошових коштів;
- придбані шляхом бартерних операцій;
- отримані у вигляді внеску до статутного капіталу;
- отримані при об'єднанні підприємств;
- безкоштовно отримані;
- придбані за кошти цільового фінансування.

За ступенем ідентифікації НА бувають:

- повністю ідентифіковані (повністю відчужувані від підприємства);
- неідентифіковані (невідчужувані від підприємства або індивіда).

Залежно від ступені прибутковості підприємство поділяє НА на:

- високодохідні;
- низькодохідні.

Класифікація НА за рівнем їх доходності передбачає додатковий їх розподіл за видом доходу, ступенем ліквідності й терміном окупності.

Залежно від виду отримуваного доходу, НА бувають такими, що:

- приносять прямий дохід;
- приносять непрямий дохід.

За ступенем ліквідності виділяють НА:

- високоліквідні;
- низьколіквідні.

За терміном окупності розрізняють НА:

- швидкоокупні;

- повільноокупні;

Залежно від нарахування амортизації:

- НА, які підлягають нарахуванню амортизації;
- НА, на які не нараховується сума зносу.

У цьому випадку, активи, на які нараховується амортизація, можуть бути додатково класифіковані за:

- методологією нарахування зносу;
- ступенем зношуваності.

Залежно від строку корисного використання, НА бувають:

- з визначеним строком використання;
- без визначеного строку використання.

Якщо НА має визначений строк використання, він може бути таким, що має:

- довгий строк використання;
- середній строк використання;
- короткий строк використання.

У випадку ліквідації НА, він класифікується як той, що:

- має ліквідаційну вартість;
- не має ліквідаційної вартості.

Залежно від джерел фінансування бувають НА:

- фінансовані за власні кошти;
- фінансовані за залучені кошти.

Підприємство також класифікує НА на ті, що:

- відображаються у балансі;
- відсутні у балансі.

Залежно від ступеня унікальності НА може бути:

- унікальним;
- неунікальним.

На думку В.Є. Ванкевича, додатково слід класифікувати НА в залежності від виду вигоди, яку вони дають власнику. Вчений пропонує розподіляти

даний вид активів на ті, що «дають економічну вигоду (у грошовому чи іншому матеріальному вигляді) й ті, вигода яких не може вважатися економічною. Друга група активів загалом характерна для некомерційних підприємств соціальної, культурної та інших подібних сфер діяльності [11]».

Крім підходів до класифікації НА, запропонованих науковцями, існує також класифікація згідно П(С)БО 2, який виділяє «наступні види НА:

- основні засоби;
- нематеріальні активи;
- довгострокові фінансові інвестиції;
- незавершені капітальні інвестиції;
- довгострокові біологічні активи;
- відстрочені податкові активи;
- довгострокова дебіторська заборгованість;
- гудвіл [2]».

Кожен окремий вид НА також має свою, більш детальну класифікацію, яка залежить від функціонального призначення активів. Розглянемо кожний вид детальніше.

Згідно П(С)БО 7, основними засобами вважаються НА, які «мають матеріальну форму, утримуються організацією задля використання у процесі ведення господарської діяльності, з метою продажу, надання іншим контрагентам на умовах оренди або застосування в адміністративних чи соціокультурних заходах, мають строк корисного використання більший за один календарний рік або операційний цикл [12]».

Залежно від «функціонального призначення, основним засобом може бути:

- земельна ділянка;
- витрати на оновлення земельної ділянки;
- будинок або споруда;
- машина чи інше обладнання;
- транспортний засіб;

- інструмент, прилад чи інший інвентар;
- тварина;
- багаторічне насадження або плодоносна рослина [12]».

Крім основних засобів, також існує група «інших необоротних матеріальних активів, які не відіграють значної ролі у господарській діяльності організації і виконують допоміжну функцію. До цієї групи відносять:

- бібліотечний фонд;
- малоцінний необоротний матеріальний актив;
- тимчасову (нетитульну) споруду;
- певний природний ресурс;
- інвентарну тару;
- предмет прокату [12]».

Другою великою групою НА є нематеріальні активи. Відповідно до П(С)БО 8, такими активами є ті, у яких «відсутня матеріальна форма, і які можуть бути ідентифіковані, а також використовуються більше одного року чи операційного циклу та приносять економічну чи іншу вигоду [13]».

Виділяють «групи нематеріальних активів:

- право на використання природних ресурсів та інформацією про них;
- право на використання певного майна (земельної ділянки, будівлі тощо);
- право на певне комерційне позначення (торгову марку, фірмову назву тощо);
- право на об'єкт промислової власності (винахід, корисну модель, промисловий зразок, сорт рослин, породу тварин, інтегральну мікросхему, комерційну таємницю);
- авторське право на використання літературного, художнього, музичного твору, комп'ютерного програмного забезпечення, програмного забезпечення для обчислювальної техніки, бази даних тощо.
- інший нематеріальний актив, який може бути право на здійснення певної діяльності або певним економічним чи іншим привілеєм [13]».

У зарубіжних країнах до нематеріальних активів прийнято відносити «ділову репутацію, яка є частиною купівельної ціни – тобто так званий гудвіл [14]». Згідно П(С)БО 19 гудвіл – це «перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних активів та зобов'язань [15]». Вартість підприємства завжди відрізняється від сукупної вартості його активів та зобов'язань. Ця різниця і є гудвілом, який може бути як позитивним, так і негативним. Позитивний гудвіл означає, що вартість підприємства перевищує сукупну вартість його активів та зобов'язань завдяки гарній репутації, наявності широкого кола ділових зв'язків та стабільних покупців, гарній маркетинговій політиці, впровадженням інноваціям та нововведенням, високій кваліфікації працівників тощо. Позитивний гудвіл дає змогу отримати надбавку до ціни, яку сплачується покупцем. Так само негативний гудвіл є знижкою до ціни, через відсутність вищевказаних факторів.

Залежно від об'єкту інвестування, існує:

- гудвіл під час придбання організації;
- гудвіл під час приватизації організації.

НА також вважаються довгострокові фінансові інвестиції, тобто «інвестиції, строк яких перевищує один рік або операційний цикл або які неможливо реалізувати у будь-який час [16]».

«До довгострокових інвестицій відносяться:

– інвестиції в асоційовану організацію, тобто організацію, у якій інвестор має значний пакет акцій, який перевищує 25 %. При цьому зазначена організація не може бути дочірньою або спільною;

– інвестиції у дочірню організацію, тобто організацію, яка контролюється материнською організацією, а її фінансова та господарська стратегії повністю залежать від холдингу;

– інвестиції у спільну діяльність, тобто таку діяльність, яка контролюється двома чи більше сторонами, що засвідчено у письмовому вигляді [16]».

Так інвестиції «можуть вкладатися у:

- цінний папір, у якому зазначено право власності;
- позиковий цінний папір;
- облігацію, запозичену у держави чи місцевих органів влади;
- статутний фонд іншої організації, як української, так і зарубіжної [16]».

У складі балансу організації довгострокові фінансові інвестиції «класифікуються на:

- інвестиції, метод обліку яких залежить від їх методу участі у капіталі організації;
- інші інвестиції [16]».

Окрім фінансових, НА також є капітальні інвестиції, вкладені у такі активи. Це може бути покупка активу або його створення за рахунок власних сил, будівництво, реконструкція, модернізація такого активу.

Капітальні інвестиції у НА зазвичай здійснюються у вигляді:

- капітального будівництва;
- покупки або створення основних засобів;
- покупки або створення інших необоротних матеріальних активів;
- покупки або створення нематеріальних активів;
- покупки або створення біологічних активів.

Відповідно до П(С)БО 30, біологічним активом вважають «тварину чи рослину, яка проходить певні біологічні перетворення і у результаті спроможна дати сільськогосподарську продукцію чи інший, додатковий біологічний актив (або і те, і те), та приносити організації економічну або іншу вигоду [17]».

Існують «види біологічних активів:

- довгостроковий біологічний актив рослинництва, оцінений згідно справедливої вартості;
- довгостроковий біологічний актив рослинництва, оцінений згідно первісної вартості;
- довгостроковий біологічний актив тваринництва, оцінений згідно справедливої вартості;

- довгостроковий біологічний актив тваринництва, оцінений згідно первісної вартості;
- незрілий довгостроковий біологічний актив, оцінений згідно справедливої вартості;
- незрілий довгостроковий біологічний актив, оцінений згідно первісної вартості [17]».

Наступним НА вважаються відстрочені податкові активи. Згідно П(С)БО 17, такими активами є «суми податку на прибуток, які буде виплачено у наступному календарному році чи операційному циклі, з однієї з наведених причин:

- виникнення тимчасової різниці між балансовою та оціночною вартістю необоротних активів;
- виникнення податкового збитку, погашення якого переноситься на наступний календарний рік чи операційний цикл [18]».

Довгострокова дебіторська заборгованість (відповідно до П(С)БО 10) – «заборгованість, яку буде погашено впродовж одного календарного від дати балансу [19]». Така заборгованість може бути «представлена у вигляді:

- боргу за певний майновий об'єкт, отриманий на умовах фінансової оренди;
- довгостроковим одержаним векселем;
- іншою подібною дебіторською заборгованістю, яку буде погашено протягом наступного календарного року від дати балансу [19]».

Підбиваючи підсумки, можна зробити висновок, що НА є досить вагомим елементом виробничо-господарської діяльності підприємств. Їх дослідженню було присвячено немало уваги з боку як вітчизняних, так і зарубіжних вчених. Існує велика кількість способів надати їм визначення, оскільки такі активи мають велику кількість особливостей та характеристик. Тим не менш, велика кількість джерел, у тому числі нормативно-правові акти, надає досить поверхневе визначення НА, звертаючи увагу лише на ту чи іншу їх ознаку. Виходячи з великої кількості проаналізованих визначень,

головними, незмінними властивостями цих активів є наявність або відсутність фізичної форми, низька ліквідність, застосування протягом тривалого періоду для отримання економічної чи іншої вигоди.

Так само існує багато підходів до класифікації НА, при чому не враховуючи їх стандартний розподіл за групами у плану рахунків. Активи можуть класифікуватися за їх місцем у діяльності підприємства, тривалістю терміну експлуатації та його наявності взагалі, способу отримання чи вибуття тощо.

## 1.2 Нормативно-правові засади регулювання функціонування необоротних активів

На сьогодні, обліковий процес та складання фінансової звітності значної кількості українських організацій має здійснюватися відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) та міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), що зазначено у Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [20]. Цих правил має дотримуватися організація, якщо вона є:

- підприємством, яке становить певний суспільний інтерес;
- емітентом цінних паперів, які мають допуск до торгів на біржі;
- фінансово-кредитною установою;
- публічний акціонерним товариством;
- підприємством, діяльність якого пов'язана з добуванням корисних копалин і яка має державне значення.

Якщо організація не відноситься до жодної із зазначених, вона самостійно вирішує чи є доцільним впроваджувати міжнародні стандарти при створенні власних фінансових звітів.

Організація, обліковий процес та складання фінансової звітності якої



мають здійснюватися відповідно до міжнародних стандартів, має перш за все сформулювати таку облікову політику, як б не суперечила цим стандартам, та зробила б власний облік таким, що відповідає міжнародній практиці. Як тільки міжнародні стандарти було прийнято за основу та подано оновлену фінансову звітність, облікова політика набуває чинності.

При переході організацій до ведення облікового процесу та складання фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів досить часто виникає значна кількість проблем та труднощів. Це можна пояснити тим, що П(С)БО обліку мають багато розбіжностей з міжнародними стандартами. Це, в свою чергу, призводить до виникнення спірних ситуацій. Логічним кроком у такій ситуації є усунення будь-яких розбіжностей між цими двома видами нормативно-правових актів, що значно б спростило ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності для вітчизняних організацій. Але, на жаль, такий крок не було здійснено і спірні моменти все ще виникають на практиці. У той же час, адаптація національних мала б «велику кількість позитивних наслідків для українських компаній:

- поява нових ринків для збуту продукції, робіт, послуг;
- поява нових кредиторів;
- поява нових інвесторів, як українських так і зарубіжних;
- підвищення рівня якості і прозорості фінансових звітів [21-23]».

Подібна ситуація стосується і НА, оскільки національні та міжнародні стандарти можуть мати різницю у підходах до їх класифікації, правил та прийомів обліку, оцінки, методів нарахування зносу тощо. Тому доцільним є проведення порівняльного аналізу П(С)БО та міжнародних стандартів, кожен з яких присвячено окремому виду НА, задля виявлення наочної різниці між їх методологією. У якості прикладу можна взяти П(С)БО 7 та МСБО 16 [24], які призначено для обліку основних засобів, та дослідити саме ті пункти, які відрізняють ці два нормативно-правових акти у найбільшій мірі (табл. 1.2). На основі проведеного аналізу можна буде зробити висновки про переваги і недоліки кожної методології.

Таблиця 1.2 – Відмінні риси обліку основних засобів П(С)БО та МСБО

Суть різниці	П(С)БО 7	МСБО 16
1	2	3
Об'єкт обліку	У якості облікової одиниці виступає окремий основний засіб. Нормативно-правовий акт містить визначення як основного засобу так і об'єкта основних засобів (відокремлений предмет або група предметів, що вважаються закінченими та мають певне призначення та функції)	Кожна організація може самостійно визначати облікову одиницю основних засобів. Балансова вартість основного засобу дорівнює собівартості частки цього засобу після понесених витрат. Така частка вважається компонентом. Ведення облікового процесу за компонентами дозволяє проводити оперативний ремонт та заміну окремих часток основного засобу, підвищує точність нарахування зносу.
Групування та класифікація	Основні засоби класифікуються на групи та підгрупи за відповідними критеріям. Наявне визначення групи основних засобів, яке стосується як облікових реєстрів (рахунків та субрахунків) так і способу відображення у складі балансу.	Відсутня чітка класифікація основних засобів за видами. Нормативно-правовий акт надає лише переліку найбільш розповсюджених груп основних засобів. Також не має чіткого розподілу на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. Активи обліковуються за загальними критеріями, їх призначення визначається на практиці використання.
Запасні частини	Окремі частини та комплектуючі основних засобів відображаються у складі балансу як поточні активи. Подібна практика суперечить розподілу активів на оборотні та необоротні, так як організація не має наміру продати згадані частини основних засобів.	Використовується компонентна облікова система основних засобів, яка дотримується принципів розподілу активів на оборотні та необоротні
Основні засоби, отримані безкоштовно	Безкоштовно отримані основні засоби обліковуються за низкою спеціальних правил: спочатку зростає обсяг капіталу, потім відбувається нарахування зносу в залежності від суми доходів.	Відсутні спеціальні правила для обліку безкоштовно отриманих основних засобів. Організація самостійно вирішує метод обліку для таких активів.
Переоцінка основних засобів	Переоцінка здійснюється за спеціальним алгоритмом: первісна вартість основного засобу змінюється одночасно зі збільшенням обсягу накопиченого зносу.	Наявні два алгоритми переоцінки. Перший є аналогічним до алгоритму з П(С)БО. За другим алгоритмом, при переоцінці основного засобу знос буде дорівнювати нулю.

Продовження таблиці 1.2

1	2	3
Нарахування зносу основних засобів, які не використовуються	Нарахування зносу основних засобів припиняється, якщо їх реконструюють, модернізують чи оновлюють будь-яким іншим способом.	Нарахування зносу основних засобів не припиняється, навіть якщо вони не використовуються.
Методи нарахування зносу	Наявний перелік методів нарахування зносу. Існує лише п'ять таких методів.	Немає чітко обмеженого переліку методів нарахування зносу. У якості прикладу зазначено лише три методи. Організація може обрати й інші методи нарахування зносу.
Перегляд облікової оцінки	Такі показники, як метод нарахування зносу та термін корисного використання можуть переглядатися лише якщо зміниться очікувана економічна вигода від основних засобів.	Вказано необхідність перегляду методів нарахування зносу, термінів корисної експлуатації та переоцінених вартостей основних засобів у кінці кожного фінансового року.

Отже, серед П(С)БО та міжнародними стандартами існує значна кількість розбіжностей з точки зору облікових аспектів НА, що можна побачити на прикладі порівняння П(С)БО 7 та МСБО 16. Перш за все, різниця полягає у визначенні об'єкту основних засобів. З цієї точки зору, міжнародні стандарти є більш виграшними, оскільки П(С)БО має значний недолік – віднесення частин та комплектуючих основних засобів до розряду оборотних активів, що суперечить класифікації. Компонентна система обліку основних засобів виправляє цю помилку та робить облік не тільки точнішим, а й ефективнішим, оскільки підприємство може швидко здійснювати операції з такими активами, перш за все їх модернізацію.

Крім цього, міжнародні стандарти мають перевагу з точки зору необхідності здійснення превентивних заходів, таких як перегляд терміну корисної експлуатації, переоцінки вартості та методів нарахування зносу основних засобів. Будь-які НА мають підлягати оцінці та аналізу через певний проміжок часу, а не лише внаслідок певних подій.

Міжнародні стандарти також дають змогу організаціям бути більш самостійними. Перш за все це стосується вибору способу нарахування зносу

(відсутнє обмеження застосовувати лише один з п'яти способів, які пропонує П(С)БО), вибору одного зі способів переоцінки активів та встановлення власних правил обліку певних основних засобів (у даному випадку – безкоштовно отриманих). Але якщо перші два пункти можна назвати перевагами, власна методика обліку певних операцій може і не бути такою, оскільки суперечить вимогам державного законодавства та може призвести до подальших негативних наслідків.

Нормативно-правова база обліку НА складається з кількох рівнів, розташованих ієрархічно залежно від рівня повноважень тих чи інших документів та ступені їх верховенства. До такої бази включаються як зовнішні, так і внутрішні документи. Звичайно ж, внутрішня документація має найменшу вагу та знаходиться на найнижчому рівні.

Структура рівнів нормативно-правової бази обліку НА наведена на рисунку 1.1:



Рисунок 1.1 – Структура нормативно-правової бази НА

Перший рівень складається з нормативно-правових актів, які мають найбільшу вагу та вважаються стандартами при формуванні бухгалтерського обліку на державному рівні. Сюди відносяться Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності (МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 38 «Нематеріальні активи», МСБО 41 «Біологічні активи» і т.д.).

До другого рівня відносяться Кодекси та Закони України, перш за все:

- Цивільний кодекс [25];
- Податковий кодекс [26];
- Господарський кодекс [27];
- Закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність.

Третій рівень складається з указів і розпоряджень Президента України, постанов Кабінету міністрів України та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених Міністерством фінансів України (П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 19 «Гудвіл» і т.д.).

Наступний рівень складається з положень, інструкцій та методичних рекомендацій Міністерства фінансів України та інших органів державної влади, призначених для ведення облікового процесу та створення фінансових звітів. Перш за все це:

- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [28].
- Інструкція про застосування плану рахунків [29];
- Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [30];
- Порядок застосування типових форм первинного обліку кожного виду необоротних активів [31-32];
- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку кожного виду необоротних активів [33-35].

Останній рівень включає у себе внутрішні нормативно-правові акти, які створюються організацією для ведення облікового процесу, на основі вищезазначених зовнішніх нормативно-правових актів.

До внутрішньої документації, яка призначена для регулювання облікового процесу та створення фінансових звітів, відносяться:

- наказ про облікову політику;
- графік документообороту;
- план рахунків;
- наказ про інвентаризацію;
- перелік посадових інструкцій та повноважень з ведення обліку;
- положення про бухгалтерську службу тощо.

Головним серед зазначених документів, безперечно, є облікова політика організації. Але і вона зазнала вплив розбіжностей міжнародних стандартів та вітчизняних нормативно-правових актів, які регулюють бухгалтерський облік. Так, наприклад, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» вважає обліковою політикою комплекс принципів та методів, які організація використовує з метою здійснення облікового процесу та створення фінансових звітів.

У той же час, згідно М(С)БО 8 облікова політика є «конкретизованими принципами, основами, домовленостями та правилами, які організація застосовує під створення фінансових звітів [36]».

З наведених вище тлумачень облікової політики можна побачити обсяг її поширення: згідно українських нормативно-правових актів, облікова політика поширюється і на обліковий процес, і на складання фінансових звітів. У той же час, облікова політика, що відповідає міжнародним стандартам, призначена лише для регулювання фінансових звітів. Міжнародні стандарти не несуть у собі чіткого обов'язку створювати окремий документ, необхідний для висвітлення облікової політики організації. Тобто, створення наказу про облікову політику не відноситься до обов'язкових правил здійснення облікового процесу згідно міжнародних стандартів. А у випадку наявності такого наказу, він не буде суперечити міжнародним стандартам.

За наявності розбіжностей між нормативно-правовими актами, вони можуть спричинити негативний вплив на обліковий процес НА в цілому. На

думку деяких науковців-економістів, якщо два нормативно-правових акти одного рівня суперечать один одному, доцільним є вибір на користь більш нового документу. Якщо ж існують розбіжності між положеннями певного нормативно-правового акту, слід проаналізувати кожне з них на предмет наявності як загальних вказівок стосовно розглянутого питання, так і спеціалізованих рекомендацій.

Отже, нормативно-правова база обліку НА є дуже об'ємною та різноманітною, включаючи у себе як вітчизняні (П(С)БО), так і зарубіжні (МСФЗ) нормативно-правові акти, а також документацію, яка створюється кожним підприємством окремо. П(С)БО та МСФЗ мають перелік суттєвих розбіжностей, починаючи від об'єктів обліку і закінчуючи рекомендаціями щодо облікової політики. Тому на практиці впровадженню та застосуванню їх положень слід приділити достатню уваги, щоб не допустити конфлікт у методології обліку на підприємстві, що в свою чергу може призвести до негативних наслідків.

### 1.3 Основні аспекти управління необоротними активами

Процес управління НА будь-якої організації – складний і надзвичайно важливий. Вони складають переважну більшість усіх активів підприємства – і таке переважання зумовлює їх ключову роль у його безперебійному функціонуванні та високому рівні фінансового благополуччя. По суті, кожний окремий вид діяльності підприємства (процес виробництва, адміністративне управління, реалізація продукції тощо) у великій мірі залежить від забезпеченості необхідною кількістю НА, функції яких відповідають поставленим завданням та рівню якості.

Складність процесу управління НА зумовлена низькою мобільністю вкладних коштів – тобто результат від фінансових вкладень можна буде

побачити лише через певний проміжок часу. Це, в свою чергу, вимагає більш зваженого підходу до виділення та вкладення грошових коштів, а також точне прогнозування.

Першочерговим завданням управління НА є підвищення рівня ефективності їх використання при максимально низькому рівні витрат. Така тенденція зумовлена нинішнім станом ринку – активи не мають знаходитися у стані простою, а на їх використання, технічне обслуговування та ремонт має витрачатися якомога менше коштів. На практиці серед великих організацій розповсюджена практика вилучення з процесу господарської діяльності активів, які не відповідають необхідному рівню ефективності, замість їх відновлення. Пріоритетом є превентивна заміна непридатних НА, оскільки у разі аварії чи іншої надзвичайної ситуації процес виробництва стає небезпечним та ненадійним, що може призвести до небажаних наслідків. Не дивлячись на значні фінансові витрати, така стратегія не раз доводила свою користь на практиці, позитивно впливаючи на продуктивність праці, зменшення обсягу витрат та зростання обсягу виручки від продажу виробленої продукції.

Здійснення процесу управління НА проводиться «у декілька етапів:

- проведення аналізу активів за попередній період;
- здійснення оптимізації обсягу та складу активів;
- перегляд правильності калькулювання амортизаційних нарахувань активів;
- здійснення оновлення активів, за необхідності;
- забезпечення необхідного рівня ефективності застосування активів;
- проведення оптимізації джерел фінансування [37]».

Серед методів підвищення рівня ефективності використання НА «доцільно виділити наступні:

- надання в оренду виробничої техніки, яка знаходиться у стані простою, оскільки у такому випадку витрати на її обслуговування є недоцільними;
- орієнтація на інтенсивний шлях оновлення активів, тобто підвищення



їх ефективності, а не кількості;

- впровадження у процес виробництва нових винаходів, розробок і технологій, які довели свою ефективність;
- збільшення показника фондівдачі активів;
- у випадку збільшення показника фондоозброєності активів, одночасно підвищувати продуктивність праці;
- орієнтація на збільшення приросту необоротних активів, недопущення їх необґрунтованого виведення з виробничого процесу [38]».

Окрім ефективності, доцільно згадати про економічний аспект управління НА – оскільки фінансові ресурси прямо задіяні в усіх процесах, що стосуються цих активів – придбання, оновлення, ремонт, реструктуризація і т.д. Тому менеджмент організації має обрати відповідну політику фінансування та інвестування, яка б задовольняла потреби виробництва з точки зору його забезпечення НА, а за необхідності – їх оновлення, реструктуризацію чи вимушене вибуття, якщо це може мати негативні наслідки у довгостроковій перспективі.

За наявності багатьох джерел фінансування НА необхідно проводити їх аналіз з метою оцінки структури та висловлення думки про необхідність та доцільність її зміни. Такий аналіз має одразу декілька «підходів:

- створення переліку джерел фінансування (від найменшого до найбільшого), з метою вибору найбільш оптимального серед них;
- врахування рентабельності та середньозваженої вартості власного капіталу;
- оцінка фінансових ризиків [39, 40]».

Тлумачення понять «фінансування» та «інвестування» є окремим питанням, яке вимагає розгляду. Досить часто їх не відрізняють одне від одного, вважаючи ці два процеси одним і тим самим, що не є вірною думкою. Так, між ними «існує тісний взаємозв'язок, але між ними є різниця [41-43]». Обидва поняття мають на увазі певний грошовий потік. Але, інвестування – це «потік, який починається з платежу і закінчується отриманням коштів.

Фінансування ж, навпаки, починається з отримання коштів для здійснення подальшої виплати [44-47]». «Інвестування – це процес використання коштів, фінансування – процес їх залучення [48-50]». Перелік ознак фінансування та інвестування наведено у табл. 1.3:

Таблиця 1.3 – Порівняльна характеристика фінансування та інвестування

Ознака	Фінансування	Інвестування
Суть	Залучення фінансових ресурсів	Використання фінансових ресурсів
Мета	Визначення необхідного обсягу фінансових ресурсів	Вкладення фінансових ресурсів у певні процеси чи об'єкти
Рух грошових потоків	Спочатку надходження фінансових ресурсів, потім їх витрачання	Спочатку витрачання фінансових ресурсів, потім їх надходження
Послідовність	Здійснюється перед інвестуванням	Здійснюється після фінансування, є одним з його джерел

Таким чином, фінансування виступає першим етапом формування капіталу для забезпечення НА. Лише після цього можливо здійснювати інвестиції у цей вид активів. Менеджмент підприємства має подбати про накопичення необхідної суми грошових коштів, якої має вистачити для подальшого вкладення у НА та початку виробничого процесу загалом. Це «викликає необхідність:

- чіткого прогнозування необхідного обсягу грошових коштів;
- виявлення джерел залучення коштів;
- обґрунтування необхідності інвестування коштів;
- оцінки впливу як фінансування, так й інвестування на загальний фінансовий стан підприємства, погодження стратегії залучення та використання коштів з вищою керівною ланкою [51]».

Важливість контролю фінансування та інвестування пояснюється останніми ринковими тенденціями. Для будь-якої продукції існує велика кількість вимог, перш за все задоволення споживачів. Підприємству доводиться робити виробничий процес швидшим та ефективнішим, а отже –

ресурсномістким. За таких умов з'являється потреба у частому підтримці, оновленні та реструктуризації наявних НА, що може вимагати витрату зайвих грошових коштів, а це не йде на користь фінансовому стану організації.

Ще одним важливим аспектом управління НА є їх поточний контроль – оновлення, ремонт, реструктуризація тощо. Цей аспект включає в себе «наступні завдання:

- обґрунтування необхідності оновлення чи реструктуризації активів;
- вибір способу відтворення необоротних активів (простого або розширеного);
- вибір способу розширення активів (створення власними силами, покупка, оренда) [52]».

Відтворення необоротних активів простим способом «здійснюється шляхом:

- поточного ремонту;
- капітального ремонту;
- часткової модернізації;
- оренди;
- купівлі нових активів [53]».

Поточний ремонт НА передбачає лише часткове їх оновлення і списується на рахунок виробничих витрат. Цей спосіб є проактивним і може застосовуватися з метою недопущення значного зниження ефективності використання необоротних активів, що в свою чергу призведе до ще більших витрат підприємства на оновлення.

Капітальний ремонт вважається значним оновлення НА або навіть частковою заміною їх окремих складових. На жаль, цей спосіб наразі є найбільш застосовуваним серед підприємств через можливу відсутність належного прогнозування та ефективного управління такими активами, що призводить до втрати ними належного рівня ефективності і, як наслідок, необхідності витрати значної суми грошових коштів на ремонт.

Купівля нових НА – останній спосіб їх оновлення, який застосовується

при повній втраті ними необхідного рівня ефективності. Здійснюється за допомогою залучення власних грошових коштів.

Розширений спосіб відтворення НА має на меті їх формування шляхом створення власними силами або купівлі. Ресурсами для такого відтворення виступають:

- накопичена амортизація;
- прибуток підприємства;
- довгострокові позики;
- емісія цінних паперів.

Розширений спосіб відтворення означає приріст загального обсягу активів. Він вимагає «додаткового аналізу наступних показників:

- обсяг додаткових площ та виробничих ресурсів, необхідних для покращення обсягів діяльності;
- обсяг активів до початку відтворення;
- обсяг планового вибуття активів у зв'язку з втратою ними необхідного рівня ефективності;
- ціна та обсяг необхідних для відтворення ресурсів [54]».

Одним з найбільш важливих джерел як простої, так і розширеної форми відтворення НА можна вважати їх амортизацію. Амортизація відіграє помітну роль у процесі проходження активам їх життєвого циклу (рис. 1.2):

Функція амортизації як джерела відтворення полягає у віднесенні частини її обсягу на ремонт або купівлю НА.

Процес нарахування амортизації також підлягає управлінню. Тому кожне підприємство впроваджує власну амортизаційну політику – комплекс заходів, спрямований на регулювання та підвищення ефективності здійснення амортизаційних нарахувань наявних у власному розпорядженні ресурсів, у тому числі НА. Така політика залежить від цілей та фінансового становища підприємства. Наприклад, організації з високим рівнем фінансового благополуччя мають змогу застосовувати прискорені методи амортизаційних нарахувань для зменшення строку окупності НА, що в свою чергу призводить

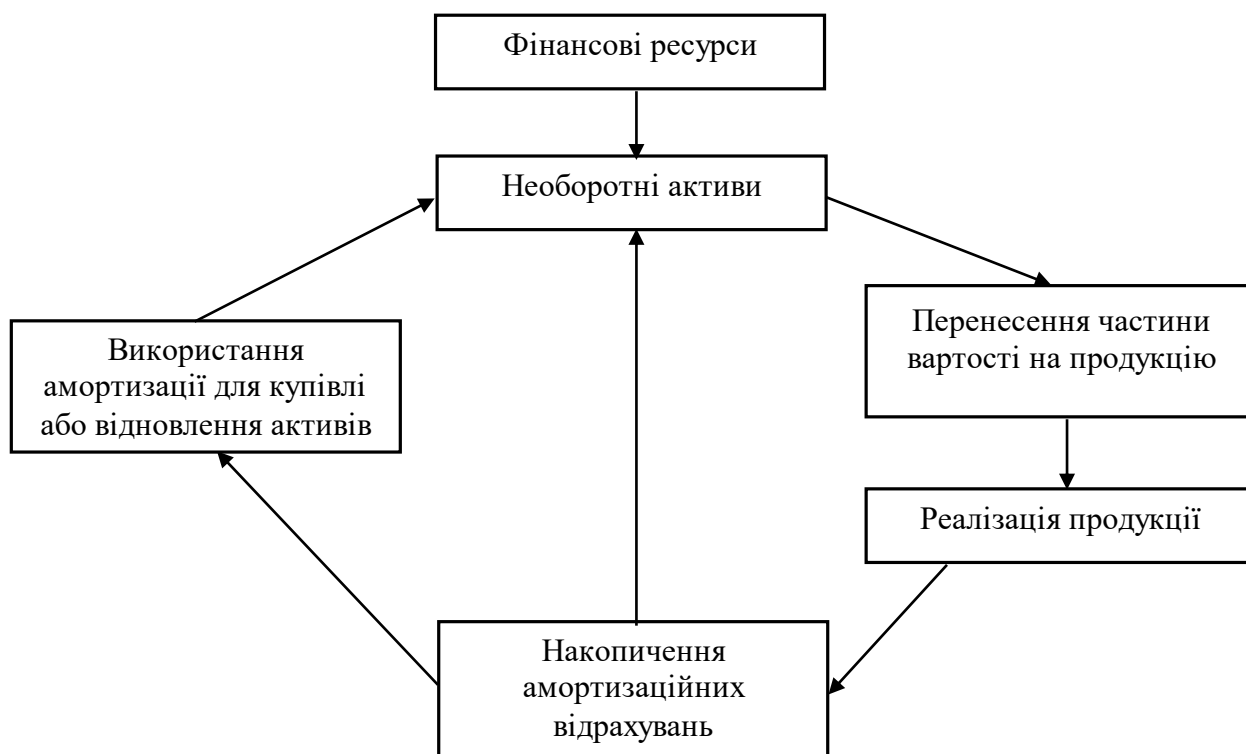


Рисунок 1.2 – Стадії життєвого циклу НА

до їх більш раннього вибуття та появу необхідності покупки нових необоротних активів. Така стратегія дає змогу уникнути морального старіння НА. У той же час, не всі підприємства можуть дозволити собі подібні витрати (що досить актуально у нинішніх умовах економічної кризи), тому для них підходить більш традиційна амортизаційна політика, спрямована на збільшення строку використання вже наявних активів.

Будь-яка амортизаційна політика, незалежно від методу нарахування зносу, має лише одну мету – максимізація обсягу амортизаційних нарахувань, що в свою чергу збільшує чистий грошовий потік підприємства, який буде використано або на ремонт та оновлення наявних, або на купівлю нових активів.

Одним зі способів збільшення чистого грошового потоку підприємства є оренда (лізинг) НА. Доцільність такої операції має бути розглянуто керівництвом з огляду на фінансовий стан підприємства. Переваги та недоліки лізингу наведено у табл. 1.4:

Таблиця 1.4 – Переваги та недоліки лізингу

Переваги	Недоліки
Збільшення обсягів виробництва без необхідності додаткових витрат фінансових ресурсів	Збільшення обсягу поточних витрат за рахунок необхідності сплачувати оренду
Для підприємств на початковому етапі існування – значна економія грошових коштів	Зростання собівартості виробленої продукції через включення до неї орендних платежів
Зменшення обсягу оподаткування прибутку, оскільки орендні платежі вже включено до собівартості продукції	Неможливість ремонту орендованих активів через заборону їх власника
Зниження ризику втрати фінансової стійкості	Фінансовий лізинг значно дорожчий, ніж банківський кредит
Зниження ризику морального старіння активів	

При оцінці вибору збільшення грошового потоку, підприємство надає перевагу стратегії, яка передбачає мінімальну суму необхідних фінансових витрат на весь лізинговий період.

При аналізі та порівнянні окремих грошових потоків (створення НА власними силами, їх купівля за допомогою кредиту банку або отримання на умовах оренди), підприємство бере за основу низку правил:

- при порівнянні грошові потоки оцінюються за їх нинішньою вартістю;
- при оцінці можливих альтернатив за основу береться єдина дисконтна ставка;
- залежно від цілей підприємства, перевагу буде надано тому способу, який дасть додаткову податкову економію. Так, при отриманні НА в оренду зменшується обсяг оподаткування прибутку, оскільки орендні платежі включаються до собівартості виробленої продукції. При придбанні активів за допомогою банківського кредиту підприємство знижує податкове навантаження за допомогою відсотків за кредит та амортизаційних нарахувань.

Наступний важливий об'єкт управління НА – ефективність їх використання. Він відіграє ключову роль для підприємства з точки зору не тільки збільшення обсягів виробництва, а й забезпечення стабільного фінансового благополуччя в цілому. На рис. наведено причинно-наслідкові

зв'язки, які дають змогу впевнитися у важливості зазначеного критерію та які зазвичай застосовуються при аналізі ефективності використання цього виду активів.



Рисунок 1.3 – Причинно-наслідкові зв'язки ефективного використання НА

Як видно зі схеми, більш ефективне використання вже наявних активів дає змогу підприємству зберегти фінансові ресурси, які могло б бути витрачено на придбання додаткових активів. За рахунок такої економії підприємство може досягти більш високих темпів економічного зростання, беручи до уваги переважаючу частку НА серед усіх наявних ресурсів.

При оцінці ефективності використання НА з огляду на показники випуску та реалізації продукції підприємство обирає відповідну тактику їх формування – гнучку або обмежуючу.

Суть обмежуючої тактики полягає у зменшенні витрат на обслуговування НА і, як наслідок, зниженні загального рівня витрат. У той же час, втрачається можливість швидко реагувати на зміни ринкової структури. Зазвичай така тактика використовується підприємствами з нестабільним

фінансовим положенням.

У протизагу обмежуючій, гнучка тактика спрямована на збільшення рівня ліквідності підприємства, підвищення обсягів виробництва продукції, що вимагає значних фінансових витрат. Така тактика підходить підприємствам зі стабільним фінансовим положенням.

Головною метою управління довгостроковою дебіторською заборгованістю є максимальне зменшення її обсягу і терміну погашення. Надання будь-якого кредиту контрагентам має бути обґрунтованим – тому підприємство порівнює можливий дохід від зростання обсягів продажу продукції та величину додаткових операційних витрат та можливих фінансових втрат, якщо борг не буде повернений.

Існує декілька способів рефінансувати довгострокову дебіторську заборгованість, а саме:

- спонтанне фінансування;
- факторинг;
- продаж цінних паперів через фондові ринки;
- форфейтинг.

Кожний зі способів залежить від специфіки підприємства, його платоспроможності. Так, наприклад, факторинг (відстрочка платежу) можуть дозволити лише платоспроможні підприємства з гарною репутацією.

Підбиваючи підсумки, слід ще раз наголосити на важливості процесу управління НА, оскільки від їх ефективного використання – а вони використовуються підприємством у кожній сфері його діяльності – залежить фінансове благополуччя цього підприємства. Окрім цього, належну увагу слід приділяти фінансуванню будь-яких процесів, пов'язаних з НА. Перш за все це стосується їх поточного контролю: оновлення, модернізації, ремонту або навіть вимушеної заміни. Кожний такий процес по-перше має бути справді необхідним, по-друге – вимагати якомога менше фінансових ресурсів. Тому менеджменту слід розглядати одразу декілька опцій якщо, наприклад, виникає необхідність обрати шлях відтворення активів.



## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ НА ПРИКЛАДІ ТОВ «ЗТМК»

#### 2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «Запорізький титаномagneiвий комбінат» є спеціалізованим підприємством, діяльність якого полягає у виробництві злитків та іншої подібної продукції, виробленої з титану та інших кольорових металів. Здебільшого дана продукція має будівельне призначення і застосовується у якості конструкційного матеріалу у галузях атомної енергетики, хімічного машинобудування, суднобудування та ін.

Комбінат було засновано 23 грудня 1935 р. – тоді він називався «Дніпровський магнеiвий завод», першим почав виробляти продукцію з магнеiю у Радянському Союзі, а у квітні 1938 р. навіть отримав орден Трудового Червоного Прапора за досягнення у виробництві.

Під час Другої світової війни був евакуйований до Уралу, але згодом його відновили у Запоріжжі як Дніпровський титано-магнеiвий завод у 1954 р.

29 червня 1956 р. завод першим у СРСР розпочав виробництво титанових виробів промислового призначення. У 1958 р. підприємство почало випускати ще й германієву продукцію, у березні 1964 р. – продукцію з напівпровідникового кремнію, у 1968 р. – вироби з трихлорсилану.

Статус комбінату завод отримав лише у квітні 1970 р. – тоді за рішенням Міністерства ЦМ СРСР до нього було приєднано Северодонецький хіміко-металургічний завод. У наступному році – а саме 4 січня 1971р. – за перевиконання планового завдання по виробництву титанової та магнеiвої продукції, вдосконалення технології виробництва та освоєння нових видів виробів комбінат отримав орден Леніна.

16 грудня 1985 р. Указом Президіуму Верховної Ради СРСР за 36 досягнення у сфері виробництва титано-магнієвих та напівпровідникових виробів, виконання планового обсягу випуску продукції згідно нормативів одинадцятої п'ятирічки підприємство отримує орден Жовтневої Революції (1985 р.).

Нажаль, 23 грудня 1993 р., у зв'язку з появою конверсійних процесів, які призвели до різкого зменшення попиту на продукцію, було прийнято рішення призупинити процес виробництва через його неконкурентноспроможність. Але вже у 1998 р. були проведені ремонтно-відновлювальні програми у рамках державної програми «Титан України» – і вже у жовтні того року комбінат знов почав працювати у штатному режимі.

У грудні 1999 р. комбінат підприємство стає казенним. За високі здобутки та значний вклад у розвиток металургічної галузі України, відновлення виробництва губчастого титану, а також поліпшення міжнародної співпраці у цій сфері, у 2000 р. за рішенням Президіуму Міжнародної кадрової академії комбінат було нагороджено орденом Пошани. Підприємство продовжує діяльність з поліпшення та технічного переозброєння, вдосконалення технологій, покращення якості продукції, інтенсифікації виробництва губчастого титану і видобутку його найкращих сортів для підвищення ефективності роботи.

29 грудня 2008 р. на комбінаті було успішно проведено випробування з використанням електронно-променевої установки, у результаті яких було отримано перший титановий злиток.

4 січня 2011 р. згідно з наказом Міністерства промислової політики України, казенне підприємство «ЗТМК» реорганізоване у державне.

20 січня 2012 р. у житті трудового колективу ДП «ЗТМК» відбулася знакова подія: об 11:30 з печі була витягнута реторта з ювілейною 100000-ю тоною губчастого титану з моменту запуску титанового виробництва у 1998 р.

Державне підприємство «ЗТМК» було перетворене на товариство з обмеженою відповідальністю у 2012 р. Організація «Tolexis Tradins Limited»

виграла конкурс у відборі недержавних акціонерів, що проводився за 37 підтримки Фонду державного майна України (ФДМУ). ТОВ «ЗТМК».

Офіційно заснування Товариства 2013 р. завдяки спільним зусиллям ФДМУ та конгломератом Д. Фірташа Group DF, згідно відповідної постанови Кабінету міністрів України № 955 від 3 жовтня 2012 року для залучення інвестицій у підприємство.

У тому ж 2013 р. підприємство взяло участь у XI Міжнародній конференції «Ті – 2013 в СНД», що принесло їй як наукові дивіденди, так і покращило імідж серед інших підприємств. Було досягнуто багато домовленостей у сфері науково-технічного співробітництва з метою успішної реалізації планів реконструкції комбінату з кількома провідними науково-дослідницькими і проектними інститутами галузі титанового виробництва і виробництва кольорових металів.

З приходом такого ефективного стратегічного інвестора як Group DF комбінат став розвиватися та розширяти асортимент товарної продукції – у 2014 р. було освоєно нову технологія випуску титанових злитків і слябів, заснована на використанні стрічкопильного станку – таким чином зріз металу відбувається швидше та спричиняє значно менше відходів. Іншим нововведенням стало застосування кисню у виробництві легованих сплавів – згідно маркетингових досліджень така технологія має великий попит серед споживачів.

У червні 2015 р. спеціалістами Bureau Veritas Certification був проведений діагностичний аудит з метою виявлення готовності комбінату до сертифікації згідно вимог міжнародного стандарту EN 9100 «Серія аерокосмічних стандартів». Аудитор підтвердив повну готовність комбінату до сертифікації, а також відмітив відповідність системи менеджменту контролю підприємства усім необхідним вимогам. Сертифікація за вказаним стандартом є однією з першочергових цілей для Товариства. Відповідність системи менеджменту контролю зазначеним у сертифікаті вимогам допоможе комбінату закріпитися на видних позиціях на ринку виробництва титану для

авіакосмічної галузі.

Комбінат завжди був осередком наукової діяльності у Запорізькій області – свої наукові роботи тут захистили більше ніж 80 працівників, які отримали за це звання кандидата наук. Найбільш відомими науковцями є Е.С. Фалькевич, Д.І. Левинзон, В.Є. Бахрушин, Т.В. Критська, Ю.В. Трубіцин та І.Ф. Червоний. За всю його славетну історію на комбінаті працювали 9 Заслужених винахідників України, 7 лауреатів Державної премії СРСР, 9 лауреатів Премії Ради міністрів СРСР и 7 лауреатів Державної премії України.

На сьогоднішній день ТОВ «ЗТМК» є єдиним підприємством не тільки в Україні, а й у Європі, яке займається виробництво губчастого титану – сучасного та широко використовуваного металу. Також у світі, окрім України, лише Китай і США здійснюють повний цикл виробництва титанового прокату: ільменіт – титанова губка – зливки – прокат.

Окрім губчастого титану комбінат займається виробництвом наступних видів продукції:

- титанові злитки;
- титанові фасонні виливки;
- очищений тетрахлорид титану;
- феротитан;
- титановий шлак;
- гідрид губчастого титану;
- діоксид германію;
- литі кремнієві вироби;
- вироби для оптичних деталей з германію.

Зареєстрована адреса ТОВ «ЗТМК»: 69600, Запорізька обл., м. Запоріжжя, Заводський район, вул. Теплична, буд. 18.

Код ЄДРПОУ: 38983006.

Генеральним директором підприємства є Сивак Володимир Вікторович, його заступник – Тимошук Вадим Олексійович.

Видами діяльності комбінату за КВЕД є наступні:

- 24.45 Виробництво інших кольорових металів;
- 20.59 Виробництво інших хімічних продуктів, не включених до інших категорій;
- 85.32 Технічна і професійна середня освіта;
- 46.72 Оптова торгівля металами та металевими рудами;
- 41.20 Будівництво житлових і нежитлових споруд.

ТОВ «ЗТМК» провадить свою діяльність згідно українського законодавства, на основі Конституції України, Законів України, постанов Кабінету Міністрів України, Господарського та Податкового кодексу та інших нормативно-правових актів, а також згідно внутрішніх локальних документів.

Головним внутрішнім документом є Статут підприємства, згідно якого головною ціллю підприємства є виробнича підприємницька діяльність із застосуванням найновітніших технологій, в обсягах необхідних для повного задоволення потреб споживачів, а також отримання доходу за цю діяльність.

Товариство діє на загальній системі оподаткування та має зобов'язання сплачувати наступні податки та збори:

- податок на додану вартість;
- податок на прибуток;
- єдиний соціальний внесок;
- транспортний податок;
- податок на нерухоме майно;
- екологічний податок;
- земельний податок.

Зважаючи на масштабність і складність специфіки діяльності, бухгалтерія комбінату поділена на 5 відділів:

- відділ продажів;
- матеріальний відділ;
- виробничий відділ;
- відділ розрахунків;
- загальний відділ.

Відділ продажів займається веденням справ з контрагентами. Головним завданням їх діяльності є контроль операцій, що стосуються реалізації продукції підприємства та налагодженням торгових відносини з потенційними покупцями.

Матеріальний відділ веде облік розрахунків з постачальниками з приводу придбання матеріалів та сировини і їх подальше оприбуткування та відпуск у виробництво. Крім цього, до їх обов'язків входить використання основних засобів та інших необоротних активів, готової продукції підприємства.

Виробничий відділ займається підрахунком й розподілом витрат у процесі виробництва за кожним його видом, розрахунком загальної собівартості виробленої продукції, що призначена до продажу, калькулюванням складу витрат, які відносяться до незавершеного виробництва і т.д.

Відділ розрахунків відповідальний за ведення первинної документації та проведення усіх розрахунків що стосуються нарахування заробітної плати та утримань з неї (соціальне страхування, фонд відпусток тощо). Також при цьому відділі працює головна каса підприємства.

Загальний відділ займається рештою операцій, веде Головну книгу підприємства, веде справи з банківськими установами, складає бухгалтерський баланс та інші форми звітності.

На підприємстві функціонує 13 цехів різного господарського призначення. Не дивлячись на те, що вони з'явилися ще у середні минулого століття (50-60-і рр.), усі є діючими.

Отже, можна зробити висновок, що ТОВ «ЗТМК» – досить значиме як для Запорізького краю так і для української економіки в цілому підприємство, що є унікальним у своєму роді перш за все завдяки технології виробництва та видам продукції. Своєю діяльність комбінат здійснює чітко у відповідності до норм чинного законодавства України, а також має на меті здійснювати виробничий процес найбільш ефективними методами.

## 2.2 Організаційні засади обліку необоротних активів

Облік НА на підприємстві здійснюється відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Податкового кодексу України, наказів Міністерства фінансів України «Про затвердження інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» та ін., П(С)БО та інших державних нормативно-правових актів.

Для визнання НА в обліку, визначення терміну їх експлуатації, віднесення до виробничої або невиробничої сфери діяльності та класифікації на відповідні групи на підприємстві була створена експертно-технічна комісія у складі:

- головного інженера (голова комісії);
- заступника директора з економіки та фінансів;
- заступника технічного директора;
- головного енергетика;
- головного механіка;
- головного бухгалтера;
- начальника виробничо-технологічного відділу;
- заступника головного інженера;
- начальника відділу планування та бюджетування;
- начальника відділу економічної безпеки служби безпеки.

Також у разі необхідності до роботи комісії залучаються керівники та фахівці підрозділів.

Згідно до Інструкції про застосування Плану рахунків «для обліку наявності і руху НА призначено рахунки 1 класу [29]». Оскільки на підприємстві наявні лише ОЗ та НМА, облік ведеться на рахунках 10, 11, 12.

За дебетом цих рахунків відображається надходження НА шляхом придбання, обміну, створення власними силами тощо, та суми дооцінок цих активів. За кредитом – вибуття внаслідок продажу, безкоштовної передачі або списання при неможливості в подальшому отримати економічну вигоду.

Придбані НА, такі як ОЗ та НМА, зараховують до складу балансу Товариства та відображаються згідно їх первісної вартості. «Витратами, які включаються до такої вартості, є наступні:

- ціна придбання;
- реєстраційний збір, державне мито та інші схожі витрати, які підприємство сплачує під час придбання чи отримання прав на актив;
- непрямі податки, які не відшкодовуються;
- витрати, необхідні для приведення активу до належного для використання стану [55]». До таких витрат відносять «оплату праці зайнятим у даному процесі працівникам та спеціалістам за результатами проведеної роботи й тестову перевірку функціональності активу [56]».

Для ОЗ обов'язковим є сплата ввізного мита у випадку їх імпорту. До того ж, деякі з них вимагають додаткових витрат на встановлення та налагодження, що також включаються до їх первісної вартості.

При отриманні НМА підприємство «несе додаткові витрати на оплату за оформлення юридичних прав [57]».

«У разі покупки НА за рахунок запозичень, понесені фінансові витрати не включають до його первісної вартості [58]». Також не включаються:

- адміністративні та інші види накладних витрат;
- витрати на впровадження діяльності у новому місці або з новими клієнтами, а також підготовка та перепідготовка кадрів;
- витрати на транспортування, підвищення ринкового попиту на новий продукт/послугу та інші маркетингові й збутові витрати.

Вказані затрати зараховуються до складу фінансових результатів звітного періоду.

У разі придбання групи НА, їх вартість розраховується шляхом



розподілу загальної суми вартості у пропорції до справедливої вартості кожного активу.

Первісною вартістю НА, отриманого на безоплатній основі, є «його справедлива вартість, з поправкою на термін використання [12]».

В якості первісної вартості НА, які отримано як внесок до статутного капіталу Товариства, виступає їх «справедлива вартість, попередньо погоджена з акціонерами організації [12]».

При отриманні НА шляхом обміну такого активу на подібний його первісна вартість «буде дорівнювати залишковій вартості активу, який було передано. Якщо залишкова вартість переданого активу більша за його справедливу вартість, первісна вартість отриманого активу ототожнюється з його справедливою вартістю. Різниця між залишковою та справедливою вартостями активу відображається як витрати звітного періоду [12]».

При обміні на неподібний актив, первісна вартість отриманого НА «буде дорівнювати справедливій вартості переданого активу, скоригованої на обсяг сплаченої суми грошових коштів [12]».

Якщо поточний актив переноситься до складу необоротних, «його первісною вартістю виступатиме собівартість. Частіше за все така операція а підприємстві можлива із запасами [12]».

Після оприбуткування НА «відображається за собівартістю з вирахуванням накопиченого зносу. Вартість активів, що знаходяться на балансі організації, може зростати за рахунок витрат на їх вдосконалення та збільшення терміну експлуатації [12]».

Первісна вартість НА «може збільшуватися у випадку необхідності приведення його до необхідного для функціонування стану. Сюди можна віднести модернізацію, модифікацію, добудову і т.д. Всі ці операції збільшують можливість отримати економічну вигоду у майбутньому [12]».

Збільшення первісної вартості також може відбутися «у процесі його підтримки у функціональному стані шляхом технічних оглядів, ремонтних робіт та іншого обслуговування [12]».

Якщо Товариство має намір створити НА за рахунок власних сил, воно «може відобразити його у балансі при дотриманні наступних умов:

- наявність необхідних ресурсів та здатність довести актив до придатного функціонального стану;
- можливість точно і достовірно визначити затрати, що будуть понесені на розробку такого активу [12]».

Процес створення НА за рахунок власних сил поділяється на два «етапи:

- етап дослідження;
- етап розробки [59]».

«Якщо обидва етапи здійснюються одночасно, витрати на створення відображаються як понесені на стадії дослідження [59]».

На стадії дослідження НА «не може вважатися існуючим, здатним принести економічну вигоду. Тому витрати на дослідження активом не вважаються та зараховуються до результатів звітного періоду [59]».

Витрати на дослідження складаються з:

- пошуку та вивчення необхідної інформації;
- оцінки вивченої інформації та вибору певної її частини для розробки;
- аналізу можливих альтернативних шляхів у використанні матеріальних, техніко-технологічних та інших видів ресурсів.
- вибору певної альтернативи з переліку знайдених, при необхідності.

Стадія розробки вже «дає змогу ідентифікувати НА та підтвердити його здатність принести економічну вигоду, оскільки даний етап є прикладним, а не теоретичним. Але визнати такий актив можна лише, якщо:

- організація має необхідне технічне забезпечення і здатна завершити створення такого активу;
- організація володіє фінансовими та іншими видами ресурсів, необхідних для створення активу;
- сама організація в змозі користуватись цим активом чи продати його;
- існує активний ринок для такого активу у разі якщо організація має намір його продати;

– актив здатний приносити користь у вигляді економічної чи іншої вигоди;

– можливо точно оцінити усі понесені витрати на створення [59]».

Стадія розробки «може включати в себе наступні заходи:

– створення та тестування прототипу або моделі активу перед користуванням;

– створення спеціально-відведеного дослідницького закладу для проведення тестових випробувань;

– проведення випробувань з використанням альтернативних матеріальних, технічних та інших видів ресурсів для оцінки доцільності введення їх до процесу створення активу [59]».

Крім цього, існують заходи, що не є обов'язковими для розробки НА. Зазвичай вони проводяться під час самого процесу розробки чи заздалегідь до його початку. Тому отриманий дохід чи понесені витрати від таких опціональних заходів мають бути віднесені до складу фінансових результатів звітного періоду.

До первісної вартості створеного власними силами НА відносяться «усі витрати, які можна прямо віднести на розробку, виробництво та покращення активу, а саме:

– матеріальні витрати та супутні послуги;

– оплата праці працівників, які були зайняті у процесі створення зазначеного активу;

– інші витрати на доведення активу до потрібного функціонального стану [60]».

«До первісної вартості створеного НА не включають:

– адміністративні, збутові та інші витрати, які відносяться до процесу створення;

– витрати на навчання працівників, щоб навчити їх використовувати такий актив [60]».

Товариство «має право здійснювати переоцінку їх справедливої вартості

на певну дату. Зазвичай це відбувається за наявності значної різниці між справедливою та залишковою вартістю активів. Переоцінці підлягають усі об'єкти певної групи активів, навіть якщо був намір переоцінити лише один з них [12]».

Усі переоцінені НА «підлягають і подальшій систематичній переоцінці. Частота переоцінок пояснюється несталістю та постійною зміною залишкової вартості активів, її різницею порівняно зі справедливою вартістю [12]».

Для НМА, у випадку коли їх не можна переоцінити через відсутність для них активного ринку, їх відображення у балансі здійснюється «по собівартості за мінусом накопиченого зносу. Так само обліковуються й ті активи, які вже було переоцінено, але для яких вже не існує активний ринок – з їх переоціненої вартості від дати останньої переоцінки вираховується накопичений знос [13]».

Розрахунок переоціненої вартості НА «проводиться наступним чином: суму первісної вартості та накопиченої амортизації необхідно помножити на індекс переоцінки. Цей індекс є результатом ділення справедливої та залишкової вартості активу, який переоцінюється. У випадку коли залишкова вартість активу дорівнює нулю, переоцінка здійснюється шляхом розрахунку справедливої та первісної вартості такого активу, без включення нарахованої амортизації [12]».

За результатами переоцінки, «у разі якщо балансова вартість НА збільшилась, то суму збільшення відображають як складову власного капіталу у графі «Дооцінка», та іншого сукупного доходу. Суму зменшення відображають у вигляді витрат звітного періоду. Будь-яка зміна первісної вартості НА відображається в облікових реєстрах [12]».

Якщо «сума попередніх уцінок НА та втрат від зменшення його користі більша, ніж сума його попередніх дооцінок та фінансової вигоди від поновлення користі, поточну дооцінку такого активу відображають як дохід у звітному періоді. Різниця ж дооцінки застосовується як метод збільшення обсягу капіталу у дооцінках та відноситься до іншого сукупного доходу [12]».

Якщо «сума попередніх дооцінок НА та фінансова вигода від

поновлення користі більша, ніж сума його попередніх уцінок та фінансових втрат від зменшення користі, поточну уцінку такого активу відображають як втрати у звітному періоді. Різниця уцінки застосовується як метод зменшення обсягу капіталу у дооцінках та відноситься до іншого сукупного доходу [12]».

Під час «вибуття НА, який раніше було переоцінено, обсяг перевищення суми попередніх його дооцінок над сумою попередніх уцінок відображають як складову нерозподіленого прибутку. Одночасно зменшується капітал у дооцінках [12]».

«Перевищення суми попередніх дооцінок НА над сумою його попередніх уцінок може бути включено до нерозподіленого прибутку через певний проміжок часу (місяць, квартал, рік). Одночасно має бути зменшено капітал у дооцінках [12]».

У разі вибуття НА, «різниця між перевищення суми його дооцінок над сумою переоцінок також є складовою нерозподіленого прибутку. Дані про операції дооцінок так уцінок активу, а також можливе перевищення суми дооцінок над сумою переоцінок має бути зазначено в облікових реєстрах [12]».

При зарахуванні на баланс НА організація «проводить його оцінку для встановлення терміну корисного використання або відсутності такого (частіше за все для НМА) [61]».

Термін використання НА зазнає впливу наступних чинників:

- спосіб використання активу;
- здатність організації ефективно використовувати актив;
- нарахування зносу;
- економічний стан галузі, у якій діє організація;
- спосіб використання;
- ринковий попит на продукцію/послуги, що надають ці активи;
- конкуренція;
- обсяг вкладень на поліпшення та обслуговування;
- правові обмеження.

У випадку можливих змін з точки зору отримання вигоди від

використання НА, його термін експлуатації може бути змінено.

Існують НА, «термін експлуатації яких є невизначеним. Зазвичай до таких активів відносяться деякі НМА [13]». Це не означає можливість підприємства використовувати їх безкінечно – термін використання лише вказує на певний обсяг витрат для забезпечення прийнятого рівня продуктивності активів, й можливість організації його досягти.

Будь-який НА «підлягає нарахуванню зносу. Знос нараховується впродовж усього терміну експлуатації [12]». Цей термін зазвичай встановлюється Товариством, одразу при надходженні активу до свого складу.

Нарахування зносу НА «може бути припинено у зв'язку з необхідністю його оновлення, ремонту, реконструкції тощо [12]».

Знос НА «розраховується з урахуванням терміну експлуатації, починаючи з наступного після зміни терміну експлуатації місяця [12]».

Згідно законодавства, Товариство «може обрати один з існуючих методів нарахування зносу НА:

– прямолінійний метод. Для розрахунку обсягу зносу за календарний рік необхідно розділити вартість активу на термін його експлуатації.

– метод залишкової вартості. Сума зносу за рік є добутком залишкової вартості активу на початку звітного періоду (або первісної вартості перед початком нарахування зносу) та річної норми зносу.

– метод прискороного зменшення залишкової вартості. Сума зносу за рік є добутком залишкової вартості активу на початку звітного періоду (або первісної вартості перед початком нарахування зносу) та подвоєної річної норми зносу.

– кумулятивний метод. Сума зносу за рік розраховується шляхом множення вартості активу на кумулятивний коефіцієнт. Щоб розрахувати вказаний коефіцієнт, необхідно розділити кількість років до закінчення терміну використання на загальну суму років використання активу;

– виробничий метод. Необхідний для розрахунку зносу кожний місяць. Фактичний місячний обсяг продукції, робіт чи послуг необхідно помножити

на виробничу ставку зносу. Щоб розрахувати вказану ставку, необхідно поділити вартість активу на загальний обсяг продукції, робіт чи послуг, який буде виконано, використовуючи зазначений актив [12]».

У якості основного методу нарахування амортизації Товариством використовується прямолінійний метод. Якщо Товариство матиме намір змінити спосіб використання НА у майбутньому (що у свою чергу вплине на вигоду від його використання) воно може переглянути метод нарахування зносу. Новий метод почне діяти у наступному місяці після місяця, у якому його було прийнято.

Доцільним є перегляд строку використання та методу нарахування амортизації НА, «якщо існує ймовірність відхилення терміну експлуатації від встановлених планових показників. При чому найчастіше переглядається саме метод нарахування, так як збитки від зменшення корисності не обов'язково свідчать про різку зміну строку користування [12]».

Знос починають «нараховувати щомісячно, розпочинаючи з місяця, який є наступним після того місяця, у якому було придбано НА. При застосуванні виробничого методу нарахування починається з наступного дня після введення активу в оборот [12]».

Нарахування зносу «припиняється з місяця, наступного після того, у якому НА було ліквідовано [12]».

У випадку зменшення користі НА, «можливі витрати від цього відображають в обліку як складову витрат звітного періоду. Одночасно збільшується балансова сума зносу цього виду активів [12]».

Організація може отримати певну вигоду у випадку «якщо користь НА можна відновити. Сума подібної фінансової вигоди відображається в обліку як дохід. Одночасно зменшується сума нарахованого зносу активу [12]».

НА може бути «вилучено з використання та списано з балансу у зв'язку з його вибуттям. Найчастіше це трапляється у разі списання активу через втрату ним необхідного для подальшого використання необхідного рівня ефективності або передачі іншому суб'єкту господарювання шляхом

реалізації, обміну, безоплатної передачі [12]».

Внаслідок вибуття НА визначається фінансовий результат від такої операції. Фінансовим результатом буде «різниця між доходом від вибуттям активу (зазвичай внаслідок його реалізації) та його залишковою вартістю, непрямыми податками та іншими витратами, пов'язаними з вибуттям [12]».

Облікові документи НА, що вибув, відносяться до складу документів, що підтверджують факт вибуття активу.

Якщо НА ліквідовано частково, відбувається «зменшення його первісної вартості та зносу на суму первісної вартості та зносу ліквідованої частини активу [12]».

Нормативно-правове забезпечення ведення бухгалтерського обліку НА у Товаристві є досить розгалуженим, але всеохоплюючим з точки зору надання роз'яснень щодо відображення даного виду активів в обліку, характеристика основних шляхів їх надходження у власність підприємства, порядку віднесення витрат на формування собівартості, принципів оцінки та переоцінки, встановлення існування строку використання, нарахування амортизації та вибуття.

### 2.3 Організація аналітичного обліку необоротних активів та їх інвентаризації

Для кожного наявного на підприємстві виду НА призначена власна документація. Найбільшою за кількістю первинних форм (а отже і за деталізацією) є документація, що стосується облікового процесу ОЗ. У деякому сенсі, вона може розглядатися з точки зору своєрідного стандарту як найбільш детальна та всеохоплююча. Доцільним буде у першу чергу проаналізувати саме цей перелік звітів. Після цього буде можливим порівняння облікових форм ОЗ з аналогічними для інших видів НА та



висловлення припущень про недоліки останніх і можливі вдосконалення.

Облік ОЗ здійснюється з використанням наступних «форм документів:

- Акту прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ОЗ-1);
- Акту прийому-здачі ОЗ, які було відремонтовано, реконструйовано та модернізовано (ОЗ-2);
- Акту списання основних засобів (ОЗ-3);
- Акту списання транспортних засобів (ОЗ-4);
- Акту на встановлення, запуск та демонтаж будівельних машин (ОЗ-5);
- Інвентарної картки обліку (ОЗ-6);
- Опису інвентарних карток обліку основних засобів (ОЗ-7);
- Картки обліку руху основних засобів (ОЗ-8);
- Інвентарного списку основних засобів (ОЗ-9);
- Розрахунку амортизаційних нарахувань основних засобів для промислових підприємств (ОЗ-14);
- Розрахунку амортизаційних нарахувань автомобільного транспорту (ОЗ-16) [32]».

Актом прийому-передачі (внутрішнього переміщення) ОЗ оформлюється «їх надходження на підприємство, введення у господарський процес, переведення всередині підприємства з одного структурного підрозділу до іншого, передачу у користування іншим фірмам. Тобто, цей документ необхідний для фіксації будь-яких операцій з ОЗ, починаючи з їх надходження на підприємство та не включаючи вибуття (для якого призначено інший документ) [32]».

Залежно від виду операції з ОЗ, акт прийому-передачі складається «у різній кількості екземплярів. Так, під час внутрішнього переведення засобу до іншого структурного підрозділу, акт складається у кількості двох екземплярів, матеріально-відповідальною особою. Перший надається до бухгалтерії, з підписами матеріально-відповідальних осіб (одержувача та тої, що віддає), другий – у відділ структурного підрозділу, який передає актив [32]».

Безоплатна передача ОЗ також «оформлюється двома екземплярами – по одному для кожного підприємства (отримувача і того, яке віддає актив) [32]».

Якщо ж фірма віддає ОЗ за грошову суму, необхідно «скласти три екземпляри акту. Два лишаються у попереднього власника, третій надається новому власнику [32]».

Акт прийому-здачі призначений «для відображення операцій, пов'язаних з ремонтом, реконструкцією та модернізацією ОЗ. За своєю суттю цей документ є технічним паспортом такого активу, який містить усі дані про його технічний стан, відповідність вимогам експлуатації та останні відомості про його ремонт, реконструкцію чи модернізацію. Відповідальним за складання акту є матеріально-відповідальна особа та особа, яка проводила ремонт, модернізацію чи реконструкцію засобу. Документ має бути засвідчений підписом головного бухгалтера та затверджений керівником фірми чи уповноваженою особою [32]».

У випадку, якщо «проведення ремонту, реконструкції чи модернізації покладено на іншу організацію, акт складається у кількості двох екземплярів, один з яких залишається у власника, інший передається фірмі, яка проводила ремонт [32]».

Актом списання оформлюється «вибуття ОЗ (крім автомобільного транспорту) внаслідок їх повного або часткового списання. Списання засобу оформлюється двома екземплярами. Відповідальними за це є спеціальна комісія, призначена керівником фірми або уповноваженою особою, яка проводить оцінку стану активу та робить висновок щодо необхідності його списання. Один екземпляр отримує бухгалтерія, другий надається матеріально-відповідальній особі [32]».

Витрати, які фірма «несе через списання ОЗ, а також вартість ресурсів, які можна отримати у якості деталей та комплектуючих при списанні засобу, зазначається у документі у розділі «Розрахунок результатів списання об'єктів» [32]».

Актом списання транспортних засобів оформлюється «ліквідація

автомобільного транспорту (вантажівок та легкових автомобілів), а також їх причепів та напівпричепів. Акт заповнюється у двох екземплярах, та має бути підписаний відповідною комісією, яку призначає керівник транспортного відділу організації та затверджує керівник підприємства або уповноважена особа. Один екземпляр отримує бухгалтерія, інший надається матеріально-відповідальній особі. Таким актом також засвідчується передача металобрухту та інших матеріальних ресурсів, які залишилися після списання та можуть слугувати у якості деталей або комплектуючих, на склад [32]».

Витрати на «списання та вартість матеріальних ресурсів (деталей або комплектуючих) зазначають у відповідній графі акту – «Розрахунок результатів списання автомобіля (причеп, напівпричеп)» [32]».

Інвентарні картки обліку ОЗ використовуються «в обліковому процесі будь-якого виду таких засобів, а також для обліку групи подібних за функціоналом, призначенням, вартістю та іншими кількісними та якісними характеристиками засобів, які з'явилися на підприємстві у межах одного календарного місяця [32]».

Інвентарна картка «може вестися бухгалтерією як окремо для ОЗ, так і для їх групи. В останньому випадку заповнення картки здійснюється шляхом внесення до неї інформації про кожний окремий актив групи. Складається один екземпляр інвентарної картки, який заповнюється на основі відповідних актів прийому-передачі та інших технічних чи облікових документів [32]».

До інвентарної картки також заносяться «відомості про вибуття ОЗ у випадку переміщення активу до іншого структурного підрозділу або передачі іншій фірмі. Підставами є акти прийому-передачі (внутрішнього переміщення). У випадку повного або часткового списання активу основою для заповнення цієї графі є акт списання [32]».

Наступною важливою графою в інвентарній картці є «Коротка індивідуальна характеристика об'єкта», у яку вноситься «лише основна інформація про ОЗ (його якісні та кількісні показники) та його додатки, добудови чи приналежності (лише кілька найважливіших), відомості про які

зазвичай містить технічна документація [32]».

Ще одним розділом є відомості про «можливий ремонт, реконструкцію або модернізацію. Якщо такі операції застосовувалися до активу, відомості про них мають бути взяті з акту прийому-здачі ОЗ, які було відремонтовано, реконструйовано та модернізовано [32]».

Стисла характеристика при груповому обліку ОЗ «надається не за кожним об'єктом, а загалом за всією їх групою, яка обліковуються інвентарною карткою. У разі якщо якісні та кількісні характеристики певного ОЗ через його реконструкцію, модернізацію чи оновлення не можна у повній мірі відобразити в інвентарній картці, вона відправляється до архіву і може використовуватися у якості довідки для підтвердження облікових операцій з такими активами. Усі зміни, а також базову характеристику ОЗ заносять до нової інвентарної картки, яка стає основним документом [32]».

Під час реєстрації інвентарних карток обліку ОЗ «додатково складається опис цих інвентарних карток. Тобто, він необхідний для того, щоб зареєструвати кожен картку обліку. Кожний запис у такому документі здійснюється окремо за групами ОЗ [32]».

Опис «складається в одному екземплярі та передають до бухгалтерії, у якій зберігаються інвентарні картки обліку [32]».

Картки для руху обліку ОЗ необхідні для «відображення операцій з їх переміщення, у якості допоміжного документу під час обробки облікових звітів. Така картка заповнюється для кожної окремої групи або виду ОЗ, після чого порівнюється з обліковою інформацією зі звітів. Підсумкові дані картки необхідні для заповнення звіту з руху [32]».

Інвентарні списки ОЗ призначені для «облікового процесу цього виду активів за кожним їх об'єктом окремо та відповідно до матеріально-відповідальних осіб і структурних підрозділів. Інформація зі списків має співпадати з даними інвентарних карток бухгалтерії [32]».

Форма розрахунку амортизаційних нарахувань призначена для розрахунку сум зносу ОЗ за звітний місяць. На підприємстві

використовуються дві форми цього звіту:

- форма для підприємств промислової сфери, відповідно до особливостей специфіки даної галузі;
- для автомобільного транспорту, незалежно від сфери діяльності підприємства.

Отже, можна дійти висновку, що кожна можлива операція, яка пов'язана з ОЗ (надходження на підприємство, переміщення до іншого структурного підрозділу, ремонт, модернізація, реконструкція, вибуття, нарахування зносу тощо) може бути задокументована підприємством та має відповідну форму документального обліку. Кожен зі звітів, призначений окремо для кожної із зазначених операцій, є основою для узагальнюючого документу, який містить найбільш повну інформацію про ОЗ.

Крім цього, існують узагальнюючі форми документів, які мають суто облікове призначення (внесення відміток про наявність, кількість, класифікацію основних засобів та їх документації). Тим не менш, така документація значно спрощує роботу бухгалтерії і може бути використана у подальшому у якості засвідчуючих документів (наприклад, визначення кількості ОЗ певної групи при інвентаризації).

Як вже було зазначено, порівнювати ОЗ з точки зору їх документального забезпечення доцільно з іншою великою та не менш важливою групою необоротних активів – НМА. Таке порівняння є можливим, оскільки ці дві групи мають багато схожих особливостей та зазвичай тісно пов'язані у процесі господарювання.

Облікова документація НМА складається з «форм документів:

- Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (НА-1);
- Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (НА-2);
- Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності (НА-3);

– Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (НА-4) [31]».

Одразу можна зазначити значно меншу кількість облікових документів, що безсумнівно можна вважати значним недоліком (за винятком одного звіту). Розглянемо детальніше кожний звіт.

Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі НМА необхідний для того, щоб «оформити активи, які надійшли у власність підприємства або були ним створені, ввести їх до господарського обороту для подальшого використання. Документ заповнюється в одному екземплярі, на основі даних технічної документації, на кожний окремий актив. За складання відповідає експертно-технічна комісія. Документ завіряється головою і членами комісії, та відповідальною за прийняття активу особою [31]».

Зазначений документ відповідає акту прийому-передачі ОЗ за своєю суттю та призначенням, але, у той же час, не містить відомостей про належність НМА до певного структурного підрозділу або його можливе переведення до іншого підрозділу, що звісно ж є недоліком. НМА може стосуватись, наприклад, певного технічного приладу, який застосовується у процесі виробництва і, відповідно, має бути закріплений за виробничим підрозділом. Також немає жодної інформації про можливу передачу активу іншому підприємству, у порівнянні з аналогічною формою обліку ОЗ, лише можливий запис про економічну чи іншу вигоду внаслідок передавання такого активу іншій фірмі. Тому доцільним буде додати відповідну графу до форми НА-1.

Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі НМА «оформлюється на кожний окремий актив або групу подібних активів. Заповнюється в одному екземплярі згідно даних, вказаних у формі НА-1. Вона є аналогічною до інвентарної картки ОЗ (форми ОЗ-6), містить такі основні відомості про актив, як назва, найменування та номер документа, що підтверджує майнові права, первісна вартість, строк корисного використання

тощо [31]». Але є одна різниця: відсутність інформації про модернізацію НМА. Звичайно ж, така модернізація відрізняється від тієї, що застосовується до ОЗ (переобладнання, встановлення нових деталей тощо). НМА збільшує свою вартість, на яку нараховується знос, внаслідок певної суми витрат, спрямованих на підвищення його можливостей та подовження терміну використання. Саме цю інформацію слід додати до форми НА-2. Наразі наявна лише графа про стан придатності НМА для використання та висновок комісії про необхідність певних дій для доведення активу до придатного стану. Але, по-перше, ці дані є лише підставою для модернізації, по-друге, містяться у формі НА-1 і не переносяться до інвентарної картки.

Додатково пропонуємо створити звіт з модернізації НМА, аналогічний до акту модернізації ОЗ. У даному звіті пропонуємо зазначати усі суми, які організація-власник витратила на розширення функціоналу та збільшення терміну використання активу, а також його оновлену амортизаційну вартість після модернізації, що надасть змогу підвищити інформативність аналітичного обліку НМА. На підставі звіту пропонуємо заповнювати відповідні графи в інвентарній картці активу.

В акті вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі НМА фіксується «вибуття активу, оформлюється його списання. Він містить інформацію про правові умови вибуття (ліквідації) об'єкта активу, причини ліквідації, її дату, первісну, переоцінену та залишкову вартості активу [31]». Є аналогічним до звіту з вибуття ОЗ.

Документальне забезпечення обліку НМА не передбачає наявності класифікаційно-узагальнюючих форм документів, які існують для ОЗ (опису інвентарних карток, інвентарний список тощо). Це може бути пов'язано з недостатнім рівнем деталізації обліку таких активів (починаючи з методики обліку лише за 12 рахунком без подальшої класифікації) або з низькою їх часткою на підприємстві загалом (і, як наслідок, відсутність потреби у великій кількості облікових документів). Подібна документація може існувати на деяких підприємствах (залежно від їх потреб) та мати довільну форму. Тим не

менш, доцільним є офіційне впровадження додаткових форм вищезгаданих документів, що зробить облік НМА точнішим, більш деталізованим та простим.

Тим не менш, серед форм первинного обліку НМА наявний Інвентаризаційний опис, що вигідно відрізняє їх від ОЗ. Для останніх на підприємстві передбачений внутрішній документ, схожий на форму НА-4, але все ж таки довільної форми. Додавання такого документу до переліку звітів, присвячених обліку ОЗ, позитивно вплинуло б на якість їх інвентаризації, оскільки був би чітко визначений перелік необхідних для заповнення статей, що вплинуло б на якість і точність інвентаризації.

Одним зі шляхів моніторингу та збереження НА є інвентаризація, її проведення є обов'язковим для усіх підприємств незалежно від форми власності активів та зобов'язань якими вони володіють. Відповідальним за проведення інвентаризації є керівництво підприємства, яке мусить забезпечити для цього усі необхідні умови, а також визначитися зі строками та обсягами перевірок.

Згідно до Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків, інвентаризація «проводиться у наступних випадках:

- зміна матеріально-відповідальних осіб;
- виявлення крадіжок та привласнень;
- перетворення державного підприємства в акціонерне товариство;
- приватизація майна державного підприємства або надання його в оренду;
- на підставі відповідного рішення суду на підставі звернення відповідного органу, який вимагає провести обов'язкову інвентаризацію;
- передача підприємств та їх структурних підрозділів;
- ліквідація підприємств;
- щорічно, перед складанням фінансової звітності. Не береться до уваги майно, інвентаризація якого була не раніше 1 жовтня у звітному році;



– у разі аварій, пожеж та інших надзвичайних явищ [62]».

«Головними завданнями інвентаризації НА є:

– ревізія документів, у яких підтверджуються права користування активами;

– розрахунок реальної вартості активів та їх подальша переоцінка (не проводиться для НМА з невизначеним терміном використання);

– пошук непридатних для подальшого використання активів (тобто тих які вже не зможуть принести власнику економічну вигоду), для їх подальшого списання;

– огляд фактичної наявності активів, виявлення їх можливого залишку або нестачі для подальшого коригування помилкових даних бухгалтерського обліку [62]».

Діюча інвентаризаційна комісія є на кожному підприємстві, у ТОВ «ЗТМК» обов'язок проведення подібних ревізій покладена на вищезгадану експертно-технічну комісію.

Використовуючи дані облікової документації комісією перевіряються вартість, строк корисного використання, нарахована амортизація та інші відомості про кожний окремий актив. При виявленні тих активів, що раніше не відображалися в обліку або щодо яких вказано інформацію у неповному обсязі, комісією складається відповідний інвентаризаційний опис. Опис складається в одному екземплярі, окремо за кожним активом та відповідальною за використання такого активу особою

Перед початком інвентаризації відповідальна особа пише розписку з вказанням, що усі облікові документи, які стосуються НА, було надано до бухгалтерії, а всі активи, отримані у володіння підприємством, оприбутковано, непридатні для подальшого використання та вибулі – списано.

Важливим нюансом при проведенні інвентаризації є перевірка придбання тих активів, які підприємство не збирається передавати у користування іншим особам. Вартість придбання таких активів відображається як витрати звітного періоду, без переносу їх на майбутні

періоди.

У процесі інвентаризації в опис заносяться наступні дані:

- назва активу;
- характеристика та призначення;
- дата придбання;
- первісна вартість;
- строк корисного використання;
- фактична наявна кількість;
- сума накопиченої амортизації.

У разі виявлення активів, які не відображалися в обліку, комісія заносить відомості про них до інвентаризаційного опису із зазначенням основних даних.

Інвентаризаційний опис завіряється підписами усіх членів інвентаризаційної комісії та відповідальною за використання НА особою. Ця особа підтверджує свою присутність при проведенні інвентаризації та готовність прийняти до зберігання усі вказані в описі активи.

Повністю готовий інвентаризаційний опис надсилається до бухгалтерії для подальшої звірки даних щодо кількості та вартості зазначених в описі активів, і суми накопиченої амортизації з відомостями бухгалтерського обліку.

Бухгалтер перевіряє правильність усіх розрахунків інвентарного опису та завіряє його своїм підписом. У випадку виявлення помилок, опис повертається інвентаризаційній комісії на перерахунок.

У випадку якщо виявлено розходження (надлишок або нестачу) бухгалтером складає звіряльну відомість. Після цього відомість надається до ознайомлення інвентаризаційній комісії та відповідальній за використання НА особі.

На основі інвентаризаційного опису та звіряльної відомості створюється протокол із зазначенням висновків і пропозицій для виправлення виявлених порушень та розходжень. До протоколу додаються письмові пояснення відповідальних за використання активів осіб. Протокол має бути оприлюднено

не пізніше, ніж через 5 днів після його оформлення.

Отже, документальне оформлення та методологія ведення бухгалтерського обліку НА у ТОВ «ЗТМК» здійснюється у повній відповідності до вимог чинного законодавства, на основі відповідних нормативно-правових актів. Облік є повним, всеохоплюючим, чітким, достовірним, його дані є порівнюваними, зрозумілими і доступними для користувачів.

#### 2.4 Методичні підходи до фінансового обліку необоротних активів

Залежно від виду операцій, які стосуються НА, їх облік можна поділити на кілька напрямків:

- одержання;
- вибуття;
- оренда;
- переоцінка;
- поліпшення;
- втрата або відновлення користі;

Товариство може отримати НА одним з наступних шляхів:

- створення за рахунок власних ресурсів;
- придбання;
- внесок до статутного капіталу;
- безоплатне отримання;
- обмін на подібний актив;
- обмін на неподібний актив;
- оренда.

Першим та найбільш розповсюдженим для Товариства способом отримання НА є його створення, що наведено у таблиці 2.1 у вигляді переліку

необхідних для цього бухгалтерських операцій, якими засвідчується створення такого активу за рахунок власних сил і ресурсів, з урахуванням усіх можливих витрат (заробітна плата працівникам та ЕСВ, державне мито, реєстрація юридичних прав, витрати на устаткування тощо). Дана операція наведена на прикладі ОЗ.

Таблиця 2.1 – Відображення в обліку операцій створення ОЗ власними силами

№	Операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1	Списані матеріали, необхідні на створення ОЗ	15	20	3000,00
2	Нарахована заробітна плата працівникам, які займались створенням ОЗ	15	661	5400,00
3	Нарахований ЕСВ на заробітну плату працівників	15	651	1188,00
4	Сплачено державне мито за створення ОЗ	642	311	17,00
5	Суму державного мита включено до первісної вартості ОЗ	15	642	17,00
6	Отримані додаткові послуги, необхідні для створення ОЗ та приведення його до придатного для використання стану	15	631	300,00
7	Відображено податковий кредит	641	631	60,00
8	ОЗ введено в господарську діяльність	12	15	9905,00

Наступним зі способів отримати НА є його придбання. У таблиці 2.2 приклад придбання Товариством ОЗ з усім необхідним переліком бухгалтерських проведення. У даному випадку, першою подією є оприбуткування активу.

Таблиця 2.2 – Відображення в обліку операцій придбання ОЗ (перша подія – оприбуткування)

№	Операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1	Оприбуткований ОЗ	15	631	35000,00

## Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5
2	Відображений податковий кредит з ПДВ	641	631	7000,00
3	Отримані транспортні послуги	15	631	2000,00
4	Відображений податковий кредит з ПДВ	641	631	400,00
5	Отримані додаткові послуги, необхідні для приведення ОЗ до придатного для використання стану	15	631	3000,00
6	Відображений податковий кредит з ПДВ	641	631	600,00
7	Сплачена сума за ОЗ та транспортні послуги й роботи	631	311	48000,00
8	Відображена заробітна плата працівників, які обладнали ОЗ	15	661	4000,00
9	Нарахований ЄСВ на заробітну плату працівників, які обладнали ОЗ	15	641	880,00
10	Відображена вартість матеріалів, витрачених на обладнання ОЗ	15	20	5000,00
11	ОЗ введено в господарську діяльність	10	15	49880,00

У більшій кількості випадків Товариство купує НА шляхом попередньої оплати за них. Таблиця 2.3 містить перелік необхідних бухгалтерських операцій, якими на підприємстві засвідчується покупку НМА, за який попередньо сплачено грошові кошти.

Таблиця 2.3 – Відображення в обліку операцій придбання НМА (перша подія – попередня оплата)

№	Операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1	Сплачений аванс за НМА	371	311	18000,00
2	Відображений податковий кредит з ПДВ	641	644	3000,00
3	Отриманий НМА	15	631	15000,00
4	Списаний податковий кредит	644	631	3000,00
5	Відображено взаємозалік	631	371	18000,00
6	Об'єкт НМА введено в господарську діяльність	12	15	15000,00

При зміні організаційно-правової форми у 2013 р. Товариство отримало

деякі НМА у вигляді внесків акціонерів до Статутного фонду. Ця операція наведена у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Відображення в обліку внесення НМА до статутного капіталу

№	Операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1	Сформований статутний капітал	46	40	700000,00
2	НМА отримано у вигляді внеску до статутного капіталу	12	46	50000,00
3	Переоформлено права на НМА	377	311	5000,00
4	Витрати на переоформлення прав включено до первісної вартості НМА	15	377	5000,00
5	Отримані додаткові послуги, необхідні для приведення НМА до придатного для використання стану	15	631	4000,00
6	Сплачені додаткові послуги	631	311	4000,00
7	Первісна вартість НМА збільшена	12	15	9000,00

За рідкими випадками, отримання НА Товариством можливе і на безоплатній основі. У таблиці 2.5 відображено подібну операцію з отримання ОЗ безкоштовно.

Таблиця 2.5 – Відображення в обліку надходження ОЗ на безоплатній основі

№	Операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1	Отриманий ОЗ	10	424	10000,00
2	Отримані послуги з доставки	15	631	1500,00
3	Відображений податковий кредит з ПДВ	641	631	300,00
4	Збільшена первісна вартість ОЗ	10	15	1500,00
5	Нарахований знос за перший місяць	23	13	1000,00
6	Визнаний дохід від безоплатно отриманого ОЗ	424	745	1200,00

Облік операцій з обміну НМА Товариством наведено у таблиці 2.6

Таблиця 2.6 – Відображення в обліку операцій обміну подібними НМА

№	Операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1	Списується нарахована амортизація НМА	13	12	2100,00
2	Сума перевищення залишкової вартості НМА над його справедливою вартістю списується на витрати та відноситься до складу фінансових результатів звітного періоду	977	12	400,00
		79	977	400,00
3	НМА переданий згідно договору обміну	377	12	2000,00
4	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	377	641	400,00
5	Нематеріальний актив отриманий згідно договору міни	15	631	2000,00
6	Відображено взаємозалік	631	377	2400,00
7	НМА введено в господарську діяльність	12	15	2000,00

Перелік бухгалтерських проведення операцій з обміну НМА Товариством наведено у таблиці 2.7

Таблиця 2.7 – Відображення в обліку операцій обміну неподібними НМА

№	Операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1	Списується нарахована амортизація НМА, який передається	13	12	5500,00
2	НМА віднесено до розряду утримуваних для продажу активів	286	12	800,00
3	Передано НМА	377	712	7200,00
4	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	1200,00
5	Списується залишкова вартість переданого НМА	943	286	800,00
6	Отриманий НМА згідно договору обміну	15	631	7500,00
7	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	1500,00
8	Відображено взаємозалік	631	377	7200,00
9	Перерахована доплата за отриманий НМА	631	311	300,00
10	НМА введено в господарську діяльність	12	15	7500,00

## Продовження таблиці 2.7

1	2	3	4	5
11	Витрати та доходи віднесено до складу фінансових результатів звітнього періоду	712	79	6000,00
		79	943	800,00

Іноді Товариство, у випадку недостачі тих чи інших НА (в основному малоцінних), може отримати їх на умовах оренди. Таблиця 2.8 містить бухгалтерські проведення з обліку отримання в оренду ОЗ.

Таблиця 2.8 – Відображення в обліку операцій отримання ОЗ в оренду

№	Операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1	Отриманий ОЗ	01		40000,00
2	ОЗ приведено до необхідного для використання стану	15	631	2000,00
3	Відображений податковий кредит з ПДВ	641	631	400,00
4	Збільшена вартість ОЗ	117	15	2000,00
5	Нарахований знос на поліпшення ОЗ	92	13	500,00
6	Нарахована орендна плата	92	631	30000,00
7	Відображений податковий кредит з ПДВ	641	631	6000,00
8	Сплачена орендна плата	631	311	36000,00

Самим Товариством НА також надаються у якості оренди іншим організаціям. Повернення таких активів на підприємство також може вважатися їх надходженням. У таблиці 2.9 міститься перелік операцій з повернення ОЗ, який було надано на орендних умовах іншій фірмі.

Таблиця 2.9 – Відображення в обліку повернення наданого в оренду ОЗ

№	Операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1	ОЗ повернений з оренди	10	10	50000,00
2	Збільшена первісна вартість ОЗ за рахунок безкоштовного поліпшення	10	424	5400,00
3	Нарахований знос ОЗ	92	13	1200,00
4	Відображений дохід від безкоштовних поліпшень	424	745	3100,00



Деякі активи, які не призначені для подальшого використання або які втратили придатність, можуть бути продані організацією. Приклад такої операції з продажу ОЗ наведено у таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Відображення в обліку операцій вибуття ОЗ внаслідок продажу

№	Операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1	Списується нарахована амортизація ОЗ	13	10	5000,00
2	Списується залишкова вартість ОЗ	286	10	2000,00
3	ОЗ передано покупцю	377	712	3600,00
4	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	600,00
5	Дохід від продажу включено до фінансового результату	712	79	5000,00
6	Списується балансова вартість ОЗ	943	286	2000,00
7	Собівартість ОЗ включено до фінансового результату	79	943	2000,00
8	Отримані грошові кошти за ОЗ	311	377	3600,00

У рідких випадках, Товариство передавало деякі НА своїм партнерам на безоплатній основі. В основному це були патенти та винаходи. Приклад операції – у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Відображення в обліку операцій вибуття НМА внаслідок безоплатної передачі

№	Операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1	Списана накопичена амортизація НМА	13	12	3100,00
2	Списується залишкова вартість ліквідованого НМА	976	12	6900,00
3	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ (7000 грн. * 20% : 100%)	976	12	1400,00
4	Витрати на безоплатну передачу НМА віднесені до складу фінансових результатів звітного періоду	79	976	8300,00

Крім безоплатної передачі, деякі НА ТОВ «ЗТМК» у минулому передавало й у вигляді внеску до статутного капіталу іншого підприємства. Передача НМА іншому підприємстві таких шляхом вказана у таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Відображення в обліку операцій вибуття НМА у вигляді внеску до статутного капіталу іншого підприємства

№	Операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1	Списана накопичена амортизація НМА, що передається	13	12	39000,00
2	НМА переведено до складу утримуваних для продажу активів	286	12	8000,00
3	НМА передано іншому підприємству у вигляді внеску до статутного капіталу	377	712	39000,00
4	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	6500,00
5	Списується балансова вартість НМА	943	286	8000,00
6	Отримано довгострокові фінансові інвестиції	14	377	39000,00
7	Отримані доходи та понесені витрати віднесено до складу фінансових результатів звітного періоду	712	79	32500,00
		79	943	8000,00

Частіше за все, вибуття НА зі складу підприємства трапляється внаслідок ліквідації. Приклад вибуття ОЗ вказаний у таблиці 2.13.

Таблиця 2.13 – Відображення в обліку операцій вибуття ОЗ внаслідок ліквідації

№	Операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1	Списана накопичена амортизація ОЗ	13	10	11000,00
2	Віднесене до складу витрат залишкова вартість ОЗ	976	10	5000,00
3	Виплачена заробітна плата працівникам, які ліквідували ОЗ	976	661	1000,00
4	Нарахований ЕСВ на заробітну плату працівників	976	651	220,00
5	Отримані деталі від ліквідованого ОЗ	20	746	6000,00

Досить рідко, але виникають випадки вибуття НА через їх псування, нестач або навіть крадіжок. У такому випадку необхідно засвідчити це переліком бухгалтерських проведеннь та стягнути компенсацію з винної особи (таблиця 2.14).

Таблиця 2.14 – Відображення в обліку операцій вибуття ОЗ внаслідок псування, крадіжок або нестач

№	Операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1	Списується знос ОЗ	131	10	3500,00
2	Списується залишкова вартість ОЗ	976	10	1300,00
3	Отримана послуга з оцінки збитків	976	631	700,00
4	Сплачена послуга з оцінки збитків	631	311	700,00
5	Прийняте рішення про необхідність сплати збитку винною особою	375	746	3200,00
6	Отримана сплата збитку від винної особи	311	375	3200,00

Вибуття НА можливе і у випадку надання їх в оренду іншому підприємству. Приклад даної операції з наданням в оренду ОЗ зазначено у таблиці 2.15.

Таблиця 2.15 – Відображення в обліку операцій надання ОЗ в оренду

№	Операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1	ОЗ переданий в оренду	10	10	50000,00
2	Нарахований знос ОЗ	949	13	20000,00
3	Нарахована орендна плата	377	713	30000,00
4	Відображене податкове зобов'язання з ПДВ	713	641	6000,00
5	Відображений дохід від оренди	713	79	24000,00
6	Відображений збиток від оренди	79	949	20000,00
7	Отримана орендна плата	311	377	30000,00

Вибуття НА можливе і у випадку повернення його підприємству-власнику, якщо він був взятий на умовах оренди. Операція з повернення

орендованого ОЗ – у таблиці 2.16.

Таблиця 2.16 – Відображення в обліку операцій повернення взятого в оренду ОЗ

№	Операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1	Повернений ОЗ на залишкову суму згідно договору	01		-50000,00
2	Повернений ОЗ на суму зносу здійсненого поліпшення	13	117	5000,00
3	Повернений ОЗ на залишкову суму поліпшень	976	117	3000,00
4	Повернений ОЗ на суму податкових зобов'язань з ПДВ	976	641	1400,00

Усі НА, якими володіє Товариство, підлягають проведенню періодичної переоцінки. Дооцінка ОЗ наведена у таблиці 2.17.

Таблиця 2.17 – Відображення в обліку дооцінки ОЗ

№	Операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1	Збільшена первісна вартість основного засобу (15000 - 10000)	10	423	5000,00
2	Збільшений знос (10500 - 7000)	423	13	3500,00

Уцінка ОЗ Товариством наведена у таблиці 2.18

Таблиця 2.18 – Відображення в обліку уцінки ОЗ

№	Операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1	Зменшений знос (7000 - 5000)	13	10	2000,00
2	Зменшена вартість (4000 - 2500)	975	10	1500,00

Дооцінка уцінених ОЗ зазначена у таблиці 2.19

Таблиця 2.19 – Дооцінка раніше уцінених ОЗ

№	Операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5

## Продовження таблиці 2.19

1	2	3	4	5
1	Відображена сума дооцінки зносу (12000 – 7000)	10	13	5000,00
2	Відображена сума дооцінки залишкової вартості	10	746	2000,00
3	Відображена сума перевищення дооцінки залишкової вартості над попередніми уцінками	10	423	500,00

Уцінка дооцінених ОЗ вказана у таблиці 2.20.

## Таблиця 2.20 – Уцінка раніше дооцінених ОЗ

№	Операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1	Відображена сума уцінки зносу (10000 – 6000)	13	10	4000,00
2	Відображена сума уцінки залишкової вартості	424	10	3000,00
3	Відображена сума перевищення уцінки залишкової вартості над попередніми дооцінками	975	10	700,00

Облік зменшення користі НМА зазначено у таблиці 2.21.

## Таблиця 2.21 – Зменшення користі раніше переоцінених НМА

№	Операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1	Користь зменшено на суму капіталу	423	13	5000,00
2	Користь зменшено на суму різниці між її зменшенням та зменшенням капіталу	972	13	2500,00

Відновлення користі НМА наведено у таблиці 2.22.

## Таблиця 2.22 – Відновлення користі раніше переоцінених НМА

№	Операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1	Вигода від відновлення користі на суму доходу	13	742	4500,00

## Продовження таблиці 2.22

1	2	3	4	5
2	Відображена вигода від відновлення користі на суму додаткового капіталу	13	423	3000,00

Остання операція – відновлення користі НА – частіше за все має місце внаслідок проведення відповідних робіт з поліпшення. Приклад поліпшення ОЗ у таблиця 2.23.

Таблиця 2.23 – Відображення в обліку операцій поліпшення ОЗ

№	Операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дт	Кт	
1	Придбаний деталі та комплектуючі для поліпшення ОЗ	20	631	30000,00
2	Відображений податковий кредит з ПДВ	641	631	6000,00
3	Сплачена вартість деталей та комплектуючих	631	311	20000,00
4	Деталі та комплектуючі використані для поліпшення ОЗ	15	20	15000,00
5	Відображена вартість використаного для поліпшення обладнання	15	91	4000,00
6	Нарахована заробітна плата працівникам, які поліпшували ОЗ	15	661	10000,00
7	Нарахований ЄСВ на заробітну плату працівників	15	651	2200,00
8	Збільшена вартість ОЗ на суму поліпшень	10	15	31200,00

Отже, було проаналізовано основні операції в бухгалтерському обліку підприємства ТОВ «ЗТМК», які безпосередньо стосуються будь-якої діяльності по відношенню до НА. Активи можуть надходити на підприємство кількома шляхами, частіше за все – придбанням. Вибуття активів також відбувається кількома способами, основний – ліквідація. Усі НА на балансі Товариства підлягають періодичній переоцінці – як вже переоцінені, так і ті, що підлягають переоцінці вперше. У деяких випадках підприємство здійснювало орендні операції з НА. У випадку втрати такими активами користі, передбачене проведення робіт для їх поліпшення.

## РОЗДІЛ 3

### РОЗДІЛ 3 МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ НА ПРИКЛАДІ ТОВ «ЗТМК»

3.1 Основні засади аналізу необоротних активів. Аналіз обсягу, структури і динаміки необоротних активів

Як вже було зазначено раніше, на сьогодні НА є важливим фактором, що здійснює вплив на діяльність підприємства – а саме робить його конкурентоспроможним, привабливим для потенційних інвесторів, виводить процес виробництва на потрібний технологічний рівень. Кожний вид НА має власні особливості – тому виникає необхідність індивідуального управління кожного виду. Найбільш яскравим прикладом такої потреби виступають НМА: вони є «відносно новим видом активів, що відрізняється високим рівнем непередбачуваності [63-69]». Також, через їх новизну деякі підприємства мають труднощі з їх правильною класифікацією – тому класифікують такі активи або шляхом їх об'єднання в одну групу, або віднесенням певного активу до невірної з точки зору функціональної належності групи. Така ситуація вимагає від системи контролю підвищеної уваги та проведення більш глибокого аналізу НА задля запобігання негативних наслідків.

Базовою основою для аналізу НА є загальнонаукові методи:

- аналіз;
- синтез;
- індукція;
- дедукція;
- логічний аналіз;
- порівняльний аналіз;
- наукова абстракція;

– графічне зображення.

Такі методи як аналіз, синтез, індукція та дедукція знайшли своє застосування при дослідженні статистичних даних та подальшому створенні класифікаційної структури, дослідженні окремих складових активів або навпаки, створення загального уявлення про них шляхом об'єднання аналізованих даних у цілісну картину.

Логічний та ретроспективний аналіз був популярний при вивченні історії розвитку НА. Цей метод нині є найбільш доцільним для групи НМА, яка, як вже було згадано, «вважається новою, а аналіз її складових та особливостей використання потребує додаткових досліджень [70]».

Групування та порівняльний аналіз доцільно проводити при узагальненні отриманих даних при дослідженні діяльності організацій. Лише на основі цих двох методів можливо провести максимально деталізовану та логічну правильну класифікацію активів.

Метод наукової абстракції є необхідним для вивчення окремих властивостей активів: наприклад, дослідження НА активів, зайнятих у певній сфері господарської діяльності підприємства.

І нарешті, графічний метод, за допомогою якого є можливим представити результати аналізу у наочному вигляді. Візуальне представлення поточних результатів аналізу робить його проведення у подальшому значно зручнішим.

Задля вирішення можливих проблем при використанні НА, при їх аналізі менеджменту ТОВ «ЗТМК» необхідно дотримуватись цілої низки «правил та рекомендацій:

– інженерно-технічна комісія, яка проводить аналіз ефективності використання активів, в повному обсязі має бути забезпечена усією необхідною інформацією. Це допоможе провести глибший аналіз, результати якого будуть значно точнішими;

– процес аналізу має бути структурований, розподілений на етапи та побічні завдання, які повинні здійснюватися у відповідній послідовності.



Спочатку робиться аналіз наявності, динаміки та структури – для отримання повної картини про НА. Далі йде аналіз стану та руху, щоб дізнатися усі можливі нюанси. І тільки після цього комісія досліджує ступінь ефективності використання активів. Також при необхідності визначаються можливі резерви підвищення ефективності – тобто при виявленні факторів, які чинять негативний вплив, відразу ж робиться комплекс заходів для нівелювання таких тенденцій. Для кожного етапу передбачається низка відповідних показників та коефіцієнтів;

– саме застосування необоротних активів також має бути обґрунтованим та системним, бо лише таким чином воно буде ефективним, збереже їх функціональний стан та принесе підприємству найбільшу користь [71]».

Крім цього, деякі сучасні науковці запропонували ряд «додаткових заходів для збереження контролю ефективності використання таких активів, а саме:

– пошук та ідентифікація прихованих активів, суть якої полягає у калькулюванні різниці їх справедливої і балансової вартостей, висунення припущення про потенціальну вартість;

– створення оптимального співвідношення усіх видів НА, моніторинг збільшення вартості та ліквідація застарілих активів;

– проведення оптимізації портфелю інвестицій, здійснення контролю за усіма нововведеннями;

– введення нових структурних підрозділів – центрів створення вартості, які за своєю суттю є центрами відповідальності за правильну оцінку вартості НА, що надходять у власність підприємства [72]».

Основними джерелами необхідних для аналізу даних про НА на підприємстві є деякі з форм річної звітності:

- Примітки (форма №5);
- Баланс (форма № 1);
- Звіт про фінансові результати.

Форма № 1 та форма № 2 містять лише загальну інформацію про

наявність НА, їх структуру та динаміку, але можуть бути використані для початкових етапів аналізу. У формі №5 надано більш детальну інформацію по кожному з видів НА, яку можливо використати для аналізу їх руху, стану та аналізу ефективності використання.

Окрім зазначених вище форм документів, доцільним є проаналізувати дані внутрішньогосподарської документації кожного з видів НА активів, для отримання максимально розширеної інформації. Так як підприємство має у своєму розпорядженні лише ОЗ та НМА, аналізу підлягають первинні документи їх обліку:

- Акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення) ОЗ;
- Акт прийому-здачі ОЗ, які було відремонтовано, реконструйовано та модернізовано;
- Акт списання ОЗ;
- Акт списання транспортних засобів;
- Акт на встановлення, запуск та демонтаж будівельних машин;
- Інвентарна картка обліку;
- Опис інвентарних карток обліку ОЗ;
- Картка обліку руху ОЗ;
- Інвентарний список ОЗ;
- Розрахунок амортизаційних нарахувань ОЗ для промислових підприємств;
- Розрахунок амортизаційних нарахувань автомобільного транспорту.
- Акт введення в господарський оборот НМА;
- Інвентарна картка обліку НМА;
- Акт вибуття НМА.

Аналіз зазначених форм документів допоможе краще ознайомитись з активами та їх особливостями.

На рис. 3.1 відображено структуру аналізу НА на «ЗТМК», його основні напрямки, для кожного з яких передбачається розподіл на окремі завдання залежно від мети проведення оцінки:

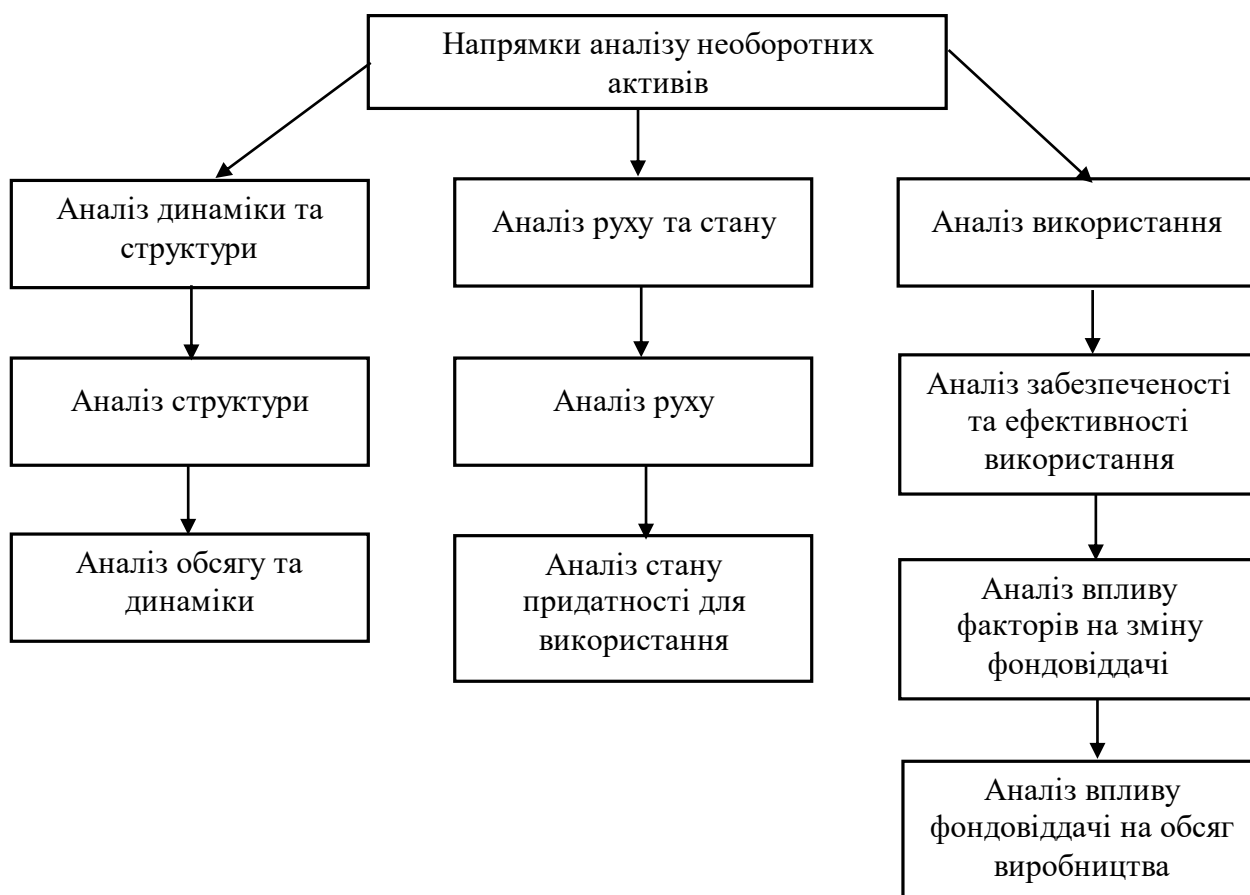


Рисунок 3.1 – Основні напрямки аналізу НА [73]

Як видно зі схеми, першим етапом аналізу НА є дослідження їх наявного обсягу, структури та динаміки. Головними завдання на цій стадії виступають:

- оцінка загального обсягу наявних у власності активів, його зміна у звітному періоді порівняно з попереднім;
- аналіз структури, розрахунок питомої частки кожної групи активів.

НА досить неоднорідні за своїм складом і способами застосування у виробничій діяльності підприємства, кожен їх вид має абсолютно різний рівень впливу на результати діяльності та фінансовий стан. Такі обставини вимагають застосування диференційованого підходу для аналізу. З цією метою проводять класифікацію і групування цих активів за різними ознаками. Як наслідок, стає можливим провести структурний аналіз, визначити який вид активів становить найбільшу питому вагу і, натомість, здійснює найбільший

вплив на фінансові результати підприємства.

Аналіз обсягу та динаміки НА заснований на оцінці їх вартості. Проводиться співставлення відповідних показників та розраховується їх динаміка – тобто на скільки активів стало більше або менше, як в абсолютному так і у відсотковому вираженні.

Спочатку необхідно дослідити загальний обсяг, структуру та динаміку НА на підприємстві. Відповідні дані щодо цього виду активів, які належать ТОВ «ЗТМК», їх структура та динаміка наведені у таблиці 3.1:

Таблиця 3.1 – Структура і динаміка НА у складі ТОВ «ЗТМК» за 2018-2019 рр.

Групи НА	2018		2019		Відхилення	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Абс.	Відн.
ОЗ	361522	99,29	397727	99,36	+36205	+0,07
НМА	2568	0,71	2575	0,64	+7	-0,07
Разом	364090	100,00	400302	100,00	36212	109,9

Перш за все слід відзначити дуже низькі частку НМА серед усіх НА. Це пояснюється тим, що НМА стали використовуватись на підприємстві порівняно нещодавно – лише у 2013 р.

Відповідно до даних таблиці, у 2019 році обсяг НА збільшився на 36212 тис. грн. абр на 9,95%. Не дивлячись на зменшення загальної частки НМА на 7 тис. грн. або на 0,07%, збільшення обсягу ОЗ на 36205 тис. грн. (0,07%) прямо вплинуло на загальний обсяг НА. При чому величина зміни частки кожного із зазначених видів активів однакова – 0,07%. Але вона не відіграє значну роль у даному випадку, оскільки загальний обсяг ОЗ значно переважає обсяг НМА, які не мають значного впливу на загальну величину НА, на відміну від ОЗ.

Слід розпочати аналіз обсягу, структури та динаміки НА саме з ОЗ як переважаючої категорії. У таблиці 3.2 наведено усі види ОЗ, якими володіє підприємство (у тому числі й інші необоротні матеріальні активи), їх структуру та динаміку.

Таблиця 3.2 – Структура і динаміка ОЗ у складі ТОВ «ЗТМК» за 2018-2019 рр.

Групи ОЗ	2018		2019		Відхилення	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Абс.	Відн.
Земельні ділянки	-	-	-	-	-	-
Інвестиційна нерухомість	-	-	-	-	-	-
Капітальні витрати на поліпшення земель	-	-	-	-	-	-
Будинки, споруди, передавальні пристрої	236938	65,53	246636	62,01	+9698	+3,52
Машини та обладнання	108865	30,11	134394	33,79	+25529	+3,68
Транспортні засоби	9408	2,6	9987	2,51	+579	-0,09
Інструменти, прилади, інвентар	2952	0,81	3103	0,78	+151	-0,03
Тварини	-	-	-	-	-	-
Багаторічні насадження	15	0,004	27	0,007	+12	+0,003
Інші основні засоби	9	0,002	8	0,002	-1	-
Бібліотечні фонди	-	-	-	-	-	-
Малоцінні необоротні матеріальні активи	3332	0,92	3568	0,89	+236	-0,03
Тимчасові (нетитульні споруди)	-	-	-	-	-	-
Природні ресурси	-	-	-	-	-	-
Інвентарна тара	-	-	-	-	-	-
Предмети прокату	-	-	-	-	-	-
Інші необоротні матеріальні активи	3	0,0008	4	0,001	+1	+0,0002
Разом	361522	100,00	397727	100,00	+36205	110,01

Перше, що можна відзначити у переліку наявних на підприємстві ОЗ – відсутність їх диференціації згідно класичного плану рахунків – немає чіткого розподілу на ОЗ та інші необоротні матеріальні активи. Це не є великою проблемою, оскільки частка останніх становить приблизно 1% від загального обсягу ОЗ. Тим не менш, такий розподіл поглиблює класифікацію даного виду НА, чітко характеризує їх призначення у господарській діяльності підприємства.

Другою цікавою особливістю, яку можна відзначити – відсутність значної кількості їх видів. Це стосується як ОЗ, так й інших необоротних матеріальних активів.

Кажучи про ОЗ, констатуємо, що підприємство не володіє:

- земельними ділянками та не здійснює капітальні інвестиції у них;
- інвестиційною нерухомістю;
- тваринами.

Більшу частку ОЗ становлять будинки, споруди, передавальні пристрої, машини та обладнання.

Серед інших НА відзначаємо відсутність:

- тимчасових нетитульних споруд;
- бібліотечних фондів;
- природних ресурсів;
- предметів прокату;
- інвентарної тари.

Наявні лише малоцінні необоротні матеріальні активи та інші необоротні матеріальні активи. Можливим поясненням такої обмеженої класифікації можна назвати її відсутність як такої, внаслідок невеликого обсягу цих активів. Необхідно провести класифікацію та розподіл таких активів.

Найбільшою як за обсягом, так і за часткою, групою ОЗ є група будинків, споруд та передавальних пристроїв. У 2019 році її обсяг зріс на 9698 тис. грн. та склав 246636 тис. грн. У той же час, їх частка, навпаки, зменшилась на 3,5% та склала 62%. Таку тенденцію можна пояснити загальним збільшенням

кількості ОЗ за рахунок інших груп. Тим не менш, вказана група все ще складає переважну більшість у загальній структурі.

Другою за обсягом є група машин та обладнання. Її обсяг збільшився на 25529 тис. грн. і склав 134394 тис. грн., а частка, яка раніше становила 30,1%, збільшилась на 3,7% та дорівнює 33,8%. Збільшення обсягу саме цієї групи ОЗ призвело до зміни структури основних засобів та зменшення частки попередньої аналізованої групи.

Інші групи основних засобів складають переважну меншість від загального обсягу і не мають великого впливу на структуру та динаміку цих активів. Слід виділити групу транспортних засобів, обсяг якої збільшився на 579 тис. грн. і склав 9987 тис. грн. У той же час, спостерігаємо аналогічну до групи будівель та споруд ситуацію зі зменшенням питомої ваги у загальному обсязі основних засобів – на 0,09%.

Така ж сама ситуація і з групою інструментів, приладів та інвентарю – при збільшенні обсягу на 151 тис. грн. зменшилась частка – на 0,03%.

Обсяг малоцінних необоротних активів, який становив 3332 тис. грн., зріс на 236 тис. грн. і нині становить 3568 тис. грн. Їх частка теж зменшилась, як і у випадку з іншими групами ОЗ, що мають схожий обсяг – на 0,03% – і нині складає 0,89%.

Підприємство також має три групи ОЗ, питома частка яких складає менше 0,1%. Це багаторічні насадження (було 15 тис. грн. та 0,004% – стало 27 тис. грн. і 0,007%), інші ОЗ (відповідно 9 тис. грн. у попередньому періоді, 8 тис. грн. у нинішньому періоді, частка залишилась на рівні 0,002%) та інші необоротні матеріальні активи (3 тис. грн./0,0008% – 4 тис. грн./0,001%). Вони взагалі не відіграють помітної ролі у структурі та динаміці ОЗ, але все ще мають призначення та приносять користь на практиці.

Наступним видом НА, аналіз структури та динаміки яких буде проведено, будуть НМА. Знову ж, згадуючи їх недавню появу на підприємстві, вони представлені лише кількома видами із загальної класифікації. Частково причиною цього виступає їх новизна – через їх класифікація була неповною,

недостатньо деталізованою і, можливо, саме цей факт зумовлює велику частку інших НМА порівняно з усіма наявними видами таких активів. Можливо, деякі з цих активів було віднесено до групи інших без проведення належної класифікації. Це, безперечно, є недоліком системи бухгалтерського обліку підприємства, який має бути виправлено якнайшвидше шляхом повторного аналізу наявних НМА та їх послідовними класифікацією, групуванням та розподілом.

Обсяг НМА що належать ТОВ «ЗТМК», їх структура та динаміка за 2018-2019 рр. наведено у табл. 3.3:

Таблиця 3.3 – Структура і динаміка НМА у складі ТОВ «ЗТМК» за 2018-2019 рр.

Групи ОЗ	2018		2019		Відхилення	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Абс.	Відн.
Права користування природними ресурсами	-	-	-	-	-	-
Права користування майном	-	-	-	-	-	-
Права на комерційні позначення	13	0,50	13	0,50	-	-
Права на об'єкти промислової власності	185	7,19	104	4,05	-81	56,22
Авторське право та суміжні з ним права	80	3,15	91	3,53	+11	113,75
Інші НМА	2290	89,16	2367	92,92	+77	103,36
Разом	2568	100,00	2575	100,00	+7	100,27

Перш за все слід зазначити відсутність у складі підприємства перших двох груп активів:

- прав на користування природними ресурсами;
- прав користування майном.



Комбінат не має у власності жодних природних ресурсів, у тому числі родовищ корисних копалин з метою добування сировини для виробничого процесу. Видобуванням руд займаються Іршанський та Вільногірський гірничо-добувні комбінати, які потім транспортують її ЗТМК. Прав користування земельною ділянкою, оренди будь-яких приміщень та інших подібних майнових прав на балансі Товариства також не спостерігається.

Загалом, обсяг НМА у 2019 р. залишився майже незмінним у порівнянні з попереднім роком та становив 2575 тис. грн., що на 0,27% або 7 тис. грн. більше ніж було. Але, якщо придивитися, структура активів зазнала помітних змін. Незмінним залишився лише стан комерційних прав – їх обсяг не зазнав жодних змін у 2019 р. порівняно з минулим роком.

Перш за все, майже у два рази зменшився обсяг прав на об'єкти промислової власності – у 2019 р. їх розмір зменшився на 81 тис. грн. або на 43,78% та становив 104 тис. грн. (було 185 тис.). Якщо у 2018 р. їхня частка була 7,19%, то у наступному році вже 4,05%. Тобто дана група НМА значно втратила свій вплив на діяльність Товариства.

У той же час трохи зріс обсяг авторських прав – їх стало на 11 тис. грн. (13,75%) більше, сума склала 91 тис. грн. Частка зросла лише на 0,37%, вплив на фінансові результати підприємства залишився майже на тому самому рівні.

Найбільшу питому вагу становлять інші НМА, так як підприємство має право на провадження своєї виключної діяльності, великий обсяг різноманітних привілеїв та ін. – майже 89,16% у минулому році. У поточному періоді їх частка збільшилась до 91,92%, внаслідок зростання загального обсягу на 77 тис. грн.

Таким чином, робимо висновок про постійний, але незначний у великих масштабах рух НМА у ТОВ «ЗТМК». Не дивлячись на коливання показників прибуття/вибуття активів та стану їх придатності, такі зміни не є відчутними. Причиною цього є порівняно невисока частка НМА у процесі виробництва у порівнянні з основними засобами та іншими необоротними активами, зміна обсягів яких зумовлює значно відчутніший вплив.

### 3.2 Аналізу руху та стану необоротних активів

Перед аналізом руху та стану НА стоїть мета дослідити, у яких кондиціях знаходяться такі активи, ступінь їх придатності для ефективного використання (а отже й міру відповідності переліку критеріїв ефективності), та усі структурні зміни, які відбулися за аналізований період (надходження активів, їх вибуття тощо).

Аналіз руху та стану НА у складі ТОВ «ЗТМК» поділено на два напрямки:

- аналіз технічного стану наявних активів, їх відповідність необхідному для використання функціональному стану;
- аналіз руху (отримання та вибуття) активів.

Для виконання завдань, поставлених перед кожним напрямом аналізу НА, передбачено перелік коефіцієнтів [74], які необхідно розрахувати та проаналізувати. Першим з цих коефіцієнтів є коефіцієнт оновлення, який відображає питому вагу нових активів, які було придбано і введено у господарський процес у кожному з аналізованих періодів, у загальному обсязі активів. Розрахунок коефіцієнту оновлення активів проводиться за формулою 3.1:

$$K_o = HA_n \div HA_k \quad (3.1)$$

де  $HA_n$  – сума активів, введених в експлуатацію у звітному періоді;

$HA_k$  – загальна сума активів на кінець звітного періоду.

Наступним показником ефективності НА виступає коефіцієнт вибуття. Цей коефіцієнт відображає питому вагу активів, які вибули внаслідок зносу. Розрахунок коефіцієнту вибуття активів проводиться за наведеною нижче формулою 3.2:

$$K_6 = HA_6 \div HA_n \quad (3.2)$$

де  $HA_6$  – сума активів, які вибули;

$HA_n$  – загальна сума активів на початок звітного періоду.

Ще одним показником ефективності використання НА є термін їх оновлення. Цей коефіцієнт показує за який строк відбувається оновлення активів за умов збереження їх темпів надходження. Для розрахунку терміну оновлення активів призначена формула 3.3:

$$T_o = HA_n \div HA_n \quad (3.3)$$

де  $HA_n$  – загальна сума активів на початок звітного періоду;

$HA_n$  – сума активів, введених в експлуатацію у звітному періоді.

Коефіцієнт зносу НА відображає міру фінансування заміни та оновлення таких активів за рахунок накопиченого зносу. Цей коефіцієнт розраховується як відношення суми нарахованої амортизації активів до їх загальної вартості, що наведено у формулі 3.4. Розрахунок зазначеного коефіцієнта має здійснюватися як на початку, та і наприкінці аналізованого періоду.

$$K_{сн} = C_{зн} \div HA_{перв} \quad (3.4)$$

де  $C_{зн}$  – сума зносу активів;

$HA_{перв}$  – первісна вартість на початок або кінець звітного періоду.

Коефіцієнт придатності – це відношення суми залишкової вартості активів до їх первісної вартості, або різниця між одиницею і коефіцієнтом зносу. Цей коефіцієнт характеризує ту частку активів, що може вважатися придатною для використання у господарській діяльності. Розрахунок

проводиться на початок і кінець звітної періоду по формулі 3.5:

$$K_n = 1 - K_{zn} = (HA_{перв} - C_{zn}) \div HA_{перв} \quad (3.5)$$

де  $K_{zn}$  – коефіцієнт зносу;

$HA_{перв}$  – первісна вартість на початок або кінець звітної періоду;

$HA_{перв}$  – сума зносу активів.

Коефіцієнт приросту – це відношення обсягу суми приросту активів до їх вартості на початок звітної періоду. Цей коефіцієнт характеризує ту частку активів, які було введено до загального обсягу вже наявних НА за аналізований період. Для обчислення застосовується формула 3.6:

$$K_{np} = (HA_n - HA_e) \div HA_n \quad (3.6)$$

де  $HA_n$  – сума активів, введених в експлуатацію у звітному періоді;

$HA_e$  – сума активів, які вибули;

$HA_n$  – загальна сума активів на початок звітної періоду.

Останнім із показників даної групи є коефіцієнт заміни – відношення суми вибулих активів до суми введених активів. По суті це протилежний до коефіцієнта надходження показник – він відображає ту частку активів, які вибули із загального обсягу НА за аналізований період. Розраховується за формулою 3.7:

$$K_z = HA_e \div HA_n \quad (3.7)$$

де  $HA_e$  – сума активів, які вибули;

$HA_n$  – сума активів, введених в експлуатацію у звітному періоді.

Показники руху та стану усіх НА у складі підприємства зазначено у таблиці 3.4:

Таблиця 3.4 – Аналіз показників руху та стану НА на ТОВ «ЗТМК» у 2018-2019 рр.

Показники	2018	2019	Відхилення, %
Первісна вартість НА на початок року, тис. грн.	364090	400302	109,95
Надійшло НА за період, тис. грн	37151	31329	84,33
Вибуло НА за період, тис. грн	939	880	93,72
Первісна вартість НА на кінець року, тис. грн.	400302	430751	107,61
Сума річного приросту (скорочення) НА, тис. грн	+36212	+30449	84,09
Сума зносу на початок року, тис. грн.	34354	67857	197,52
Сума зносу на кінець року, тис. грн	67857	72732	197,52
Коефіцієнт оновлення	0,093	0,073	78,49
Коефіцієнт вибуття	0,003	0,002	66,67
Термін оновлення	0,98	1,28	130,61
Коефіцієнт зносу на початок року	0,094	0,17	180,85
Коефіцієнт зносу на кінець року	0,17	0,169	99,41
Коефіцієнт придатності на початок року	0,906	0,83	91,61
Коефіцієнт придатності на кінець року	0,83	0,831	100,12
Коефіцієнт приросту	0,099	0,076	76,77
Коефіцієнт заміни	0,025	0,028	112,00

На даному етапі дослідження робити висновки про стан та рух НА зарано, так як можна охарактеризувати ці два показники лише загальною. Доцільним є аналіз тієї чи іншої зміни НА після аналізу їх складових – ОЗ та НМА, які можуть виступати причинами таких змін. Лише після цього, можна

робити висновки про стан НА загалом. Нині можливо дати лише загальну характеристику тим чи іншим змінам цих активів.

У 2019 році, порівняно з 2018, первісна вартість НА на початок періоду зросла на 36212 тис. грн. або 9,95%. Разом з цим зросла і їх вартість на кінець періоду – на 30449 тис. грн. або 7,61%.

Разом з вартістю збільшився й обсяг нарахованого зносу – на 33503 тис. грн. (97,52%). Цей факт є негативним, бо зростання зносу на таку величину свідчить про наявні проблеми з управлінням та використанням певного виду НА. Зростання зносу, у свою чергу, призвело і до збільшення коефіцієнту зносу на 80,85%.

Коефіцієнт оновлення зменшився на 21,51%, термін оновлення, навпаки, зріс 30,61% і тепер триває 1,28 операційного циклу. Така тенденція свідчить про наявні проблеми в оновленні НА, які могли виникнути за рахунок зменшення обсягів надходження певного їх виду.

Відбулось зменшення коефіцієнта придатності, на 8,39%, що вказує на високі темпи зношуваності НА і, як наслідок, втрату ними необхідного рівня ефективності.

Зменшився і коефіцієнт приросту – на 22,23%. Можливою причиною є зменшення обсягу надходження певного виду НА.

Коефіцієнт вибуття знизився на 33,33%, але його зміна не має значний вплив на стан і рух НА через його низький показник, оскільки підприємство не зазнає вибуття великої кількості ОЗ.

Коефіцієнт заміни зріс на 12%, що означає збільшення частки вибулих НА внаслідок фізичного чи морального зносу.

З метою поглиблення аналізу руху та стану НА слід більш детально дослідити саме їх складові, розрахувавши для них ті ж показники та проаналізувавши їх.

Першим з двох видів НА, які підлягають аналізу руху та стану, є ОЗ. Звітна інформація, що стосується зазначеного виду активів та показники їх руху та стану наведено у таблиці 3.5:

Таблиця 3.5 – Аналіз показників руху і стану ОЗ на ТОВ «ЗТМК»

Показники	2018	2019	Відхилення, %
Первісна вартість ОЗ на початок року, тис. грн.	361522	397727	110,01
Надійшло ОЗ за період, тис. грн	37063	31234	84,27
Вибуло ОЗ за період, тис. грн	858	761	88,69
Первісна вартість ОЗ на кінець року, тис. грн.	397727	428200	107,66
Сума річного приросту (скорочення) ОЗ, тис. грн	+36205	+30473	201,89
Сума зносу на початок року, тис. грн.	32704	66027	201,89
Сума зносу на кінець року, тис. грн	66027	71035	107,58
Коефіцієнт оновлення	0,093	0,073	78,49
Коефіцієнт вибуття	0,002	0,002	100,00
Термін оновлення	0,97	1,27	131,24
Коефіцієнт зносу на початок року	0,09	0,079	87,78
Коефіцієнт зносу на кінець року	0,166	0,166	100,00
Коефіцієнт придатності на початок року	0,91	0,834	101,21
Коефіцієнт придатності на кінець року	0,834	0,834	100,00
Коефіцієнт приросту	0,1	0,077	77,00
Коефіцієнт заміни	0,023	0,024	104,37

Проаналізувавши дані наведеної вище таблиці, першим фактом, який слід відмітити, є збільшення первісної вартості ОЗ в обох аналізованих періодах. У 2018 р. первісна вартість збільшилась на 36205 тис. грн. або на 10%. За 2019 р. вартість засобів знову зросла – на 30473 тис. грн. (7,66%) – та склала 428200 тис. грн. У масштабі підприємства такі зміни (приблизно від 7 до 10 відсотків) можна вважати важливими, а отже, зробити висновок про постійну тенденцію зростання первісної вартості ОЗ.

Окрім первісної вартості, також зріс обсяг нарахованого зносу ОЗ, знову

ж в обох аналізованих періодах. За 2018 р. обсяг зносу збільшився від 32704 до 66027 – а саме на 33323 тис. грн. або 101,89%. Таке збільшення є дуже значним та має істотний вплив на стан ОЗ в цілому – вони почали сильніше зношуватись. Це підтверджує збільшення коефіцієнту зносу з 0,09 до 0,166 (84,77%). Така тенденція у теорії є досить небезпечною та може призвести до негативних наслідків, оскільки велика кількість ОЗ, зайнятих у процесі виробництва, можуть втратити свою ефективність та потребувати заміни, що означитиме додаткові фінансові витрати. У 2019 р. подібне збільшення обсягу зносу також відбулось – на 5008 тис. грн. або 7,58%, разом з яким збільшився і коефіцієнт зносу, на 0,087 (110,13%). Не дивлячись на невеликий обсяг збільшення фактичної суми зносу, зростання його коефіцієнта виявилось ще більшим, ніж у минулому році.

До негативних тенденцій можна також віднести падіння коефіцієнта відновлення ОЗ на 0,02 або 21,51%. Причиною цього є зменшення обсягу активів, які надійшли за рік. Якщо у 2018 р. підприємство отримало нових ОЗ на суму 36205 тис. грн, у 2019 р. – на 30473 тис. грн. Таке зменшення може вважатися істотним, але не критичним, оскільки вартість ОЗ зростає.

Відбулось зростання терміну оновлення – з 0,97 до 1,27 операційного циклу, тобто на 0,3 такого циклу або 31,92%. Уповільнення оновлення ОЗ не є позитивною тенденцією, яку слід виправити.

Жодних змін не відбулось з коефіцієнтом вибуття, який склав 0,002 як у 2018, так і 2019 р. Його низький рівень пояснюється дуже малою часткою ОЗ, які вибули за обидва аналізованих періоди.

За рахунок зменшення приросту ОЗ на 5732 тис. грн. (15,3%), зменшився їх коефіцієнт приросту, на 0,023 або 23%.

Відбулось не дуже істотне збільшення коефіцієнта заміни – на 0,001 або 4,37%. Тобто, за обидва періоди, відбувся приблизно однаковий рух активів які надійшли та вибули.

Підбиваючи підсумки, можна зробити висновок про постійний рух ОЗ на підприємстві, який виражається у відчутних змінах перш за все обсягу



нарахованого зносу, який прямо впливає на стан та використання цього виду активів. Разом зі зменшенням обсягу активів, які надходять на підприємство, така тенденція може вважатися негативною та потребує перегляду методики управління ОЗ.

Усі необхідні дані звітності та розрахунок вищенаведених коефіцієнтів, що стосуються НМА, відображено у табл. 3.6:

Таблиця 3.6 – Аналіз показників руху і стану НМА на ТОВ «ЗТМК»

Показники	2018	2019	Відхилення, %
Первісна вартість НМА на початок року, тис. грн.	2568	2575	100,27
Надійшло НМА за період, тис. грн	88	95	107,95
Вибуло НМА за період, тис. грн	81	119	146,91
Первісна вартість НМА на кінець року, тис. грн.	2575	2551	99,07
Сума річного приросту (скорочення) НМА, тис. грн	+7	-24	-342,85
Сума зносу на початок року, тис. грн.	1650	1830	110,91
Сума зносу на кінець року, тис. грн	1830	1697	92,73
Коефіцієнт оновлення	0,034	0,037	108,82
Коефіцієнт вибуття	0,032	0,046	143,75
Термін оновлення	0,99	1,01	101,20
Коефіцієнт зносу на початок року	0,64	0,71	110,94
Коефіцієнт зносу на кінець року	0,71	0,67	94,37
Коефіцієнт придатності на початок року	0,36	0,29	80,56
Коефіцієнт придатності на кінець року	0,29	0,33	113,79
Коефіцієнт приросту	0,003	-0,009	-300,00
Коефіцієнт заміни	0,92	1,25	135,87

Отже, проаналізувавши дані таблиці, можемо спостерігати незначне, але

все ж таки збільшення первісної вартості НМА на початок 2019 р. – їхня сума зросла на 7 тис. грн. або на 0,27% у порівнянні з початком 2018 р. Нажаль, в подальшому відбулося вибуття частки активів внаслідок чого наприкінці 2019 р. первісна вартість скоротилась на 24 тис. грн. (0,93%) та дорівнювала 2551 тис. грн. (було 2575 тис.). Але у масштабі таке зменшення не є істотним і суттєво на становище активів на підприємстві не вплинуло.

Разом із збільшенням первісної вартості НМА у 2018 р. збільшилась і сума їхньої нарахованої амортизації – а саме на 180 тис. грн. або на 10,91%. А це в свою чергу означає зростання стану зношеності активів – коефіцієнт зносу підвищився з 0,64 до 0,71 або ж на 10,94%. Як наслідок, активи стали менш придатними для використання, оскільки показник придатності з 0,36 знизився до 0,29 або на 19,44%. Тим не менш, в кінці 2019 р. нарахована амортизація становила 1697 тис. грн., що на 7,27% менше ніж на початку року (було 1830 тис. грн.). Через це ступінь зношеності активів зменшився за на 5,63% і склав 0,67. Як наслідок, ступінь придатності активів збільшилась на 13,79% і дорівнювала 0,33.

Позитивним є покращення якості відновлення НМА – якщо у 2018 р. коефіцієнт оновлення складав 0,034, то вже у 2019 р. зріс на 8,82% та склав 0,037, що пояснюється збільшенням суми введених нових активів, яка збільшилась на 7 тис. грн. або 7,95% у звітному періоді порівняно з попереднім.

У той же час спостерігаємо зростання терміну оновлення НА – якщо у 2018 р. за наявних темпів надходження активи оновлювалися трохи менше ніж триває звітний рік (а саме 0,97 операційного циклу), то у 2019 р. воно тривало на 8,82% – 1,01 операційного циклу.

Зростання коефіцієнта вибуття було більш істотним, що пояснюється великою кількістю списаних за непотрібністю морально застарілих активів. Якщо у 2018 р. показник складав 0,032, то у 2019 р. вже 0,046, що більше на 43,75%.

Так як сума первісної вартості НМА не зазнала надзвичайних змін,

коефіцієнт приросту у 2018 р. був лише 0,003. Після скорочення вартості активів у 2019 р. даний показник став від'ємним та дорівнював -0,009.

Останній показник – коефіцієнт заміни – у 2018 р. був менше одиниці, а саме 0,92. За рахунок підвищення частки вибулих НМА у 2019 р. цей коефіцієнт збільшився на 35,87%.

Таким чином, робимо висновок про постійний, але незначний у великих масштабах рух НМА у ТОВ «ЗТМК». Не дивлячись на коливання показників прибуття/вибуття активів та стану їх придатності, такі зміни не є відчутними. Причиною цього є порівняно невисока частка НМА у процесі виробництва у порівнянні з основними засобами та іншими необоротними активами, зміна обсягів яких зумовлює відчутний вплив на процес виробництва і діяльність Товариства загалом.

У якості загального висновку можна відмітити, що основний вплив на стан та рух НА мала група ОЗ, через свою переважаючу частку. За рахунок цих активів зріс обсяг зношуваності та терміну оновлення НА, що автоматично означає зменшення міри їх придатності для використання. Це підтверджує зростання коефіцієнта вибуття. Одночасно відбулось зменшення міри оновлення та приросту НА. Загалом, на підприємстві спостерігається негативна тенденція стану аналізованого виду активів.

### 3.3 Аналіз ефективності використання необоротних активів

Даний етап аналізу є завершальним та, можливо, найбільш важливим, оскільки йдеться про оцінку прямого впливу НА на діяльність і фінансові результати Товариства. Аналіз використання цього виду активів проводиться інженерно-технічною комісією «ЗТМК» у три етапи:

- оцінка рівня ефективності використання та забезпеченості;
- можливий вплив різних факторів на фондівдачу як на один з

найважливіших показників;

– подальший вплив фондівдачі на обсяг виробництва.

Визначення ступеня ефективності застосування активів здійснюється завдяки розрахунку чотирьох базових коефіцієнтів [75]. Першим показником є фондівдача, яка виражає обсяг виробленої продукції з 1 грн. застосованих для цього активів. За суттю показник являє собою відношення суми виготовленої продукції за звітний період до середньорічної вартості НА за цей період (формула 3.8):

$$\Phi_{від} = OB \div HA_{сер} \quad (3.8)$$

де  $OB$  – обсяг виробленої продукції за зазначений період;

$HA_{сер}$  – середньорічна вартість НА.

Наступний показник, який є оберненим до фондівдачі – це фондмісткість. Іншими словами це сума активів, які необхідно використати для виробництва 1 грн. готової продукції. У розрахунковому вигляді це відношення середньорічної вартості НА за звітний період та суми виготовленої продукції за цей період, або відношення одиниці до фондівдачі (формула 3.9):

$$\Phi_{міст} = HA_{сер} \div OB = 1 \div \Phi_{від} \quad (3.9)$$

де  $HA_{сер}$  – середньорічна вартість НА;

$OB$  – обсяг виробленої продукції за зазначений період;

$\Phi_{від}$  – фондівдача.

Третім показником ефективності є рентабельність НА. Вона показує обсяг отриманого прибутку від реалізованої продукції, отриманий від 1 грн. активів. Калькулювання здійснюється шляхом ділення суми отриманого за

звітний період прибутку до середньорічної вартості активів, що відображено у формулі 3.10:

$$P = \Pi_{зв} \div HA_{сер} \quad (3.10)$$

де  $\Pi_{зв}$  – прибуток за звітний період;

$HA_{сер}$  – середньорічна вартість НА.

Останнім показником з даної групи є фондоозброєність – тобто співвідношення середньорічної вартості НА та середньооблікової чисельності працівників за звітний період (формула 3.11). Він означає міру забезпеченості працівників необхідними для роботи активами.

$$\Phi_{озбр} = HA_{сер} \div Ч_{сер} \quad (3.11)$$

де  $HA_{сер}$  – середньорічна вартість НА;

$Ч_{сер}$  – середньооблікова чисельність працівників.

Розрахуємо показники ефективності використання для НА загалом. Усі вищенаведені показники наведено у таблиці 3.7:

Таблиця 3.7 – Аналіз ефективності використання та забезпеченості НА на ТОВ «ЗТМК»

Показники	2018	2019	Відхилення, %
1	2	3	4
Середньорічна вартість НА за звітний період, тис. грн.	364090	400302	109,95
Середньооблікова чисельність працівників, чол.	3514	3613	102,79
Обсяг виробленої продукції за звітний період, тис. грн	931502	1020608	109,57
Чистий прибуток	350214	112774	32,2

## Продовження таблиці 3.7

1	2	3	4
Фондовіддача	2,56	2,56	100,00
Фондомісткість	0,39	0,39	100,00
Фондоозброєність	103,61	110,79	106,93
Рентабельність	0,96	0,28	29,17

На даному етапі не слід робити кінцевих висновків про те, наскільки ефективно використовуються НА, оскільки будь-яка зміна у показниках ефективності може бути спричинена тим чи іншим видом цих активів та має бути досліджена окремо, у розрізі аналізу кожного виду НА. Наразі можливе лише охарактеризувати ступінь ефективності використання цих активів в цілому.

Зовсім не змінився рівень фондovіддачі НА, що можна назвати нейтральною тенденцією. При цьому не змінився рівень фондомісткості, тобто підприємство використовує такий самий обсяг активів для отримання 1 грн. продукції.

Позитивним явищем є збільшення фондоозброєності – тобто працівники мають доступ до більшого обсягу активів для застосування їх у процесі виробництва.

Найбільш істотною й одночасно негативною зміною стало зменшення рівня рентабельності активів на 80,83%. Нині причиною цього, скоріше за все, вбачається зменшення обсягу прибутку підприємства на 67,8%. Але можливо це не єдиний фактор.

Для більш поглибленого аналізу слід проаналізувати ефективність використання кожного виду, починаючи з ОЗ (таблиця 3.8):

Таблиця 3.8 – Аналіз ефективності використання та забезпеченості ОЗ на ТОВ «ЗТМК»

Показники	2018	2019	Відхилення, %
1	2	3	4
Середньорічна вартість ОЗ за звітний період, тис. грн.	379624,5	412963,5	108,78

Продовження таблиці 3.8

1	2	3	4
Середньооблікова чисельність працівників, чол.	3514	3613	102,79
Обсяг виробленої продукції за звітний період, тис. грн	931502	1020608	109,57
Чистий прибуток, тис. грн.	350214	112774	32,2
Фондовіддача	2,45	2,47	100,82
Фондомісткість	0,41	0,4	97,56
Фондоозброєність	108,03	114,3	105,8
Рентабельність	0,92	0,27	29,35

На основі проведеного аналізу можна зробити декілька висновків про ефективність використання ОЗ Товариством. Спостерігається невелике збільшення їх фондовіддачі, на 0,82%. Тобто, нині підприємство отримує 2,47 тис. грн. продукції з 1 грн. основних засобів, на 0,02 тис. грн. більше ніж у попередньому періоді. Разом зі зростанням фондовіддачі знизилась фондомісткість – на 2,44%. У 2018 р. на виробництво продукції вартістю 1 грн. необхідно було використати активи вартістю 0.4 тис грн., що на 0,01 тис. грн. менше ніж торік. Подібні зрушення не є масштабними, але свідчать про позитивну тенденцію ефективного використання ОЗ у процесі виробництва.

Також зріс рівень забезпеченості основними засобами: якщо у 2018 р. на 1 працівника припадало 108,03 тис. грн. основних засобів, у 2019 ця цифра зросла до 114,3 тис. грн. – тобто на 5,8%. Цей факт є позитивним, оскільки працівники забезпечені більшою кількістю необхідних для роботи ОЗ.

Безперечно негативним явищем є значне падіння рівня рентабельності – на 80,65%. Якщо у 2018 р. з 1 грн. основних засобів підприємство отримувало 136,19 тис. грн. прибутку, у 2019 р. ця цифра зменшилась до 31,23 тис. грн. Подібна ситуація означає, що виробництво продукції не було рентабельним у аналізованій проміжок часу з тих чи інших причин, та необхідність втручання керівництва заради її виправлення.

Аналіз ефективності використання ОЗ передбачає дослідження зміни їх

фондовіддачі – показника, який є одним з основних у цьому критерії. Оскільки найбільшою за обсягом групою засобів є група будинків, споруд та передавальних пристроїв (більше, ніж 60% від загального обсягу), вона має найбільший вплив на фондовіддачу основних засобів. Отже, перший етап – розрахунок фондовіддачі зазначеної групи ОЗ у 2018 та 2019 рр. Відповідно до річної звітності, вартість групи будинків, споруд та пристроїв у 2018 р. дорівнювала 236938 тис. грн., у 2019 р. – 246636 тис. грн.

Розрахунок:

$$\Phi_{\text{від}} = 931502 \div 236938 = 3,93$$

$$\Phi_{\text{від}} = 1020608 \div 246636 = 4,14$$

На основі отриманих даних проведемо факторний аналіз впливу на фондовіддачу. У якості першого фактору (фактор а) буде використано величину зміни частки будинків, споруд та пристроїв у загальному обсязі ОЗ, у якості другого (фактор b) – показник зміни фондовіддачі будинків, споруд та пристроїв.

$$y_1 = (a_1 - a_0) \times b_0 \quad (3.12)$$

$$y_2 = a_1 \times (b_1 - b_0) \quad (3.13)$$

Розрахунок:

$$y_1 = (65,53\% - 62,01\%) \times 3,93 = 0,98$$

$$y_2 = 65,63\% \times (4,14 - 3,93) = 0,14$$

Відповідно до проведеного факторного аналізу, робимо висновок про позитивний вплив обох факторів на зростання рівня фондовіддачі ОЗ. Фактор частки будинків, споруд та пристроїв у загальному обсязі активів мав більший вплив, оскільки, як вже було зазначено, їх питома вага є найбільшою серед загального обсягу НА. Завдяки цьому фактору, фондовіддача ОЗ зросла на 0,98.

Фактор зміни фондовіддачі групи будинків, споруд та пристроїв мав



менший вплив, але все одно збільшив фондівдачу ОЗ на 0,14.

Зміна фондівдачі прямо впливає на обсяг виробництва продукції підприємства – а це, в свою чергу, означає вплив на очікуваний прибуток підприємства. Слід дослідити цей аспект, провівши ще один факторний аналіз.

У якості першого фактору візьмемо показник середньорічної вартості ОЗ, у якості другого фактору виступатиме фондівдача (3.14-3.15):

$$y_1 = (a_1 - a_0) \times b_0 \quad (3.14)$$

$$y_2 = a_1 \times (b_1 - b_0) \quad (3.15)$$

Розрахунок:

$$y_1 = 33339 \times 2,45 = 81680,5$$

$$y_2 = 412963,5 \times 0,02 = 8259,3$$

На основі проведених розрахунків можна зробити висновок про позитивний вплив зміни середньорічної вартості ОЗ та їх фондівдачі на загальний обсяг виробленої підприємством продукції.

Більший вплив мав перший фактор – за рахунок збільшення середньорічної вартості ОЗ на 33339 тис. грн., обсяг виробленої продукції збільшився на 81680,5 тис. грн.

Завдяки збільшенню фондівдачі ОЗ (другий фактор) на 0,02, обсяг виробництва продукції зріс на 8259,3 тис. грн., що також є позитивним фактом.

Отже, можна зробити висновок про позитивний вплив використання Товариством ОЗ. Відзначаємо збільшення рівня фондівдачі цього виду активів. Одночасно з цим спостерігаємо зменшення фондомісткості, що в свою чергу означає позитивний вплив на виробництво продукції. У той же час, відбулось значне зменшення обсягу прибутку, та одночасно з цим зростання середньорічної вартості ОЗ. Це означає зменшення їх рівня рентабельності, необхідність вкладання додаткових коштів, що є негативною тенденцією.

Базуючись на річній звітності Товариства проведемо розрахунок усіх

вказаних показників, що стосуються НМА (табл. 3.9):

Таблиця 3.9 – Аналіз ефективності використання та забезпеченості НМА на ТОВ «ЗТМК»

Показники	2018	2019	Відхилення, %
Середньорічна вартість НМА за звітний період, тис. грн.	2571,5	2563,0	99,67
Середньооблікова чисельність працівників, чол.	3514	3613	102,79
Обсяг виробленої продукції за звітний період, тис. грн	931502	1020608	109,57
Чистий прибуток, тис. грн.	350214	112774	32,2
Фондовіддача	362,24	398,21	109,93
Фондомісткість	0,003	0,003	100,00
Фондоозброєність	0,73	0,71	97,26
Рентабельність	136,19	31,23	22,93

За результатами проведеного аналізу спостерігаємо, перш за все, зростання фондовіддачі на 9,93% – підприємство почало отримувати 398,21 тис. грн продукції з 1 грн. активів. Що ж до фондомісткості, її показник залишився незмінно низьким, за рахунок великого обсягу виробленої продукції та порівняно низького обсягу використовуваних НМА.

У той же час значно зменшилась рентабельність – аж на 77,07%. Як наслідок, у 2019 р. Товариство отримало з 1 грн. активів лише 31,23 тис. грн. чистого прибутку, тоді як 2018 р. цей показник був 136,19 тис. грн. Такий результат пов'язаний у першу чергу із скороченням обсягу отриманого чистого прибутку майже на дві третини – у 2018р. комбінат заробив 350214 тис. грн., а у 2019 лише 112774 тис. грн.

Рівень забезпеченості НМА знизився лише трохи, на 2,74%, за рахунок зменшення їх середньорічної вартості на 8,5 тис. грн. (0,33%) та у більшій мірі через зростання середньооблікової кількості працівників на 99 чол. чи 2,79%.

При аналізі ефективності використання активів доцільно дослідити зміну їх фондовіддачі, як одного з основних показників даної етапу, під

впливом певних факторів. Беручи до уваги специфіку структури активів на «ЗТМК», а саме переважну більшість інших НМА, яка дорівнює приблизно 90%, слід знайти фондovіддачу саме цієї групи, оскільки вона займає провідне місце, її вплив на шуканий показник є ключовим. Тому першим кроком буде розрахунок фондovіддачі групи інших НМА за 2018 та 2019 роки. За даними річної звітності середньорічна вартість інших НМА за 2018 р. складає 2276 тис. грн., за 2019 – 2328,5 тис. грн. Проведемо розрахунок фондovіддачі:

$$\Phi_{\text{від}} = 931502 \div 2276 = 409,27$$

$$\Phi_{\text{від}} = 1020608 \div 2328,5 = 438,31$$

Застосовуючи отримані дані, проведемо факторний аналіз, у якому розрахуємо вплив двох факторів на зміну фондovіддачі. У якості першого фактору (фактору а) виступатиме зміна питомої ваги інших НМА у загальній сумі активів. У якості другого фактору (фактору б) візьмемо зміну фондovіддачі групи інших НМА.

$$y_1 = (a_1 - a_0) \times b_0 \quad (3.16)$$

$$y_2 = a_1 \times (b_1 - b_0) \quad (3.17)$$

Розрахуємо зазначені показники:

$$y_1 = (91,92\% - 89,16\%) \times 409,27 = 11,29$$

$$y_2 = 91,92\% \times (438,31 - 409,27) = 24,68$$

За результатами факторного аналізу можемо зробити висновок, що вплив обох наведених факторів сприяв підвищенню рівня фондovіддачі. За рахунок зміни фондovіддачі інших НМА загальна фондovіддача НМА зросла на 24,68. Зміна частки групи НМА у загальній масі активів сприяла зростанню фондovіддачі на 11,29.

Фондовіддача має прямий безпосередній вплив на обсяг виробленої продукції, від якого прямо залежить розмір отриманого прибутку. Тому розрахунок впливу зміни фондovіддачі є ключовим з точки планування

подальшої роботи комбінату.

Для факторного аналізу візьмемо показники середньорічної вартості НМА за 2018-2019 рр. та їх фондівдачі за цей же період:

$$y_1 = (a_1 - a_0) \times b_0 \quad (3.18)$$

$$y_2 = a_1 \times (b_1 - b_0) \quad (3.19)$$

Розрахунок:

$$y_1 = -8,5 \times 362,24 = -3081,3$$

$$y_2 = 2563,0 \times 35,97 = 92182,7$$

Отже, базуючись на проведених вище розрахунках, можемо констатувати негативний вплив зміни середньорічної вартості НМА (тобто фактору а) на загальному обсязі виробленої комбінатом продукції. За рахунок того, що середньорічна вартість активів зменшилась з 2571,5 до 2563 тис. грн., обсяг випуску продукції підприємства зменшився на 3081,3 тис. грн.

Але зміна показника фондівдачі у розрізі 2018-2019 рр. позитивно вплинула на обсяг виробництва продукції. У 2019 р. комбінат отримав промислову продукцію вартістю 398,21 тис. грн. з 1 грн. використаних для цього НМА, що на 35,97 тис. грн. або на 9,93% більше ніж торік. Дана тенденція зумовила підвищення обсягів виробництва на 92182,7 тис. грн.

Підбиваючи підсумки, можна констатувати двояку тенденцію щодо ефективності використання НМА на «ЗТМК». Фондівдача активів є високою при низькому рівні фондівмісткості. Але зменшення обсягу прибутку й збільшення середньорічної вартості активів робить їх менш рентабельними.

Отже, можна зробити висновок, що обидва наявних на підприємстві види НА мали позитивний вплив на збільшення фондівдачі й фондоозброєності, зниження та фондівмісткості. Хоча це ніяким не вплинуло на загальні показники ефективності. Причиною цього, та одночасно падінню рентабельності, є зменшення прибутку, а не неефективне використання НА.

## ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі було розглянуто НА як окрему економічну категорію, яка відіграє важливу роль у діяльності підприємства ТОВ «ЗТМК», його фінансовому благополуччі. Розгляд було поділено на окремі питання, кожне з яких має відношення до тих чи інших особливостей даного виду активів та дозволяє проаналізувати їх з різних сторін.

Було проаналізовано визначення НА, які містяться у нормативно-правових та наукових джерелах. На їх основі було запропоновано визначення даного виду активів як такого, який:

- може мати як матеріальну, так і нематеріальну форму;
- відрізняється довгим терміном експлуатації, який перевищує один рік чи операційний цикл;
- має низький рівень ліквідності, що важливо з точки зору можливого продажу та отримання бажаних грошових коштів;
- знаходиться на балансі підприємства або на правах володіння, або на умовах оренди;
- використовується підприємством у певному виді діяльності з метою отримання як економічної, так й іншої можливої вигоди, що залежить від сфери діяльності організації.

Надане визначення НА враховує усі його ключові аспекти, які важливі для створення ефективної та деталізованої системи обліку та проведення якісного та достовірного аналізу зазначеного виду активів. За таких умов, підприємство зможе досягти максимуму із застосування таких активів, досягнути бажаних фінансових результатів та економічної стабільності.

Було проведено аналіз різноманітних підходів до класифікації НА на основі різного роду критеріїв, які стосуються їх функціонального призначення, сфери діяльності, терміну експлуатації тощо.. Додатково, було запропоновано розширену класифікацію даного виду активів, а саме ту, яка

поділяє активи за способом їх надходження на підприємство на:

- придбані за рахунок грошових коштів;
- придбані шляхом бартерних операцій;
- отримані у вигляді внеску до статутного капіталу;
- отримані при об'єднанні підприємств;
- безкоштовно отримані;
- придбані за кошти цільового фінансування.

Така класифікація бере до уваги особливості виду діяльності підприємства, враховує відносини з іншими організаціями, контрагентами, допомагає аналізувати види надходження активів з точки зору їх доцільності, планувати бюджет залежно від кожного окремого виду надходження.

Крім цього, було досліджено вітчизняну та зарубіжну нормативно-правові бази обліку НА, сформовано висновки щодо розбіжностей між ними, які мають істотний вплив на облікову політику підприємства та надано рекомендації щодо її удосконалення, а саме:

- перехід на компонентну систему обліку даного виду активів. Відображення окремих частин та комплектуючих НА у складі поточних активів суперечить їх логічному розподілу. Компонентна система виправляє цей недолік, а також робить обліковий процес активів більш оперативним та гнучким;

- необхідність введення щорічного здійснення переоцінки НА, перегляду їх вартості, терміну корисної експлуатації та способу нарахування амортизації, а також здійснення тестування таких активів на знецінення. Подібні заходи підвищують якість звітної інформації про НА та фінансовий стан підприємства в цілому, допомагають підприємству зробити їх оцінку залежно від різних критеріїв правильною, достовірною та прийняти відповідні управлінські рішення.

Зазначені рекомендації і пропозиції допоможуть вирішити спірні питання які стосуються того чи іншого аспекту обліку та аналізу НА, зробити їх процес обліку та аналізу більш чітким та контрольованим, а отже –

деталізованим.

Було досліджено організаційно-економічну структуру підприємства ТОВ «ЗТМК», специфіку галузі його діяльності, яка є одним з вирішальних факторів як обліку, та і аналізу НА. Проаналізовано стан документального забезпечення оформлення операцій з НА, з метою підвищити інформативність фінансового обліку операцій з такими активами. Внаслідок проведеного дослідження пропонуємо:

– збільшити кількість первинних форм документів обліку НМА (як індивідуальні, так і групові) та додати необхідні графи до існуючих актів. Даний вид активів гріше забезпечено формами документів, ніж ОЗ, що є недопустимим, беручи до уваги важливість НМА для підприємства з точки зору фінансової складової;

– додати форму первинного обліку «Інвентаризаційний опис» для ОЗ на основі аналогічного за назвою акту, призначеного для НМА. Наявність документу державного зразку допоможе зробити інвентаризацію ОЗ чіткішою та прозорішою, відобразити дані про них з усією повнотою та згідно вимогам законодавства.

Внаслідок проведеного аналізу наявних на підприємстві НА загалом та кожного окремого їх виду за різними напрямками були сформовані відповідні висновки. Так, підприємство має у розпорядженні лише НМА та ОЗ, останні займають переважаючу частку у загальній структурі активів та мають основний вплив на них. Виявлено недоліки розподілу деяких видів активів, які полягають у недостатньо поглибленій класифікації деяких ОЗ та НМА.

За результатами аналізу можна зробити висновок про зниження показників стану, руху та, що найголовніше, ефективності використання НА. Відзначаємо зростання зношуваності таких активів, зниження рівня їх рентабельності. Якщо на ступінь зносу цього виду активів впливають недоліки виробничого процесу, які зумовлюють втрату активами необхідного рівня ефективності, їх рентабельність значною мірою залежить від обсягу прибутку підприємства, який значно знизився за останній проаналізований рік.

## ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Загальні вимоги до фінансової звітності : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 від 07.02.2013 № 73. Дата оновлення: 23.07.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13>
2. Баланс : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 від від 31.03.1999 № 87. Дата оновлення: 19.03.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0396-99>
3. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України : Постанова Національного банку України від 11.12.2000 № 475. Дата оновлення: 01.03.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0040-06>
4. Про Положення про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації : наказ Фонду державного майна від 05.05.2001 № 787. Дата оновлення: 07.02.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0463-01>
5. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : підручник. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 670 с.
6. Про затвердження Типової інструкції про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ : наказ Державного казначейства від 10.08.2001 № 142/181. Дата оновлення: 15.01.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0787-01>
7. Про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства : наказ Фонду державного майна від 29.12.2010 № 1954. Дата оновлення: 29.12.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0109-11>
8. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : Центр учбової



літератури, 2016. 424 с.

9. Поліщук М. П. Основи підприємницької діяльності : навч. посіб. Житомир : ЖІТІ, 2000. 172 с.

10. Бланк І. О., Ситник Г. В. Фінансова стратегія підприємства : монографія. Київ : КНТЕУ, 2009. 147 с.

11. Ванкевич В. Е. Учет внеоборотных активов и источников их формирования. *Вестник Белорусского государственного экономического университета*. 2016. № 3. 50 с.

12. Основні засоби : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 від 27.04.2000 № 92. Дата оновлення: 29.10.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

13. Нематеріальні активи : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 від 18.10.1999 № 242. Дата оновлення: 29.10.2019. URL: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99)

14. Поленова С. Н. Облік нематеріальних активів у системі US GAAP. *Міжнародний бухгалтерський облік*. 2006. №8. С. 26-32.

15. Об'єднання підприємств : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 від 07.07.1999 № 163. Дата оновлення: 09.08.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

16. Фінансові інвестиції : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 від 26.04.2000 № 91. Дата оновлення: 09.08.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>

17. Біологічні активи : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 від 18.11.2005 № 790. Дата оновлення: 05.01.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>

18. Податок на прибуток : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 від 28.12.2000 № 353. Дата оновлення: 09.08.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>

19. Довгострокова дебіторська заборгованість : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 від 08.10.1999 № 237. Дата оновлення: 29.10.2019.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>

20. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. №40. Дата оновлення: 14.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

21. Яцишин С. Р. Облік основних засобів: порівняння П(С)БО з МСФЗ. *Науковий журнал Тернопільського національного економічного університету*. 2010. № 23. 53 с.

22. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник. Житомир : ПП «Рута», 2000. 607 с.

23. Лучко М. Р., Бенько І. Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб. Тернопіль : Економічна думка, 2016. 360 с.

24. Основні засоби : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 від 01.01.2012. Дата оновлення: 01.01.2012. URL: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014)

25. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 435-IV. Дата оновлення: 16.10.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

26. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Дата оновлення: 28.10.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

27. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 436-IV. Дата оновлення: 16.10.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

28. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів від 09.12.2011 № 1591. Дата оновлення: 09.12.2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

29. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Мінфіну України від 30.11.1999 р. № 291. Дата оновлення: 29.10.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

30. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ Міністерства фінансів від 02.09.2014 р. № 879. Дата оновлення: 18.11.2016. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

31. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів : наказ Міністерства фінансів від 22.11.2004 № 732. Дата оновлення: 22.11.2004. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>

32. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання : наказ Міністерства фінансів від 13.09.2016 № 818. Дата оновлення: 13.09.2016. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16>

33. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів : наказ Міністерства фінансів від 29.12.2006 № 1315. Дата оновлення: 30.12.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06>

34. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів : наказ Міністерства фінансів від 30.09.2003 № 561. Дата оновлення: 14.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03>

35. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів : наказ Міністерства фінансів від 16.11.2009 № 1327. Дата оновлення: 14.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v1327201-09>

36. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 від 01.01.2012. Дата оновлення: 01.01.2012. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020)

37. Бланк І. О. Фінансовий менеджмент : навч. посіб. Київ : Ельга, 2004. 656 с.

38. Поддєрьогін А. М. Фінансовий менеджмент : підручник. Київ : КНЕУ, 2005. 535 с.

39. Внукова Н. М., Пристінська М. В. Удосконалення управління вибором джерел оновлення необоротних активів підприємства. *Управління розвитком*. 2016. № 2. С. 49-54.
40. Гнатишина Н. Д. Методичні засади вибору джерел фінансування розвитку необоротних активів торговельних підприємств. *Економічний форум*. 2014. № 2. 35 с.
41. Доунс Д., Гудман Д. Фінансово-інвестиційний словник. Москва : ІНФРА, 1997. 585 с.
42. Лігоненко Л. О., Ситник Г. В. Управління грошовими потоками : навч. посіб. Київ : КНТЕУ, 2005. 225 с
43. Бланк І. О., Ситник Г. В. Управління фінансами підприємств : підручник Київ : КНТЕУ, 2006. 780 с.
44. Лігоненко Л. О., Гуляєва Н. М., Ситник Г. В. Фінанси підприємств : підручник Київ : КНТЕУ, 2007. 491 с.
45. Ситник Г. В. Когнітивні аспекти фінансового планування на підприємстві. *Інвестиції: практика та досвід*. 2012. №18. 49 с.
46. Момот Т. В. Фінансовий менеджмент : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2011. 712 с.
47. Буряк Л. Д., Нам Г. Г., Павліковський А. М. Фінанси підприємств : підручник. Київ : КНЕУ, 2000. 400 с.
48. Ситник Г. В. Ідентифікація бізнес-процесів підприємства торгівлі в контексті побудови фінансового планування на основі процесного підходу. *Сталий розвиток економіки*. 2012. №7. 345 с.
49. Ситник Г.В. Методологічні засади побудови системи фінансового аналізу на підприємствах торгівлі. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. 2013. №1. 185 с.
50. Ситник Г.В. Методологічні засади оцінки якості фінансових планів. *Економіка і держава*. 2012. №9. 51 с.
51. Ситник Г. В. Принципи фінансового планування та його роль у забезпеченні збалансованого фінансового розвитку підприємства. *Інноваційна*

*економіка*. 2011. №7. 81 с.

52. Кравченко О. О. Формирование финансовой стратегии обновления необоротных активов железнодорожного транспорта. *Вісник економіки транспорту та промисловості*. 2016. № 53. 44 с.

53. Судук А., Гулько Л. Принципи відтворення основного капіталу. *Проблеми формування нової економіки XXI сторіччя* : матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції. 2010. 156 с.

54. Шеремета М. Майно підприємств: сутність, класифікація та принципи його формування. *Економічний аналіз*. 2008. №2. 321 с.

55. Нашкерська Г. Оцінка нематеріальних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. №11. С. 23-31.

56. Виплати працівникам : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 від 01.01.12. Дата оновлення: 01.01.2012. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_011](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011)

57. Плотникова Л. А. Нематеріальні активи : огляд міжнародного досвіду та перспективи розвитку. *Міжнародний бухгалтерський облік*. 2006. 261 с.

58. Про затвердження Положення про акціонерні товариства та товариства з обмеженою відповідальністю та Положення про цінні папери: Постанова Радміну РСФСР від 19.06.1990 р. № 590. Дата оновлення: 19.06.1990. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0590400-90>

59. Нематеріальні активи : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 від 01.01.2012 р. Дата оновлення: 01.01.2012. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050)

60. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору : наказ Міністерства фінансів від 23.01.2015 № 11. Дата оновлення: 21.12.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15>

61. Нашкерська Г. Оцінка нематеріальних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. №11. 232 с.

62. Про Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних

активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків : наказ Міністерства фінансів від 11.08.1994 р. №69. Дата оновлення: 01.01.2015. URL: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94)

63. Standfield K. Intangible management: tools for solving the accounting and management crisis. Orlando : Academic Press, 2002. 261 p.

64. Lei V., Noussair C. N., Plott C. R. Nonspeculative Bubbles in Experimental Asset Markets: Lack of Common Knowledge of Rationality Vs. Actual Irrationality. *Econometrica*. 2001. 831 p.

65. Garber P. Famous First Bubbles: The Fundamentals of Early Manias. 81 Cambridge : MIT Press. 2011. 56 p.

66. Оцінка справедливої вартості : Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 від 01.01.2013. Дата оновлення: 01.01.2013. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_068](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068)

67. Zack G. M. Fair value accounting fraud: new global risks and detection techniques. 2009. 256 p.

68. Andrews E.L. Charles L. : why fair-value accounting isn't fair. – URL: <http://www.gsb.stanford.edu/insights/charles-lee-why-fair-valueaccounting-isntfair>.

69. Christensen H. B., Nikolaev V. V. Does fair value accounting for nonfinancial assets pass the market test? *Review of Accounting Studies*. 2013. №3. P. 734-775.

70. Ільницький Д. Порівняльний аналіз залежності успішності діяльності провідних компаній світу та України від нематеріальних активів. *Актуальні проблеми економіки*. 2003. №5. С. 56-61.

71. Болюх М. А., Бурчевський В. З., Горбаток М. І. Економічний аналіз : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2003. 556 с.

72. Бутинець Ф. Ф., Шкарабан С. Ш., Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник. Житомир : ПП «Рута», 2003. 680 с.

73. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання : підручник. Київ : Знання, 2008. 630 с.

74. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. Київ : Знання, 2007. 668 с.

75. Тарасенко Н. В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства : навч. посіб. Київ : Алеута, 2007. 485 с.