

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

ВАКОЛЮК Руслан Анатолійович

**ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ
НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «Магістр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

**Науковий керівник:
кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Любар Оксана Олександрівна**

ВІННИЦЯ – 2019

ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку та аудитуКафедра бухгалтерського
обліку

Затверджую
зав. кафедри _____ Правдюк Н.Л.
« ____ » _____ 201_ р.

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студенту Ваколюку Руслану Анатолійовичу
на тему

«Облікове забезпечення управління необоротними активами
підприємства»

затверджена Наказом від «30» листопада 2018 р., № 423

Календарний план виконання магістерської роботи

Структура роботи		Термін підготовки
ВСТУП		13.09.19 р.
РОЗДІЛ 1	ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА	13.09.19 р.
РОЗДІЛ 2	СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА	14.10.19 р.
РОЗДІЛ 3	УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА	15.11.19 р.
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ		21.11.19 р.
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ		21.11.19 р.
ДОДАТКИ		21.11.19 р.

Термін подання роботи на кафедру
для попереднього захисту «10» грудня 2019 р.

Завдання видав керівник «04» грудня 2018 р.

_____ Любар О.О.

Завдання отримав магістрант _____ Ваколюк Р.А.

АНОТАЦІЯ

Об'єктом дослідження є необоротні активи та порядок ведення їх обліку на підприємствах аграрної сфери економіки.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних, організаційних та практичних аспектів обліку оборотного капіталу в умовах діяльності СВК «Трудівник» с. Ярмолинці Гайсинського району Вінницької області.

Метою магістерської роботи є дослідження теоретико-методичних, організаційних та практичних засад облікового забезпечення управління необоротними активами підприємства та розробка науково-обґрунтованих рекомендацій щодо його удосконалення.

Завданнями дослідження є: розкриття сутності та значення необоротних активів в системі обороту капіталу підприємств аграрного сектору економіки; розгляд концептуальних положень та основних етапів управління необоротними активами підприємства; дослідження правового змісту та нормативного регулювання облікового забезпечення управління необоротними активами підприємства; ознайомлення з процесом документування операцій з необоротними активами; висвітлення порядку відображення операцій з необоротними активами в системі рахунків бухгалтерського обліку; дослідження особливостей відтворення необоротних активів в аграрній галузі та його облікового забезпечення; розгляд порядку розкриття інформації про необоротні активи в облікових регістрах та у фінансовій звітності; розкриття значення внутрішнього контролю як основної складової управління необоротними активами підприємства; окреслення стратегії вдосконалення обліку необоротних активів з метою підвищення ефективності системи управління підприємством.

Одержані результати варто впроваджувати на підприємстві для покращення ефективності та результативності діяльності.

Ключові слова: активи, необоротні активи, основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, довгострокові біологічні активи, інвестиційна нерухомість.

Магістерська робота містить 119 сторінок, 17 таблиць, 14 рисунків, список використаних джерел включає 160 найменувань, 16 додатків.

ЗМІСТ

	ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1	ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА	9
	1.1. Необоротні активи, їх суть та значення в системі обороту ка- піталу підприємств аграрного сектору економіки	9
	1.2. Концептуальні положення та основні етапи управління не- оборотними активами підприємства	25
	1.3. Правовий зміст та нормативне регулювання облікового за- безпечення управління необоротними активами підприємства	34
РОЗДІЛ 2	СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА	45
	2.1. Документування операцій з необоротними активами	45
	2.2. Відображення операцій з необоротними активами в системі рахунків бухгалтерського обліку	52
	2.3. Особливості відтворення необоротних активів в аграрній га- лузі та його облікове забезпечення	60
	2.4. Розкриття інформації про необоротні активи в облікових ре- гістрах та у фінансовій звітності	67
РОЗДІЛ 3	УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА	76
	3.1. Напрями вдосконалення обліку необоротних активів з метою підвищення ефективності управлінських рішень	76
	3.2. Внутрішній контроль як основна складова управління необо- ротними активами підприємства	85
	ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	99
	СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	105
	ДОДАТКИ	120

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Зміни в суспільно-політичному житті держави призвели до корінної перебудови економічних відносин. Було покінчено з однопартійною системою та командно-адміністративними принципами керівництва в економіці, які затримували розвиток економічних процесів у рамках соціалістичної моделі економічного розвитку, що відірвана від сучасних досягнень загальносвітового розвитку. Однак перехід від командно-адміністративної економіки до ринкової не міг пройти безболісно. Перехідний період в Україні характеризується глибокою соціально-економічною кризою, яка виразилася в падінні виробництва, зниженні життєвого рівня народу, розладі фінансової системи, інфляційних процесах, безробітті та інших негативних економічних явищ. Єдиною можливістю виходу із кризового стану є подальше перетворення економіки, створення умов для всестороннього розвитку бізнесу та ринкових відносин. Бізнес – це особлива економічна діяльність яка не кожному під силу, що вимагає не тільки економічних знань, рішучості, ділової хватки, готовності ризикувати, але й спроможності до творчості, неординарного мислення. Значний потенціал, який закладений у бізнесі, дозволяє розглядати його як фактор виробництва поряд з матеріальними, людськими та фінансовими ресурсами. В Україні бізнес не отримав такого розвитку, що дозволило йому зіграти гідну роль у реформуванні економіки держави. Можливості бізнесу в Україні не тільки не вичерпані, але й навіть не задіяні достатньо. Бізнес несе свою позитивну роль, активно сприяє збільшенню числа власників, формуванню середнього класу, росту долі економічно активного населення і створення нових робочих місць [81].

Для ведення бізнесу перш за все необхідно [104]:

- мати бажання робити бізнес, усвідомлювати мету, заради якої ним займається, а також готовність нести відповідальність за його результати;
- мати вміння, професіоналізм, знання;
- бажання постійно вчитись та підвищувати свою кваліфікацію;

- ніколи не зупинятись на досягнутому, не опускати руки;
- мати ресурси; розраховуючи лише на власні ресурси, підприємець суттєво зменшує ризики, але в той же час зменшує і можливості бізнесу.

Під ресурсами слід розуміти не лише гроші, але й наявність потрібного обладнання, приміщення, людей, які будуть працювати разом з Вами, йдучи до спільних цілей, сировини або товарів.

Здійснення обраного підприємством виду бізнес-діяльності потребує розроблення та реалізації ефективної системи управління необоротними активами. Джерелом інформації для прийняття управлінських рішень виступають дані бухгалтерського обліку щодо наявності та руху необоротних активів підприємства.

Слід зазначити, що питання обліку й контролю необоротних активів ретельно досліджували багато відомих вчених, таких як И.А. Бланк, С.Ф. Голов, А.П. Грінько, Н.М. Гудзенко, С. І. Дем'яненко, О.О. Жарікова, І.В. Жураковська та В.В. Чудовець, Т.Г. Камінська, С.М. Кафка, Л.В. Коваль, Я.Д. Крупка, В.А. Мазур, Б. Нідлз, Т.Ф. Плахтій, І.М. Лепетан, О.О. Любар, Л.Г. Семеген, В.С. Семейон, В.В. Скоробогатова, Э.С. Хендриксен та М.Ф. Ван Бреда, Н.Ф. Яремчук тощо.

Віддаючи належну увагу вагомим науковим досягненням зазначених вище авторів, зауважимо, що залишаються невирішеними низка теоретичних та практичних питань, пов'язаних із обліковим та контрольним забезпеченням управління необоротними активами підприємств аграрного сектору економіки. Зокрема, це стосується уточнення понятійного апарату виходячи із особливостей визнання необоротних активів з урахуванням специфіки їх застосування в аграрного сектору економіки, визначення шляхів удосконалення законодавчо-нормативних актів для вирішення неоднозначних та суперечливих питань обліку й оподаткування господарських операцій з необоротними активами, узгодження методичних та організаційних аспектів їх облікового відображення відповідно до національного бухгалтерського законодавства та міжнародних стандартів фінансової звітності, розробки методик і упорядкування організаційних заходів внутрішнього контролю необоротних активів підприємств. Су-

часний рівень досліджень цих питань дискусійний і недостатній, а їх вирішення вкрай важливе для практичного застосування. Саме це зумовило вибір теми магістерської роботи та визначає її актуальність.

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської роботи є дослідження теоретико-методичних, організаційних та практичних засад облікового забезпечення управління необоротними активами підприємства та розробка науково-обґрунтованих рекомендацій щодо його удосконалення.

Мета дослідження обумовила необхідність розв'язання таких завдань:

- розкрити суть та значення необоротних активів в системі обороту капіталу підприємств аграрного сектору економіки;
- розглянути концептуальні положення та основні етапи управління необоротними активами підприємства;
- дослідити правовий зміст та нормативне регулювання облікового забезпечення управління необоротними активами підприємства
- розглянути процес документування операцій з необоротними активами;
- висвітлити порядок відображення операцій з необоротними активами в системі рахунків бухгалтерського обліку;
- дослідити особливості відтворення необоротних активів в аграрній галузі та його облікове забезпечення;
- розглянути порядок розкриття інформації про необоротні активи в облікових регістрах та у фінансовій звітності;
- розкрити значення внутрішнього контролю як основної складової управління необоротними активами підприємства;
- окреслити стратегію вдосконалення обліку необоротних активів з метою підвищення ефективності системи управління підприємством.

Об'єктом дослідження є необоротні активи та порядок ведення їх обліку на підприємствах аграрної сфери економіки.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних, організаційних та практичних аспектів обліку оборотного капіталу в умовах діяльності СВК «Трудівник» с. Ярмолинці Гайсинського району Вінницької області.

Методи дослідження. У процесі дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи і способи пізнання. Проведення порівняльного аналізу, загальнонаукові методи, зокрема аналіз, синтез, індукція, дедукція, теоретичне узагальнення та системний аналіз, дали можливість розкрити сутність необоротних активів як об'єкта обліку, визначити його роль і специфіку використання на сільськогосподарських підприємствах. Діалектичний метод, системний підхід, методи аналогії та моделювання, наукової абстракції та порівняння було застосовано для вдосконалення організації та методики бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності щодо необоротних активів відповідно до П(С)БО та МСФЗ.

Інформаційною базою дослідження виступили наукові праці вітчизняних та іноземних учених з питань економічної теорії, проблем організації та методики бухгалтерського обліку і контролю господарських операцій з необоротними активами; матеріали науково-практичних конференцій; статистичні дані; дані практичної діяльності СВК «Трудівник»; міжнародні стандарти фінансової звітності, законодавчі та нормативно-правові акти України; довідково-інформаційні й періодичні видання, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному та методичному обґрунтуванні і наданні практичних рекомендацій щодо удосконалення облікового забезпечення управління необоротними активами на підприємствах аграрної сфери економіки.

Практичне значення результатів дослідження. Одержані результати спрямовані на підвищення рівня організації та ведення обліку необоротних активів. Впровадження запропонованих рекомендацій дасть необхідний імпульс і сприятиме зростанню якості облікової інформації. Результати магістерської роботи можуть бути використані при веденні обліку необоротних активів в СВК «Трудівник» с. Ярмолинці Гайсинського району Вінницької області та іншими підприємствами аграрного сектора економіки.

Структура та обсяг магістерської роботи. Магістерська робота містить сторінок, таблиць, рисунок, список використаних джерел включає найменування, додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Необоротні активи, їх суть та значення в системі обороту капіталу підприємств аграрного сектору економіки

Капітал аграрних підприємств є важливою складовою частиною ресурсного потенціалу, він бере участь у створенні споживної вартості у вигляді конкретних товарів і вартості продукції. Розвиток сільського господарства значною мірою залежить від стану матеріально-технічної бази, головною ланкою якої є капітал, його якісний склад та раціональне співвідношення. Економічне значення капіталу полягає в тому, що він є основою для розвитку продуктивних сил сільського господарства, забезпечуючи відповідний рівень і темпи збільшення виробництва продукції та підвищення продуктивності праці [66].

Процес формування та використання капіталу аграрних підприємств зумовлює необхідність дотримання основних принципів [4, с. 234-237]:

- урахування перспектив розвитку господарської діяльності підприємства. Процес формування обсягу і структури капіталу підпорядкований завданням забезпечення його господарської діяльності не тільки на початковій стадії функціонування підприємства, але й на перспективу;

- забезпечення відповідності обсягу залученого капіталу обсягам оборотних і необоротних активів підприємства;

- забезпечення оптимальності структури капіталу з позицій ефективного функціонування. Умови формування кінцевих результатів діяльності підприємства значною мірою залежать від структури капіталу, що використовується;

- забезпечення мінімізації витрат по формуванню капіталу із різноманітних джерел, що здійснюється у процесі управління вартістю капіталу підприємства;

- забезпечення високоефективного використання капіталу в процесі господарської діяльності шляхом максимізації рентабельності власного капіталу за припустимого рівня фінансового ризику.

У сучасній економічній літературі можна зустріти багато визначень капіталу, що пов'язано з багатоаспектністю цього поняття. Кожен аспект вказує на якусь характеристику капіталу, яка виявляє його сутність.

Вважаємо, що капітал підприємства представляє загальну вартість засобів у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах, інвестованих у формування його активів з метою отримання прибутку (доходу).

Л.Л. Куц наводить наступні основні характеристики категорії «капітал», які є найбільш придатними для наступного практичного використання в управлінні капіталом підприємства [71, с. 5-6].

1. Капітал як накопичена цінність. У цій якості капітал трактують як накопичений запас економічних благ (майна) на певний момент часу. Тобто як накопичена економічна цінність на певну дату. На підприємствах капітал як накопичена цінність характеризується запасом основних засобів, нематеріальних активів, грошових засобів, товарно-матеріальних оборотних активів і т. ін.

2. Капітал як виробничий ресурс (фактор виробництва). Ресурси стають капіталом, коли спрямовуються у виробництво (справу). Спрямовані на споживання ресурси капіталом не є.

3. Капітал як інвестиційний ресурс. За своєю економічною природою капітал призначений до інвестування – вкладення у певні об'єкти з метою отримання доходу.

4. Капітал як джерело доходу. Це одна з важливих характеристик капіталу, яку відзначають представники всіх економічних шкіл. Куди б не був спрямований капітал – у сферу реальної економіки чи в фінансову сферу – він завжди потенційно здатний приносити дохід його власнику за умови ефективного його використання.

5. Капітал як об'єкт часового вибору. На всіх стадіях функціонування капіталу (накопичення, інвестування, використання) перед власниками капіталу виникає дилема вибору, пов'язана з його використанням в часі. Часова перевага завжди вимагає від власника капіталу рішення щодо співвідношення споживання благ в поточному і майбутньому періодах, відповідно до його економічних інтересів.

6. Капітал як об'єкт купівлі-продажу. У цьому аспекті капітал формує особливий вид ринку – ринок капіталу, який характеризується попитом, пропозицією і ціною, а також певними суб'єктами ринку. Ціна на капітал формується під впливом попиту і пропозиції. Кількісним вираженням цієї ціни виступає звичай рівень середньорічної ставки дохідності капіталу.

7. Капітал як об'єкт власності і розпорядження. Використання капіталу в економічному процесі не обов'язково пов'язане з наявністю права власності. У сучасних умовах підприємець може володіти правами розпорядження капіталом без права власності на нього. Враховуючи цей аспект власності і розпорядження капітал поділяють на власний і залучений (позиковий), співвідношення між якими називають «структурою капіталу». Воно впливає на багато аспектів ефективності господарської діяльності підприємства і значною мірою визначає рівень його ринкової вартості.

8. Капітал як носій фактора ризику. Застосовуючи капітал з метою отримання доходу, підприємець свідомо йде на економічний ризик, пов'язаний з можливим відхиленням очікуваного доходу, а також можливою втратою (частковою або повною) вкладеного капіталу. Ризик і дохідність капіталу тісно взаємозв'язані. Чим вищий рівень очікуваної дохідності капіталу, тим більший рівень ризику, і навпаки.

9. Капітал як носій фактора ліквідності. Під ліквідністю капіталу розуміють здатність його реалізувати за реальною ринковою вартістю. Аспект ліквідності характеризує можливість «переливу капіталу» при настанні несприятливих умов. Ліквідність різних видів капіталу є різною. Її враховують при формуванні необхідного рівня дохідності у процесі підприємницької діяльності.

Класифікацію можливих видів капіталу подано в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Класифікація видів капіталу

Класифікаційні ознаки	Види капіталу
1	2
1. За джерелами формування	- власний капітал (належить підприємству на правах власності); - залучений капітал (не належить підприємству, але знаходиться у його розпорядженні тимчасово на безоплатній основі); - позиковий капітал (не належить підприємству, підлягає поверненню із сплатою відсотків)

Продовження таблиці 1.1

1	2
2. За формою надходження у процесі кругообігу	- грошовий капітал (у грошовій формі); - виробничий капітал (інвестований у виробничі активи); - товарний капітал (у товарній формі)
3. Залежно від джерел походження коштів	- національний (вітчизняний) капітал; - іноземний капітал
4. За характером використання у господарському процесі	- працюючий капітал (бере участь у формуванні доходів); - непрацюючий капітал (не бере участі у формуванні доходів)
5. За характером використання власниками	- споживчий капітал (з часом втрачає функції капіталу); - накопичуваний (реінвестований) капітал (з часом забезпечує приріст)
6. За метою використання	- інвестиційний капітал (використовується з метою збільшення підприємницьких можливостей); - інноваційний капітал (використовується з метою реалізації інноваційного проекту)
7. За формами інвестування	- фінансовий капітал (у грошовій формі); - матеріальний капітал (інвестований у матеріальні активи); - нематеріальний капітал (інвестований у нематеріальні активи)
8. За формою власності	- приватний капітал (належить приватній особі); - державний капітал (належить державі); - корпоративний (акціонерний) капітал (утворюється на основі акціонерної форми власності); - спільний капітал (утворюється на основі спільної форми власності); - пайовий капітал (належить партнерським підприємствам)
9. За випуском та сплатою	- номінальний (оголошений) капітал (встановлена засновниками в установчих документах сумарна вартість акції компанії, що випускаються); - випущений капітал (частина номінального капіталу, на суму якої випущено акції для розподілу між акціонерами); - оплачений капітал (частина випущеного капіталу, що оплачена акціонерами за придбані акції); - неоплачений капітал (частина випущеного капіталу, що не сплачена акціонерами за придбані акції)
10. За відповідністю правовим нормам функціонування	- легальний капітал (контролюється суспільством і органами державного управління); - нелегальний («тіньовий») капітал (не контролюється суспільством і органами державного управління)
11. За способом перенесення вартості	- основний капітал (переносить свою вартість на виготовлену продукцію поступово); - оборотний капітал (цілком переносить свою вартість на виготовлену продукцію)
12. За часовим періодом залучення	- довгостроковий (перманентний) капітал (складається з власного капіталу а також залученого капіталу з терміном використання понад 1 рік); - короткостроковий капітал (підприємство залучає на період до 1 року)
13. За необхідністю нормування	- нормований (активи, щодо формування та використання яких формуються певні кількісні нормативи); - ненормований (відсутність будь-яких кількісних та якісних обмежень)

Продовження таблиці 1.1

1	2
14. За етапами виникнення	<ul style="list-style-type: none"> - первинний (кошти власників підприємства, резерви, внески інших компаній та інші фінансові джерела, використовувані власниками під час створення підприємства); - вторинний (термінові субординовані запозичення підприємства, безстроковий капітал, не включений в первинний капітал, що використовується для початку фінансової або комерційної діяльності)
15. Залежно від виду діяльності, яка здійснюється підприємством	<ul style="list-style-type: none"> - операційний (сукупність грошових, матеріальних та нематеріальних активів, що створюються під час здійснення основної (операційної) діяльності); - інвестиційний (активи, котрі є грошовою формою кругообігу капіталу); - фінансовий (кошти, а також інші види матеріальних і нематеріальних активів, оцінені у вартісній формі, згенеровані під час здійснення фінансової діяльності)
16. За продуктивністю використання	<ul style="list-style-type: none"> - продуктивний (капітал, що сприяє створенню доданої вартості та зростанню прибутку підприємства); - непродуктивний (капітал, майбутні економічні вигоди від використання якого тільки покривають витрачені фінансові ресурси або взагалі відсутні)

Джерело: сформовано автором на основі [71; 9; 116; 147; 154; 159]

Під час дослідження було виявлено, що іноді у сучасній економічній літературі зустрічається використання категорій «активи» та «капітал» як синонімів, що є некоректним. На наш погляд, раціональним у вирішенні цієї проблеми є підхід Мельник Л.Г. та Каринцевої Л.І., які вважають, що поняття «капітал» та «активи» дуже близькі за змістом, проте капітал розглядають як більш загальне визначення, що характеризує умови формування вартості, а активи – конкретні форми капіталу, які реалізують його певні економічні функції. Тому, залежно від того, який змістовний відтінок необхідно передати, використовують той чи інший термін [80].

Однією з найбільш пов'язаних із поняттям необоротних активів є така категорія як основний капітал. Зокрема, в економічній літературі науковцями зазначається, що основний капітал являє собою капітал, інвестований (вкладений) в необоротні активи [20; 47; 61; 76; 31].

Що стосується трактування поняття основного капіталу, то тут можна виділити дві позиції – економічну і фінансову. З економічної позиції основний капітал розглядається лише як реальний матеріальний капітал – засоби праці.

Така позиція пов'язана з певними аспектами основного капіталу: тривалим періодом використання, що породжує особливий спосіб обігу вартості цієї частини виробничого капіталу; особливістю натуральної форми – засоби праці різного виду, що не враховують при цьому вартісних ознак основного капіталу. З фінансової точки зору основний капітал трактують як частину активів підприємства. З цієї позиції він визначається за вартісним вираженням та за особливими формами виявлення [144].

Здійснивши дослідження поняття основного капіталу за різними літературними джерелами [20; 27; 56; 76; 144], вважаємо, що для розуміння поняття основного капіталу з позиції його фінансування найбільш відповідає визначення, яке надає Спасів Н.Я: «Основний капітал – грошові ресурси, які мобілізуються суб'єктом господарювання для формування необхідних йому довгострокових активів (засобів праці) з метою проведення ефективного господарювання». Кошти, що витрачаються на придбання цих активів, авансуються повністю, але вилучаються лише частинами в розмірі амортизації [144].

Власова Н.О., Чорна М.В. та Зубков С.О., узагальнюючи існуючі підходи до визначення сутності розглянутих категорій, зазначають, що необоротні активи є певними майновими як матеріальними, так і нематеріальними цінностями, а основний капітал – вкладення коштів у такі цінності. Тому для цілей фінансування доцільно використовувати поняття «необоротні активи», розглядаючи ці активи як окремо взяті, статичні, як вони є; а поняття «основний капітал» – коли мова йде про зміну необоротних активів, тобто інвестування, вкладення коштів у їхнє нарощення, коли є динаміка їхнього стану [19, с. 12].

В бухгалтерському обліку частина засобів виробництва, або основний капітал це «необоротні активи»– термін, який виник у зв'язку з розвитком бухгалтерського обліку і є обліковою категорією –елементом балансу.

Е.С Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда, Дж. Кеннінг, які є представниками американської школи бухгалтерського обліку визначають необоротні активи як обліковий об'єкт, що характеризується правовими й економічними характеристиками, містить в собі інформацію про минуле (що виникло в результаті проведених господарських операцій) [152].

Необоротні (непоточні, довгострокові активи) можна також розглядати як інвестиції, розраховані на тривалий період. До інвестицій у довгострокові активи відносять землю, будинки й устаткування, які забезпечують працездатність підприємства. Такі об'єкти служать тривалий час і поступово зношуються.

Поділ активів на необоротні й оборотні прийшло в практику бухгалтерського обліку з економіки через судову сферу наприкінці ХІХ-го або початку ХХ-го с. Вперше зазначені терміни з'явилися в Англії, у судових звітах, які торкалися методів оцінки фіксованих (необоротних) і оборотних активів, потрапивши туди з економічної літератури того часу. Варто також відзначити, що одна з основних вигод, яка спонукала економістів та бухгалтерів того часу на поділ активів на основні й оборотні полягає в можливості оцінки на підставі цього ліквідності господарюючого суб'єкта [152].

В українському законодавстві відсутнє поняття «необоротні активи», Згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», «необоротні активи – всі активи, що не є оборотними. У цьому ж Положенні зазначено, що до оборотних активів належать «грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу» [98]. Хоча поняття «необоротні активи» є одним з найважливіших у фінансовій науці і практиці, досі існують складнощі трактування його економічної природи .

Таким чином, під необоротними активами треба розуміти активи, що використовуються підприємством у його діяльності протягом тривалого періоду часу (більше одного року) та від використання яких підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди; та їх вартість може бути достовірно визначена.

В своїх наукових працях з питань фінансового обліку І.О. Бланк під активами підприємства розуміє контрольовані ним економічні ресурси, сформовані за рахунок інвестованого в них капіталу, які характеризуються детермінованою вартістю, продуктивністю і здатністю генерувати дохід, постійний оборот яких в процесі використання зв'язаний з факторами часу, ризику і ліквід-

ності. Зокрема вчений виділяє декілька класифікаційних ознак: за характером функціонування, за характером участі активів в різних видах діяльності підприємства, за характером фінансових джерел формування активів тощо, а також за характером участі в господарському процесі з позицій особливостей їх обороту, відповідно до якої виділяє оборотні (поточні) та необоротні активи. Саме ця класифікація активів призначена для цілей бухгалтерського обліку та фінансової звітності [95].

На думку дослідника Півторака М.В., застосування виразу «необоротні активи – всі активи, що не є оборотними» є не досить коректним стосовно тих об'єктів, які він об'єднує. Автор зазначає, що єдиним активом, який не є оборотним, є земля. Виходячи з цього, він пропонує поділяти активи на основні і оборотні, що відповідає класичному принципу поділу капіталу [100].

Таким чином можна стверджувати, що необоротні активи підприємства аграрного сектора економіки – це сукупність як матеріальних, так і нематеріальних майнових цінностей, що беруть участь у виробничих процесах та забезпечують умови їхнього здійснення, призначені не для перепродажу, корисний ефект від яких очікується отримувати тривалий час (більше одного року або операційного циклу).

Різноманітність видів та елементів необоротних активів визначає необхідність їхньої попередньої класифікації для забезпечення цілеспрямованого управління ними, у тому числі з метою їхнього фінансування.

Класифікація – система розподілу предметів, явищ або понять на класи, групи тощо за спільними ознаками, властивостями [18, с. 432]. Таким чином, класифікація необоротних активів – це розподіл їх за різними ознаками. Більшість авторів, особливо бухгалтерів, класифікують необоротні активи за однією ознакою – за матеріальністю і виділяють тільки ті складові, які відображаються у балансах господарюючих суб'єктів (рис. 1.1).

Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва, діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адмініст-

ративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [121].



Рис. 1.1. Класифікація необоротних активів

Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований (права користування природними ресурсами, права користування майном, права на комерційні позначення, права на об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права, інші нематеріальні активи) [122].

Незавершені капітальні інвестиції – це незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів), виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу) [121; 122; 130].

Інвестиційна нерухомість – це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного

капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності [99].

Довгострокові біологічні активи – усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами. Поточні біологічні активи – біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі [130].

Довгострокові фінансові інвестиції – фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент [124].

Довгострокова дебіторська заборгованість – заборгованість фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу [123].

Відстрочені податкові активи – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах, що визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» [128].

Інші необоротні активи – вартість необоротних активів, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему групу, або які не можуть бути включені до наведених вище груп.

На наш погляд найширшу класифікацію необоротних активів наводить саме Бланк І.О. у підручнику з фінансового менеджменту. З позицій фінансового менеджменту для цілей управління цим видом активів він виділяє декілька класифікаційних ознак, зокрема [10, с. 230]:

- за основними функціональними видами: основні засоби, нематеріальні активи;
- за характером обслуговування окремих напрямів операційної діяльності: необоротні активи, які обслуговують процес виробництва продукції, необоротні активи, які обслуговують процес реалізації продукції, необоротні активи, які обслуговують процес управління операційною діяльністю;
- за характером володіння: власні і орендовані необоротні активи;

- за формами заставного забезпечення кредиту і особливостями страхування: рухомі і нерухомі необоротні активи;
- за характером відображення зносу: необоротні активи, що амортизуються, і необоротні активи, що не амортизуються.

Представлені класифікації не враховують усіх можливих аспектів прояву необоротних активів, а тому не можуть повністю задовольнити потреби господарюючого суб'єкта у всій повноті необхідної класифікаційної інформації щодо прийняття рішень з управління ними взагалі та їхнього фінансування зокрема. У зв'язку із вищезазначеним пропонуємо доповнити наведені вище класифікаційні ознаки такими:

- за критерієм участі необоротних активів у створенні економічної вигоди;
- за періодом іммобілізації;
- за джерелами формування (фінансування).

За критерієм участі необоротних активів у створенні економічної вигоди виділити довгострокові матеріальні і нематеріальні активи комерційної діяльності та довгострокові матеріальні і нематеріальні активи некомерційної діяльності (соціально-культурної і житлової сфери).

За періодом іммобілізації необоротні активи поділяти на тривало іммобілізовані, до яких належать основні фонди та нематеріальні активи; й тимчасово іммобілізовані, до яких належать капітальні вкладення та довгострокові вкладення.

За джерелами формування (фінансування) доцільно виділяти необоротні активи, що фінансуються за рахунок:

- власних джерел, до яких належать ті необоротні активи, які сформовані виключно за рахунок власних джерел (прибуток, амортизаційні відрахування);
- позикових джерел, тобто ті необоротні активи, які сформовані виключно за рахунок позичених підприємством коштів (кредити, позики тощо);
- залучених джерел, тобто ті необоротні активи, які сформовані виключно за рахунок залучених підприємством коштів (емісія акцій, кошти від вищих організацій);
- змішаного фінансування, тобто ті необоротні активи, що сформовані за рахунок як власних, так і позикових коштів.

При цьому класифікаційну ознаку «за основними функціональними видами» пропонуємо дещо розширити виділивши у ній: матеріальні активи, нематеріальні активи, фінансові активи (інвестиції) та інші необоротні активи.

Для цілей бухгалтерського обліку доречною буде класифікація необоротних активів як за статтями балансу, так і за характером відображення зносу.

Отже, представлена система класифікації необоротних активів (рис 1.2) сприятиме детальному врахуванню різних особливостей як необоротних активів в цілому, так і необоротних активів підприємств аграрного сектора економіки з позиції формування політики їхнього фінансування, що сприятиме ефективності її формування.

Одним з важливих елементів методу бухгалтерського обліку є відображення його об'єктів в одному вимірнику – оцінці. Остання використовується як інструмент обміну та облікового відображення актів купівлі-продажу в умовах товарно-грошових відносин. Оцінка є основою методології бухгалтерського обліку. Від того, наскільки правильно обраний спосіб оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, залежить достовірність фінансової звітності й обґрунтованість управлінських рішень на підприємстві. Різні способи оцінки і, як наслідок, різні схеми бухгалтерського обліку можна застосувати тільки при наявності певних умов або обставин, причому методи оцінки здійснюють вплив на фінансовий стан підприємства, на структуру балансу і фінансові результати діяльності підприємства і відповідно на його облікову політику. Реформування бухгалтерського обліку в Україні залучило до методології обліку нові види оцінок: справедливу вартість, теперішню вартість, чисту вартість реалізації тощо. У понятійно-категоріальний апарат бухгалтерського обліку увійшло поняття «корисність» активів, яке має своє вартісне вимірювання й істотно впливає на їх оцінку [53, с. 419].

Проведене дослідження літературних джерел з теорії бухгалтерського обліку підтверджує, що українські вчені тлумачать оцінку як складову методу бухгалтерського обліку. В той же час основний наголос робиться на тому, що оцінка – це вираз у грошовій формі майна підприємства з метою узагальнення даних у бухгалтерському обліку та звітності.

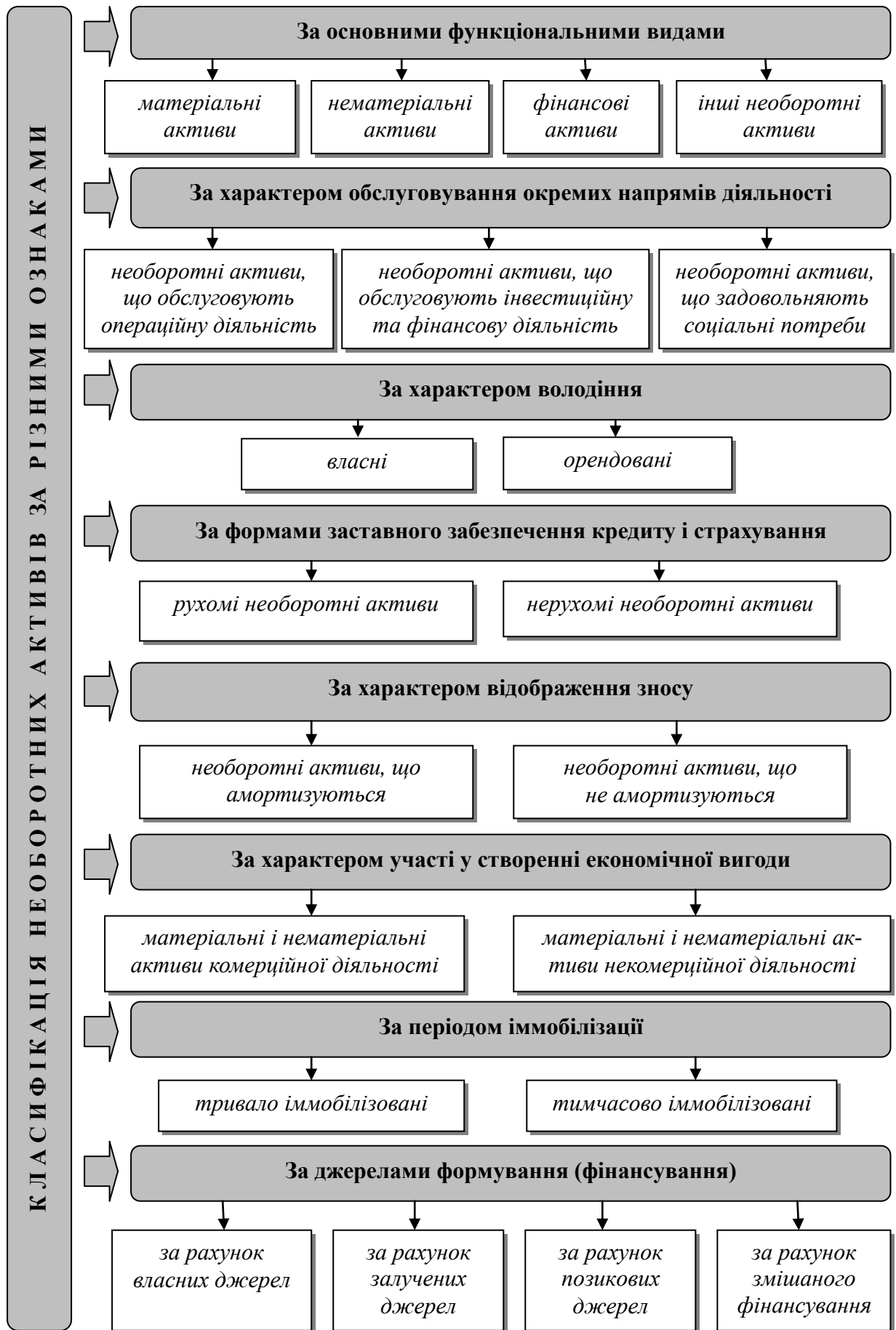


Рис. 1.2. Класифікація необоротних активів за різними ознаками

На переконання Кужельного М.В. оцінка є не тільки складовою бухгалтерського обліку, а й його діючою контролюючою функцією фінансового стану [64, с. 15]. Малюга Н.М. стверджує, що «оцінка – це процес усвідомлення позитивної чи негативної значущості будь-яких господарських явищ, результатів праці, форм виробничо-трудової діяльності, матеріальних вчинків, здобутків господарювання для задоволення людських потреб, інтересів, цілей суб'єкта» [79, с. 24]. Крупка Я.Д. зазначає, що переважно оцінка ґрунтується на затратному методі [63, с. 31]. Ловінська Л.Г. вказує на те, що, як складова методу бухгалтерського обліку, оцінка має такі функції [72, с. 26]:

- вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку;
- визначення критеріїв визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів і витрат;
- створення якісних характеристик облікової інформації;
- інформаційне забезпечення оцінки менеджменту, фінансового стану та фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» одним з принципів бухгалтерського обліку – принципом історичної (фактичної) собівартості визнано пріоритетною оцінку активів підприємства, виходячи з фактичних витрат на їх виробництво та придбання [39]. В той же час, визнання оцінки за історичною (фактичною) собівартістю пріоритетною не виключає можливість використання інших методів оцінки.

Види вартісних оцінок необоротних активів представлено у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Види вартісних оцінок необоротних активів

Види вартісних оцінок	Види активів	Обставини, за яких можлива відповідна оцінка	Визначення
1	2	3	4
Первісна вартість	Всі види необоротних активів	Придбання, утримання, вибуття	Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів

Продовження таблиці 1.2

1	2	3	4
Балансова вартість	Всі види необоротних активів	Утримання, вибуття	Вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу
Справедлива вартість	Всі види необоротних активів	Придбання, утримання, вибуття	Сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.
Переоцінена вартість	Основні засоби, нематеріальні активи	Утримання, вибуття	Вартість необоротних активів після їх переоцінки
Ліквідаційна вартість	Основні засоби, нематеріальні активи, довгострокові біологічні активи	Вибуття, а також використовується для визначення суми вартості, яка амортизується	Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання, за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)
Вартість, яка амортизується	Основні засоби, нематеріальні активи, довгострокові біологічні активи	Використовується як база для нарахування амортизації	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
Теперішня вартість	Довгострокова дебіторська заборгованість	Утримання, вибуття	Дисконтова на суму майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде отримана для погашення цієї заборгованості
Амортизована собівартість фінансової інвестиції	Довгострокові фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення	Утримання, вибуття	Собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії)
Ринкова вартість фінансової інвестиції	Всі види фінансових інвестицій	Придбання, утримання, вибуття	Сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку

Джерело: сформовано автором на основі [99]

Найбільш розповсюдженим методом вартісної оцінки основних засобів є оцінювання із застосуванням принципу справедливої вартості об'єкта. До недоліків визначення справедливої вартості, що обумовлені відсутністю практичного досвіду використання цього методу оцінки, можна віднести те, що справедлива вартість відображає не реальні угоди, які здійснює підприємство, а певну умовну суму, що могла б бути отримана у випадку, якщо необоротний ак-

тив був би проданий станом на певну дату. Проте, очевидними є й переваги застосування цього методу, адже справедлива вартість [53, с. 422]:

1) є найбільш придатною основою для зіставлення інформації у процесі аналізу ефективності використання основних засобів⁴

2) є ефективнішою базою для зіставлення майбутніх грошових потоків з витратами, що є досить важливим для прийняття правильних управлінських рішень;

3) найбільш придатна для використання у фінансовому менеджменті, що зорієнтований на реальну вартість активів та зобов'язань.

Резюмуючи результати здійсненого аналізу міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку на предмет співіснування в них справедливої та історичної вартостей Бездушна Ю.С. приходять до наступних висновків [2, с. 42]:

1. Застосування інституту справедливої вартості активів на основі їх ринкової ціни у фінансовій звітності забезпечує більш достовірну інформацію про фінансово-майновий стан підприємства.

2. Справедлива вартість є домінуючою при складанні звітності за МСФЗ. Ряд національних стандартів містять вимогу оцінки справедливої вартості, однак не встановлюють механізму її визначення.

3. Застосування в обліку справедливої вартості вимагає від бухгалтера спеціальних знань стандартів незалежної оцінки, механізмів дисконтування, інших елементів фінансового планування. Такі знання мають набуватися не лише на базі міжнародних програм сертифікації, але й у національній системі професійної освіти.

4. Використання справедливої вартості у звітності потребує розробки на законодавчому рівні уніфікованого підходу до методології такої оцінки в цілях дотримання принципу її співставності (Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності»).

Згідно вимог стандартів бухгалтерського систематизовано та визначено основні критерії визнання активу як необоротного (рис. 1.3).

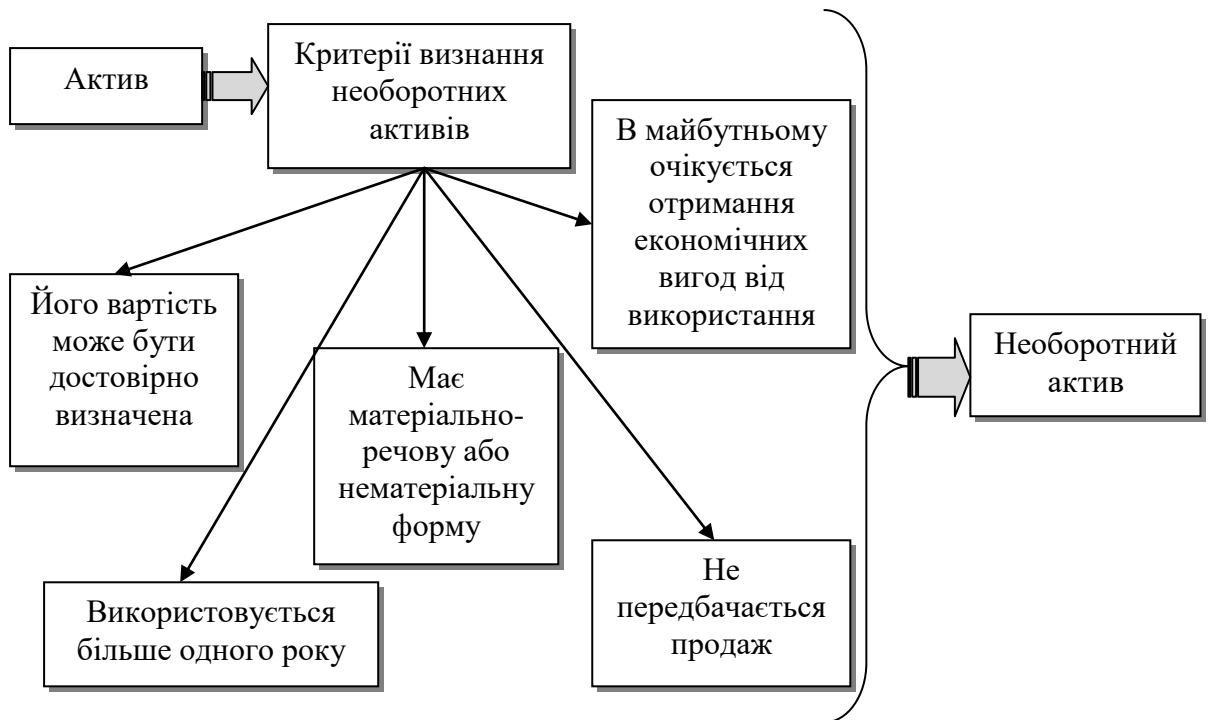


Рис. 1.3. Критерії визнання активу необоротним

Таким чином, для того, щоб визнати актив як необоротний, слід врахувати особливості даного активу та критерії його визнання, такі як: матеріально-речова чи нематеріальна форми, строк корисного використання, який має бути більше одного року, в майбутньому від об'єкта очікується отримувати економічні вигоди, актив має бути придбано для використання у виробництві та іншій діяльності підприємства, а також вартість об'єкта може бути достовірно визначена [51].

1.2. Концептуальні положення та основні етапи управління необоротними активами підприємства

Управління відіграє центральну роль у розвитку підприємства, на його основі можна побачити, наскільки злагоджено та ефективно взаємодіють підрозділи між собою. Дуже важливо чітко розуміти, що таке управління, адже це прямим чином впливає на успішне функціонування організації.

В тлумачних словниках розглядають в основному загальне поняття «управління» визначаючи його, як цілеспрямований програмований чи довільний вплив на об'єкти задля досягнення кінцевої мети за допомогою процесорів,

явищ, процесів, коли є з ними взаємодія в режимі детермінованої чи довільної програми (регламенту) [17].

Завадський Й.С. в економічному словнику подає трактування поняття «управління» як свідомого цілеспрямованого впливу з боку суб'єктів (органів управління) на людей чи економічні об'єкти, який здійснюється з метою скерувати їхні дії та отримати бажані результати, а також автор розглядає поняття «управління активами» як інвестиційну стратегію, яка передбачає випуск нових цінних паперів, визначення вартості закладу, можливості позичальника сплатити борг, а також виплату процентів за позичку [38, с. 322].

У «Тлумачному словнику економіста» знаходимо визначення управління підприємством як сукупність методів та прийомів керівництва колективом людей, усіма ланками підприємства для організації та координації в процесі виробництва. Також Гончаров С.М. розглядає поняття «управління активами» – це діяльність фірми щодо прибуткового розміщення власних і залучених коштів (розрізняючи при цьому управління поточними активами, оборотними активами та основним капіталом) [148, с. 245].

Коноплицький В. в «Тлумачному словнику економічних термінів» подає визначення управління як процесу регулювання стану економічної системи господарського об'єкта, при цьому наголошує що методи управління залежать від специфіки керованого об'єкта, але завжди передбачається виділення періоду, на який поширюються управлінські рішення [58, с. 1108].

В свою чергу згідно з визначенням представленому у «Економічній енциклопедії» управління – це елемент, складова виробничих, підприємницьких та інших відносин, що ставлять своїм завданням координувати, погоджувати діяльність людей і трудових колективів щодо організації виробництва матеріальних благ, їх розвитку, реалізації, продажу, споживання. Також автор подає трактування поняття «управління майном» – встановлення власником майна правил, умов його використання, здавання в оренду, продажу; право розпоряджатися майном, передане власником іншій особі [33].

Досліджуючи загальні питання управління, фінські економісти Т. Санта-лайнен, Е. Воутилайне, П. Поренне, І. Х. Ніссінен дійшли висновку, що управ-

ління підприємством базується на принципі управління за результатами. Згідно з цією концепцією, управління має на меті досягнення необхідних результатів діяльності. Управління за результатами передбачає вплив на процес реалізації визначеної мети на всіх етапах – на стадії планування, виконання та контролю за виконанням. Науковці розглядають управління як вплив на організацію, що складається з планування діяльності, постановки виробничих завдань, створення системи вимірювання та оцінки виконаної роботи, контролю за виконанням завдань, подальшого вдосконалення процесу управління [149, с. 20-23].

Поступовий перехід України до ринкових умов господарювання викликає необхідність постійного вдосконалення системи управління суб'єктами господарювання. Теперішня економічна ситуація в країні характеризується надмірним зростанням кількості збиткових та збанкрутілих підприємств, що є ознакою недосконалості та неефективності системи управління підприємствами. Ринкова адаптація системи управління вітчизняними підприємствами до світового економічного простору зумовлює необхідність опанування принципово нових «правил» взаємодії із зовнішнім оточенням та сприйняття його викликів, тому це потребує застосування сучасних підходів, принципів, ефективних методів, інструментів в управлінні підприємством для забезпечення його успішного функціонування у зовнішньому середовищі. Головною особливістю управління підприємством за сучасних умов є те, що ефективна система управління – це система, що здатна забезпечити швидку адаптацію підприємства до змін його бізнес-середовища за умов максимально можливого врахування запитів та задоволення потреб споживачів. Особливої актуальності набуває питання побудови ефективної системи управління підприємством, яка дасть змогу не лише сприйняти виклики зовнішнього середовища, але й забезпечити стабільний розвиток підприємства [5, с. 58].

Система менеджменту капіталу – одна зі складових загальної системи управління підприємством.

На думку Швиданенко Г.О. та Шевчук Н.В. до основних принципів системи управління капіталом підприємства треба віднести такі [156, с. 19-20]:

1. Інтегрованість із загальною системою управління підприємством. Фінансування та забезпечення ефективності всіх сфер функціонування підприємства нерозривно пов'язане з формуванням капіталу, зміною його обсягу, структури, вартості та дохідності. Управління формуванням і функціонуванням капіталу має тісний взаємозв'язок з такими видами функціонального менеджменту, як фінансовий, інвестиційний, виробничий, операційний, інноваційний, антикризовий, менеджмент персоналу. Цей факт визначає необхідність органічної інтегрованості менеджменту капіталу з іншими функціональними підсистемами і загальною системою управління підприємством.

2. Системний характер формування управлінських рішень. Усі управлінські рішення у сфері менеджменту капіталу впливають на кінцеві результати фінансово-господарської діяльності підприємства. Тому управління формуванням і функціонуванням капіталу підприємства має розглядатись як комплексна функціональна система, яка здійснює процес управління, забезпечує розроблення та взаємозв'язок управлінських рішень, кожне з яких впливає на результативність підприємницької діяльності.

3. Високий динамізм управління. Ефективні управлінські рішення у сфері менеджменту капіталу, які були розроблені й реалізовані в попередніх періодах, не завжди можуть бути повторно використані на наступних етапах розвитку підприємства. Це пов'язано з високою динамікою факторів зовнішнього середовища, і передусім на ринку капіталу. Крім того, змінюються умови функціонування підприємства, особливо на етапах зміни фази життєвого циклу. Тому системі управління капіталом має бути притаманна висока гнучкість, яка враховувала б потенціал формування власних фінансових ресурсів, темпи економічного розвитку, рівень конкурентоспроможності, форми організації виробничої і фінансової діяльності, фінансовий стан, рівень сприйнятливості до нововведень та інші параметри підприємства.

4. Варіативність підходів до розроблення окремих управлінських рішень. Реалізація цього принципу передбачає, що підготовка кожного управлінського рішення у сфері формування структури та напрямів використання капіталу пі-

дприємства має враховувати альтернативні можливості дій. За наявності альтернативних проектів вибір повинен базуватися на системі критеріїв, які визначають фінансову ідеологію, стратегію або політику підприємства. Система таких критеріїв у сфері формування та функціонування капіталу встановлюється підприємством самостійно.

5. Орієнтованість на стратегічні цілі розвитку. Якими б ефективними не були проекти з погляду менеджменту капіталу, вони мають бути відхилені, якщо суперечать місії або стратегічним напрямкам розвитку підприємства.

6. Принцип правового захисту. Реалізація цього принципу вимагає від керівників прийняття управлінських рішень у сфері формування і функціонування капіталу відповідно до нормативно-правової бази України.

7. Принцип оптимізації управління. Система формування та функціонування капіталу еволюційно розвивається, вдосконалюється, що, у свою чергу, спричиняє впорядкованість елементів цієї системи. Своєчасна обробка інформації про внутрішні бізнес-процеси на підприємстві дає змогу приймати кваліфіковані управлінські рішення, вдосконалювати внутрішньосистемні зв'язки, підвищувати ефективність взаємодії з зовнішнім середовищем. Оптимізація процесу управління зумовлює вдосконалення структури капіталу, підвищення його функціональних можливостей.

У працях вітчизняного вченого-економіста І. Бланка функції управління формуванням та використанням капіталу поділяються на дві групи (рис. 1.4) (Додаток А):

- функції управління з погляду підсистеми, яка управляє капіталом;
- функції управління з погляду підсистеми, якою управляють.

Процес менеджменту капіталу на підприємстві доцільно здійснювати в безперервному взаємозв'язку процесів його формування і функціонування (рис. 1.5) (Додаток Б).

В основу дослідження підсистеми, яка здійснює процес управління, покладено функціональний підхід (рис. 1.6) (Додаток В).

Ефективність реалізації цього підходу визначає ефективність функціонування системи менеджменту капіталу в цілому.

Сформовані на початку господарської діяльності підприємства необоротні активи потребують постійного управління ними, яке здійснюється у різних формах і різних функціональних підрозділах. Частина функцій управління необоротними активами належить до обов'язків фінансових менеджерів.

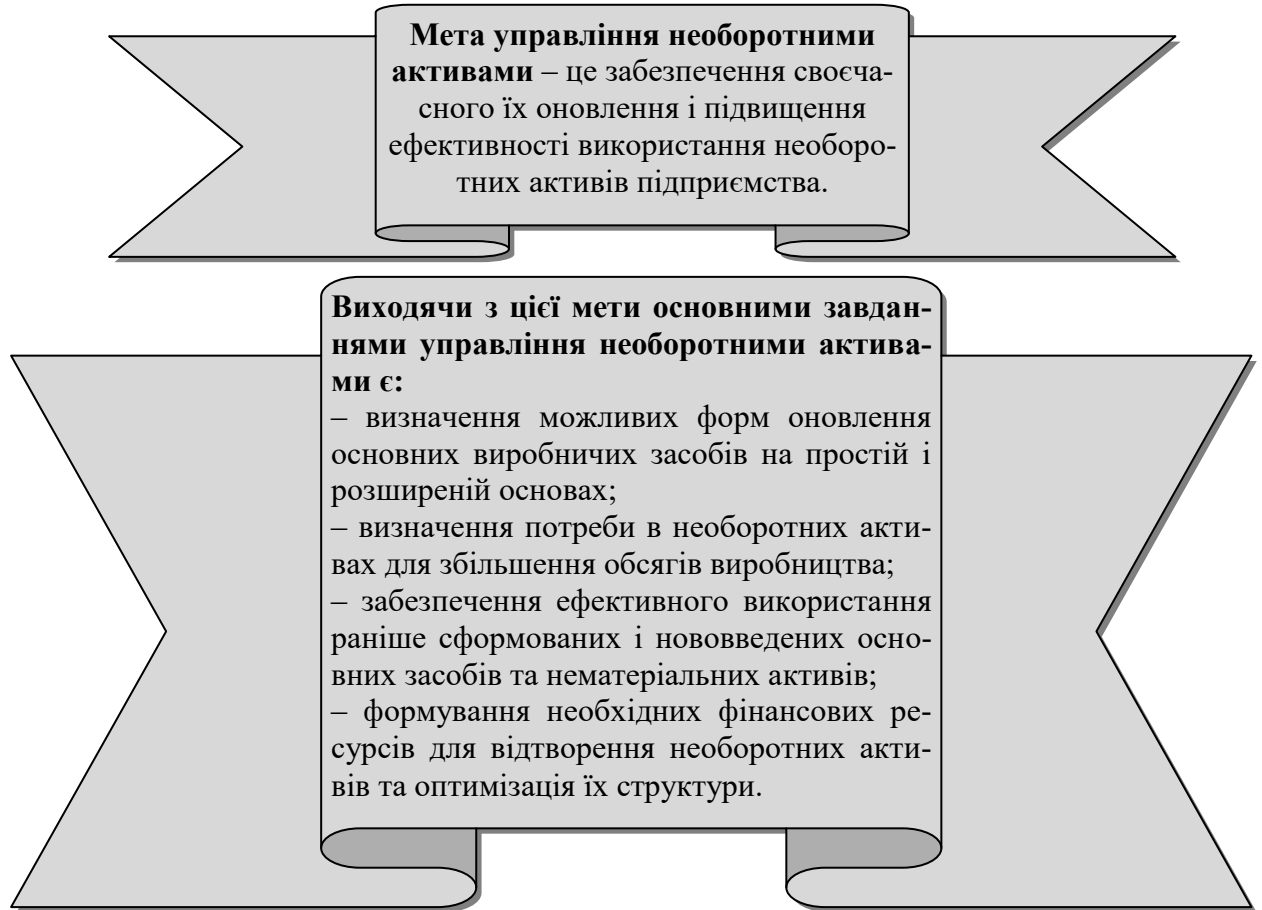


Рис. 1.7. Мета та основні завдання управління необоротними активами

У межах завдань управління необоротними активами господарюючого суб'єкта особлива увага має бути приділена саме управлінню операційними необоротними активами.

Комплекс цих завдань і механізми їх реалізації відображаються у політиці управління необоротними активами, яка розробляється на підприємстві.

Політика управління необоротними активами – це складова загальної фінансової стратегії підприємства, яка полягає у фінансовому забезпеченні своєчасного їх оновлення і високій ефективності використання необоротних активів підприємства. Політика управління необоротними активами підприємства формується за такими етапами (рис. 1.8).

ЕТАПИ УПРАВЛІННЯ НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ

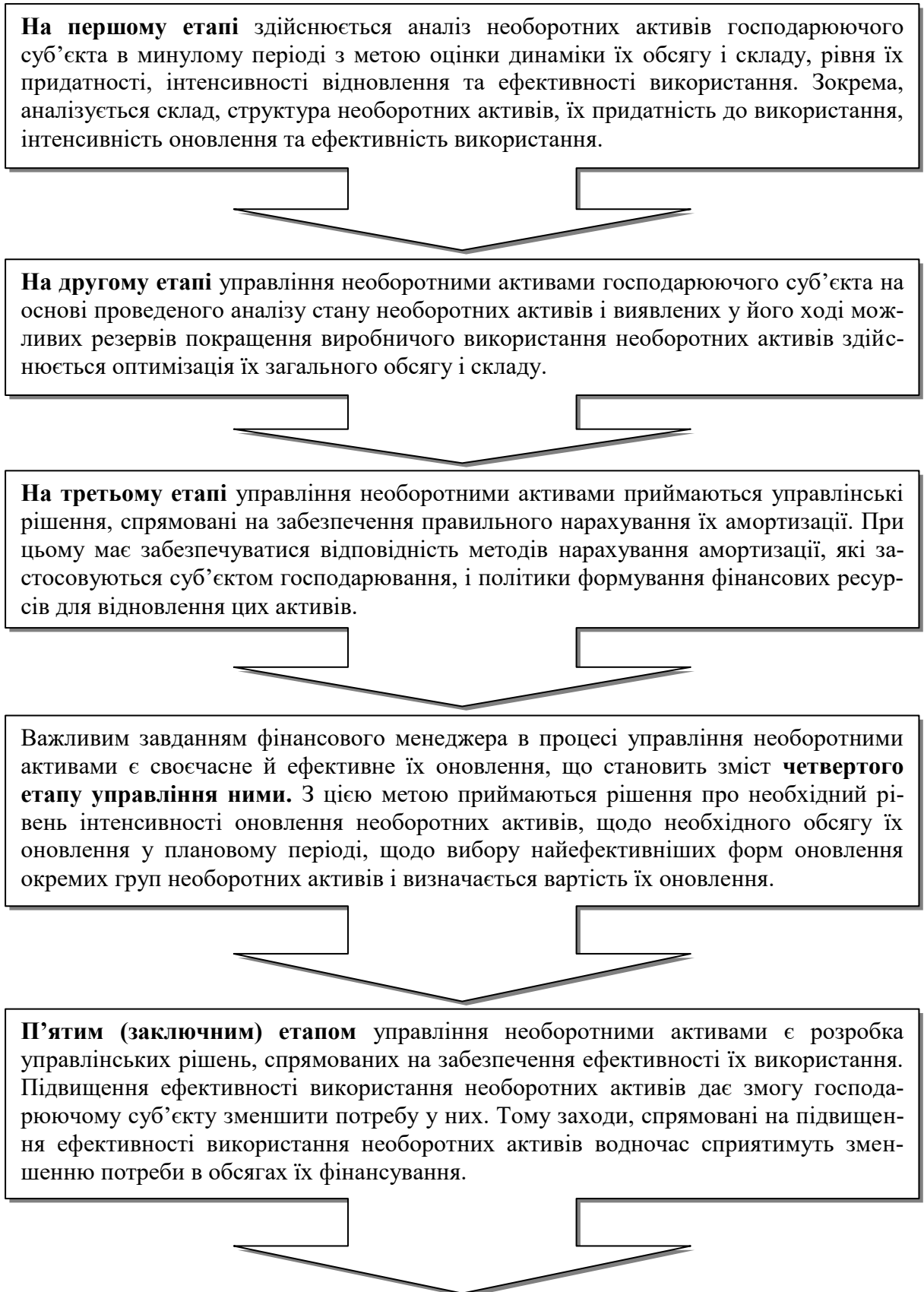


Рис. 1.8. Основні етапи управління необоротними активами

Як ми вже зазначали, на першому етапі аналізується склад, структура необоротних активів, їх придатність до використання, інтенсивність оновлення та ефективність використання. З цією метою визначаються ряд показників.

Що стосується другого етапу управління необоротними активами підприємств, то основними резервами покращення виробничого використання операційних необоротних активів є: підвищення продуктивного використання операційних необоротних активів у часі (за рахунок приросту коефіцієнтів змінності і безперервності їх роботи); підвищення продуктивного використання операційних необоротних активів за потужністю (за рахунок зростання продуктивності окремих їх видів у межах передбаченої технічної потужності). У процесі оптимізації загального обсягу операційних необоротних активів з їх складу слід виключити ті їх види, які не беруть участі у виробничому процесі.

В процесі оновлення необоротних активів потрібно враховувати негативний вплив на цей процес рівня інфляції. Негативні наслідки мають подвійний характер: по-перше, має місце необ'єктивна оцінка основних засобів; по-друге, незначні амортизаційні відрахування є причиною збільшення інфляційного прибутку та необґрунтованого зростання податкових платежів.

На даний момент відомі два методи протидії негативному впливу інфляції. Перший метод передбачає періодичну індексацію основних засобів. При цьому збільшується вартість основних засобів та амортизаційні відрахування, відсутній інфляційний прибуток. Другий метод передбачає застосування прискореної амортизації. У цьому випадку скорочується строк експлуатації основних засобів, зменшується вартість основних засобів, що морально застаріли та не виникає потреби списувати недоамортизовані основні засоби у зв'язку із моральним зносом.

Інтенсивність оновлення необоротних активів залежить від рівня зносу основних засобів (фізичний та моральний). Основні засоби в процесі експлуатації поступово втрачають свої початкові функціональні ознаки, і їх подальше використання у виробництві стає або технічно неможливим або економічно недоцільним. Здійснюється відновлення функціональних ознак окремих видів необоротних активів шляхом ремонту. Якщо втрата цих ознак пов'язана із мора-

льним зносом, тоді здійснюється заміна існуючих основних засобів більш сучасними і продуктивнішими.

Залежить інтенсивність оновлення окремих видів операційних необоротних активів від амортизаційної політики, яка застосовується на підприємстві.

Відбуватися відновлення необоротних активів може на основі простого чи розширеного їх відтворення. Просте відтворення здійснюється в межах сум накопиченої амортизації та може відбуватися в таких формах: поточний ремонт, капітальний ремонт, придбання нових аналогів необоротних активів. Розширене відтворення здійснюється з врахуванням формування нових видів необоротних активів не лише за рахунок накопиченої амортизації, але й за рахунок інших джерел фінансування та може здійснюватися у формі реконструкції, модернізації і т.п.

Вибір конкретних форм оновлення необоротних активів здійснюється за критерієм їх ефективності на основі порівняння потенційних вигод та витрат.

Фінансове управління оновленням необоротних активів підпорядковується загальним цілям політики управління цими активами, конкретизуючи управлінські рішення у цій сфері. Фінансування оновлення операційних необоротних активів може здійснюватися трьома способами. Перший з них ґрунтується на тому, що весь обсяг оновлення цих активів здійснюється за рахунок власного капіталу. Другий базується на змішаному фінансуванні оновлення операційних необоротних активів за рахунок власного і залученого капіталу. Третій варіант передбачає оновлення окремих видів необоротних активів винятково за рахунок фінансового кредиту (наприклад, фінансового лізингу) [151, с. 214].

Підприємство залежно від наявності джерел фінансування оновлення необоротних активів вибирає варіант придбання активів у власність чи на орендній основі. Здійснюватися оренда необоротних активів може у формі оперативного, фінансового, чи поворотного лізингу необоротних активів.

Вирішуючи проблему оренди чи придбання необоротних активів у власність, слід виходити з переваг та недоліків оренди необоротних активів.

До основних переваг оренди необоротних активів можна віднести наступні: прискорюється відтворювальний процес необоротних активів без додатко-

вого залучення фінансових ресурсів; зменшується потреба у власних фінансових ресурсах для придбання основних засобів, знижується ризик втрати фінансової стійкості, позаяк не відбувається зростання фінансових зобов'язань; збільшується сума прибутку без придбання необоротних активів у власність; простіша та дешевша процедура отримання та оформлення необоротних активів порівняно із отриманням довгострокового кредиту комерційного банку.

В той же час отримання необоротних активів шляхом оренди має і свої недоліки: зростання собівартості продукції і, відповідно, зменшення прибутку та рівня рентабельності продукції; в окремих випадках вища вартість обслуговування лізингових платежів порівняно з обслуговуванням довгострокового банківського кредиту; обмеженість у проведенні модернізації орендованого устаткування, оскільки має бути згода орендодавця.

Таким чином, вибір джерел фінансування оновлення необоротних активів залежить від результатів фінансово-господарської діяльності конкретного суб'єкта господарювання; придбання активів за рахунок власних фінансових ресурсів чи за рахунок довгострокового банківського кредиту; співвідношення власних та залучених фінансових ресурсів; розміру власних джерел фінансування активів (чистого прибутку та амортизаційних відрахувань).

1.3. Правовий зміст та нормативне регулювання облікового забезпечення управління необоротними активами підприємства

Сучасний стан економіки України під впливом світової економічної кризи характеризується нестабільною ситуацією, супроводжується постійними змінами законодавства, що негативно впливає на розвиток багатьох суб'єктів господарювання та послаблює здатність підприємств до конкурентоспроможного функціонування. Не є виключенням і підприємства аграрного сектора економіки, ефективність діяльності яких безпосередньо залежить від якості інформаційного забезпечення системи управління, що потребує удосконалення шляхом підвищення інформативності організаційно-методичного забезпечення облікового відображення та контролю основних аспектів їх діяльності.

При веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності, складовою частиною якої є баланс, суб'єктам господарювання слід керуватися положеннями Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та вимогами національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерським обліком є процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [39].

Як бачимо, об'єктом бухгалтерського обліку в законі задекларовано досить широке поняття – діяльність підприємства. При цьому не прослідковується чіткої відповіді на питання, що ж утворює діяльність підприємства? У даному випадку слід керуватися загальним нормативним документом – Господарським кодексом України, п. 1 ст. 3 якого визначено, що під господарською діяльністю розуміється діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та продаж продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність [24].

Тобто у ході здійснення господарської діяльності, підприємства використовують майно, яке і має обліковуватися.

Поняття «майно» – це фактично юридичне поняття, однак похідні від майновий стан, майновий потенціал) є невід'ємною частиною мови економіки й активно використовуються в різних галузях економічної науки. Поняття «майно» є невід'ємним від поняття самого підприємства. Так, відповідно до п. 4 ст. 62 Господарського кодексу України підприємство є юридичною особою, має відокремлене майно, самостійний баланс, рахунки в установах банків, печатку зі своїм найменуванням та ідентифікаційним кодом. Майном відповідно до п. 1 ст. 139 Господарського кодексу України визнається сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне вираження, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарю-

вання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів [24].

Залежно від економічної форми, якої може набувати майно у процесі здійснення господарської діяльності, Господарським кодексом України передбачено види майнових цінностей (рис. 1.9) (Додаток Д).

У той же час п. 1. ст. 66 Господарського кодексу України визначено, що майно підприємства включає виробничі та невиробничі фонди, а також інші цінності, вартість яких відображається в самостійному балансі підприємства. Таким чином, законодавці основним критерієм визнання майна підприємства визначають факт відображення (невідображення) його в балансі. Враховуючи, що відповідно до ст. 133 Господарського кодексу України [24] основу правового режиму майна суб'єктів господарювання, на якій базується їх господарська діяльність, становлять право власності та інші речові права – право господарського відання, право оперативного управління, а також інші речові права, передбачені Цивільним Кодексом України [153], – видається логічним твердження, що в активі балансу суб'єкта господарювання відображається його власність, а точніше майно, належне йому на праві власності, праві господарського відання, праві оперативного управління.

В той же час у жодному нормативному документі, що регулюють процес ведення та організації бухгалтерського обліку, згадки про поняття «майно» відсутні. Натомість рядом нормативних документів передбачено існування терміну «активи».

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік», п. 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та пп. 2 п. 1 ст. 14 Податкового кодексу України активами визнаються ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому. Причому економічна вигода, відповідно до трактування ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік», – це потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів [39; 98; 115].

У МСФЗ визначення поняття «актив» наведене в п. 4.4 Концептуальної основи і представлення фінансової звітності: «актив – це ресурс, контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання». Майбутня економічна вигода, втілена в активі, в трактуванні п. 4.8 Концептуальної основи є потенціалом, який може сприяти надходженню (прямо або непрямо) грошових коштів і їх еквівалентів до суб'єкта господарювання [60].

Ключовою в МСФЗ є така характеристика активу, як контроль, яка кардинально відрізняє систему дореформеного обліку в Україні, сучасну російську й українську облікові практики та МСФЗ. Так, п. 4.12 Концептуальної основи 131 передбачено, що «При визначенні існування активу право власності не є істотним; таким чином, наприклад, орендоване майно є активом, якщо суб'єкт господарювання контролює вигоди, які передбачає одержати від цього майна. Незважаючи на те, що здатність суб'єкта господарювання контролювати вигоди, як правило, визначається юридичними правами, стаття може, однак, відповідати визначенню активів, навіть коли юридичного контролю немає» [60]. Отже, сьогодні в трактуванні Концептуальної основи наявність контролю не тотожна наявності права власності у суб'єкта господарювання.

З прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та П(С)БО 7 «Основні засоби» внесено кардинальні зміни до системи бухгалтерського обліку підприємства, особливо до одного з головних елементів методу бухгалтерського обліку – методу оцінки, як способу грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку [39; 121].

Поняття «оцінка» в ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та П(С)БО використовується у тлумаченнях принципу бухгалтерського обліку, сутності активів, зобов'язань, доходів і витрат, змісту облікової політики, а також фігурує у формулюванні принципів бухгалтерського обліку [39; 99].

Згідно з П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» облікова оцінка – це попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами. Інак-

ше кажучи, це приблизна величина, яка визначається підприємством, спираючись на минулий досвід і наявну інформацію [120].

Оцінка є одним з трьох елементів визнання об'єктів в обліку після їх визначення та класифікації. Дійсно, її види обумовлені різними цілями, що стоять перед користувачами інформації. Необоротні активи як об'єкт обліку можливо визнати тільки, якщо існує імовірність одержати в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, і оцінка може бути вірогідно визначена. Правильність оцінки необоротних активів відіграє важливу роль, оскільки таку інформацію розкривають у фінансовій звітності (балансі) та використовують у процесі прийняття управлінських рішень. Крім того, вона впливає на розмір капіталу, який має підприємство, та є визначальним чинником під час розрахунку коефіцієнтів, що характеризують його фінансовий стан .

Базою для ведення обліку й оцінки необоротних активів виступають нормативно-правові акти П(С)БО та Міжнародні стандарти фінансової звітності та бухгалтерського обліку (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Порівняння законодавчої бази України та МСБО з питань ведення обліку та оцінки необоротних активів

Статті балансу (Необоротні активи)	П(С)БО	Міжнародні стандарти
Нематеріальні активи	П(С)БО 8	МСБО 38
Незавершені капітальні інвестиції	П(С)БО 18, П(С)БО 28	МСБО 11, МСБО 36
Основні засоби	П(С)БО 27, П(С)БО 33, П(С)БО 7, П(С)БО 14, П(С)БО 28	МСФЗ 5, МСФЗ 6, МСБО 16, МСБО 17, МСБО 36
Довгострокові біологічні активи	П(С)БО 30, П(С)БО 28	МСБО 41, МСБО 36
Довгострокові фінансові інвестиції	П(С)БО 12, П(С)БО 13, П(С)БО 28	МСФЗ 7, МСБО 28, МСБО 32, МСБО 36, МСБО 39
Довгострокова дебіторська заборгованість	П(С)БО 10	МСБО 18
Інвестиційна нерухомість	П(С)БО 32, П(С)БО 28	МСБО 40, МСБО 36
Відстрочені податкові активи	П(С)БО 17, П(С)БО 28	МСБО 12, МСБО 36
Гудвіл	П(С)БО 19	МСБО 22
Інші необоротні активи	П(С)БО 7	-
Гудвіл при консолідації	П(С)БО 19	МСБО 22
Необоротні активи, утримувані для продажу	П(С)БО 27	МСФЗ 5

Джерело: сформовано автором на основі [94; 99]

З введенням в практику обліку справедливої вартості активного розвитку набуває оціночна діяльність, яка все частіше почала проникати у всі майнові відносини суб'єктів господарювання різних форм власності.

Відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07 2001 р. № 2658-III, під оціночною діяльністю слід розуміти «діяльність оцінювачів та суб'єктів оціночної діяльності, визнаних такими відповідно до положень цього Закону, яка полягає в організаційному, методичному та практичному забезпеченні проведення оцінки майна, розгляді та підготовці висновків щодо вартості майна [43].

Майнові права на результати інтелектуальної діяльності засвідчуються відповідними документами (патентом, сертифікатом, ліцензією тощо) у порядку, встановленому законодавством України.

Приміром, набуття права інтелектуальної власності на торгову марку засвідчується свідоцтвом. Умови та порядок видачі свідоцтва встановлюються законом (ст. 494 Цивільного кодексу України), а майнові права інтелектуальної власності на сорт рослин та породи тварин засвідчуються патентом (ст. 485 ЦКУ) [153].

Суспільні відносини у сфері ліцензування видів господарської діяльності, визначає виключний перелік видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, встановлює уніфікований порядок їх ліцензування, нагляд і контроль у сфері ліцензування, відповідальність за порушення законодавства у сфері ліцензування видів господарської діяльності регулюються Законом України від 02.03.15 р. № 222-VIII «Про ліцензування видів господарської діяльності» [41].

При бажанні будь-яке підприємство може розробити для себе торгову марку і користуватися нею. Проте право інтелектуальної власності на таку марку платник податку набуває лише за умови її реєстрації та отримання свідоцтва. Відносини, що виникають у зв'язку з набуттям і здійсненням права власності на знаки для товарів і послуг, регулюються Законом України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» від 15.12.1993 року № 3689-XII [42].

Відповідно до п. 3 ст. 5 розділу II цього Закону право власності на знак засвідчується свідоцтвом, яким власнику надається виключне право користу-

вання і розпорядження торговою маркою на свій розсуд. Тобто власник такої марки має право здійснювати з нею будь-які цивільно-правові дії (угоди), які не суперечать чинному цивільному законодавству. Строк дії свідоцтва становить 10 років від дати подання заявки до центрального органу виконавчої влади з питань правової охорони інтелектуальної власності [42].

Торгові марки (знаки для товарів і послуг) згідно зі ст. 420 Цивільного кодексу належать до об'єктів права інтелектуальної власності [153].

Глобалізація світової економіки, необхідність забезпечення прозорості функціонування міжнародних ринків капіталу, посилення захисту прав інвесторів зумовлюють нові вимоги до удосконалення методології збору, обробки та розкриття економічної інформації про господарську діяльність суб'єктів господарювання. Більше вісімнадцяти років в Україні здійснюється процес реформування системи бухгалтерського обліку та впровадження методології формування економічної інформації згідно з міжнародними стандартами для забезпечення відкритості, прозорості та зіставлення показників фінансової звітності. Відповідно до Закону України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 р. №1629-IV бухгалтерський облік компаній визначено однією з пріоритетних сфер, в яких здійснюється адаптація законодавства України до законодавства ЄС [40]. З цією метою було прийнято ряд законодавчо-нормативних актів для вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів фінансової звітності та законодавства Європейського Союзу.

Основними нормативно-правовими документами, які регулюють це питання, є «Меморандум про основні напрями розвитку бухгалтерського обліку в Україні, застосування й удосконалення положень (стандартів) бухгалтерського обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств і організацій», затверджений 8 листопада 2002 року [82], та «Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні», затверджена Розпорядженням Кабінету Міністрів України № 911-р від 24 жовтня 2007 року [141].

Відповідно до Стратегії удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання з урахуванням вимог міжнародних стандартів сприятиме [141]:

- гармонізації фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання із звітністю підприємств держав – членів Європейського Союзу, а також інших країн, які застосовують міжнародні стандарти;
- підвищенню прозорості та забезпеченню достовірності фінансової звітності суб'єктів господарювання і належного рівня довіри до неї вітчизняних та іноземних інвесторів;
- посиленню захисту прав та інтересів акціонерів, інвесторів, кредиторів та інших користувачів фінансової звітності суб'єктів господарювання;
- спрощенню порядку складення фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва;
- удосконаленню інформаційного забезпечення корпоративного та державного управління;
- урахування кращого міжнародного досвіду формування якісної звітності;
- зміцнення кадрового потенціалу сфери бухгалтерського обліку;
- створення ефективних механізмів координації діяльності органів виконавчої влади, професійних організацій, вищих навчальних закладів та інших заінтересованих осіб із забезпечення застосування міжнародних стандартів та професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів.

Результати дослідження вказують на те, що у країнах Європейського Союзу МСФЗ у «чистому вигляді» не застосовуються. Такий процес обумовлено, перш за все, існуванням історичних особливостей, відмінностей у фінансовій та корпоративній культурі різних країн. По-друге, з 01 січня 2005 року застосування МСФЗ вимагається для підготовки фінансової звітності компаній країн ЄС, акції яких перебувають в обігу на організованих ринках капіталу, частка яких у загальній кількості підприємств є незначною. Як наслідок, у кожній країні ЄС здійснено розробку національних стандартів бухгалтерського обліку, які в різній мірі враховують основні концепції МСФЗ. В Україні відбувається

тривалий процес адаптації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності за допомогою стандартизації та гармонізації з МСФЗ. Результати аналізу Стратегії застосування МСФЗ в Україні, як одного з найважливіших нормативних документів, загалом показують позитивну тенденцію у формуванні та створенні законодавчо-нормативних, методологічних, методичних та організаційних передумов для застосування МСФЗ при складанні фінансової звітності суб'єктами господарювання.

Що стосується основних засобів, то багато норм МСБО 16 «Основні засоби» знайшли своє віддзеркалення в національному П(С)БО 7 «Основні засоби». Однак є й чимало відмінностей (таблиця 1.4).

Таблиця 1.4

Основні підходи щодо обліку необоротних активів за П(С)БО та МСБО (МСФЗ)

П(С)БО	МСБО (МСФЗ)
Відмінність 1. Малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА)	
<p>За приписами нацстандарту МНМА вирізняють в окрему підгрупу, що входить до складу групи "Інші необоротні матеріальні активи".</p> <p>Підприємства можуть встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу МНМА (п. 5 П(С)БО 7). Можливе використання спрощеної методики амортизації (п. 27 П(С)БО 7). У такому разі МНМА переоцінки не підлягають (п. 16 П(С)БО 7).</p>	<p>Міжнародні стандарти не містять спеціальних вимог щодо обліку МНМА. Ознака "малоцінності", задекларована в назві підгрупи, може свідчити про несуттєвість даної статті.</p> <p><i>Пояснення.</i> Відповідно до § 31 МСБО 1 "Подання фінансової звітності" підприємству не потрібно надавати конкретне розкриття, що його вимагає МСФЗ, якщо така інформація є несуттєвою. Це положення зазвичай тлумачиться таким чином: "...вимоги МСФЗ не застосовуються до статей, що є "несуттєвими"[96, с. 21].</p> <p>Отже, керівництво підприємства, яке звітує за МСФЗ, може самостійно визначити облікову політику щодо МНМА.</p>
Відмінність 2. Незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи	
<p>Нацстандарт відносить незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи до складу ОЗ (п. 1 П(С)БО 7). У балансі їх наводять окремо від основних засобів як самостійну статтю необоротних активів.</p> <p>У бухобліку такі капітальні інвестиції відокремлені від основних засобів: їх обліковують не на рахунок 10 "Основні засоби", а на рахунок 15 "Капітальні інвестиції".</p> <p>Крім того, у п. 4 П(С)БО 7 наведено спеціальну дефініцію терміна "капітальні інвести-</p>	<p>Обліку та звітування за цією статтею в міжнародних стандартах не стандартизовано. Утім практика склалася так, що "...підприємства, що застосовують МСФЗ, звичайно, відображують незавершене будівництво у складі основних засобів" [22, с. 5].</p> <p><i>Пояснення.</i> Спеціалісти Мінфіну неодноразово висловлювали думку про те, що незавершені капітальні інвестиції не є об'єктами ОЗ, обліковуються в окремій групі, а також їх вартість не підлягає переоцінці та аморти-</p>

<p>ції в необоротні матеріальні активи". Це витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів (у т.ч. необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством. Капітальні інвестиції амортизації не підлягають (п. 22 П(С)БО 7). А в примітках до фінзвітності слід розкрити інформацію про суму капінвестицій в ОЗ за звітний рік (п. 37.3 П(С)БО 7).</p>	<p>зації (див. листи від 13.06.07 р. № 31-34000-30/23-4118/4425, від 15.04.13 р. № 31-08410-07-29/12008).</p> <p>Інструкція № 291 описує методику використання необоротного рахунку 15 у ситуації, коли будується актив, призначений для продажу. Параграф 66 МСБО 1 вважає утримання активу в основному з метою продажу ознакою його поточного характеру.</p>
<p>Відмінність 3. Фінансовий елемент у вартості ОЗ</p>	
<p>Як стверджує загальне правило: фінансові витрати не включають до первісної вартості ОЗ, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінвитрат, які включають до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 (п. 8 П(С)БО 7)). Немає спеціальних правил обліку для операцій купівлі ОЗ на умовах відтермінування платежу.</p>	<p>Передбачено спеціальне правило для операцій купівлі ОЗ із відтермінуванням платежу – § 23 МСБО 16. За ним, якщо платіж відкладають на строк довший ніж звичайний строк кредиту, різниця між грошовим еквівалентом ціни і загальними виплатами визнається як відсотки за період кредиту (якщо такі відсотки не капіталізують згідно з МСБО 23).</p>
<p>Відмінність 4. Первісна оцінка безоплатно отриманих ОЗ</p>	
<p>П(С)БО. Згідно з п. 10 П(С)БО 7 первісна вартість безоплатно отриманих ОЗ дорівнює їх справедливій вартості на дату їх отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 8 П(С)БО 7.</p> <p>При цьому Інструкція № 291 визначає: при отриманні активу збільшується додатковий капітал. Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів необоротних активів (окрім землі) і при вибутті таких активів і землі. Списання капіталу визнається за статтею інших доходів.</p>	<p>Спеціальних положень щодо оцінки немає.</p> <p><i>Пояснення.</i> Відповідно до § 15 МСБО 16 об'єкт ОЗ, який відповідає критеріям визнання активу, слід оцінювати за його собівартістю. Елементи собівартості наведено в § 16 МСБО 16: витрати на придбання, доставку та встановлення плюс оцінка рекультивационного забезпечення. Оскільки витрат при придбанні безоплатних ОЗ не було, то, формально кажучи, у них може й не бути собівартості.</p> <p>Через це деякі фахівці радять при переході на МСФЗ списувати з балансів безоплатно отримані ОЗ [23, с. 212].</p> <p>З іншого боку, якщо критерії визнання активу дотримуються, ОЗ можуть бути визнані, навіть якщо витрат на придбання немає (§ 4.1.4 Концептуальної основи міжнародних стандартів).</p> <p>Відповідно до п. 1.5 Порядку бухгалтерського обліку гуманітарної допомоги, затвердженого наказом Мінфіну України від 14.12.99 р. № 298, оприбуткування та списання безоплатно отриманих необоротних активів відображають не через капітал, а через зобов'язання (цільове фінансування). Це відбувається одночасно з відображенням нарахованої суми амортизації об'єктів, отриманих за рахунок гуманітарної допомоги. Щомісяця на таку саму суму дебетується рахунок 48 "Цільове</p>

	<p>фінансування і цільові надходження" і кредитується субрахунок 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів".</p> <p>Така схема обліку в цілому схожа на схему обліку, установлену для державних грантів § 17 МСБО 20 "Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу".</p>
Відмінність 5. Оцінка первісної вартості об'єкта ОЗ, отриманого в обмін на інший об'єкт	
<p>Первісна вартість об'єкта ОЗ, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта ОЗ (п. 12 П(С)БО 7). Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта ОЗ, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.</p> <p>Первісна вартість об'єкта ОЗ, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну (п. 13 П(С)БО 7).</p>	<p>Спеціальних положень щодо оцінки немає. МСБО 16 не оперує поняттям "подібності" основних засобів.</p> <p>Пояснення. Собівартість ОЗ, отриманих у результаті обміну, ґрунтується на аналізі комерційної сутності операції обміну (§§ 24—26 МСБО 16). Якщо операція обміну не має комерційної суті, то вартість придбаного за таким бартерним контрактом об'єкта визнають за балансовою вартістю переданого активу (§ 24 МСБО 16). Якщо ж бартерна угода має комерційну суть, то отриманий об'єкт ОЗ доведеться оцінити за справедливою вартістю. Та якщо останню визначити неможливо, то вартість отриманого об'єкта оцінюють на рівні балансової вартості переданого активу (§ 24 МСБО 16).</p>
Відмінність 6. Механізм переоцінки ОЗ	
<p>Індксаційний: коригування первісної вартості та суми зносу (п. 17 П(С)БО 7). Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу ОЗ заносять до реєстрів їх аналітичного обліку (п. 18 П(С)БО 7).</p>	<p>Передбачено два варіанти (§ 35 МСБО 16): варіант 1 – коригування валової вартості ОЗ (у т.ч. за допомогою індексування) та накопиченої амортизації; варіант 2 – метод "згортання": виключення накопиченої амортизації з валової вартості ОЗ та подальша переоцінка.</p> <p><i>Пояснення.</i> Відображення результатів переоцінки в аналітичному обліку в МСБО 16 не регламентовано. Міжнародні стандарти взагалі не спрямовані на стандартизацію облікових процедур.</p>
Відмінність 7. Амортизація, якщо ОЗ тимчасово не експлуатують	
<p>Згідно з п. 23 П(С)БО 7 нарахування амортизації зупиняється на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації об'єкта ОЗ.</p>	<p>Відповідно до § 55 МСБО 16 амортизацію не припиняють, коли актив не використовують або він вибуває з активного використання, доки актив не буде амортизований повністю.</p>

Джерело: сформовано автором на основі [94; 99]

Важливим інструментом реалізації принципів і методів бухгалтерського обліку, у т. ч. обліку необоротних активів є План рахунків та Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [49; 113].

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Документування операцій з необоротними активами

Як відомо, будь-яка господарська операція має бути зафіксована в первинному документі. Інакше відображення господарської операції на рахунках бухгалтерського обліку буде неправомірним.

Відповідно до п. 2.1 Положення № 88 первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення [118].

В той же час, на думку Мінфіну (лист від 27.01.2006 р. № 31-34000-30-27/1450), розпорядження керівника підприємства на передачу майна не є первинним документом. Воно лише підтверджує дозвіл (дає вказівку) працівникам підприємства передати майно і не фіксує самого факту здійснення господарської операції з передачі такого майна [68]. Хоча в окремих випадках наказ керівника все ж може виступати первинним документом. Це, наприклад, наказ про відрядження, у якому, зокрема, встановлена сума добових витрат відрядженого працівника. Якщо інші первинні документи, що підтверджують перебування такого працівника у відрядженні, відсутні, то сума добових визначатиметься лише на підставі цього наказу.

Первинні документи є підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій (ч. 1 ст. 9 Закону № 996, п. 2.2 Положення № 88) [39; 118]. У свою чергу, на даних бухгалтерського обліку базується фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник. А отже, первинний документ у переважній більшості випадків буде основою для відображення господарських операцій не лише в бухгалтерській, а й в інших видах звітності, у тому числі в податковій.

Так, у ст. 44 Податкового кодексу України зазначено, що для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших

показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі [115]:

- первинних документів;
- реєстрів бухгалтерського обліку;
- фінансової звітності;
- інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів, ведення яких передбачене законодавством.

Платникам податків забороняється формувати показники податкової звітності та митних декларацій на підставі даних, не підтверджених вищезгаданими документами.

За роз'ясненнями Вищого адміністративного суду України, викладеними в листі від 02.06.2011 р. № 742/11/13-11, будь-які документи мають силу первинних лише у разі фактичного здійснення господарської операції [70]. Тобто навіть за наявності всіх формальних реквізитів документ не можна вважати первинним, якщо насправді операції не було.

Відповідальність за [39]:

- організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксації фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах несе уповноважений орган (посадова особа), що здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів (ч. 3 ст. 8 Закону № 996);
- несвоєчасне складання первинних документів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи (ч. 8 ст. 9 Закону № 996).

Первинні документи найчастіше складають на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади. Але вони не завжди є зручними для того чи іншого підприємства. Більше того, деяка первинка офіційно затверджених форм узагалі не має. У такому разі для документування господарських операцій доцільно використовувати самостійно виготовлені бланки. Але у такому випадку зазначені бланки повинні містити обов'язкові реквізити або реквізити типових чи спеціалізованих форм (п. 2.7 Положення № 88) [118].

Таким чином, підприємство може користуватися бланками будь-якої форми, якщо вони містять усі обов'язкові реквізити первинного документа.

Нормативні акти можуть установлювати додаткові вимоги до порядку створення первинних документів про касові та банківські операції, рух цінних паперів, товарно-матеріальних цінностей та інших об'єктів майна (п. 2.8 Положення № 88). Крім того, у випадках, визначених законодавством, окремі бланки первинних документів можуть бути віднесені до бланків суворої звітності. Для них також установлений особливий порядок оформлення, виготовлення, використання й обліку (п. 2.9 Положення № 88) [118].

Записи в первинних документах здійснюють чорнилом, пастою кулькових ручок темного кольору, за допомогою електронних засобів обробки інформації та іншими засобами, що забезпечують збереження записів протягом установленого строку зберігання документів і неможливість внесення непомітних несанкціонованих виправлень (п. 2.10 Положення № 88). У вільних рядках ставлять прокреслення з урахуванням спеціальних правил для окремих документів. Електронні документи створюють із дотриманням вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Усі первинні документи мають бути складені українською мовою. Це передбачено п. 1.3 Положення № 88.

Документи, які є підставою для записів у бухгалтерському обліку і складені іноземною мовою, повинні мати впорядкований автентичний переклад.

Працівники Державної фіскальної служби дозволяють зазначати, наприклад, у податковій накладній без перекладу українською мовою торговельні марки і найменування товару, якщо їх неможливо перекласти, а також з метою збереження ідентифікації товару.

Первинні документи мають юридичну силу і доказовість як у бухгалтерських, так і в податкових цілях (а іноді й з метою вирішення судових спорів) тільки за наявності обов'язкових реквізитів. Перелік обов'язкових реквізитів первинних документів містять ч. 2 ст. 9 Закону № 996 і п. 2.4 Положення № 88. Узагальнено наведемо його на рис. 2.1.

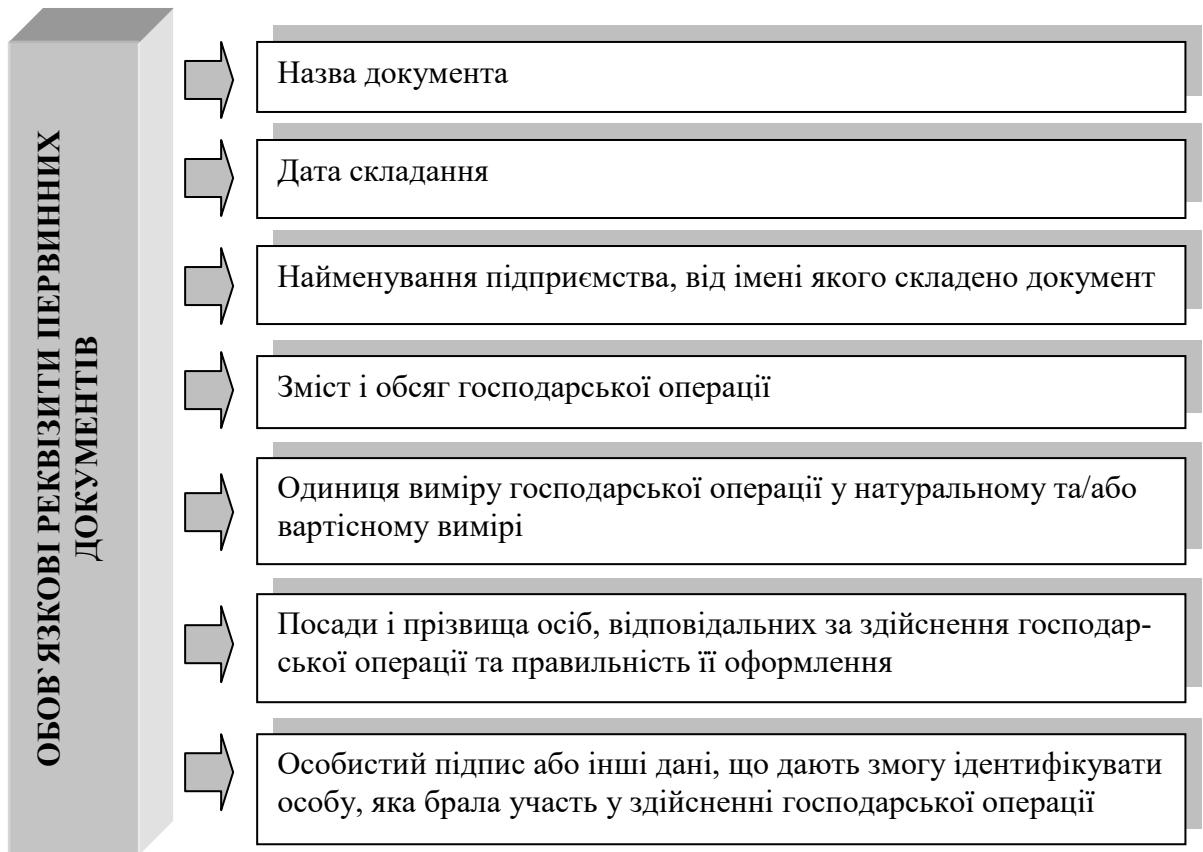


Рис. 2.1. Обов'язкові реквізити первинних документів

Крім того, п. 2.4 Положення № 88 передбачає можливість залежно від характеру операції і технології обробки даних включати до первинних документів додаткові реквізити, зокрема [118]:

- код ЄДРПОУ;
- номер документа;
- підставу для здійснення операцій;
- дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

Деякі законодавчі акти встановлюють свій перелік обов'язкових реквізитів. Наприклад, Податковий кодекс України в п. 201.1 передбачає обов'язкові реквізити для податкової накладної.

У тексті та цифрових даних первинних документів не допускаються підчистки та необумовлені виправлення.

Помилки в первинних документах, створених у паперовій формі, виправляють одним з таких способів (п. 4.2 Положення № 88) [118]:

- 1) «червоне сторно»;

2) додаткових бухгалтерських проводок;

3) коректурним:

– неправильний текст або цифри закреслюють і над закресленим вписують правильний текст або цифри. Закреслення роблять однією рисою так, щоб можна було прочитати виправлене;

– роблять напис «виправлено»;

– проставляють дату виправлення;

– напис своїми підписами засвідчують особи, які підписали цей документ.

У документах, якими оформлені касові, банківські операції та операції із цінними паперами, виправлення не допускаються (п. 4.5 Положення № 88). У разі виявлення помилки такі документи слід переоформити.

Як зазначено в п. 4.6 Положення № 88, виправлення помилок у документах, які створені у формі електронного документа, здійснюють відповідно до законодавства. Водночас процедура виправлення помилок в електронних документах законодавством не визначена. Тому Мінфін у листі від 14.01.2011 р. № 31-34020-07-27/23-8665/89 рекомендує застосовувати той же порядок, що передбачений Положенням № 88 для виправлення помилок у документах на паперових носіях.

Під документообігом розуміють рух документів через усі стадії обробки, починаючи з моменту створення (отримання) і закінчуючи здаванням до архіву.

В СВК «Трудівник» документ проходить такі стадії обробки:

– створення (отримання) документа;

– перевірка документа та його прийняття;

– обробка;

– відображення операцій в обліку згідно з документом;

– передання документа на зберігання.

У ході перевірки документи перевіряють на законність операції, правильність заповнення текстової частини і відображення сум. Працівники бухгалтерії СВК «Трудівник» (у межах їх компетенції) контролюють первинні документи за формою та змістом, тобто перевіряють наявність у документі обов'язкових рек-

візитів і відповідність господарської операції чинному законодавству у сфері бухгалтерського обліку, логічну пов'язаність окремих показників.

Документи підписані тими особами, які мають на це повноваження. Відповідний перелік затверджено керівником СВК «Трудівник». При цьому відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і недостовірність відображених у них даних несуть особи, які їх склали та підписали.

Якщо при перевірці первинного документа виявлено його невідповідність вимогам законодавства у сфері бухгалтерського обліку, то у такому випадку неправильно складений документ з письмовим обґрунтуванням передається керівнику підприємства.

До окремого письмового рішення керівника зазначені документи не приймаються до виконання. При цьому несуттєві недоліки в документах не є підставою для невизнання господарської операції. Але тоді повинні дотримуватися наступні умови: такі недоліки не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у її здійсненні, і документи містять відомості про дату складання, назву підприємства, від імені якого вони складені, зміст і обсяг господарської операції (ч. 2 ст. 9 Закону № 996, абзац третій п. 2.4 Положення № 88) [39; 118].

В СВК «Трудівник» обробка первинних документів включає:

- таксування (тобто проставлення ціни та суми);
- групування (за періодами, за однорідними ознаками);
- складання групувальних відомостей.

Після обробки первинного документа працівник бухгалтерії проставляє відповідну відмітку, щоб унеможливити його повторне використання (дату запису до облікового реєстру, іншу відмітку).

На основі цих групувальних відомостей роблять бухгалтерські проводки.

Після проходження обробки всі первинні документи передають на зберігання. Оперативне (тимчасове) зберігання бухгалтерських документів здійснюють безпосередньо в бухгалтерії. При цьому документи формують у справи, які відповідним чином оформляють. Після закінчення встановлених строків тимчасового зберігання сформовані у справи документи передають до архіву.

З метою впорядкування руху та своєчасного отримання первинних документів для записів у бухгалтерському обліку наказом керівника СВК «Трудівник» затверджено графік документообігу.

Схему організації документообігу в СВК «Трудівник» представимо на рис. 2.2.

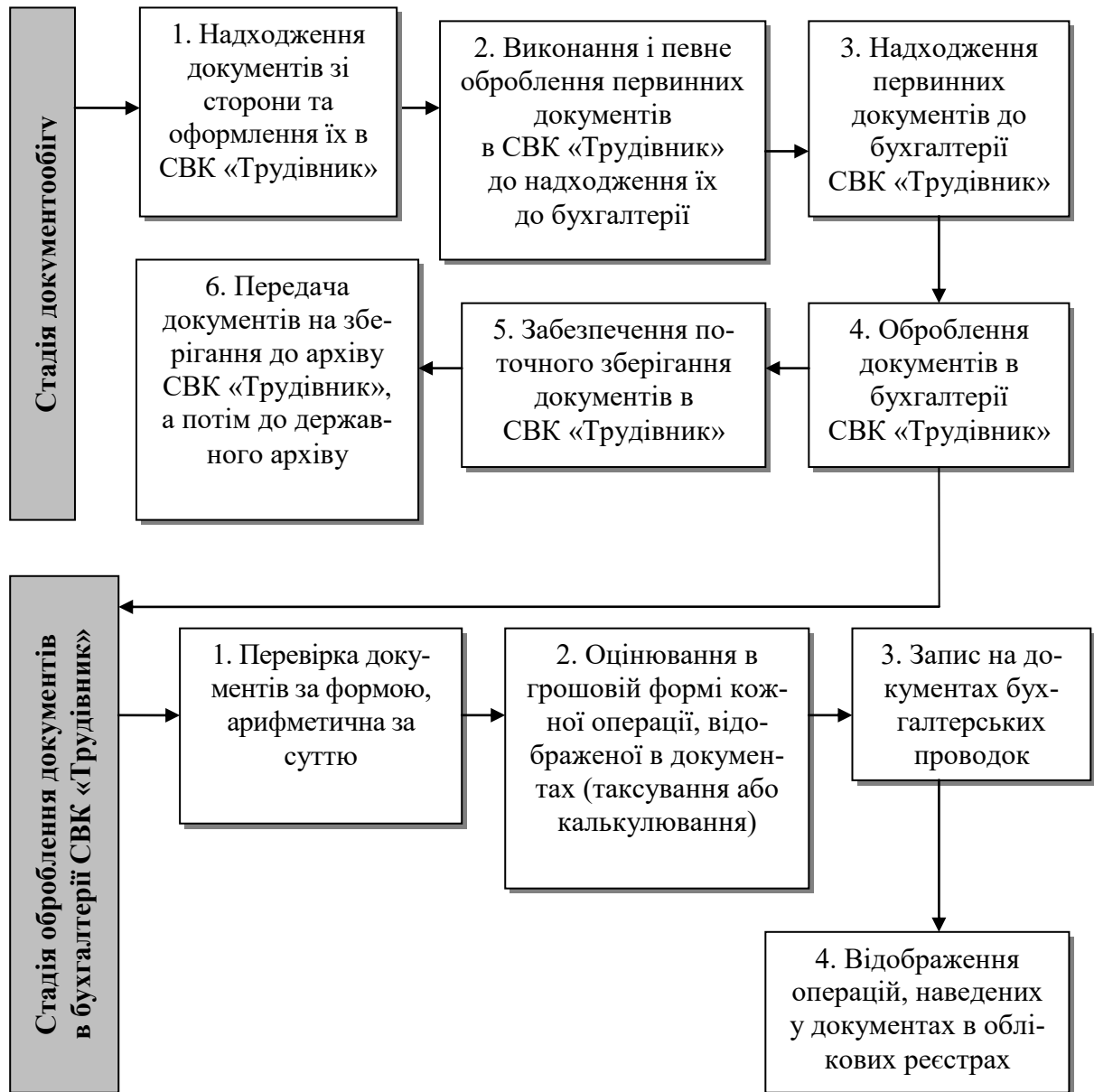


Рис. 2.2. Схема організації документообігу в СВК «Трудівник»

Правилами документообігу передбачено занесення до облікових реєстрів інформації про господарські операції на підставі внутрішнього первинного документа (акта) у разі ненадходження від контрагентів відповідної первинки на момент завершення складання таких реєстрів.

2.2. Порядок відображення операцій з необоротними активами в системі рахунків бухгалтерського обліку

Облік необоротних активів СВК «Трудівник» – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, обробки й зберігання фактів господарської діяльності, пов'язаних із наявністю й рухом довгострокових активів Кооперативу у фінансовому, управлінському, податковому і стратегічному секторах обліку для передачі користувачам інформації з метою контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень. Ведення бухгалтерського обліку необоротних активів та складання фінансової звітності щодо таких об'єктів в СВК «Трудівник» базується на принципах двоїстості, суттєвості (значущості), обачності, повного розкриття, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності.

Основні частку в необоротних активах СВК «Трудівник» займають саме основні засоби.

Наказом про облікову політику СВК «Трудівник» серед іншого визначено застосування й вартісних ознак предметів, що входять до складу МНМА. всі активи, вартість яких нижче 6000 грн. та які використовуються довше одного року, у бухгалтерському обліку потрапляють до складу МНМА. Своєю чергою, ті активи, які використовуються більш ніж рік і вартість яких вище критерію малоцінності, тобто 6000 грн., у бухгалтерському обліку визнаються основними засобами.

Одиницею обліку є об'єкт основних засобів.

Об'єкт основних засобів – це [121]:

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями та приладдям до нього;
- конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;
- відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового чи різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен пред-

мет може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу лише в складі комплексу, а не самостійно;

– інший актив, який відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством/установою.

Класифікація основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку представлено в таблиці 2.1 (Додаток Е).

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс СВК «Трудівник» за первісною вартістю.

Первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат (п. 8 П(С)БО 7) [121]:

- суми, що сплачують постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито й аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству/установі);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Спочатку всі витрати на придбання об'єкта основних засобів накопичують на субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» або 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів».

При передачі (введенні) в експлуатацію цього об'єкта роблять проводки:

– Дт 10 (відповідний субрахунок) – Кт 152 (безпосередньо для основних засобів);

– Дт 11 (відповідний субрахунок) – Кт 153 (для інших необоротних матеріальних активів).

Первісна вартість самостійно виготовленого об'єкта основних засобів формується в тому ж порядку, що і при придбанні основних засобів за грошові кошти.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку СВК «Трудівник» операцій із самостійного виготовлення основних засобів залежить від того, яким способом вони створені:

- господарським (тобто власними силами підприємства);
- підрядним (тобто із залученням сторонніх організацій);
- змішаним (комбінованим).

При підрядному способі у вартість самостійно виготовленого основного засобу включається вартість робіт (послуг), виконаних (наданих) підрядниками.

При господарському способі вартість виготовленого підприємством самостійно об'єкта основних засобів включає:

- прямі матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- ЄСВ, нарахований на зарплату працівників, зайнятих у виготовленні ОЗ;
- загальновиробничі витрати;
- вартість послуг сторонніх організацій;
- амортизацію необоротних активів, які використовуються при виготовленні ОЗ;
- інші витрати.

Усі витрати на будівництво об'єкта основних засобів визнають капітальними інвестиціями і збирають на субрахунку 151 «Капітальне будівництво», а витрати на виготовлення об'єкта основних засобів – на субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів». Тож навіть при господарському способі виконання будівельно-монтажних робіт зі зведення об'єкта основних засобів для власних потреб забудовник збирає витрати на рахунок 15, а рахунок 23 «Виробництво» не застосовує. Такий порядок обліку операцій із самостійного будівництва (виготовлення) об'єктів основних засобів рекомендує і Мінфін у листі від 15.02.2007 р. № 31-34000-10-16/2959.

Після введення об'єкта основних засобів в експлуатацію витрати, які зібрані на субрахунках 151 і 152, списують на відповідні субрахунки обліку основних засобів.

Аналітичний облік самостійно створюваних об'єктів ведуть за видами основних засобів, а також за окремими об'єктами капітальних вкладень (інвентарними об'єктами).

Основними причинами вибуття основних засобів в СВК «Трудівник» є їх продаж та ліквідація.

Згідно з вимогами П(С)БО 27 об'єкти основних засобів, стосовно яких прийнято рішення про їх реалізацію, підлягають переведенню до складу необоротних активів, утримуваних для продажу [99]. Для обліку таких активів призначено спеціальний «запасний» субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

Згідно з п. 1 розд. II П(С)БО 27 об'єкти основних засобів визнають утримуваними для продажу, якщо:

- економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від використання за призначенням;
- вони готові до продажу у їх теперішньому стані;
- їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання утримуваними для продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;
- здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема, керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, яка відповідає справедливій вартості.

Переводять об'єкт основних засобів у запаси навіть у тому випадку, коли СВК «Трудівник» не планувало його реалізацію, а причина для продажу виникла несподівано. Відбувається це тому, що списувати об'єкти з балансу як основні засоби можна тільки в разі їх безоплатної передачі або списання внаслідок

док невідповідності критеріям активу (п. 33 П(С)БО 7). А ось при реалізації основних засобів неодмінно мають бути переведені в категорію необоротних активів, утримуваних для продажу. Тому будь-якому продажу основних засобів повинне передувати переведення об'єкта на субрахунок 286.

Роблять це таким чином:

- списують суму накопиченої амортизації (Дт 131 – Кт 10);
- відображають переведення об'єкта основних засобів до складу необоротних активів, утримуваних для продажу (Дт 286 – Кт 10).

Указані записи здійснюють на дату, коли об'єкт повністю відповідає всім вимогам, установленим п. 1 розд. II П(С)БО 27.

Після переведення основних засобів до складу необоротних активів, утримуваних для продажу, амортизацію на такі активи не нараховують з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта зі складу основних засобів (п. 6 розд. II П(С)БО 27) [99].

Якщо утримувані для продажу об'єкти основних засобів не реалізовані та продовжують значитися в обліку, то на дату балансу їх відображають відповідно до п. 9 розд. II П(С)БО 27, а саме за найменшою з двох вартостей – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації (справедливою вартістю активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію). Це не стосується оцінки об'єктів, що оцінюються за справедливою вартістю (пп. 3.4 і 3.5 розд. I П(С)БО 27) [99].

Суму перевищення балансової вартості активу над чистою вартістю реалізації включають до складу інших операційних витрат (Дт 946 – Кт 286).

Якщо надалі чиста вартість реалізації збільшується, коригування вартості необоротних активів, утримуваних для продажу, визнають іншими операційними доходами звітного періоду (Дт 286 – Кт 719). При цьому сума доходу не повинна перевищувати визнаних раніше витрат від уцінки необоротних активів, утримуваних для продажу (п. 11 розд. II П(С)БО 27) [99].

Дохід від продажу в бухгалтерському обліку визнають за правилами п. 8 П(С)БО 15, а саме за умови, що [126]:

- 1) сума доходу може бути достовірно визначена;
- 2) покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на актив;
- 3) продавець надалі не здійснює управління і контроль за реалізованим активом;
- 4) є впевненість у тому, що в результаті операції станеться збільшення економічних вигід, а витрати, пов'язані з операцією, можуть бути достовірно визначені.

Отже, при продажу основних засобів доходи в бухгалтерському обліку виникають, зазвичай, за відвантаженням об'єктів основних засобів.

Доходи від реалізації основних засобів, визнаних утримуваними для продажу, відображають за кредитом субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів».

Балансову вартість активу при його реалізації списують у дебет субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

У бухгалтерському обліку СВК «Трудівник» при списанні об'єктів основних засобів керуються нормами П(С)БО 7. Так, згідно з п. 33 цього П(С)БО, якщо з яких-небудь причин об'єкт основних засобів не відповідає критеріям визнання активом, то його списують з балансу. Зазвичай, це відбувається, коли такий об'єкт повністю втрачає свої первісні якості (внаслідок фізичного і морального зносу або минулих подій), відновлення яких не є можливим або доцільним [121].

Для визначення непридатності основних засобів до подальшого використання й оформлення відповідних первинних документів керівник підприємства створює постійно діючу комісію. До її складу можуть входити: головний інженер або заступник керівника підприємства (голова комісії), начальник відповідного структурного підрозділу, головний бухгалтер або його заступник, а також особа, на яку покладено відповідальність за збереження основних засобів.

Така комісія функціонує також і в СВК «Трудівник».

Вона здійснює безпосередній огляд об'єкта, що підлягає списанню, встановлює його непридатність до відновлення і подальшого використання, конкретні причини списання об'єкта, визначає можливість використання окремих вузлів, деталей і матеріалів, які можуть бути отримані від розбирання (ліквідації) об'єкта, а також здійснює їх оцінку.

Результати роботи комісії оформляють Актом списання основних засобів або Актом на списання автотранспортних засобів.

При вибутті активу зі складу основних засобів (тобто списанні) його залишкову вартість відносять до складу інших витрат того звітного періоду, в якому сталося вибуття (п. 29 П(С)БО 16) [127]. При визначенні залишкової вартості в повному обсязі враховують і суму амортизації, нараховану в місяці вибуття об'єкта, тобто в останньому місяці його експлуатації.

Списання об'єкта основних засобів відображають у бухгалтерському обліку такими записами:

Дт 131 – Кт 10 на суму зносу об'єкта основних засобів, що ліквідується;

Дт 976 – Кт 10 – на залишкову вартість об'єкта основних засобів.

При цьому згідно з п. 40 додатку до Методрекомендацій № 561 та Інструкцією № 291 за дебетом субрахунку 976 відображають також витрати, пов'язані з ліквідацією (демонтажем) об'єкта основних засобів (зарплату працівників, відрахування на соціальні заходи, послуги сторонніх організацій) [83].

Якщо об'єкт основних засобів повністю амортизований (його залишкова вартість, що амортизується, досягла нуля), це ще не підстава для його ліквідації (списання). Причому якщо такий об'єкт не втратив своїх первісних якостей і цілком придатний до експлуатації, підприємство може здійснити його дооцінку (п. 17 П(С)БО 7) [121].

Кореспонденцію рахунків з обліку основних засобів наведено у таблиці 2.2 (Додаток Ж).

У складі необоротних активів СВК «Трудивник» присутні також довгострокові біологічні активи тваринництва (робоча та продуктивна худоба).

Довгострокові біологічні активи тваринництва – це усі тварини, які не є поточними біологічними активами. Сюди відносяться тварини, здатні давати сільгосппродукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити іншим способом економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців, наприклад тварини основного стада (робоча та продуктивна худоба) [130].

Тварин, що відносяться до довгострокових біологічних активів, відображають на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи», а саме:

або на субрахунку 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»,

або на субрахунку 164 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

За дебетом цих рахунків відображають надходження тварин на підприємство, збільшення їх вартості на дату балансу, а за кредитом – вибуття тварин унаслідок забою, реалізації, падежу тощо.

В СВК «Трудівник» отримують тварин із різних джерел: приплід власного основного стада, закупівля у населення, закупівля у інших підприємств.

Придбаних (отриманих) тварин зараховують на баланс за первісною вартістю, яку визначають згідно з П(С)БО 7.

На дату проміжного та річного балансів тварин обліковують за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати в місці продажу.

Оскільки при надходженні тварин на підприємство їх ставлять на баланс за первісною вартістю, на дату балансу (за умови, що підприємство обрало метод оцінки за справедливою вартістю) новопридбаних тварин треба переоцінити і перевести із субрахунку 164 на субрахунок 163 (для основного стада). У такому разі на кінець кожного кварталу (року) тварин потрібно переоцінювати до актуальної справедливої вартості, зменшеної на очікувані витрати в місці продажу тварини.

Метод оцінки тварин затверджений наказом про облікову політику СВК «Трудівник».

У процесі утримання та вирощування тварин переводять з однієї статеві-вікової (облікової) групи в іншу. Кількість облікових груп залежить від виду тварин (ВРХ, свині, вівці, птиця тощо), спеціалізації, розмірів підприємства.

Не всіх тварин при переведенні в основне стадо включають до довгострокових біологічних активів. Такі тварини, як птиця, кролі, звірі, навіть після переміщення до основного стада, залишаються у складі поточних біологічних активів.

При переміщенні тварин із групи в групу в СВК «Трудівник» їх оцінюють згідно з Методрекомедаціями № 73 так [91]:

– молодняк ВРХ, свиней, овець минулого року народження, молодняк кролів і птиці – за живою масою та її собівартістю, яка дорівнює справедливій вартості, що була визначена на останню дату балансу і за якою вони відображаються в обліку на дату переведення;

– тварини основного стада, а також жеребці, кобили та мерини – за балансовою вартістю, за якою вони відображаються в обліку на дату переведення;

У бухгалтерському обліку переміщення тварин відображають шляхом переведення з одного балансового субрахунку на інший.

Наприклад, при переведенні в основне стадо молодняку, який обліковують за справедливою вартістю, роблять проведення Дт 163 – Кт 212.

Кореспонденцію рахунків з обліку довгострокових біологічних активів наведено у таблиці 2.3 (Додаток 3).

2.3. Особливості відтворення необоротних активів в аграрній галузі та його облікове забезпечення

В процесі експлуатації основних фондів підприємства постійно відбувається їх знос, та, відповідно, втрата ними вартості. Розрізняють два види зносу основних фондів:

1) фізичний знос – втрата основними фондами технічних властивостей та характеристик в результаті експлуатації, атмосферних впливів, умов збереження, тощо;

2) моральний знос – знецінення вартості основних фондів до настання повного фізичного спрацювання під впливом науково-технічного прогресу.

У результаті зносу відбувається роздвоєння основних засобів: вартісна частина залишається пов'язаною з натуральною формою, інша ж відокремлюється від них в амортизаційній частці. Знос є фізичним наслідком експлуатації основних засобів, який завдяки обліковим інструментам інтерпретується в економічне явище – амортизацію як джерело відтворення основних засобів. Деякі науковці зазначають, амортизація, безперечно, суто фінансовий, а не матеріальний процес.

Всі наведені типи зносу, будучи об'єктивним наслідком процесу експлуатації основних засобів, зумовлюють необхідність відтворення останніх і відображення таких процесів у обліково-аналітичній системі управління. При цьому відтворення може відбуватися як у простій, так і в розширеній формі.

Суть відтворення основних засобів залежно від форми його здійснення полягає у наступному:

– просте відтворення – це оновлення (відновлення) основних засобів шляхом здійснення їх ремонтів і технічного обслуговування щодо тих об'єктів, які перебували у безпосередньому використанні на підприємстві, у якому вони були морально та фізично зношені;

– розширене відтворення – це таке оновлення (відновлення) основних засобів, яке передбачає якісне та кількісне розширення діючих основних засобів за рахунок їх поліпшень та здійснення капітальних інвестицій.

Однак кризові явища в економіці країни та на підприємствах аграрної сфери економіки зокрема обмежують можливості останніх у розширеному відтворенні матеріально-технічної бази, оскільки воно пов'язане з великими капітальними вкладеннями.

Внаслідок здійснення процесу експлуатації основних засобів останні фізично та морально зношуються, що зумовлює необхідність їх простого та розширеного відтворення. При цьому процес експлуатації основних засобів слід

розглядати як частину більш широкого постійно повторюваного в межах конкретного підприємства загального процесу їхнього відтворення.

Слід зазначити, що саме від ефективності процесу експлуатації залежить можливість подальшого відтворення основних засобів та виконання їхніх функцій у виробничому процесі.

Отже, з метою підвищення ефективності процесу експлуатації основних засобів підприємства аграрної сфери економіки повинні авансувати кошти для їхнього ремонту та різних видів поліпшень. З нашої точки зору процес експлуатації активних основних засобів являє собою складову загального процесу кругообігу капіталу, що проявляється у виконанні специфічних функцій управління на кожній із стадій.

Отже, забезпечити ефективну експлуатацію основних засобів як передумову їх відтворення можна завдяки проведенню необхідних заходів, а саме:

- для підтримки у робочому стані протягом строку експлуатації – ремонт та технічне обслуговування;
- протягом строку експлуатації основних засобів з метою збільшення майбутніх економічних вигід від експлуатації в порівнянні з первинно очікуваними – поліпшення для кількісного та якісного розширення основних засобів.

Кожен із наведених вище заходів по-різному відображається в обліково-аналітичній системі, що пов'язано з різною економічною суттю цих понять, а також відмінностями між податковим та бухгалтерським законодавством.

Такі відмінності проявляються тому, що згідно із П(С)БО 7 «Основні засоби» збільшувати первинну вартість основних засобів, яка призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта, можуть, з одного боку, витрати на поліпшення об'єкта основних засобів (модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію тощо), а з іншого боку, витрати, пов'язані із ремонтом об'єкта, у порядку встановленому податковим законодавством.

Водночас у ПКУ відсутні будь-які роз'яснення щодо останнього, а в П(С)БО 7 зазначено, що витрати, які здійснюються для підтримання об'єкта в

робочому стані (зокрема шляхом ремонту) для одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат. Така ситуація свідчить про те, що проблемними на нинішній час залишаються питання щодо віднесення витрат, які виникають при здійсненні такого виду організаційно-технічного заходу як ремонти [121].

Залежно від періодичності і трудомісткості технічного огляду та обслуговування, можна виділити такі його складові:

- щоденний планово-технічний огляд та обслуговування, яке включає перевірку технічного стану й усунення виявлених несправностей;
- роботи, пов'язані із підтримкою належного зовнішнього вигляду;
- заправлення експлуатаційними рідинами активних об'єктів основних засобів тощо;
- технічний огляд та обслуговування під час консервації об'єктів основних засобів і в період активної форми їх експлуатації.

На підприємствах аграрної сфери економіки використовують систему планово-попереджувального технічного обслуговування та ремонту сільськогосподарської техніки, яка є комплексом організаційно-технічних заходів, що мають попереджувальний характер, виконуються в плановому порядку і спрямовані на забезпечення справності й працездатності будівельної техніки, поліпшення її технічного стану та зниження витрат на експлуатацію.

Обов'язковим до виконання для всіх власників будівельної техніки, незалежно від форм власності та відомчої належності, є своєчасне виконання системи планово-запобіжного ремонту будівельної техніки, яке дозволяє попереджати зниження її споживчих якостей внаслідок зносу механізмів, таким чином запобігаючи поломкам і, як наслідок, виникненню витрат на інші види ремонтів. Така система планово-запобіжного ремонту включає періодичне техобслуговування, під яким розуміють обслуговування, що виконується через інтервали часу (або напрацювання), встановлені в експлуатаційній документації.

До найпоширеніших його видів належать:

– регламентоване обслуговування – обслуговування, що передбачається в нормативно-технічній або експлуатаційній документації та виконується з періодичністю і в обсязі, встановленому у ній (незалежно від технічного стану об'єкта на момент початку технічного обслуговування);

– обслуговування з періодичним контролем – це техобслуговування, яке доповнюється операціями, обсяг яких визначається технічним станом об'єкта у момент початку обслуговування;

– сезонне – обслуговування, що виконується для підготовки об'єкта до використання в осінньо-зимових або весняно-літніх умовах.

Система ремонтів основних засобів класифікується за такими ознаками: за видами, за способами здійснення, за відношенням до плану, за відношенням до господарської діяльності, за приналежністю основних засобів тощо (рис. 2.2) (Додаток И).

Рішення щодо характеру й ознаки здійснених підприємством витрат на поліпшення основних засобів приймається керівником підприємства, при цьому виходять з аналізу конкретної ситуації та істотності таких витрат (п. 29 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561) [83].

Таким чином, підприємство самостійно приймає рішення про те, принесе проведений ремонт основних засобів збільшення майбутніх економічних вигод чи ні. Залежно від такого рішення понесені витрати відображаються в бухгалтерському обліку:

- або як капітальні витрати,
- або як витрати поточного періоду.

Кореспонденцію рахунків з обліку ремонтів основних засобів наведено в таблиці 2.4 (Додаток К).

Необхідною передумовою забезпечення ефективності та нормального перебігу відтворювальних процесів є постійний облік рівня спрацювання та правильне нарахування амортизації операційних необоротних активів на підп-

приємстві. У цьому полягають головні завдання амортизаційної політики підприємства.

Особливе місце серед факторів, що впливають на ефективність функціонування операційних необоротних активів, посідає ступінь зносу і величина амортизаційних відрахувань, що визначають умови оптимальної і своєчасної їх реновації. Суперечність між заінтересованістю підприємств у збільшенні амортизаційного фонду і прискоренні реновації необоротних активів, з одного боку, і необхідністю приведення витрат у відповідність до ціни на продукцію, з іншого, розв'язується визначенням оптимальної величини амортизаційних відрахувань, що дає змогу своєчасно проводити оновлення без надмірного впливу на рівень цін на продукцію.

Отже, дієвість і ефективність амортизаційної політики значною мірою визначається обґрунтованістю норм амортизації, а значить і термінів експлуатації необоротних активів. Економічно необхідним є встановлення диференційованих норм амортизації для активів з різною економічною віддачею і ступенем участі у виробничому процесі. Мета амортизаційної політики полягає в індивідуалізації рівня інтенсивності оновлення операційних необоротних активів відповідно до специфіки їх експлуатації в процесі господарської діяльності.

Головним економічним важелем у системі амортизації є методи її нарахування, що дають змогу регулювати формування необхідної величини амортизаційного фонду, рівень та інтенсивність акумулювання ресурсів для забезпечення безперебійного функціонування необоротних активів, швидкість їх обороту та динамічно підходити до відтворення останніх, ураховуючи чинник часу. Метод амортизації об'єкта необоротних активів обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання.

У таблиці 2.5 (Додаток Л) наведено алгоритми розрахунку за основними методами амортизації.

Величина амортизаційних відрахувань за будь-якого методу нарахування амортизації визначається такими показниками:

- первісною (відновною) вартістю – сума фактичних витрат на придбання необоротних активів та інших супутніх витрат на їх придбання;
- оціночною ліквідаційною вартістю;
- визначеним строком експлуатації необоротних активів чи натуральними показниками, на основі яких розраховується знос (часовим періодом, обсягом виробленої даним активом продукції, його загальним технічним ресурсом).

Підприємство самостійно визначає строк корисного використання, враховуючи ряд факторів: передбачуване використання об'єкта підприємством з урахуванням рівня використання потужності або продуктивності; очікуваний фізичний чи функціональний (моральний) знос; правові або подібні обмеження на використання активу (закінчення строку оренди). З розвитком техніки, удосконаленням технології та організації виробництва виникає необхідність зміни нормативних строків функціонування необоротних активів, визначення оптимальних строків їх експлуатації, що вимагає періодичного перегляду та уточнення амортизаційної політики.

Зміни в нарахуванні амортизації можуть бути трьох видів:

- 1) зміни бухгалтерської оцінки амортизаційної вартості необоротних активів, строків їх експлуатації та інших найважливіших показників, на підставі яких нараховується знос;
- 2) зміни методу нарахування амортизації;
- 3) виправлення помилок, допущених у процесі нарахування зносу.

Причиною внесення змін може бути поява нової інформації чи суттєва зміна умов діяльності компанії.

Наявність різних методів нарахування амортизації забезпечує можливість прийняття альтернативних управлінських рішень у сфері амортизаційної політики підприємства з метою досягнення максимальної ефективності використання необоротних активів, забезпечення необхідного рівня інтенсивності їх оновлення.

Кореспонденцію рахунків з обліку нарахування амортизації необоротних активів наведемо в таблиці 2.6 (Додаток М).

2.4. Відображення інформації про необоротні активи в облікових регістрах та у фінансовій звітності

Інформацію, що міститься в первинних документах, систематизують в облікових регістрах.

Облікові регістри – це носії спеціального формату (паперові, електронні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку (п. 3.1 Положення № 88) [118].

Форми облікових регістрів затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 року № 356 [88]. Малі підприємства (включаючи мікро-) і юридичні особи, що не здійснюють підприємницької діяльності, які складають фінансову звітність відповідно до НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», мають право застосовувати регістри, затверджені наказом МФУ від 25.06.2003 р. № 422 [90]. А ось для суб'єктів малого підприємництва – платників єдиного податку групи 3, не зареєстрованих платниками ПДВ, є ще один варіант – облікові регістри, наведені в Методичних рекомендаціях № 720 [87].

На сьогодні переважна більшість підприємств, у т. ч. СВК «Трудівник», працює за журнально-ордерною формою. З 2010 року на сільськогосподарських підприємствах почав застосовуватись варіант журнально-ордерної форми, затверджений Наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390. Методичні рекомендації містять перелік облікових реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, їхню форму і порядок заповнення згідно з прийнятим планом рахунків, у т. ч. регістрів для відображення в них інформації про необоротні активи [89].

Усі перелічені документи лише рекомендують, а не зобов'язують застосовувати зазначені в них форми. Підприємство має право саме обрати форму бухгалтерського обліку як певну систему регістрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації з урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних (ч. 5 ст. 8 Закону № 996).

Регістри для ведення синтетичного та аналітичного обліку необоротних активів за журнально-ордерною формою, які застосовуються в СВК «Трудівник» представлено у таблиці 2.7 (Додаток Н).

В СВК «Трудівник» інформацію з первинних документів заносять до облікових реєстрів в міру їх надходження до місця обробки, але не пізніше строку, що забезпечує своєчасну виплату заробітної плати, складання бухгалтерської та іншої звітності і розрахунків. При цьому господарські операції відображають в облікових реєстрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Права та обов'язки сторін, які виникають за результатами здійснення господарської операції, оформленої первинним документом відповідно до вимог ч. 3 ст. 9 Закону № 996, не залежать від факту відображення її в реєстрах і на рахунках бухгалтерського обліку. У разі надходження від контрагента первинного документа за господарською операцією, інформація про яку в минулих звітних періодах була внесена до облікових реєстрів на підставі внутрішнього первинного документа (акта), у місяці надходження первинки від контрагента в облікових реєстрах за звітний період відображають різницю між оцінкою такої господарської операції за внутрішнім первинним документом (актом) і первинним документом, отриманим від контрагента.

Регістри бухгалтерського обліку повинні мати такі реквізити (ч. 4 ст. 9 Закону № 996) [39]: назву; період реєстрації господарських операцій; прізвища і підписи або інші дані, що дозволяють ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

В СВК «Трудівник» підписують облікові реєстри виконавці та головний бухгалтер підприємства. Ведення облікових реєстрів і контирування документів первинного обліку (тобто відображення в обліку кореспондуючих рахунків) здійснюють із застосуванням коду класу рахунків і коду синтетичного рахунку.

Якщо в облікових реєстрах потрібно виправити помилку, то роблять це тими ж способами, що й у разі допущення помилки в первинних документах: «червоного сторно», додаткових бухгалтерських проводок або коректурним. Коректурний спосіб застосовують тільки якщо помилку виявлено до закриття

місяця (тобто підсумкові записи до Головної книги не внесені). Якщо ж помилки в облікових регістрах виявлено після записів підсумків до Головної книги, їх виправляють способом «сторно» та/або способом додаткових бухгалтерських записів. При цьому складають бухгалтерську довідку, до якої помилку (суму, кореспонденцію рахунків) заносять чорнилом, пастою кулькових ручок червоного кольору, в дужках або зі знаком «мінус». У свою чергу, правильний запис заносять чорнилом, пастою кулькових ручок темного кольору.

Внесення таких даних до облікових регістрів і Головної книги в місяці, в якому було виявлено помилку, ліквідує неправильний запис і відображає правильну суму та кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку. Аналогічним чином в облікових регістрах виправляють помилки минулих років.

Бухгалтерська довідка містить причину помилки, посилання на документи й облікові регістри, в яких допущено помилку. Підписує довідку працівник, який її склав, а також (після перевірки) – головний бухгалтер.

Відповідальність за несвоєчасне складання облікових регістрів і недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці облікові регістри.

Інформацію про господарські операції СВК «Трудівник» за звітний період (місяць, квартал, рік) з облікових регістрів переносять у згрупованому виді до бухгалтерських звітів.

Невід’ємним елементом системи бухгалтерського обліку та завершальним етапом облікового циклу, що зумовлює органічну єдність показників виступає бухгалтерська звітність, що є джерелом інформації про результати господарсько-фінансової діяльності підприємства. Зокрема, за відповідними показниками підприємства аналізують свою діяльність, одержують інформацію для подальшого її планування. Основним завданням бухгалтерської звітності є задоволення інтересів користувачів – юридичних і фізичних осіб шляхом надання їм правдивої та неупередженої інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень. Інформація про господарські операції підприємства за звітний період в облікових регістрах використовується для формування показників

фінансової звітності, призначенням якої є забезпечення користувачів інформацією про фінансові результати, діяльність і фінансове становище підприємства. Саме така облікова інформація необхідна управлінцям для виявлення причин можливих відхилень від виконання умов договорів.

В світовій і національній практиці побудова фінансової звітності базується на принципах:

- а) відкритості інформації;
- б) зрозумілості фінансової звітності особам, які приймають ділові рішення на її основі;
- в) корисності чи значущості та вірогідності;
- г) припущень і обмежень, які дають змогу адекватної інтерпретації фінансової звітності.

Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємства;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- забезпеченості зобов'язань підприємства;
- визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу;
- регулювання діяльності підприємства [150, с. 196].

Аналіз фінансових звітів має дати відповіді на такі два запитання:

- 1) чи має підприємство (компанія) прибуток за результатами своєї фінансово-господарської діяльності за рік;
- 2) чи спроможне підприємство (компанія) виконати свої зобов'язання та чи не приведе таке виконання зобов'язань до ліквідації підприємства (компанії) фірми у зв'язку із нестачею фінансових ресурсів.

Основні вимоги до фінансової звітності викладено в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та у НП(С)БО № 1 [39; 98].

Фінансова звітність визначена НП(С)БО 1 як звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства. Метою

складання такої звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства [98].

Діючий склад звітності повністю відповідає вимогам Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Компоненти фінансової звітності відображають різні аспекти господарських операцій і подій за звітний період, відповідну інформацію попереднього звітного періоду, розкриття облікової політики та її змінах, що робить можливим ретроспективний аналіз діяльності підприємства.

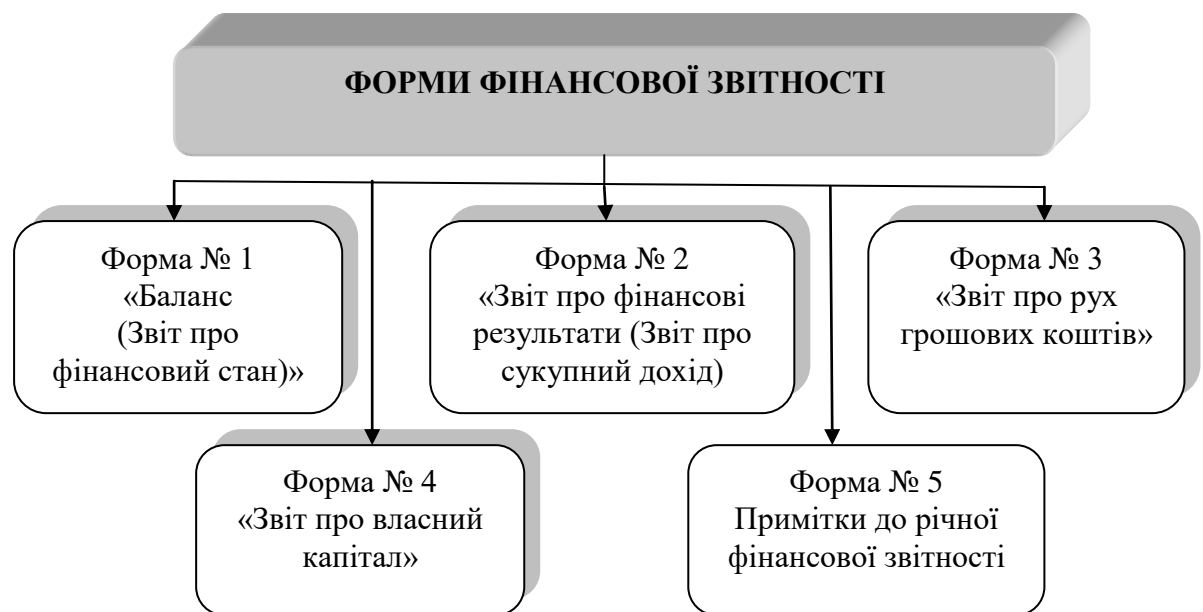


Рис. 2.3. Склад фінансової звітності СВК «Трудівник»

Такі компоненти фінансової звітності, як Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про власний капітал та Звіт про рух грошових коштів, складаються з статей, які об'єднуються у відповідні розділи.

У Балансі (Звіті про фінансовий стан) СВК «Трудівник» відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства.

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід СВК «Трудівник» за звітний період.

У звіті про рух грошових коштів наводяться дані про рух грошових коштів (грошей) СВК «Трудівник» протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Звіт складено за прямим методом.

У звіті про власний капітал розкривається інформація про зміни у складі власного капіталу СВК «Трудівник» протягом звітного періоду.

Найбільш загальне уявлення про якісні зміни, що мали місце, можна одержати за допомогою вертикального і горизонтального аналізу звітності (таблиця 2.8).

Таблиця 2.8

**Вертикальний і горизонтальний аналіз балансу
СВК «Трудівник»**

Показники	2016 рік		2017 рік		2018 рік		Відхилення звітного року від базисного	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
<i>Актив</i>								
Нематеріальні активи	4	0,03	4	0,02	4	0,02	-	-
Основні засоби	2977	18,98	6119	29,51	5167	21,75	+2190	+2,77
Довгострокові біологічні активи	1425	9,08	1818	8,77	2446	10,30	+1021	+1,22
Виробничі запаси	1887	12,03	1470	7,09	1982	8,34	+95	-3,69
Незавершене виробництво	3079	19,63	4061	19,59	5226	22,0	+2147	+2,37
Готова продукція	3223	20,54	3020	14,57	3444	14,50	+221	-6,04
Поточні біологічні активи	1637	10,43	2625	12,66	3300	13,90	+1663	+3,47
Дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги	1139	7,26	966	4,66	823	3,46	-316	-3,80
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	33	0,21	34	0,16	30	0,13	-3	-0,08
Інша поточна дебіторська заборгованість	10	0,06	16	0,08	514	2,16	+504	+2,10
Гроші та їх еквіваленти	274	1,75	599	2,89	818	3,44	+544	+1,69
Баланс	15688	100,0	20732	100,0	23754	100,0	+8066	X
<i>Пасив</i>								
Зареєстрований (пайовий) капітал	883	5,63	883	4,26	883	3,72	-	-1,91
Додатковий капітал	1359	8,66	1359	6,55	1359	5,72	-	-2,94
Резервний капітал	8419	53,67	9530	45,97	9530	40,12	+1111	-13,55
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1111	7,08	2797	13,49	2204	9,28	+1093	+2,20
Довгострокові кредити банків	552	3,52	2228	10,75	1534	6,46	+982	+2,94
Довгострокові забезпечення	107	0,68	243	1,17	277	1,17	+170	+0,49
Цільове фінансування	425	2,71	491	2,37	491	2,07	+66	-0,64
Короткострокові кредити банків	2075	13,23	2399	11,57	2000	8,42	-75	-4,81

Кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги	275	1,75	195	0,94	1780	7,49	+1505	+5,74
Поточні розрахунки з бюджетом	292	1,86	352	1,70	374	1,57	+82	-0,29
Поточні розрахунки зі страхування	20	0,13	4	0,02	15	0,06	-5	-0,07
Поточні розрахунки з оплати праці	170	1,08	251	1,21	245	1,03	+75	-0,05
Поточні розрахунки за одержаними авансами	-	-	-	-	3062	12,89	+3062	+12,89
Баланс	15688	100,0	20732	100,0	23754	100,0	+8066	X

Ліквідність підприємства – це здатність повернути в строк вилучені в кредит грошові кошти, або здатність оборотних коштів перетворюватися на грошову готівку, необхідну для нормальної фінансово-господарської діяльності підприємства. Аналіз ліквідності балансу полягає в порівнянні засобів по активу, згрупованих по ступеню їх ліквідності і розташованих в порядку зменшення ліквідності, із зобов'язаннями по пасиву, згрупованими по термінах їх погашення і розташованими в порядку зростання термінів (таблиця 2.9).

Таблиця 2.9

Аналіз ліквідності балансу СВК «Трудовник», 2018 р. (тис. грн.)

Актив	На початок року	На кінець року	Пасив	На початок року	На кінець року	Платіжний надлишок (+) або недостача (-)	
						на початок року	на кінець року
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Найбільш ліквідні активи (A ₁)	599	818	1. Негайні пасиви (П ₁)	802	7476	-203	-6658
2. Активи, що швидко реалізуються (A ₂)	1016	1367	2. Короткострокові пасиви (П ₂)	2399	5476	-1383	-4109
3. Активи, що реалізуються повністю (A ₃)	11176	13952	3. Довгострокові пасиви (П ₃)	2962	2000	+8214	+11952
4. Активи, що важко реалізуються (A ₄)	7941	7617	4. Постійні пасиви (П ₄)	14569	13976	-6628	-6359
Баланс	20732	23754	Баланс	20732	23754	x	X

Фінансова стійкість – це певний стан рахунків підприємства, що гарантує його постійну платоспроможність (таблиця 2.10).

Таблиця 2.10

**Аналіз показників фінансової стійкості та платоспроможності
СВК «Трудівник»**

№	Показники	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Відхилення, (+,-)
1.	Коефіцієнт фінансової незалежності	0,75	0,70	0,59	-0,16
2.	Коефіцієнт фінансової залежності	0,25	0,30	0,41	+0,16
3.	Коефіцієнт співвідношення позикових і власних коштів	0,33	0,42	0,70	+0,37
4.	Коефіцієнт фінансування	3,01	2,36	1,43	-1,58
5.	Коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів	0,08	0,17	0,14	+0,06
6.	Наявність власних оборотних коштів, тис. грн.	8450	9590	8661	+211
7.	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,72	0,66	0,62	-0,10
8.	Коефіцієнт грошової платоспроможності	0,10	0,19	0,11	+0,01
9.	Коефіцієнт розрахункової платоспроможності	1,65	1,45	0,75	-0,90
10.	Коефіцієнт ліквідної платоспроможності	3,98	4,0	2,16	-1,82

Аналіз ділової активності – один з основних аспектів діагностики діяльності суб'єкта господарювання, якому належить провідне місце в системі завдань фінансового управління. Ділова активність відображає рівень ефективності використання матеріальних, трудових, фінансових і інших ресурсів і в той же час характеризує якість управління, а також можливості потенційного розвитку підприємства (таблиця 2.11).

Таблиця 2.11

**Аналіз ділової активності СВК «Трудівник»
за її основними показниками, 2016-2018 р.р.**

№	Показники	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Відхилення 2018 р. від 2016 р., (+,-)
1	Коефіцієнт загальної оборотності капіталу	1,57	1,49	1,14	-0,43
2	Коефіцієнт оборотності мобільних засобів	118,91	62,25	35,82	-83,09
3	Коефіцієнт оборотності матеріальних оборотних коштів	2,43	2,59	2,02	-0,41
4	Коефіцієнт оборотності готової про-	7,88	8,70	7,85	-0,03

	дукції				
5	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	26,74	24,72	21,30	-5,44
6	Середній термін обороту дебіторської заборгованості, днів	13	15	17	+4
7	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	7,39	7,16	4,21	-3,18
8	Середній термін обороту кредиторської заборгованості, днів	49	50	86	+37
9	Фондовіддача основних засобів та інших необоротних активів, грн.	6,92	4,75	3,98	-2,94
10	Коефіцієнт оборотності власного капіталу	1,60	1,64	1,58	-0,02
11	Продуктивність праці, тис. грн.	254,52	312,32	347,68	+93,16

Дані фінансової звітності є основою не тільки для оцінки результатів звітного періоду, але й для їх прогнозування. Так, інформація щодо фінансового стану та результатів діяльності часто використовується як основа для прогнозування майбутнього фінансового стану.

Основна узагальнена інформація про наявність і рух необоротних активів СВК «Трудівник» наведена у Балансі (Звіті про фінансовий стан) та Примітках до фінансової звітності.

Баланс складається виходячи з залишків на рахунках 1-6 класів Плану рахунків. Однією з особливостей Плану рахунків є його тісний взаємозв'язок з формами фінансової звітності. Так, клас 1 «Необоротні активи» Плану рахунків відповідає Розділу 1 «Необоротні активи» активу Балансу.

Зв'язок між статтями Балансу та рахунками необоротних активів Плану рахунків відображено у таблиці 2.12 (Додаток П).

Складовою частиною річної фінансової звітності СВК «Трудівник» є Примітки. Вони мають виключно важливу роль для користувачів фінансової звітності оскільки вони деталізують, інтерпретують та роз'яснюють інформацію щодо фінансово-майнового стану підприємства, поточних результатів його діяльності, яка наводиться у річному звіті, розкривають найважливіші моменти щодо облікової політики, яка застосовувалась підприємством у звітному періоді.

Інформація про необоротні активи, яка обов'язково має наводитися у Примітках до річної фінансової звітності представлена у таблиці 2.13 (Додаток Р).

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Напрями вдосконалення обліку необоротних активів з метою підвищення ефективності управлінських рішень

Процес гармонізації бухгалтерського обліку на міжнародному рівні значно впливає на реформування національної облікової системи. Зміни в законодавстві, що регулює господарські відносини суб'єктів господарювання, вимагають адекватної трансформації бухгалтерського обліку. Потребує уточнення ряд питань щодо сутності основних бухгалтерських категорій, а також розробка методології бухгалтерського обліку окремих його об'єктів з урахуванням досвіду зарубіжних країн та специфіки національного господарського й цивільного законодавства.

Особливо гостро для подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку в Україні стоїть питання визначення концепції, яка має бути покладена в основу визнання активів, у т. ч. необоротних.

Альтернативними тут є наступні варіанти:

- 1) повернення до концепції власності (за прикладом Російської Федерації та Республіки Білорусь);
- 2) повний перехід до концепції контролю (за прикладом МСФЗ);
- 3) перехід до концепції контролю з рядом застережень (рис. 3.1) (Додаток С).

Перший із зазначених варіантів без детального заглиблення у його сутність видається найбільш логічним і зрозумілим. Ресурси визнаються активами у момент набуття права власності на них. У всіх інших випадках ресурси, щодо яких має місце передача частини прав, в балансі не відображаються і показуються поза балансом з використанням позабалансових рахунків. Однак, існує два моменти, через які вказаний варіант сьогодні не можна розглядати як прийнятний. По-перше, ускладнення правових форм регулювання господарської

діяльності, множина комбінацій умов договорів, а також юридично закріплена можливість відчуження окремих майнових прав визначає обмеженість даного варіанту з позиції неможливості відобразити в системі бухгалтерського обліку всю сукупність операцій, що мають місце на підприємстві. По-друге, варіант, що розглядається, є кроком назад в розвитку методології бухгалтерського обліку та призведе до значних розбіжностей з концепцією, закладеною в МСФЗ.

Другий із вказаних варіантів де-юре закріплений в національному законодавстві, однак сьогодні не можна говорити про можливість повного переходу на нього. Це зумовлено тим, що облікова спільнота не готова сприйняти вказаний варіант, крім того, концепція контролю для успішної її реалізації вимагає чітко окреслити критерії такого контролю, що сьогодні зробити не представляється можливим.

Аналізуючи ситуацію, що склалася в Україні, слід звернути увагу на наявність симбіозу двох підходів (актив – майно, що знаходиться у власності підприємства, переважаючий підхід в національній обліковій практиці; актив – доходи майбутніх періодів, закріплений у Законі України «Про бухгалтерський облік», ПКУ, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»), результатом чого є значна кількість непорозумінь та невідповідностей в трактуванні інформації, сформованої виходячи з вказаних підходів. Зокрема, проблемною за таких умов виглядає адаптація національної системи обліку до МСФЗ, інтерпретації показників фінансової звітності суб'єктів господарювання; методики викладання облікових дисциплін.

Достовірна оцінка об'єктів бухгалтерського обліку та статей фінансової звітності є ключовою умовою забезпечення користувачів якісною інформацією для ефективного управління суб'єктом господарювання. Однак, зміна умов ринку часто зумовлює суттєву зміну вартості облікових об'єктів, що вимагає формування обґрунтованої методики визначення їх реальної (справедливої) вартості.

Основними видами оцінок є: первісна вартість, справедлива вартість, ліквідаційна вартість, залишкова вартість, переоцінена вартість, чиста реаліза-

ційна вартість, теперішня вартість, амортизована собівартість фінансової інвестиції, чиста вартість реалізації, сума очікуваного відшкодування тощо [ПСБО].

Всі ці оцінки, на думку І.В. Жураковська та В.В. Чудовець, можна поділити на дві групи [37, с. 53]:

1) перша включає оцінки, які можуть бути визначені з даних поточного бухгалтерського обліку – первісна вартість, ліквідаційна вартість, залишкова вартість, чиста реалізаційна вартість, теперішня вартість, амортизована собівартість фінансової інвестиції,

2) до другої відносяться оцінки, які потребують спеціальних знань або залучення експертів – справедлива вартість, переоцінена вартість, чиста реалізаційна вартість, чиста вартість реалізації, сума очікуваного відшкодування.

Особливе місце в другій групі, враховуючи частоту застосування відповідно до П(С)БО, займає справедлива вартість. Згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [129], справедлива вартість – це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату. Однак, крім наведеного визначення, національні стандарти обліку не містять методики розрахунку справедливої вартості, що значно ускладнює, а то й унеможлиблює її застосування на практиці. В окремих випадках визначення справедливої вартості для цілей бухгалтерського обліку передбачено законодавство про здійснення оціночної діяльності в Україні. Однак, у відповідності до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [43], проведення оцінки майна для цілей бухгалтерського обліку є обов'язковим лише у випадку переоцінки основних фондів.

Вимоги Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» [101] фактично унеможлиблюють самостійне визначення суб'єктами господарювання справедливої вартості.

Зокрема, відповідно до пункту 22 цього стандарту, залишкова вартість заміщення (відтворення) як база оцінки визначається із застосуванням витратного підходу і використовується для проведення оцінки спеціалізованого майна, у тому числі для ведення бухгалтерського обліку з метою визначення його

справедливої вартості згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Якщо умови угод щодо спеціалізованого майна, для укладання яких проводиться оцінка, відповідають вимогам, що висуваються для визначення ринкової вартості, залишкова вартість заміщення (відтворення) може дорівнювати їх ринковій вартості. Із цього можемо зробити висновок про необхідність спеціальних професійних знань для проведення оцінки [101].

Пункт 33 Національного стандарту № 1 встановлює наступні принципи оцінка майна з метою відображення її результатів у бухгалтерському обліку в порядку, встановленому законодавством про бухгалтерський облік [101]:

- справедлива вартість активу дорівнює його ринковій вартості у разі можливості її визначення у порядку, встановленому цим та іншими національними стандартами;
- справедлива вартість активу, який може бути віднесено до спеціалізованого майна, майна спеціального призначення або спеціальної конструкції, дорівнює його залишковій вартості заміщення (відтворення);
- ліквідаційна вартість активу згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку дорівнює його вартості ліквідації згідно з цим Стандартом;
- надлишкові активи оцінюються з урахуванням принципу їх найбільш ефективного використання із застосуванням такої бази оцінки, як ринкова вартість або вартість ліквідації, з дотриманням відповідних умов, що висуваються до їх визначення.

Однак, наявність зазначених принципів сама по собі вирішує головну проблему облікової оцінки – відсутність уніфікованої методики оцінки справедливої вартості. Вважаємо, що це вносить загальний суб'єктивізм у можливість забезпечення достовірності показників бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Крім практичної сторони складності застосування справедливої вартості існують певні проблеми методологічного характеру.

Окремі принципи формування фінансової звітності підприємства, передбачені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [98] містять кри-

терії облікових оцінок. Так принцип «історичної (фактичної) собівартості», передбачає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Згідно з принципом «обачності», методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Наявність цих двох принципів, на нашу думку, вже свідчить про певну суперечність, оскільки неможливо на практиці неможливо забезпечити обачність оцінки об'єктів обліку, використовуючи виключно історичну (фактичну) собівартість, яка може суттєво відрізнятись від справедливої вартості.

Доречним тут є твердження Кірейцева Г.Г., про те, що справедлива вартість не в змозі бути основою облікової оцінки, як прийому квантифікації економічного відтворення, і тому не може бути основою методології вимірювання фактів господарського життя. Введення в науковий оборот та економічну практику категорії «справедлива вартість» є не більше, як визнання елемента деструктивної ідеологізації економічної науки [52].

Звернувшись до Концептуальної основа фінансової звітності [60], на принципах якої ґрунтуються міжнародні стандарти фінансової звітності, бачимо положення, які не відповідають традиціям вітчизняної школи бухгалтерського обліку, зокрема те, що великою мірою фінансові звіти базуються на оцінках, судженнях та моделях, а не на точних описах. Застосування ж професійного судження у вітчизняному обліку було зведено до мінімуму.

Концептуальна основа встановлює концепції, що лежать в основі таких оцінок, суджень та моделей. Концепції це мета, до якої прагнуть Рада й укладачі фінансових звітів. Як і для більшості цілей, бачення Концептуальною основою ідеальної фінансової звітності навряд чи можна досягти у повному обсязі, принаймні не у короткий термін, оскільки для того, щоб зрозуміти, прийняти та втілити нові способи аналізу операцій та інших подій потрібен час. Проте встановлення цілі, до якої слід прагнути, є надзвичайно важливим для того, щоб фінансова звітність розвивалась і її корисність зростала.

Проведене дослідження нормативного забезпечення оцінки справедливої вартості в Україні дозволило виділити дві основні проблеми – дискусійність доцільності застосування справедливої вартості в бухгалтерському обліку (методологічний рівень) та відсутність раціональної методики визначення справедливої вартості (практичний рівень).

З метою розрахунку фінансового результату діяльності підприємства (компанії), а також податку на прибуток важливе значення належить правильно організованій амортизаційній політиці необоротних активів. Амортизація (або амортизаційні нарахування) завжди була присутня у собівартості продукції та складі статей затрат. Тому саме цей вид затрат потребує більш глибокого вивчення, а в умовах ринкових відносин питання амортизаційної політики необоротних активів стають особливо гостро. Необхідно зазначити, що попри введення у дію засад міжнародних стандартів фінансової звітності і запровадження нової методології нарахування амортизації із прийняттям національних П(С)БО та Податкового кодексу України існує низка невирішених питань, що призводить до проблем при формуванні амортизаційної політики. Зокрема, до таких проблем слід віднести: суперечності щодо визначення термінів «амортизація» і «знос» та функцій, які вони виконують; недостатність напрацювань щодо визначення строків використання необоротних активів; труднощі при виборі методів амортизації необоротних активів та інші.

Здійснені нами дослідження вибору методів амортизації та підходів до нарахування амортизації на підприємствах дають підстави сформулювати наступні концептуальні позиції при розробці загальної методології бухгалтерського обліку необоротних активів.

По-перше, розрахунок амортизації необоротних активів проводиться із застосуванням тих методів амортизації, які є результатом комбінування декількох методичних підходів, а також оціночних процедур.

По-друге, оцінювач амортизації застосовує, як правило, декілька методичних підходів до різних груп необоротних активів, які найбільш повно відпові-

дають визначеним меті оцінки і виду вартості при наявності достовірних інформаційних джерел для її проведення.

По-третє, для проведення оцінки амортизації необоротних активів можуть застосовуватися затратний, прибутковий і порівняльний методичні підходи.

Затратний підхід базується на урахуванні принципу пропорційності та передбачає визначення більшого розміру прибутку до оподаткування порівняно з прибутковим підходом упродовж першої половини експлуатації об'єкта оцінки з подальшим коригуванням їх на суму амортизації (зносу). Основними методами затратного підходу є методи пропорційного нарахування амортизації.

Прибутковий підхід ґрунтується на урахуванні методів прискореного нарахування амортизації, за допомогою яких досягається найбільш ефективно використання активу впродовж першої половини періоду його експлуатації. Прибутковий підхід ґрунтується на використанні групи методів прискореної амортизації необоротних активів: зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного. Цей підхід передбачає особливий порядок визначення суми амортизації, яка визначається затратами поточного облікового періоду та сприяє можливості швидко змінювати необоротних активи на підприємстві та випускати за її допомогою продукцію, що користується підвищеним попитом.

Порівняльний підхід базується на урахуванні та заміщенні принципів прискореного нарахування амортизації пропорційними. Порівняльний підхід впродовж першої половини експлуатації об'єкта ґрунтується на використанні методів прискореного нарахування амортизації, а упродовж другої половини експлуатації об'єкта використовується метод пропорційного нарахування амортизації.

По-четверте, для акціонерних товариств, орендованих та спільних підприємств рекомендується утворення амортизаційного фонду через страхові агенції та банки.

По-п'яте, визначення норм амортизації, строку корисного використання є суцільно індивідуальним для кожного підприємства та кожного виду об'єкту необоротних активів. Роль держави (якщо йдеться про державу з ринковою еко-

номікою) повинна зводитися тільки до визначення переліку методів (алгоритмів) розрахунку амортизації, з якого підприємства обирають самостійно той метод, який є для них більш прийнятним, з відповідним оформленням його як елементу облікової політики.

Наступними діями при формуванні ефективної амортизаційної політики необоротних активів є визначення алгоритму ухвалення рішення щодо вибору методу розрахунку амортизації. Тобто перед керівництвом підприємства постають два завдання: максимально точно визначити термін експлуатації необоротних активів, які вводяться та вибрати найбільш прийнятний для підприємства метод, який дозволить як найшвидше повернути кошти, вкладені у закупівлю об'єктів необоротних активів.

Керівник на шляху розв'язання першого завдання спирається на кваліфікацію робітників, а також на дані маркетингових досліджень. Підсумковою інформацією служать два показники – передбачуваний максимальний термін експлуатації необоротних активів і ціна їх можливої реалізації за кожною одиницею – ліквідаційна вартість, тобто можлива ціна продажу як вторинної сировини. Розраховуються затрати на можливе переміщення необоротних активів на інші виробничі площадки підприємства з більш дешевою робочою силою.

У випадку розв'язання другого завдання вихідними даними служать результати маркетингу, із яких стає зрозумілим максимально можливий рівень відпускних цін на вироблений товар (послуги, роботи) у середині визначеного (із першого завдання) періоду часу. Потрібно використовувати інформацію технічних служб про передбачувані експлуатаційні затрати, планові та, можливо, непланові капітальні ремонти необоротних активів протягом періодів (років, місяців) їх експлуатації, страхові суми. Обсяги одержаних даних будуть основою при визначенні норм зносу необоротних активів за кожним періодом i , за суттю, є річним графіком віднесення їх на собівартість.

Потрібно відмітити, що наведені формули є типовими функціями у різноманітних soft-продуктах, тобто розрахунку амортизації давно типізовані за

відповідними алгоритмами – потрібно тільки вибрати потрібну функцію, підставити в алгоритми свої дані та одержати готовий розрахунок.

Таким чином, амортизаційна політика є важливою складовою облікової політики і взагалі господарсько-фінансової діяльності підприємства. Вона дає можливість альтернативно підійти до визначення розмірів амортизаційних відрахувань, здійснювати управління затратами та фінансовими результатами, накопичувати необхідні фінансові ресурси та раціонально використовувати їх на відновлення необоротних активів.

В умовах фінансової кризи, нестабільності економіки, спаду виробництва від правильного розрахунку амортизації значною мірою залежить ефективність роботи підприємств, а тому й економіки, у цілому. Це питання вимагає особливої уваги і подальшого удосконалення амортизаційної політики, як на рівні держави, так і на рівні окремих підприємств.

На нашу думку, для цього слід вжити наступні заходи.

По-перше, спираючись на світовий досвід (приміром, у США поступовий перехід від суворо регламентованих законодавством термінів використання основних засобів до самостійного встановлення компаніями тривав понад 30 років) необхідно поступово переходити до самостійного встановлення термінів використання необоротних активів та ліквідаційної вартості, що дозволить отримати об'єктивну інформацію про необоротні активи та розмір нарахованої амортизації.

2. Амортизаційна політика повинна формуватися на двох рівнях: на державному, шляхом визначення тільки методів розрахунку амортизації необоротних активів; на рівні підприємства, шляхом надання самостійного права підприємствам обирати методи нарахування амортизації та визначати терміни корисного використання необоротних активів без всіляких обмежень.

Зазначені пропозиції, на наш погляд, дозволять порівнювати показники фінансової діяльності різних підприємств (компаній) та мати об'єктивні дані щодо стану необоротних активів, рівня зносу як на рівні підприємства, так і на рівні держави. Ці показники важливі не лише для формування більш доскона-

лої амортизаційної політики, а й для планування і прогнозування розвитку підприємства (компанії). Тому що, лише знаючи реальне фінансове становище підприємства, можна правильно планувати свою діяльність і прогнозувати можливі зміни на конкурентному ринку. Надання підприємствам права самостійного розпорядження власним прибутком зробить їх більш конкурентоспроможними, що призведе до збільшення доходів даного підприємства і, як наслідок, до збільшення доходів державного бюджету. Такий підхід надає змогу при визначенні фінансового результату та складанні фінансової звітності підприємства керуватися виключно економічними методами і категоріями, що сприятиме ефективності фінансових і економічних показників його діяльності.

3.2. Внутрішній контроль як основна складова управління необоротними активами підприємства

Для усіх суб'єктів господарювання в сучасних умовах розвитку української економіки актуальною проблемою є організація ефективної та надійної системи контролю.

За часів командно-адміністративної системи, коли функціонував єдиний народногосподарський комплекс, а в економіці все було монополізовано державою, підприємства, як частки цього комплексу, не мали у власності майна, виробничі показники декларувалися згори державою (що, яку кількість, у які строки виробляти й за якими цінами реалізовувати). Підприємства не могли бути реально самостійними економічними одиницями, а лише являли собою низову організаційно-структурну ланку єдиного державно-власницького комплексу. Інша ситуація в ринковій економіці, яку освоює сучасна Україна. Залежно від форми власності й господарювання, власник чи менеджер підприємства спрямовує свою діяльність на завоювання й відстоювання місця в ринково-конкурентному середовищі. Цей процес вимагає розробки принципово нових підходів до здійснення контролю на підприємствах, зосереджене на формування та забезпечення успішної реалізації конкурентної тактики й стратегії підприємницької діяльності. У зв'язку із цим, важливого значення набуває необхідність проведення конт-

ролю вітчизняних підприємницьких структур як цілісної, гнучкої, багатофункціональної системи, орієнтованої на задоволення специфічних інформаційних потреб оперативного й поточного контролю з метою прийняття правильних управлінських рішень. Ринкова економіка потребує вміння працювати по-новому, особливого значення в цих умовах набуває наявність знань, пов'язаних з розробкою концепції, яка має орієнтуватися на оптимізацію фінансових результатів роботи та досягнення стратегічних цілей контролю [103, с. 236].

Підприємництво визнається одним із головних чинників політичної та соціальної стабільності суспільства. Тому ефективне функціонування суб'єктів підприємництва є передумовою економічного добробуту громадян країни, а відтак, і національної безпеки.

За науковими дослідженнями Варналія З.С., підприємництво в Україні є важливим чинником успішного розвитку ринкових відносин. Економічна наука визначає ринок як сукупність економічних відносин між людьми у сфері обміну, посередництвом яких здійснюється реалізація результатів людської діяльності, а отже, як сферу підприємницької діяльності. Рух здорової економічної системи, зорієнтованої на критерії ефективності та здатності до саморегулювання, відбувався на основі ринкових відносин. Ринок виконує роль механізму, через який досягається рівновага попиту і пропозиції. Сутність ринку розкривається через функції, які він виконує. Головні з них такі: регулююча, контролююча, розподільча, стимулююча, інтегруюча [16].

Головним інструментом створення моделі ринку є послідовна діяльність держави щодо створення необхідних інститутів ринкової економіки, яка включає такі основні елементи: ринковий механізм; методи державного регулювання; рівень та ступінь громадської свідомості; дієвий механізм соціального захисту населення. Ринок покупців виступає як стимул для відтворення ділових відносин і примушує підприємців шукати джерела своїх прибутків у сфері виробництва, а не купівлі-продажу.

Науковці В.М. Колот, О.В. Щербина у своїх дослідженнях пояснюють, що часто поняття «підприємництво» та «бізнес» прирівнюють. Ідеться про ото-

тоження категорій «підприємництво» і «бізнес». Проте хоча ці категорії й дуже тісно пов'язані між собою, вони не є синонімами і різняться своєю сутністю. До головних відмінних ознак належать: значно більший ступінь свободи та самостійності у виборі діяльності, прийнятті рішень та відповідальності за ці рішення, інноваційний характер підприємницької діяльності та досягненні комерційного успіху [57, с. 14-15]. М.І. Долішній, М.А. Козоріз до основних рис підприємців відносять: наявність власного інтересу і бажання його реалізувати у виробничо-господарській діяльності, ініціативність, уміння працювати, сміливість і готовність іти на виправданий ризик задля досягнення успіху в наміченій справі [112].

К.Р. Макконнелл, С.Л. Брю у своїй праці «Економікс: принципи, проблеми і політика» дослідили, що успіх підприємницької діяльності залежить від ділових якостей підприємців. Сучасна економічна думка характеризує підприємницький хист, або підприємливість, як економічний ресурс, з чотирма функціями підприємця:

- поєднання ресурсів землі, капіталу і праці в єдиний процес виробництва товарів і послуг;
- самостійне ухвалення рішень у процесі підприємницької діяльності;
- новаторська функція підприємця, тобто підприємець намагається запровадити на комерційній основі нові продукти, виробничі технології або форми організації бізнесу;
- ризиковий характер підприємницької діяльності, у тому числі й вкладеними засобами – своїми та своїх компаньйонів чи акціонерів [78].

У розвинених країнах підприємницькі структури діють в умовах соціально орієнтованої економіки, орієнтації на майбутнє, що зумовлює готовність підприємців до нових змін, формування у людей потягу до самостійності, активності, і головне – відповідальності в процесі виробництва, стимулювання ініціативної господарської діяльності, побудови сприятливого економічного режиму на приватній власності, свободі економічної ініціативи.

Підприємець – це суб'єкт, який поєднує в собі комерційні та організаторські здібності для пошуку і розвитку нових видів виробництва, а також нових благ, якостей та сфер застосування капіталу. А звідси і підприємництво – тип господарської поведінки підприємців з організації розробок виробництва і реалізації благ з метою отримання прибутку і соціального ефекту [29].

Головні характеристики підприємця – це здатність сприймати потреби, поліпшувати ідеї й готовність іти на ризик. Але все це неможливе без ефективного проведення контролю.

У сфері підприємництва має належним чином здійснюватися контроль, який має сприяти підвищенню відповідальності працівників підприємства за виконання покладених на них обов'язків і запобігати порушенням господарської діяльності. Система фінансового контролю на місцеву рівні повинна мати постійний характер. Із цією метою потреба розробити та схвалити на законодавчому рівні оновлену сучасну модель системи фінансового контролю в Україні.

Чи не найголовнішу роль у забезпеченні формування потоків необхідної контрольно-аналітичної інформації, перевірки й оцінки проблемних ситуацій може відіграти система інформаційного контролю на підприємствах.

Система інформаційного забезпечення, на думку Дмитренка В.В., це сукупність реалізованих рішень щодо обсягу, розміщення й форм організації інформації, яка включає планову, оперативну, облікову та звітну нормативно-довідникову інформацію й системи документації [71, с. 82]. За останні десятиліття інформаційне забезпечення зазнало глобального поширення й нині вже важко уявити існування підприємницьких структур без нього. Керівництву підприємства для забезпечення виконання його основної функції – управління – необхідним є володіння фактичною, своєчасною та достовірною інформацією, отримати яку можливо шляхом ефективної системи контролю.

Автоматизована інформація має забезпечити можливість комплексного використання усіх інформаційних джерел з метою вирішення традиційних та нерегламентованих аналітичних завдань. Отже, можна зробити висновок, що використання інформаційних технологій та систем є не тільки актуальним за-

вданням та найважливішим фактором успішної роботи інспектора, а й необхідною умовою її виконання. Підприємницькі структури повинні усвідомити, що лише якнайшвидше освоєння інформаційних технологій дозволить їм одержати необхідні конкурентні переваги у боротьбі на вітчизняних ринках.

З огляду на це під інформаційним забезпеченням контролю у сфері підприємництва необхідно розуміти певним чином упорядковану інформацію, яку формують та використовують в системі контролю. В обліковому аспекті носіями такої інформації є: первинні документи, рахунки, облікові реєстри, бухгалтерська звітність. Проведене нами дослідження сутності інформаційного забезпечення обліку об'єктів підприємницької діяльності дало можливість визначити, що вона є об'єктом, як зовнішнього, так і внутрішнього контролю.

В організації контролю у сфері підприємництва виникає ряд проблем, які полягають у:

- розробці типових положень галузевої методики організації контролю, яка повинна забезпечити методичні прийоми його здійснення;
- нечіткості понятійних формувань, що призводить до неоднозначного, а іноді неправильного тлумачення правових норм;
- впровадженні системності методики бухгалтерського обліку та цілеспрямованості під час проведення оперативного контролю;
- застосуванні ревізорами програмних пакетів автоматизованої обробки даних;
- пошуку внутрішніх резервів і посиленні режиму економії виробничих запасів підприємств, оптимізації продуктивності праці;
- розходженні поглядів щодо визначення суті цього поняття та його змісту;
- недосконалості планування витрат в умовах нестабільної економічної ситуації;
- неузгодженості між собою основних положень частини нормативно-правових актів;
- обґрунтуванні мотиваційних заходів, дисципліни, своєчасності розрахункових операцій [157, с. 201-202].

Для успішного функціонування будь-яка проблема, яка виникає на підприємстві, потребує негайного та якісного вирішення, тобто вироблення раціональних шляхів і правильного управлінського рішення щодо її розв'язання. Подолання не лише минулих втрат, а й недопущення нових ускладнень повинно базуватися на об'єктивній оцінці причин виявлених порушень. Без такої оцінки важко шукати першоджерела негативного минулого й ще важче – розробляти та здійснювати заходи з подолання недоліків надалі. Винятково важливо одночасно зі встановленням їх причин здійснювати профілактику негативних явищ у майбутньому [158, с. 395].

Створення системи внутрішнього контролю на підприємстві – це складний процес, а сама система – цілеспрямований механізм, невід'ємними складниками якого є всі підрозділи та сфери діяльності підприємства.

Відповідно контроль слід розглядати на засадах системності, оскільки він повинен забезпечувати фінансово-господарську мікросистему підприємства з індивідуалізованими характеристиками й особливостями. Тобто контроль виконує конкретну цільову функцію. Сукупність таких мікроекономічних систем і визначає його місце в ринковому середовищі [1, с. 88].

Якщо на підприємстві система контролю добре налагоджена, то має бути налагодженим і механізм зв'язків, позаяк контроль легше здійснювати за наслідками операції, а не за її рухом, бо інспекторові іноді дуже складно прослідкувати рух всіх операцій.

Система контролю має орієнтуватися не тільки на підтвердженні вірогідності звітності, а й на підвищенні ефективності й економічності операцій. Вона виходить за межі тих аспектів, які безпосередньо стосуються лише бухгалтерського обліку, і включає в себе: середовище контролю, де здійснюються операції, які характеризують реальне ставлення керівництва та власників підприємства до діючої системи контролю і важливість цієї системи для підприємств [135, с. 385].

Розглядаючи систему контролю, яка використовується на підприємстві, можна виокремити її недоліки. Так І.Ф. Баланюк, Н.І. Пилипів та В.М. Якубів

зазначають, що одним з них є безсистемне закріплення функцій контролю за певними працівниками, у зв'язку із чим один працівник може контролювати більше інформаційних об'єктів, інший – менше або один об'єкт контролюється декількома працівниками, а деякі – тільки одним. Тому під час реорганізації системи управління повинні здійснюватися чіткий розподіл і закріплення функцій контролю за певними робочими місцями, що необхідно регламентувати внутрішніми стандартами контролю, розробленими кожним підприємством [103, с. 239].

На погляд Петрик О.А., система контролю являє собою комплекс заходів, адміністративних та організаційно-структурних елементів, які у своїй сукупності спрямовані на упередження й виявлення помилок та проведення своєчасних коригувань суттєвих помилок у процесі обробки інформації. Задовільна система усуває можливість невідповідностей (порушень правил роботи) [110, с. 314].

Щоденно сфера підприємництва використовує внутрішній контроль. Так, діяльність усередині організації проходить у рамках двох систем. Перша – операційна, яка побудована для досягнення мети підприємства (створення системи, яка б допомагала своєчасно виявляти й виправляти помилки та неефективності в роботі), друга – це система контролю, яка аналізує операційну діяльність і спрямовується на досягнення поставлених завдань [137, с. 605]. У більш ширшому розумінні внутрішньогосподарський контроль можна розуміти як систему. Зв'язок елементів, як відомо з діалектики, у кожній системі й в їх структурованій сукупності підпорядковується законам взаємодії частини й цілого [136].

Сагайдак Р.А. вважає за потрібне систему внутрішньогосподарського контролю поділити на такі складові: цілі й завдання контролю; предмет й об'єкт контролю; методи контролю; механізми контролю; кадри контролю [136].

Базується ця ідея на самоконтролі кожного працівника й повній довірі керівництва підприємства до власного персоналу. Контроль необхідно доручати людям, які безпосередньо не впливають на політику фірми. Працівники підприємства повинні контролювати результати своєї роботи й відповідати за ту частину, яку вони зробили. А коли працівник знає, що за власні результати він

відповідає матеріально й існує можливість виявити на будь-якому етапі контролю, хто є відповідальним за цю операцію, то він буде зацікавлений в ефективних результатах своєї праці та не зможе викривити інформацію навмисно. У разі виявлення помилки його дії можна ідентифікувати й знайти порушення [14, с. 173].

Вивчаючи фінансово-господарську діяльність підприємства через систему контролю, опрацьовуються заходи щодо збереження грошових коштів і фінансових ресурсів, стосовно запобігання псуванню й крадіжок продукції та матеріалів, при цьому увага приділяється виникненню відхилень від законодавчо усталених нормативних актів, оптимальних параметрів функціонування підприємства. Вирішувати цільові завдання управління й подальшого розвитку підприємства можливо тільки за умови надійної системи контролю шляхом розробки його концепції, яка має орієнтуватися на оптимізацію фінансових результатів роботи та досягнення стратегічних цілей. Зазначена концепція має відповідати комплексу заходів, що здатні реалізувати її основні моменти виробничої та комерційної діяльності для забезпечення розвитку підприємства [103, с. 240].

Діяльність на підприємстві можна контролювати двома способами:

1. Проводити контрольні перевірки усієї інформації щодо фінансово-господарської діяльності. Здійснювати контрольні перевірки усієї інформації щодо фінансово-господарської діяльності доцільно у випадку, коли керівництво підприємства не зацікавлене у високих показниках діяльності. Тому щоб у такій ситуації контроль дав ефективний результат, слід перевірити усі документи і провести ревізію усіх наявних активів та пасивів. Оскільки рухається інформація досить швидко, то суцільний контроль не дасть позитивного результату і тільки гальмуватиме діяльність підприємства (компанії).

2. Здійснювати контроль вибірково, проте для цього мають бути чітко формалізованими контрольні процедури, нормативна база та система контролю організовані на високому рівні. Для того щоб контроль був ефективним, підприємству необхідна чітка організація системи внутрішнього контролю. Її потрібно здійснювати таким чином, щоб проводився контроль не за певний період,

а безперервно і тоді він зможе охопити усе інформаційне середовище підприємства. Витрати на проведення контролю у цьому разі зменшуватимуться, а ступінь довіри до інформації збільшуватиметься, що приведе у майбутньому до зменшення кількості інформації, що перевіряється.

Слідуючим кроком буде визначення переліку техніко-економічних показників роботи підприємства у цілому, що впливають на дані контролю:

- встановити часовий інтервал проведення контролю;
- затвердити склад осіб, які повинні здійснювати контроль;
- визначитись з формами первинних документів та реєстрів, що будуть використовуватися під час контролю;
- розробити порядок узагальнення результатів контролю, вживання заходів щодо усунення недоліків в роботі;
- поширювати позитивний досвід здійснення контролю.

Значення контролю зростає там, де контрольні функції введені в обов'язки безпосередніх виконавців і працівників різних управлінських ланок – виникає можливість здійснення оперативного контролю, усунення виявлених відхилень і досягнення поставлених цілей.

Приміром Павлова А.М. виділяє такі критерії ефективності контролю: результативність (виявлення обсягу коштів, використаних з порушеннями законодавства, не за цільовим призначенням); дієвість (конкретні підсумкові заходи); економічність (співвідношення витрат на функціонування суб'єкта контролю й витрат на його проведення), інтенсивність і динамічність діяльності контрольних органів [109, с. 8].

На думку Баланюка І.Ф., Пилипів Н.І. та Якубів В.М., критерії ефективності контролю потрібно доповнити ще такими критеріями оцінки, як: ефективність, реальність, повнота, своєчасність, оцінка, класифікації й узагальнення, які посприяють організації ефективної системи контролю [103, с. 241-242]:

Критерії «ефективності» відобразатимуть ступінь досягнення системою контролю попередньо визначеної головної мети системи. Критерій ефективності має охоплювати не лише окремі фінансові операції, й повинен включати

перевірку системи організації й управління. Поняття контролю ефективності як виду контролю було зафіксовано в Лімській декларації керівних принципів контролю, яка була прийнята IX Конгресом міжнародної організації найвищих контрольних органів (ІНТОСФІ) у 1977 р., де зазначалося, що контроль ефективності включає не тільки специфічні аспекти управління, а й усю управлінську діяльність, зокрема організаційну й адміністративну системи;

Критерій «реальності» інформує про характер протікання процесів контролю в досліджуваній сфері, а саме: їх динаміку, рівень нестабільності, непослідовності, керованості тощо;

Критерій «повноти» відображатиме умови, за яких досягається прийнятний рівень – кінцевий результат контролю й наскільки стабільним і сталим є процес досягнення головної мети;

Критерій «своєчасності» полягає у зазначенні термінів про останні події та в частому й швидкому оперативному здійсненні контролю;

Критерій «оцінки» вивчатиме результативність проведення контролю за якістю товарів, робіт і послуг. Ураховуватиметься досягнення реального стану захищеності громадян щодо споживання якісних і безпечних товарів, робіт та послуг, що забезпечить сталий розвиток людини, суспільства й держави, при не обмеженні свободи підприємницької діяльності суб'єктів господарювання, у встановленні термінів та визначених ресурсів;

Критерій «класифікації й узагальнення» бере до уваги динаміку змін рівня невизначеності управління економічною безпекою у сфері контролю за якістю товарів, робіт і послуг на інтервалі стратегічного планування.

Власне у цьому реалізується головна властивість цього підходу – його системність, логіка і послідовність, що дає можливість максимально врахувати попередні результати та особливості для даної сфери, узгодити ці системи із вимогами процесів стратегічного моніторингу та аналізу, сприяє збільшенню керованості та ефективності контролю в умовах підприємництва.

Підприємницька діяльність усіх господарюючих суб'єктів незалежно від форми власності будується на основі наступних принципів: схильність до ве-

дення господарства; завзятість та наполегливість; пошук можливостей та ініціативність; ефективність проведення контролю; віра у високу ефективність праці; готовність іти на ризик.

Отже ефективна система контролю потрібна в першу чергу для власників бізнесу як доповнюючий механізм отримання інформації про те, що відбувається в бізнесі.

Що стосується поліпшення контрольного забезпечення управління необоротними активами підприємства, то хотілось би зазначити наступне.

Будь-яка соціально-економічна система має свою мету, яка досягається за допомогою ефективного управління. Однією з функцій управління є контроль.

Контроль – як економічна категорія являє собою ефективний засіб попередження, виявлення та запобігання порушенням і посяганням на національне багатство країни; складову частину господарського управління, його функцію, метод реалізації управлінських рішень; джерело інформації про позитивні й негативні явища на всіх ділянках виробничої діяльності; систематичну конструктивну діяльність керівників органів управління, спрямовану на наближення фактичного виконання до поставленої мети [155].

Контроль – це процес, який забезпечує відповідне функціонування конкретного об'єкта, прийнятий управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети [65, с. 67].

Білуха М.Т. визначає сутність контролю в тому, що «...суб'єкт управління здійснює облік і перевірку того, як об'єкт управління виконує його настанови. Основною метою цієї функції є блокування відхилень діяльності суб'єкта управління від заданої управлінської програми, а вразі виявлення аномалій – приведення керованої системи в стійке положення за допомогою всіх регуляторів» [6, с. 4].

Крім того він зазначає, що контроль є універсальним засобом зворотного зв'язку між суб'єктом й об'єктом управління з яскраво вираженими функціями інформаційності та коригування [6, с. 5].

Дем'яненко С.І. визначає контроль у менеджменті як «процес забезпечення досягнення організацією поставлених цілей шляхом виявлення відхилень у виконанні планів і внесення відповідних корективів у дії або плани», виділяючи при цьому три основні причини необхідності контролю [28].

- невизначеність майбутнього та неідеальні плани;
- запобігання кризовим ситуаціям через своєчасне втручання в процес виконання планів;
- підтримка й розвиток успіху, що виявився в процесі виконання плану.

Практичний досвід доводить, що розробити ідеальний план неможливо, тому саме контроль є єдиним шляхом його повного виконання. Відповідно, саме контроль надає можливість коригувати бюджети, враховуючи зміну оточуючого середовища, з метою їх повного виконання.

Отже, контроль передбачає: порівняння планових та фактичних значень параметрів; виявлення відхилень у параметрах; проведення аналогій із зовнішнім середовищем; виявлення факторів та умов, що викликали відхилення, а також визначення ступеня їх впливу; оцінку небезпечності розміру відхилень для системи; підготовку інформаційної бази для прийняття управлінських рішень.

Контроль дає інформацію щодо процесів, які відбуваються в суб'єкта господарювання, допомагає приймати найбільш доцільні рішення із загальних і спеціальних питань розвитку підприємства, надає можливість судити про правильність прийнятих рішень, своєчасність і результативність їх виконання. Контроль як функція управління дозволяє своєчасно виявити й усунути ті умови та фактори, які не сприяють ефективному веденню виробництва й досягненню поставленої мети. Він допомагає скорегувати діяльність суб'єкта господарювання або окремих його виробничих підрозділів, дає можливість установити, які саме служби й підрозділи підприємства, а також напрями його діяльності сприяють досягненню поставленої мети й підвищенню результативності діяльності підприємства [103, с. 248-249].

Як бачимо, контролю притаманні інтегративні риси у дослідженні господарської та фінансової діяльності підприємств (компаній), у чому й проявля-

ється його вплив на підвищення ефективності економічних процесів, які відбуваються на підприємстві (компанії).

Відносно характеру взаємовідносин суб'єкта та об'єкта контролю розрізняють внутрішній та зовнішній контроль.

Однією із причин виникнення на більшості українських підприємств кризової ситуації є незадовільний рівень внутрішнього контролю. Саме некваліфіковані і помилкові дії керівництва довели велику кількість суб'єктів господарювання до межі банкрутства.

Будь-який контроль передбачає низку ознак і характеристик. До основних з них можна віднести об'єкт і суб'єкт контролю, завдання які ставляться перед суб'єктом контролю.

Об'єкт контролю це те, що безпосередньо підлягає контролю – тобто всі виробничі та господарські процеси, що відбуваються на підприємстві. Суб'єкт контролю прямо пов'язаний із центрами відповідальності, під якими більшість вчених розуміють сферу (сегмент) діяльності підприємства, у межах якої встановлено персональну відповідальність керівника за показники діяльності, які йому підконтрольні.

До основних завдань контролю слід віднести:

- встановлення фактичного стану об'єкта контролю у даний момент часу;
- визначення місця і причин відхилень значень параметрів об'єкта від заданих;
- збір, передача, обробка інформації щодо стану об'єкта контролю;
- прогнозування стану і поведінки об'єкта контролю на визначений період;
- забезпечення стійкості об'єкта контролю у разі досягнення критичних значень його характеристик.

Внутрішній контроль здійснюється органами внутрішнього контролю: головним бухгалтером, ревізійною комісією, службою внутрішнього аудиту, спостережною радою тощо. Зовнішній контроль здійснюється суб'єктами контролю, які не входять до складу структурного підрозділу підприємства, що перевіряється.

Внутрішній контроль, як функція управління, є засобом зворотного зв'язку між об'єктом управління та системою управління, інформуючи про дійсний стан об'єкта й фактичне виконання управлінських рішень.

Система внутрішнього контролю включає в себе всі внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом підприємства для досягнення поставленої мети – забезпечення (в межах можливого) стабільного й ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження та раціонального використання активів підприємства, запобігання та викриття фальсифікацій, помилок, точність і повноту бухгалтерських записів, своєчасну підготовку надійної фінансової інформації.

Система внутрішнього контролю виходить за межі тих аспектів, що безпосередньо стосуються тільки бухгалтерського обліку (рис. 3.2) (Додаток Т).

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В результаті проведення дослідження за темою магістерської роботи можна зробити наступні висновки:

1. За результатами дослідження поняття необоротних активів можна зробити висновок, що ця категорія бухгалтерського обліку є однією з найважливіших у господарській діяльності будь-якого суб'єкта господарювання, однак не можемо говорити про однозначність і простоту цього поняття. При виборі назви терміну погоджуємося з такими авторами як В.Є. Ванкевич та Л.Г. Ловінською, які пропонують змінити необоротні активи на довгострокові активи (засоби). Нами було виділено декілька характерних рис досліджуваного поняття. Виходячи з цього, пропонуємо наступне удосконалене визначення: довгострокові активи (засоби) – це сукупність матеріальних і нематеріальних ресурсів та прав, які належать суб'єкту господарювання, беруть участь у виробничому процесі, переносять свою вартість на продукцію частинами та корисний ефект від використання яких очікується отримувати протягом періоду, який становить більше одного року (або операційного циклу).

2. Дослідивши класифікацію та склад необоротних активів, можемо визначити деякі проблемні моменти. Класифікація здійснюється для розподілу досліджуваного об'єкту на групи за певними ознаками. У нашому випадку дослідники пропонують різні класифікаційні ознаки необоротних активів, однак в бухгалтерському обліку найпоширенішою є класифікація за функціональними видами. Саме цей поділ на основні засоби та нематеріальні активи використовується при складанні бухгалтерського балансу. Важливим, на нашу думку, є поділ довгострокових активів на ті, що підлягають амортизації, та ті, що не підлягають амортизації, оскільки інформація, отримана відповідно до цієї класифікації, дасть можливість ефективніше аналізувати стан наявності та руху об'єктів необоротних активів суб'єкта господарювання.

3. Вивчення методів оцінки необоротних активів і їх застосування в обліку показало, що особливістю бухгалтерського обліку, яка відрізняє його від

інших видів обліку, є відображення господарських засобів, їх джерел та господарських процесів у грошовому виразі, тобто у вартісному вимірюванні. Оцінка використовується як інструмент обміну та облікового відображення актів купівлі-продажу в умовах товарно-грошових відносин. Виявлено, що різні групи необоротних активів по-різному оцінюються при надходженні, вибутті та на дату балансу підприємства, що призводить до перенасичення інформації щодо стану та оцінки необоротних активів.

4. Елементами облікової політики підприємства щодо необоротних активів слід вважати: методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості (якщо обліковуються за первісною вартістю); вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів; підходи до переоцінки необоротних активів; порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом; дата первісного визнання необоротних активів й групи вибуття як утримуваних для продажу; підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду; критерії розмежування об'єктів операційної й інвестиційної нерухомості тощо.

5. Відповідно до Наказу про облікову політику бухгалтерський облік на СВК «Трудівник» здійснюється бухгалтерською службою на чолі з головним бухгалтером. Дослідження бухгалтерських прийомів та методів, що застосовуються в СВК «Трудівник», дозволили зробити висновок, що, в цілому організація та стан бухгалтерського обліку операцій з необоротними активами відповідає вимогам чинного законодавства та керівництва підприємства.

6. Досліджуючи організацію обліку необоротних активів ми встановили, що для їх обліку в СВК «Трудівник» використовують рахунки 1 класу Плану рахунків, зокрема 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”, 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”, 15 “Капітальні інвестиції” та 16 “Довгострокові біологічні активи”.

7. Первинний облік необоротних активів в СВК «Трудівник» ведеться належним чином із застосуванням типових форм первинних документів. Усі первинні документи, якими оформлюються операції з руху необоротних активів, складаються і підписуються членами комісії, призначеної наказом керівника підприємства. Для всіх первинних документів на підприємстві складають графік документообігу. Єдиним недоліком є те, що зафіксовані факти несвоечасного надходження первинних документів до бухгалтерії господарства, що ускладнює роботу бухгалтерів.

8. Аналітичний облік необоротних активів ведеться за видами необоротних активів, а також за окремими інвентарними об'єктами. Синтетичний облік ведеться автоматизовано із застосуванням програмного забезпечення "1С: Підприємство". Для отримання підсумкових і детальних даних по обліку та аналізу необоротних активів використовують стандартні звіти. Звіт "Аналіз рахунку по субконто" використовується для перегляду залишків і оборотів по рахунках в розрізі аналітичного обліку.

9. Інформація, відображена в облікових регістрах та Головній книзі в кінці звітного періоду узагальнюючим підсумком переноситься до форм річної фінансової звітності. Основна узагальнена інформація про наявність і рух необоротних активів підприємства наведена у Балансі та Примітках до фінансової звітності.

З метою підвищення ефективності організації обліку необоротних активів та його подальшого вдосконалення виділено наступні пропозиції:

1. Особливості управління операційними необоротними активами в сільському господарстві визначаються особливостями їх колообігу. До них можна віднести сповільненість руху капіталу, нерівномірність завантаження, нераціональність формування, потенціал інноваційного розвитку, високу фінансову стійкість та низьку ліквідність.

На окремих стадіях колообігу операційних необоротних активів слід враховувати ці особливості. Так на першій стадії операційного циклу, коли сформовані підприємством необоротні активи переносять частину своєї вартості на

собівартість готової продукції, у сільському господарстві необхідно враховувати особливості амортизації основних засобів, довгострокових біологічних та нематеріальних активів, які суттєво відрізняються. Все це необхідно відобразити в обліковій політиці підприємства. На другій стадії – процесі реалізації продукції і накопиченні зношення операційних необоротних активів у формі амортизаційного фонду – також необхідно враховувати особливість переваги самофінансування і створювати амортизаційний фонд на спецрахунку. На третій стадії, коли кошти від експлуатації активів спрямовуються на їх поточний і капітальний ремонт діючих або формування нових, доцільно використовувати змішані схеми фінансування, залучаючи також такі джерела, як лізинг, селенг, кредитування, державна допомога.

2. Склад необоротних активів відображає його функціональні елементи. Елементи довгострокових засобів віддзеркалюються в фінансових звітах, зокрема в балансі. Розглянувши склад необоротних активів різних країн світу, пропонуємо виділяти 3 основні статті балансу для необоротних активів, а саме “Матеріальні активи”, яка буде містити дані про засоби, які мають матеріальну, речову форму, тобто основні засоби, “Нематеріальні активи” та “Фінансові активи (інвестиції)”, в якій буде розкриватись інформація про довгострокові фінансові інвестиції підприємства. Окремо слід виокремити статтю “Інших необоротних активів”. Цей поділ є доречним, оскільки навіть у балансах, складених за міжнародними стандартами, інформація відображається у розрізі саме цих статей.

Це призведе до кращого розуміння показників балансу українських підприємств представниками інших країн світу, що в свою чергу дасть можливість ефективнішої співпраці бізнесових партнерів. Перспективою подальших досліджень є вивчення особливостей бухгалтерського обліку операцій з необоротними активами в Україні та порівняння з практикою обліку в Угорщині для виявлення ефективніших процедур з метою запровадження у вітчизняну практику.

3. З огляду на необхідність створення та обліку веб-сайтів підприємствами аграрного сектора економіки доцільно ввести в П(С)БО 8 термін «веб-сайт».

Для прийняття рішення про визнання витрат на створення веб-сайта об'єктом нематеріальних активів пропонуємо доповнити стандарт додатком із прикладом визначення суми прогнозованого грошового надходження від використання такого активу.

4. Виходячи з економічної сутності інвестиційної нерухомості та необхідності однозначної інтерпретації вимог НП(С)БО 1, П(С)БО 7, П(С)БО 32, Плану рахунків та Інструкції про його застосування інформація про інвестиційну нерухомість має накопичуватися на окремому рахунку. Побудова Плану рахунків дає змогу це зробити, якщо відстрочені податкові активи обліковувати в складі довгострокової дебіторської заборгованості.

5. Що стосується порядку обліку основних засобів, то нашу думку необхідно:

- на рахунку 10 «Основні засоби» обліковувати основні засоби тільки за собівартістю (первісною вартістю);

- на рахунку 13 «Знос (амортизація) основних засобів» обліковувати на раховану амортизацію первісної вартості основних засобів;

- для обліку всіх коригувань, пов'язаних з переоцінкою і зміною корисності, використовувати окремий рахунок, аналогічний рахунку 13 (або субрахунок до рахунку 13).

У звітності, а саме у «Балансі (Звіті про фінансовий стан)», після рядка 1002 додати окремий рядок з приблизно такою назвою: «Коригування залишкової вартості на суму переоцінки і зміни корисності». Цей рядок повинен включатися до підсумку балансу. У такому разі перелічені вище потреби користувачів в інформації щодо основних засобів будуть враховані. Це дозволить отримати інформацію щодо:

- залишкової вартості основних засобів, оцінених за первісною вартістю;
- залишкової вартості основних засобів, оцінених за переоціненою вартістю (реальну вартість на звітну дату);

- суми накопиченої амортизації (зносу), перенесеної на собівартість продукції, послуг (без впливу коригувань внаслідок переоцінки).

До підсумку балансу буде включена реальна вартість основних засобів, що необхідна для забезпечення достовірності інформації щодо вартості активів.

6. Інформацію щодо справедливої вартості необоротних активів слід наводити у Звіті про фінансовий стан з обґрунтуванням доцільності застосування того чи іншого методу оцінки.

7. Впровадження інтегрованої автоматизованої системи для будь-якого підприємства є однією з найбільш трудомістких і дорогих програм розвитку. У цих умовах надзвичайно велика роль керівників підприємств, що приймають рішення стратегічного характеру в області комп'ютеризації. Головне — вироблення стратегії розвитку автоматизації, яка гарантувала б досягнення цілей підприємства. Ця стратегія повинна базуватися на досягнутому рівні автоматизації управління, досвіді розроблювачів, особливостях організації впровадження, фінансових і кадрових можливостях підприємства, світових тенденціях. Найбільш важливою складовою цієї стратегії є в ряді випадків обґрунтування й прийняття рішень з вибору системи автоматизації, наявної на українському ринку, яка сприяла вирішенню питання автоматизації бухгалтерського обліку необоротних активів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Баланюк І. Ф. Теоретичні аспекти контролю господарської діяльності підприємств / І. Ф. Баланюк, Д. І. Шеленко, В. М. Якубів // Вісник Прикарпат. ун-ту. – Економіка. – Вип. 7. – Івано-Франківськ : Плай, 2009. – С. 86 – 90.
2. Бездушна Ю.С. Застосування моделей собівартості та справедливої вартості активів у фінансовій звітності: міжнародні та національні підходи / Ю.С. Бездушна // Облік і фінанси. - 2012. - № 2. - С. 39-42. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2012_2_8.
3. Белінська С.М. Методичні засади процесу експлуатації основних засобів / С.М. Белінська, Н. М. Рябоконт // Агросвіт. - 2016. - № 23. - С. 51-55. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2016_23_10.
4. Білик М.Д. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / М.Д. Білик, О.В. Павловська, Н.М. Притуляк, Н.Ю. Невмержицька. – Вид. 2-ге, без змін. – К.: КНЕУ, 2009. – 592 с.
5. Біловол Р.І. Адаптація системи управління підприємством до викликів середовища [Електронний ресурс] / Р.І. Біловол, І.В. Калюжна // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки. – 2016. – Вип. 20(1). – С. 58-62.
6. Білуха М. Т. Фінансовий контроль : теорія, ревізія, аудит : [підручник] / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. – К. : Укр. акад. оригінальних ідей, 2005. – 888 с.
7. Бланк И.А. Основы финансового менеджмента / И.А. Бланк. – К.: Ника – Центр, 1999. – 196 с.
8. Бланк И.А. Управление активами и капиталом предприятия. – К.: Эльга, 2003. – 446 с.
9. Бланк И.А. Управление формированием капитала [Електронний ресурс] / И.А. Бланк. – К. : Ника- Центр, Эльга, 2002. – 512 с. - Режим доступу: <http://www.alleng.ru/d/econ-fin/econ-fin056.htm>
10. Бланк И.А. Финансовый менеджмент. [Учебный курс. 2-е изд., перераб. и доп.] / И.А. Бланк – К.: Эльга, Ника-Центр, 2004. – 656 с.

11. Борисюк О.С. Нормативне регулювання оцінки необоротних активів: бухгалтерський та податковий аспекти / О.С. Борисюк // Інвестиції: практика та досвід. – 2011. – № 20. – С. 67-69.
12. Бразілій Н.М. Класифікація необоротних активів за групами та ознаками – передумова вдосконалення обліку / Н.М. Бразілій, А.А. Муренко // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – С. 123-129.
13. Будник А.М. Історичні аспекти формування поняття «необоротні активи» / А.М. Будник, О.В. Лега // Молодий вчений. – 2014. – 5(08). – С. 63-66.
14. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення / за ред. С. С. Герасименко, А. О. Єпіфанова. – Суми : УАБС НБУ, 2009. – 184 с.
15. Ванкевич В.Е. Учет внеоборотных активов и источников их формирования: состояние и развитие: автореф. дис. на соискание наук, степени кандидата экономических наук / В.Е. Ванкевич. – Минск, 2007.
16. Варналій З. С. Основи підприємництва : навч. посіб. / З. С. Варналій. – 3-тє вид., випр. і допов. – К. : Знання-Прес, 2006. – 350 с. – (Вища освіта ХХІ століття).
17. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [Уклад. В. Т. Бусел]. – К., Ірпінь : Перун, 2005. – 1728 с.
18. Великий тлумачний словник сучасної української мови [Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел]. – К.; Ірпінь:ВТФ «Перун», 2001. – 1440 с.
19. Власова Н.О. Ефективність політики фінансування необоротних активів підприємств торгівлі [Текст]: монографія / Н.О. Власова, М.В. Чорна, С.О. Зубков; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Харків : ХДУХТ, 2008. – 267 с.
20. Воробйов Ю.М. Финансовый капитал предприятия. Теория, практика, управление. – Симферополь: Таврия. – 2002. – 363 с.
21. Гладчак Н. Основні напрямки удосконалення організаційної складової бухгалтерського обліку / Н. Гладчак, С. Жукевич // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. – 2010. – Вип. 14-15. – С. 52-58.
22. Голов С. МСФЗ у форматі Мінфіну / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 4. – С. 3-8.

23. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку. Монографія. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
24. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV.
25. Грінько А.П. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку відтворення основного капіталу в умовах нової управлінської парадигми: монографія / А.П. Грінько. – Х.: ХДУХТ, 2015. – 328 с.
26. Гудзенко Н.М. Особливості організації обліку операцій з інвестиційною нерухомістю / Н.М. Гудзенко // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – № 7. – С. 41-48. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2017_7_6.
27. Гуляєва Н.М. Управління формуванням та використанням основних фондів торговельного підприємства / Н.М. Гуляєва; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2000. – 76 с.
28. Дем'яненко С.І. Менеджмент аграрних підприємств : навчальний посібник / С.І. Дем'яненко. – К. : Вид-во КНЕУ, 2005. – 347 с.
29. Державна політика розвитку підприємництва в Україні : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / З. С. Варналій, К. О. Ващенко, В. М. Кампо, О. В. Лібанова ; за заг. ред. К. О. Ващенка. – К. : ДП “Видав. дім “Персонал”, 2010. – 306 с.
30. Документування господарських операцій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/december/issue-102/article-41440.html>
31. Дробозина Л.А. Финансы. Учебник для вузов / Под ред. проф. Л.А. Дробозиной. – М.: ЮНИТИ, 2001. – 527 с.
32. Дудчик О.Ю. Інституційні механізми відтворення необоротних активів в аграрній галузі: монографія. – Дніпропетровськ: ДДФА, 2016. – 160 с.
33. Економічна енциклопедія : У 3 т. – Т. 2. – К. : Академія, 2001. – 848 с.
34. Экономика предприятия: Учебник для вузов / Под ред. проф. В.Я. Горфинкеля, проф. В.А. Швандара. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 670 с.

35. Жарікова О. Облік необоротних активів: деякі питання вдосконалення законодавчого регулювання / О. Жарікова, О. Кравченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 14-20.

36. Жарікова О.О. Облік необоротних активів: теоретичні аспекти його побудови / О.О. Жарікова // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2012. – № 4. – С. 146-149.

37. Жураковська І.В., Чудовець В.В. Активи в бухгалтерському обліку: науково-методологічний та практичний вимір: [монографія]. / І.В. Жураковська, В.В. Чудовець. – Луцьк: Терен, 2015. – 252 с.

38. Завадський Й. С. Економічний словник / Й. С. Завадський, Т. В. Осовська, О. О. Юшкевич. – К. : Кондер, 2006. – 355 с.

39. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV.

40. Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 р. №1629-IV.

41. Закон України «Про ліцензування видів господарської діяльності» від 02.03.15 р. № 222-VIII.

42. Закон України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» від 15 грудня 1993 року № 3689-XII.

43. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001р. № 2658-III.

44. Закон України «Про оцінку земель» від 11.12.2003р. №1378-IV.

45. Зdirко Н.Г. Адаптація міжнародних стандартів фінансової звітності в сільськогосподарському виробництві / Н.Г. Зdirко // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2016. – № 12. – С. 92–100.

46. Земельний кодекс України від 25 жовтня 2001 року № 2768-III.

47. Зятковський І.В. Фінансове забезпечення діяльності підприємств: [монографія] / І.В. Зятковський. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 215 с.

48. Інвестування [Текст]: навчальний посібник / Г.О. Скрипник, В.Л. Гераймович; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – Київ: Компринт, 2015. – 307 с. – Режим доступу: https://pidruchniki.com/83563/investuvannya/kapitalni_vkladennya_dzherela_finansuvannya

49. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (зі змінами і доповненнями).

50. Камінська Т.Г. Облікове забезпечення використання біологічного капіталу / Т.Г. Камінська // Облік і фінанси. – 2014. – № 3(65). – С. 36-41.

51. Кафка С.М. Облік надходження необоротних активів та формування їх первісної вартості / С.М. Кафка // Ефективна економіка. – 2017. – № 4. - Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5549/>

52. Кирейцев Г.Г. Глобалізація економіки и унифікація методології бухгалтерського учёта: Науч. докл. [Текст] / Г.Г. Кирейцев, Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с.

53. Кірей О. Особливості оцінки необоротних активів / О. Кірей // Економічний аналіз. - 2012. - Т. 10(1). - С. 419-423. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2012_10\(1\)_90](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2012_10(1)_90).

54. Коваль Л.В. Облік інноваційної діяльності / Л.В. Коваль // ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2019. – № 3(43). – С. 117-131.

55. Коваль Н.І. Облікове забезпечення управління фінансовою діяльністю аграрних підприємств: монографія / Коваль Н.І., Радченко О.Д. – Вінниця: Видавництво ПП «ТД «Едельвейс і К», 2013. – 320 с.

56. Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 768 с.

57. Колот В. М. Підприємництво : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / В. М. Колот, О. В. Щербина. – Вид. 2-ге, без змін. – К. : КНЕУ, 2006. – 160 с.

58. Коноплицький В. Это-бизнес: Толковый словарь экономических терминов / В. Коноплицький, А. Филина. – Москва : Альтерпресс, 1996. – 1286 с.

59. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року.

60. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf.

61. Костырко Л.А. Стратегия финансово-экономической деятельности хозяйствующего субъекта: методология и организация [Текст] / Л.А. Костырко; Восточно-украинский национальный ун-т им. Владимира Даля. – Луганск: Издательство ВНУ им. В.Даля, 2002. – 560 с.

62. Крупка Я.Д., Питель С.В., Мельничук І.В. Облік інвестиційно-інноваційної діяльності: навчальний посібник. – Тернопіль, ТАЙП, 2013. – 245 с.

63. Крупка Я.Д. Прогресивні методи оцінки та обліку інвестиційних ресурсів / Я.Д. Крупка. – Т.: Економічна думка, 2000. – 354 с.

64. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: навчальний посібник / М.В. Кужельний, 6-е видання – К.: А.С.К., 2001 – 272 с.

65. Кулаковська Л. П. Основи аудиту : [навчальний посібник] / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча – К.: Каравела; Львів : Новий світ -2000, 2002. – 504 с.

66. Куровська Н.О. Формування капіталу в процесі забезпечення фінансової діяльності сільськогосподарських підприємств / Н.О. Куровська // Вісник Житомирського національного агроекологічного університету. – 2014. – № 1-2(2). – С. 170-176. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhnau_2014_1-2\(2\)_22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhnau_2014_1-2(2)_22).

67. Лепетан І.М. Процес прийняття рішень у сфері облікових процедур нематеріальних активів / І.М. Лепетан // ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2016. – № 9(13). – С. 84-91.

68. Лист Міністерства фінансів України «Щодо первинних документів у бухгалтерському обліку» від 27.01.2006 р. № 31-34000-30-27/1450.

69. Лист Міністерства фінансів України «Щодо виправлення помилок у документах і реєстрах, що створені у формі електронного документа» від 14.01.2011 р. № 31-34020-07-27/23-8665/89.

70. Лист Вищого адміністративного суду України «Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України» від 02.06.2011 р. № 742/11/13-11.

71. Л.Л. Куц. Капітал підприємства: формування та використання. Опорний конспект лекцій. – Тернопіль, ТНЕУ, 2012. – 114с.

72. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку [Текст]: монографія / Л.Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. - 256 с.

73. Любар О.О. Амортизація: економічна сутність, особливості нарахування та відображення в бухгалтерському обліку /О.О. Любар/ ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2017. – № 4(20). – С. 117-131.

74. Любар О.О. Засоби праці: теорія, методика та практика обліку [Електронний ресурс] / О.О. Любар // Ефективна економіка. – 2014. – № 2. – Режим доступу до журналу: <http://www.economy.nayka.com.ua>

75. Любар О.О. Організація та методика обліку орендних операцій в сільсько-господарських підприємствах / О.О. Любар, Я.П. Іщенко // ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2018. – № 11. – С. 125-143.

76. Мазаракі А.А. та ін. Економіка торговельного підприємства. Підручник для вузів / Під ред. проф. Н.М. Ушакової. – К.: Хрещатик, 1999. – 800 с.

77. Мазур В.А. Особливості управління фінансовим потенціалом аграрних підприємств в умовах трансформаційних змін в економіці / В.А. Мазур, О.Г. Кубай, А.В. Мельник // ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2018. – № 10(38). – С. 119-132.

78. Макконнелл К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика : пер. с англ. / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю. – 11 изд. – К. : Хагар-Демос, 1993. – 785 с

79. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи [Текст] / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.

80. Мельник Л.Г., Каринцева А.И. Экономика предприятия. Конспект лекций: Учеб. Пособие. – Сумы: ИТД «Университетская книга», 2002. – 400 с.

81. Мельников А.М. Основи організації бізнесу [текст]: навч. посіб./ за заг. ред. А. М. Мельникова [А.М. Мельников. О.А. Коваленко, Н.Б. Пундяк] – К. : «Центр учбової літера-тури», 2013. – 200 с. – Режим доступу: https://pidruchniki.com/1584072057046/ekonomika/osnovi_organizatsiyi_biznesu

82. Меморандум про основні напрями розвитку бухгалтерського обліку в Україні, застосування й удосконалення положень (стандартів) бухгалтерського обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств і організацій, затверджений Мінфіном України, ДКЦПФР, НБУ, Федерацією професійних бухгалтерів і аудиторів України, Спілкою підприємців малих, середніх і приватизованих підприємств України, Радою підприємців України, Українським союзом промисловців і підприємців, Координаційно-експертним центром об'єднань підприємців України від 08.11.2002 р. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/n0001201-02>.

83. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів. Затверджено наказом Мінфіну України від 30.09.2003 р. № 561.

84. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. Затверджено наказом Мінфіну України від 29.12.2006 р. № 1315.

85. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Затверджено наказом Мінфіну України від 16.11.2009 р. № 1327.

86. Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 11.04.2013 р. № 476.

87. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: наказ МФУ від 15.06.2011 р. № 720.

88. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку: наказ МФУ від 29 грудня 2000 року № 356.

89. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390.

90. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: наказ МФУ від 25.06.2003 р. № 422.

91. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів, затверджені наказом Мінагрополітики України від 21.02.2008 р. № 73.

92. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Мінфіну України від 28.03.13 р. № 433.

93. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України»: наказ Мінфіну України від 27.06.2013 р. № 635.

94. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. – Режим доступу: http://vobu.ua/ukr/documents/accounting/item/mizhnarodni-standarti-bukhgalterskogo-obliku-ta-finansovoji-zvitnosti?app_id=24

95. Мних Є.В. Обліково-аналітичне забезпечення в інформаційній системі управління корпораціями [Електронний ресурс] / Є.В. Мних, О.М. Брадул. – Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua/bitstream/ntb/2748/1/23.pdf>

96. МСФО: Точка зрення КПМГ. Практическое руководство по Международным стандартам финансовой отчетности. 2015/2016: в 3 ч. 12-е изд. – М.: Альпина Паблишер, 2016. – 3904 с.

97. Наказ про облікову політику СВК «Трудівник».

98. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Мінфіну України від 07.02.13 р. № 73.

99. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. – Режим доступу: http://vobu.ua/ukr/documents/accounting/item/natsionalni-polozhennya-standarti-bukhgalterskogo-obliku?app_id=24

100. Наумчук О.А. Про доцільність обліку необоротних активів призначених для продажу // Науковий вісник ДонНУЕТ. Серія Економіка. – 2009. – № 18. – С. 125–130.

101. Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. № 1440.

102. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. [Под ред. Я.В. Соколова]. – [2-е изд., стереотип]. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.: ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

103. Обліково-аналітичне забезпечення господарської діяльності: Монографія / за ред. І.Ф. Баланюка, Н.І. Пилипів, В.М. Якубів. – Івано-Франківськ: Видавництво: Друкарня Фоліант, 2014. – 292 с.

104. Організація бізнесу. Менеджмент підприємницької діяльності [Текст]: навч. посібник / О.М. Скібіцький, В.В. Матвеев, Л.І. Скібіцька. – К.: Кондор, 2011. – 912 с. – Режим доступу: https://pidruchniki.com/1990042141958/menedzhment/organizatsiya_biznesu

105. Основні засоби за МСБО та П(С)БО: 7 головних відмінностей. – Режим доступу: <http://vobu.ua/ukr/analytics/consultations/item/osnovni-zasoby-zamsbo-ta-psbo-7-holovnykh-vidminnostei>

106. Офіційний сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

107. Офіційний сайт Державного агентства з інвестицій та управління національними проектами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrproject.gov.ua>.

108. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sfs.gov.ua>.

109. Павлова А. М. Эффективность государственного финансового контроля в условиях реформирования бюджетных отношений : автореф. дис. на

соискание уч. степени канд. экон. Наук : спец. 08.00.10 – —Финансы, денежное обращение и кредит / А. М. Павлова. – Волгоград, 2006. – 22 с.

110. Петрик О. А. Удосконалення постулатів аудиту як важливий напрям розвитку його теорії / О. А. Петрик // Економіка: проблеми теорії та практики.: зб. наук. праць. – Вип. 199. – Т. 2. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2005. – С. 311 – 320. Петренко С. Методологічні підходи до здійснення процесу внутрішнього аудиту / С. Петренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011.– № 7. – С. 37–41.

111. Петухова О.М. Інвестування [текст] навч. посіб. / О.М. Петухова. – К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 336 с. – Режим доступу: https://pidruchniki.com/1435121463302/investuvannya/klasifikatsiya_investitsiy

112. Підприємництво в Україні: проблеми становлення і розвитку / М. І. Долішній, М. А. Козоріз та ін. – Ужгород : Карпати, 1997. – 363 с.

113. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (зі змінами і доповненнями).

114. Плахтій Т. Ф. Порядок відображення в обліку операцій з фінансовими інвестиціями / Т. Ф. Плахтій // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. - 2014. - Вип. 22(2). - С. 171-176. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ZnpPdatu_2014_22\(2\)__35](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ZnpPdatu_2014_22(2)__35).

115. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

116. Поддєрьогін А.М. Фінансовий менеджмент [Текст] : підручник / А.М. Поддєрьогін. – К.: КНЕУ, 2008. – 536 с.

117. Подолянчук О.А. Облікова інформація та її якісні характеристики відповідно до облікових стандартів / О.А. Подолянчук // ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2018. – № 8(36). – С. 79-90.

118. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Мінфіну від 24.05.95 р. № 88.

119. Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879.

120. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: наказ Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 (зі змінами і доповненнями).

121. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92.

122. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: наказ Мінфіну України від 18.10.1999 р. № 242.

123. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: наказ Мінфіну України від 08.10.99 р. № 237.

124. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції»: наказ Мінфіну України від 26.04.2000 р. № 91.

125. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: наказ Мінфіну України від 28.07.2000 р. № 181.

126. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290.

127. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Мінфіну України від 31 грудня 1999 р. № 318.

128. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: наказ Мінфіну України від 28.12.2000 р. № 353.

129. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»: наказ Мінфіну України від 07.07.99 р. № 163.

130. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Мінфіну України від 18.11.2005 р. № 790.

131. Правила організації діловодства та архівного зберігання документів у державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях: наказ Мін'юсту від 18.06.2015 р. № 1000/5.

132. Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування»: наказ Міністерства аграрної політики України від 27.09.2007 р. № 701.

133. Про Примітки до річної фінансової звітності: наказ Мінфіну від 29.11.2000 р. № 302.

134. Романчук К.В. Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності: монографія / К.В. Романчук. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 528 с.

135. Ромашко О. М. Ідентифікація та оцінка ризиків діяльності суб'єктів господарювання як одне із завдань внутрішнього аудиту / О. М. Ромашко // Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колективна монографія: у 2 т. / за ред. П. Й. Атмаса. – Дніпропетровськ : Герда, 2013. – Т. 2. – С. 384 – 391.

136. Сагайдак Р. А. Організація внутрішнього аудиту і оцінка його ефективності в сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс]/ Р. А. Сагайдак // Облік і фінанси АПК – 2011. – № 1. – Режим доступу до статті : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/oif_apk/2011_1/15_Sagay.pdf.

137. Сагайдак Р. Проблеми внутрішнього аудиту в підприємствах агропромислового комплексу та шляхи їх вирішення / Р. Сагайдак // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: III міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених, 23 – 24 лют. 2006 р. – Тернопіль : ТДЕУ. – Ч. 2. – 2006. – С. 604 – 607.

138. Садовська І.Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К.Є. Бухгалтерський облік: навчальний посібник – К. «Центр учбової літератури», 2013. – 688 с.

139. Семйон В.С. Поняття необоротних активів, їх класифікація та склад / В.С. Семйон // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – № 3 (49). – С. 162-167.

140. Скоробогатова В.В. Історичний аспект формування сутності поняття «активи» / В.В. Скоробогатова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – № 3(21). Ч. 2. – С. 338-348.

141. Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.07 р. № 911-р.

142. Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами: теорія і практика (на прикладі підприємств водопровідно-каналізаційного господарства): монографія / Н.І. Самбурська. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2015. – с. 289.

143. Скоробогатова В.В. Бухгалтерський облік та контроль монетарних активів: проблеми теорії та методології: монографія / В.В. Скоробогатова. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 520 с.

144. Спасів Н.Я. Теоретичні аспекти сутності основного капіталу підприємницьких структур / Н.Я. Спасів // Фінанси України. – 2004. – № 8. – С. 126-131.

145. Спасів Н.Я. Механізм відтворення основного капіталу підприємницьких структур / Н.Я. Спасів // Науковий вісник Волинського державного університету імені Лесі Українки. – 2005. – № 1. – С. 274-288.

146. Сторожук Т.М. Елементи облікової політики підприємств щодо інших необоротних матеріальних активів / Т.М. Сторожук // Вісник Черкаського університету. Серія: Економічні науки. - 2018. - № 2. - С. 79-87. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VchuE_2018_2_12.

147. Суярова О.О. Узагальнення існуючого досвіду класифікації капіталу підприємства [Електронний ресурс] / О.О. Суярова. – Режим доступу : http://visnyk.sumdu.edu.ua/arhiv/2009/Econom_2_09/09soodkk.pdf

148. Тлумачний словник економіста / ред. С.М. Гончарова. – Рівне: НУВГП, 2008. – 264 с.

149. Турчак А. А. Финансы и статистика / А. А. Турчак, Л. Г. Головач, М. Л. Лукашевич. – М. : Прогрес, 1997. – 654 с.

150. Фінансовий менеджмент: навч. посіб. / [Васьківська К.В., Сич О.А.]. – Львів: «ГАЛИЧ-ПРЕС», 2017. – 236 с.

151. Фінансовий менеджмент [Електронний ресурс] : підручник / [А. М. Поддєрьогін, Н. Д. Бабяк М. Д. Білик та ін.] ; кер. кол. авт. і наук. ред. проф. А. М. Поддєрьогін. — 2-ге вид., перероб. — Київ : КНЕУ, 2017. — 534, [2] с.

152. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета: [пер. с англ.] / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

153. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV.
154. Черемісова Т.А. Подальше дослідження економічної сутності капіталу, його видів та функціональної ролі у діяльності підприємства [Електронний ресурс] / Т.А. Черемісова. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2008_21_1/articles/Pitanya_econom/32_Cheremisova.pdf
155. Шатковська Л. С. Економічний контроль на сільськогосподарських підприємствах / Л. С. Шатковська. – К. : Урожай, 1994. – 272 с.
156. Швиданенко Г.О., Шевчук Н.В. Управління капіталом підприємства: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2006. – 440 с.
157. Шеленко Д. І. Проблеми оперативного контролю та напрямки їх вирішення. / Д. І. Шеленко // Зб. тез доп. Міжнар. наук.-практ. конф. —Ринок аудиторських послуг в Україні: стан і перспективи розвитку, 15 – 16 квіт. 2010 р. – Івано-Франківськ, 2010. – С. 201 – 203.
158. Шеленко Д. І. Роль внутрішньогосподарського контролю в системі управління підприємством / Д. І. Шеленко // Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колективна монографія: у 2 т. / за ред. П. Й. Атмаса. – Дніпропетровськ : Герда, 2013. – Т. 2. – С. 391-397.
159. Югас Е.Ф. Економічна сутність та види капіталу підприємств / Е.Ф. Югас, О.І. Олексик // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – 2014. – Вип. 2. – С. 63-67.
160. Яремчук Н.Ф. Нерухомість підприємства в контексті облікової політики / Н.Ф. Яремчук // ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2017. – № 4(20). – С. 143-151.

ДОДАТКИ