

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА МЕТАЛУРГІЙНА АКАДЕМІЯ УКРАЇНИ

Г.О. КОРОЛЬ, Р.Б. СОКОЛЬСЬКА, Т.В. АКІМОВА

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК І

Частина II

**Затверджено на засіданні Вченої ради академії
як навчальний посібник. Протокол №15 від 27.12.2010**

Дніпропетровськ НМетАУ 2011

УДК 657.15(075)

Король Г.О., Сокольська Р.Б., Акімова Т.В. Фінансовий облік І. Частина ІІ:
Навчальний посібник. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2011. – 72 с.

Викладений порядок обліку основних засобів
та нематеріальних активів.

Призначений для студентів напряму
підготовки 6.030509 – облік і аудит усіх форм
навчання.

Іл. 7. Табл. 8. Бібліогр.: 31 найм.

Відповідальний за випуск К.Ф.Ковальчук, д-р екон. наук, проф.

Рецензенти: В.Я.Плаксієнко, д-р екон. наук, проф.

(Полтавська державна аграрна академія)

Г.Г.Куцинська, головний бухгалтер (ТОВ “Енергія”)

© Король Г.О., Сокольська Р.Б.,

Акімова Т.В., 2011

© Національна металургійна

академія України, 2011

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
3. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ.....	5
3.1.Визнання і класифікація основних засобів.....	5
3.2.Документальне оформлення руху основних засобів.....	9
3.3.Первісна оцінка та облік надходження основних засобів.....	13
3.4.Ремонт і поліпшення основних засобів.....	22
3.5.Амортизація основних засобів.....	25
3.6.Переоцінка основних засобів.....	35
3.7.Облік оренди основних засобів.....	37
3.8.Облік результатів інвентаризації основних засобів.....	44
3.9.Облік вибуття основних засобів.....	45
4.ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	49
4.1.Визнання і класифікація нематеріальних активів.....	49
4.2.Документальне оформлення операцій з нематеріальними активами.....	57
4.3.Особливості первісної оцінки та синтетичного обліку операцій з нематеріальними активами.....	60
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА.....	69

ВСТУП

Друга частина даного посібника присвячена обліку основних засобів та нематеріальних активів.

Основні засоби та нематеріальні активи складають основу необоротних активів підприємства. Їх наявність має місце на підприємствах будь-яких форм власності та розмірів. Без використання основних засобів неможливо здійснювати будь-яку господарську діяльність, тому правильне і ретельне ведення їх обліку є невід'ємною і важливою складовою системи фінансового обліку підприємства. Крім того, слід враховувати особливості необоротних активів: тривалий строк використання, для основних засобів – необхідність ремонтів та технічного обслуговування, для нематеріальних активів – відсутність матеріальної форми та особливості оцінки їх вартості.

У цій частині посібника розглядаються визнання і класифікація основних засобів, документальне оформлення, первісна оцінка та облік надходження основних засобів, їх ремонту, модернізації, амортизації, переоцінки, інвентаризації та вибуття. Окрема увага приділяється особливостям визнання і класифікації нематеріальних активів, їх первісній оцінці, синтетичному обліку та документальному оформленню операцій з ними.

3. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

3.1. Визнання і класифікація основних засобів

Сучасний виробничий процес неможливо представити без його технічної бази – основних засобів, які, як правило, становлять значну частину ваги в активах підприємств і визначають рівень виробництва та його ефективність.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначається П(С)БО 7 "Основні засоби".

Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Критерії визнання основних засобів аналогічні критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів.

Об'єкт основних засобів визнається *активом*, коли:

- актив контролюється підприємством внаслідок минулих подій;
- існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта,
- його вартість може бути достовірно визначена.

Крім того, у наведеному визначенні основних засобів указуються такі критерії їх визнання, як:

- *матеріальність* (мають матеріальну форму);
- *призначення* (утримуються з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду

іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій);

- *термін корисного використання* (більше року або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Додатковий критерій визнання – *критерій вартості* – використовується при виділенні тільки однієї групи основних засобів: малоцінних необоротних матеріальних активів. Відповідно до П(С)БО 7 підприємства можуть самостійно встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

Одиницею обліку основних засобів, відповідно до П(С)БО 7, є *об'єкт основних засобів* (рисунок 3.1).

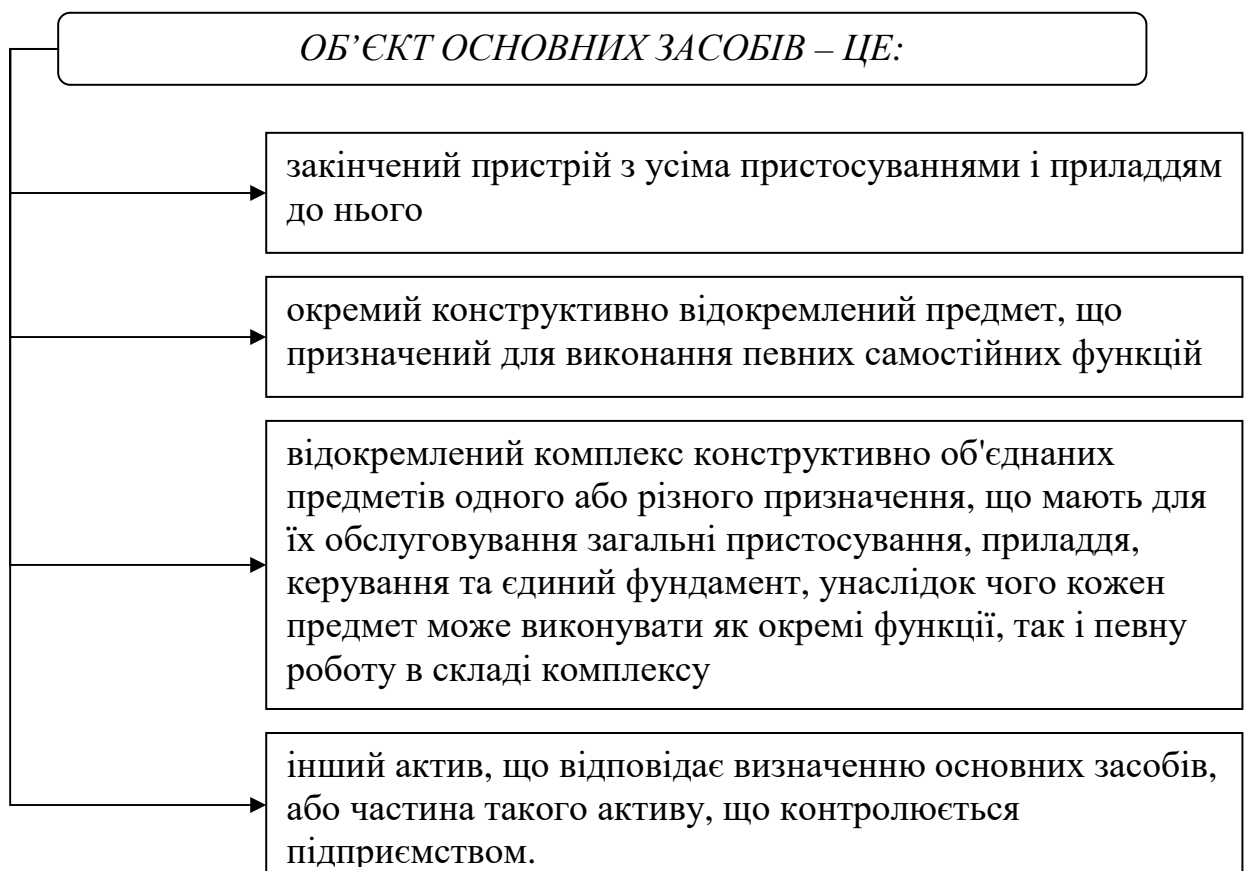


Рис. 3.1. Види об'єктів основних засобів

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, що мають різний строк корисного використання, то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

У деяких випадках доцільно об'єднати окремі незначущі об'єкти (ливарні форми, інвентар, бібліотечні фонди), які надійшли на підприємство одночасно та мають однаковий строк корисного використання, та визнати і обліковувати ці об'єкти як один за сукупною вартістю.

Об'єкти основних засобів, які не відповідають критеріям визнання активу, мають бути списаними з Балансу підприємства і відображатися у складі витрат періоду або за балансом. Наприклад, якщо внаслідок стихійного лиха, об'єкт основних засобів зіпсовано і не існує ймовірності того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта, він не може визнаватися активом, тому його вартість відображається у складі надзвичайних витрат періоду.

Основні засоби класифікуються за різними ознаками.

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби поділяються на: *основні засоби (безпосередньо); інші необоротні матеріальні активи; незавершені капітальні інвестиції*, які в свою чергу поділяються на окремі групи основних засобів.

Група основних засобів – це сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

На рисунку 3.2 зображена класифікація основних засобів за цими групами.

Також основні засоби поділяються за характером участі в процесі виробництва на *виробничі й невиробничі* (ті, що використовуються в сфері культури, охорони здоров'я, громадського харчування та ін.); за ступенем використання – на *діючі й недіючі* (на реконструкції й капітальному

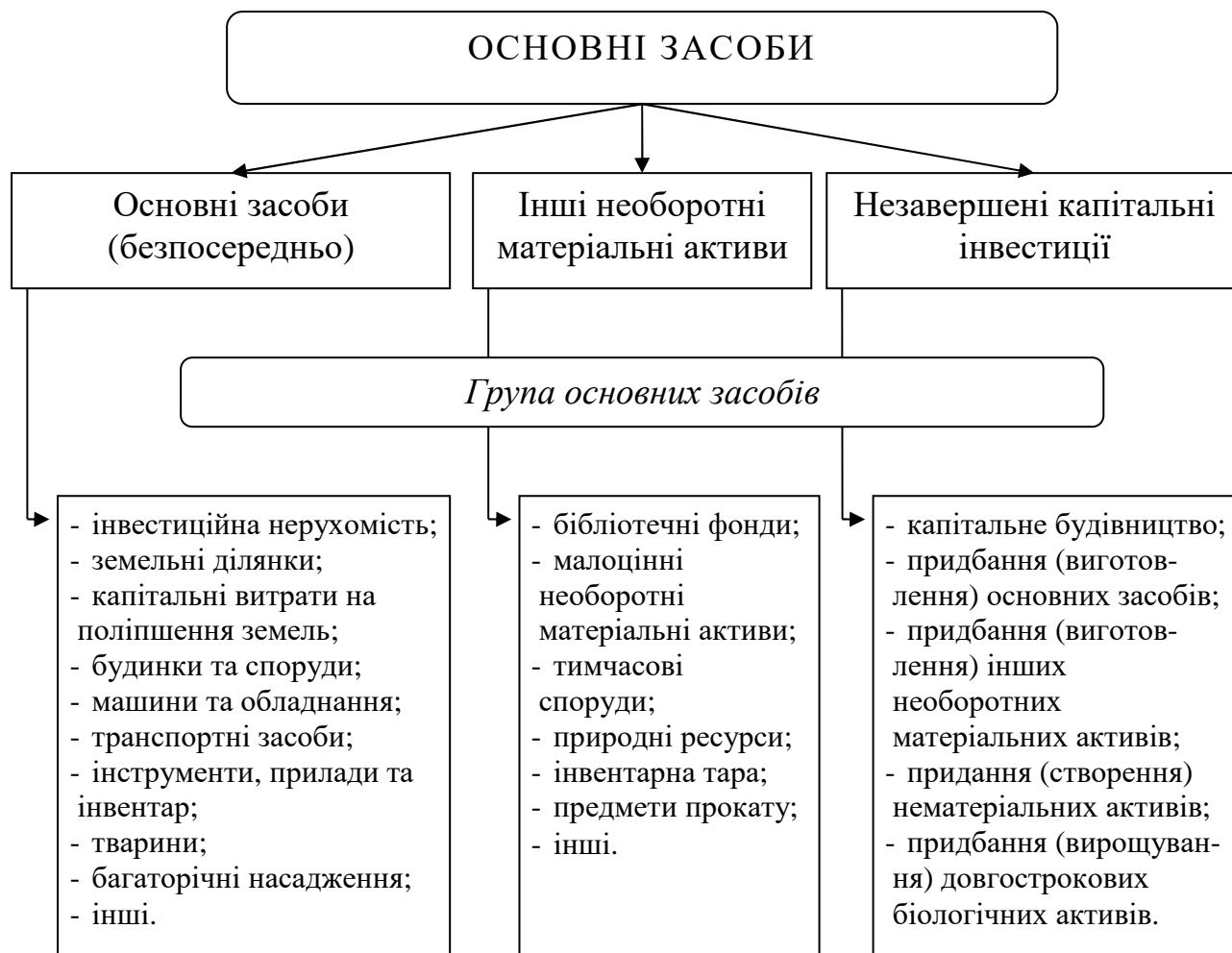


Рис. 3.2. Групи основних засобів

ремонті, у запасі, на консервації та ін.); за належністю підприємству – на *власні й орендовані*; по галузях економіки – на *промислові, сільськогосподарського призначення, транспортні, будівельні* і такі, що використовуються в *торгівлі й громадському харчуванні* та ін. Ці ознаки класифікації важливі для організації аналітичного обліку основних засобів.

Для обліку основних засобів Планом **рахунків** передбачені **рахунки** 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 15 "Капітальні інвестиції". Кожен субрахунок цих **рахунків** відповідає окремій групі об'єктів основних засобів. За дебетом **рахунків** відображається надходження (придбання, створення, безоплатне

одержання) основних засобів на баланс підприємства, які враховуються по первісній вартості; сума витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудування, дообладнання, реконструкція та ін.); сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів. За кредитом цих рахунків відображається вибуття основних засобів у результаті продажу, безоплатної передачі, а також часткової та повної ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів.

3.2. Документальне оформлення руху основних засобів

Для документального оформлення операцій, пов'язаних з обліком та рухом основних засобів на підприємстві, діючими нормативними актами передбачено ряд форм первинних документів, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку. На рисунку 3.3 наведено перелік документів, що використовуються при обліку основних засобів.

Типова форма ОЗ-1 "Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів" застосовується для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, для обліку введення їх до експлуатації; для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів з одного цеху (відділу, дільниці) до іншого, а також для виключення їх зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству (організації) у випадку їх реалізації.

При отриманні (купівлі) основних засобів "Акт приймання-передачі" оформляє комісія, яка призначається розпорядженням (наказом) керівника підприємства. Акт складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт. Складання загального акта, яким оформляється приймання декількох об'єктів основних засобів, дозволяється лише при обліку господарського інвентаря, інструментів, обладнання тощо, якщо ці об'єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці.

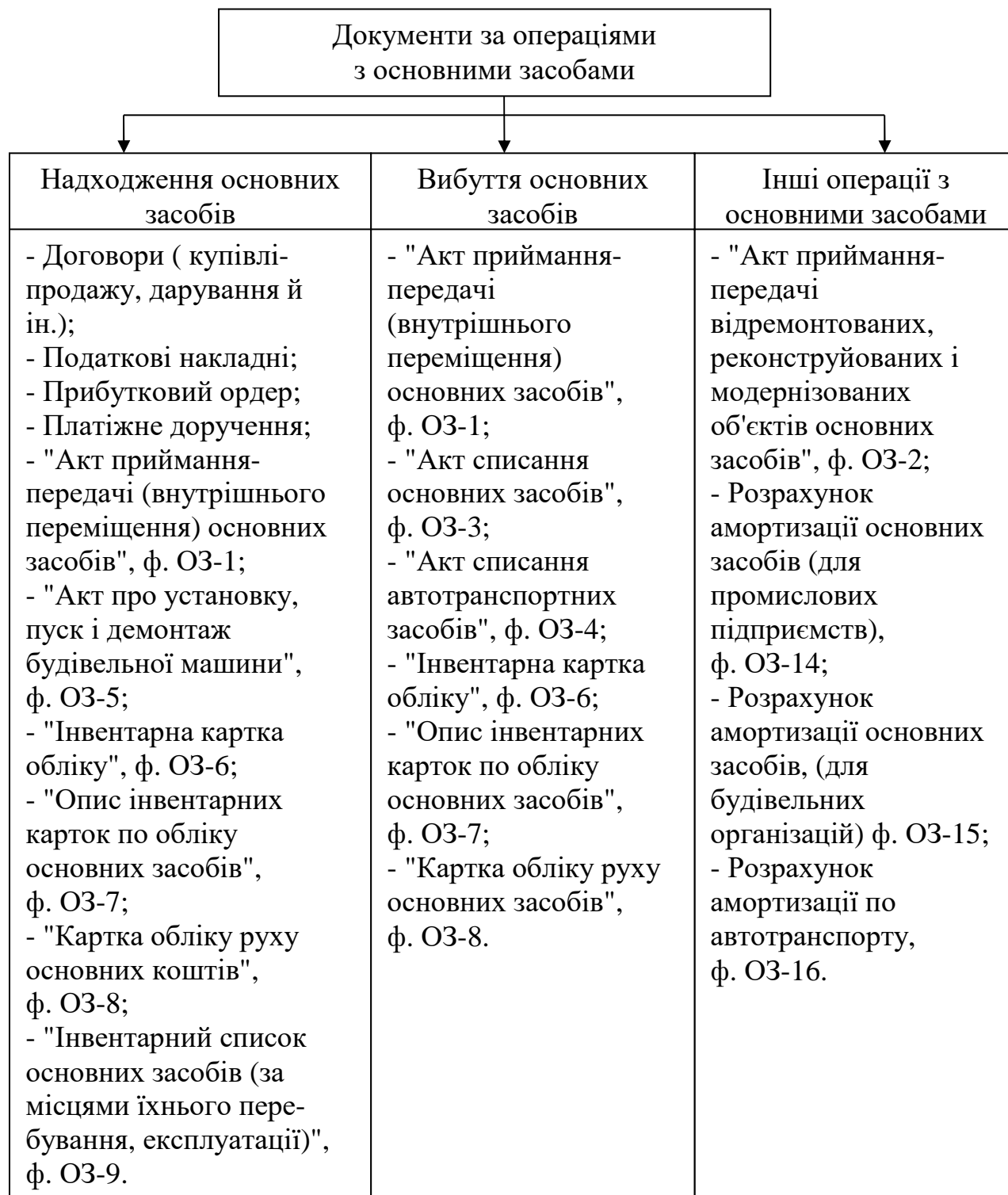


Рис. 3.3. Документальне оформлення руху основних засобів

При передачі основних засобів іншому підприємству "Акт приймання-передачі" складається у двох примірниках (для підприємства,

яке отримує, і підприємства, яке передає основні засоби). При оформленні внутрішнього переміщення основних засобів цей документ також складається у двох примірниках у тому відділі, який здає основні засоби.

Типова форма ОЗ-2 "Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів" застосовується для оформлення приймання-здачі основних засобів з капітального ремонту, реконструкції та модернізації. Якщо ремонт, реконструкцію та модернізацію виконує інше підприємство, то акт складається у двох примірниках (другий примірник передається підприємству, що здійснило ремонт основних засобів).

Типові форми ОЗ-3 "Акт на списання основних засобів" і ОЗ-4 "Акт на списання автотранспортних засобів" застосовуються для оформлення вибуття окремих об'єктів основних засобів при повній або частковій їх ліквідації. Дані документи оформляються у двох примірниках комісією, що затверджена наказом керівника підприємства (організації).

Витрати з ліквідації, а також вартість отриманих матеріальних цінностей від розбору будівель, демонтажу обладнання тощо відображаються в акті у розділі "Розрахунок результатів списання об'єкта".

Типова форма ОЗ-5 "Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини" складається при установці, пуску і демонтажі будівельної машини, що взята напрокат. Підписується представником машинопрокатної бази та механіком будівельної ділянки. В даній формі також відображаються відомості про стан машини до її здачі у прокат та після повернення.

Типова форма ОЗ-6 "Інвентарна картка обліку основних засобів" застосовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про всі типи основних засобів на підприємстві. Інвентарна картка заповнюється на підставі "Акта приймання-передачі" або "Акта введення в експлуатацію",

вона служить своєрідним паспортом об'єкта, що відображає основні техніко-технологічні характеристики, норми амортизаційних відрахувань, переміщення, ремонти і та ін.

Особливістю обліку об'єктів основних засобів є наявність інвентарних номерів, які привласнюються кожному об'єкту (як правило, номер складається із двох частин: перші три цифри – група основних засобів згідно з планом рахунків, інші цифри – номери самого об'єкта обліку). Інвентарний номер супроводжує об'єкт весь строк його використання на підприємстві і відображається в інвентарній картці. Традиційно інвентарна картка ведеться в одному примірнику, проте існує варіант побудови обліку з веденням двох примірників цих форм: один у бухгалтерії, другий – у місцях експлуатації основних засобів замість форми № ОЗ-9 "Інвентарний список основних засобів".

Типова форма ОЗ-7 "Опис інвентарних карток з обліку основних засобів" застосовується для реєстрації інвентарних карток. Цей аналітичний реєстр складається в одному примірнику в бухгалтерії з метою контролю за збереженням карток.

Типова форма ОЗ-8 "Картка обліку руху основних засобів" застосовується при ручній обробці облікової інформації для обліку руху основних засобів за класифікаційними групами. Відкривається в бухгалтерії в одному примірнику.

Типова форма ОЗ-9 "Інвентарний список основних засобів" застосовується в місцях експлуатації основних засобів для обліку кожного об'єкта за матеріально відповідальними особами. Дані, що містяться в цій формі, мають бути тотожними із записами в інвентарних картках обліку основних засобів.

Типові форми ОЗ-14, ОЗ-15, ОЗ-16 "Розрахунок амортизації основних засобів" (відповідно для промислових підприємств, для будівельних організацій, з автотранспорту) використовуються для

розрахунку амортизації основних засобів та заповнюються на підставі карток форми ОЗ-6 з урахуванням даних в Актах форми ОЗ-2.

При документальному оформленні господарських операцій та пов'язаних з ними змін на підприємстві відбувається рух облікової інформації між первинною документацією, регістрами синтетичного й аналітичного обліку та звітністю.

Реєстром синтетичного обліку основних засобів (окрім інструментів, пристосувань, інвентаря, малоцінних необоротних матеріальних активів, інвентарної тари та ін.) є Журнал 4, в якому на підставі первинних та зведених облікових документів накопичується інформація по рахунках 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 13 "Знос необоротних активів", 15 "Капітальні інвестиції". Відомість 4.1 призначена для ведення аналітичного обліку капітальних інвестицій в розрізі субрахунків рахунка 15 "Капітальні інвестиції".

3.3. Первісна оцінка та облік надходження основних засобів

Основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. *Первісна вартість* – це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Особливості первісної оцінки основного засобу залежать від шляху його отримання. Існують різні шляхи отримання основних засобів, як і інших активів підприємством. Це може бути: придбання за грошові кошти, створення господарським (своїми силами) або підрядним (за допомогою підрядника) способами, отримання в якості внесків до статутного капіталу підприємства, безоплатне отримання, обмін на подібні та неподібні активи. В таблиці 3.1 наведено порядок визначення первісної вартості об'єкта основних засобів в залежності від шляху отримання об'єкта.

Таблиця 3.1

Визначення первісної вартості об'єкта основних засобів

Шляхи надходження основних засобів	Первісна вартість
1	2
1. Придбання за грошові кошти, створення підрядним способом	<p>Відповідає загальній сумі витрат, які включають:</p> <ul style="list-style-type: none"> - суми, що сплачують постачальникам активів або підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); - реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в 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); - витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів; - витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження; - інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.
2. Виготовлення господарським способом	Дорівнює собівартості виготовлення (створення) об'єкта, визначена згідно з П(С)БО 9 "Запаси" та 16 "Витрати"

Продовження таблиці 3.1

1	2
3. Внесення до статутного капіталу	Дорівнює погодженій засновниками (учасниками) підприємства справедливій вартості об'єкта з урахуванням витрат, що додатково понесені на транспортування і підготовку об'єкта до експлуатації
4. Безоплатне отримання	Дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, що додатково понесені на транспортування і підготовку об'єкта до експлуатації
5. Отримання в обмін на подібний об'єкт	Дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. А якщо вона вища за справедливу вартість переданого об'єкта, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду
6. Отримання в обмін на неподібний об'єкт	Дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну
7. Отримання шляхом переведення до основних засобів об'єктів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо	Дорівнює собівартості переведених оборотних активів, яка визначається згідно з П(С)БО 9 "Запаси" та 16 "Витрати"

Справедлива вартість об'єкта основних засобів – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами.

Не включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів витрати на сплату відсотків за користування кредитом (якщо основні засоби повністю або частково були придбані (створені) за рахунок позикового капіталу). Такі витрати на сплату відсотків відносяться на фінансові витрати того періоду, протягом якого вони сплачувалися.

Обмін основних засобів може здійснюватись як на подібні, так і на неподібні об'єкти. **Подібні об'єкти** – об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість. **Неподібними** вважаються об'єкти, справедливі вартості та/або призначення яких відрізняються.

Для первісного відображення в обліку витрат, пов'язаних із придбанням або створенням різних видів основних засобів, використовуються відповідні субрахунки рахунка 15 "Капітальні інвестиції":

- субрахунок 151 "Капітальне будівництво";
- субрахунок 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів";
- субрахунок 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів".

Синтетичний облік господарських операцій з надходження основних засобів в залежності від шляху отримання об'єкта наведено в таблиці 3.2.

Згідно з П(С)БО 7 первісна вартість основних засобів може змінюватись у таких випадках: у результаті додаткових витрат, понесених підприємством після надходження об'єкта основних засобів; внаслідок переоцінки; у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Таблиця 3.2

Відображення в обліку господарських операцій
з надходження основних засобів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Придбання основних засобів за грошові кошти з відстрочкою платежу			
1. Отримано об'єкт основних засобів за договором постачання	15	631	Прибутковий ордер, акт приймання обладнання
2. Відображено суму ПДВ за придбаним об'єктом основних засобів	641	631	Податкова накладна постачальника
3. Відображено інші витрати, пов'язані з придбанням об'єкта основних засобів, що включені до первісної вартості цього об'єкта	15	631	Акт виконаних робіт
4. Відображено суму ПДВ за іншими витратами, які пов'язані з придбанням об'єкта	641	631	Податкова накладна підрядника
5. Оплачено рахунки постачальника (підрядника)	631	311	Платіжне доручення
6. Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів	10,11	15	Акт приймання-передачі основних засобів
Придбання основних засобів за грошові кошти з попередньою оплатою			
1. Сплачено грошові кошти за договором купівлі об'єкта основних засобів (авансом)	371	311	Платіжне доручення
2. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ за придбаним об'єктом основних засобів	641	644	Податкова накладна постачальника

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4
3. Отримано об'єкт основних засобів за договором постачання	15	631	Прибутковий ордер, акт приймання обладнання
4. Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ	644	631	Податкова накладна постачальника
5. Відображено інші витрати, пов'язані з придбанням об'єкта основних засобів, які включені до первісної вартості цього об'єкта	15	631	Акт виконаних робіт
6. Відображено суму ПДВ за іншими витратами, які пов'язані з придбанням	641	631	Податкова накладна підрядника
7. Оплачено рахунки підрядника	631	311	Платіжне доручення
8. Відображено зарахування заборгованостей	631	371	Бухгалтерська довідка
9. Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів	10,11	15	Акт приймання-передачі основних засобів
Створення основних засобів підрядним способом			
1. Відображено витрати на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників	15	631	Акт виконаних робіт
2. Відображено суму ПДВ у складі вартості проектних, будівельно-монтажних робіт	641	631	Податкова накладна підрядника
3. Сплачені проектні, будівельно-монтажні роботи	631	311	Платіжне доручення
4. Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів	10,11	15	Акт приймання-передачі основних засобів

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4
Створення основних засобів господарським способом			
1. Віднесено витрати, пов'язані зі створенням об'єкта основних засобів власними силами (на вартість матеріалів, сировини, оплату праці робітників, зайнятих на таких роботах) до складу капітальних інвестицій	15	20,22, 661, 65,63	Накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, лімітно-забірні картки, наряди на відрядну роботу та ін., акт виконаних робіт, прибуткова накладна
2. Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів	10,11	15	Акт приймання-передачі основних засобів
Отримання об'єкта основних засобів як внесок в статутний капітал			
1. Відображено розмір статутного капіталу, об'явлений в установчих документах	46	40	Бухгалтерська довідка (на підставі Статуту)
2. Отримано від учасника об'єкт основних засобів	15	46	Прибутковий ордер, акт приймання обладнання
3. Відображено інші витрати, пов'язані з придбанням, які включені до первісної вартості об'єкта основних засобів	15	631	Акт виконаних робіт
4. Відображено суму ПДВ за іншими витратами, які пов'язані з придбанням	641	631	Податкова накладна підрядника
5. Оплачено рахунки підрядника	631	311	Платіжне доручення
6. Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів	10,11	15	Акт приймання-передачі основних засобів

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4
Безоплатне отримання об'єкта основних засобів			
1. Отримано безоплатно об'єкт основних засобів	15	424	Прибутковий ордер, акт приймання обладнання
2. Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів	10,11	15	Акт приймання-передачі основних засобів
Отримання об'єкта основних засобів в обмін на подібний актив			
1. Відображено передачу об'єкта основних засобів: - списано суму нарахованого зносу об'єкта, що передається; - списано вартість об'єкта основних засобів в межах справедливої вартості	13 377	10,11 10,11	Акт приймання-передачі основних засобів
2. Відображено суму ПДВ	377	641	Податкова накладна
3. Списано на витрати періоду суму перевищення залишкової вартості переданого об'єкта основних засобів над його справедливою вартістю	977	10	Бухгалтерська довідка
4. Відображено надходження об'єкта основних засобів за первісною вартістю, яка дорівнює справедливій вартості	15	631	Прибутковий ордер, акт приймання обладнання
5. Відображено суму ПДВ	641	631	Податкова накладна (постачальника)
6. Введено в експлуатацію отриманий об'єкт основних засобів	10,11	15	Акт приймання-передачі основних засобів
7. Відображено зарахування заборгованостей	631	377	Бухгалтерська довідка

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4
Отримання об'єкта основних засобів в обмін на неподібний актив			
1. Відображено відвантаження продукції, товару	361	701, 702	Видаткова накладна
2. Відображено суму ПДВ	701, 702	641	Податкова накладна
3. Відображено отримання об'єкта основних засобів	15	631	Прибутковий ордер, акт приймання обладнання
4. Відображено суму ПДВ	641	631	Податкова накладна (постачальника)
5. Відображено зарахування заборгованостей	631	361	Бухгалтерська довідка
6. Введено в експлуатацію отриманий об'єкт основних засобів	10,11	15	Акт приймання- передачі основних засобів
7. Сплачено суму перевищення справедливої вартості отриманого над вартістю переданого об'єкта	631	311	Платіжне доручення
Переведення до основних засобів об'єктів зі складу оборотних активів			
Відображено переведення оборотних активів до складу основних засобів	15	20,20, 26,28	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів	10,11	15	Акт приймання- передачі основних засобів

3.4. Ремонт і поліпшення основних засобів

Підтримка основних засобів у робочому стані вимагає систематичного спостереження, обслуговування й ремонту даних активів. З цим пов'язано виникнення витрат, які несе підприємство в процесі експлуатації основних засобів.

Поняття *ремонт* досить складне але, як правило, припускає угруповання ремонтних робіт з наступних напрямків:

- технічний огляд і поточне обслуговування (прибирання робочого місця, змащення, настроювання, переналагодження та ін.);
- плановий і неплановий поточний ремонт (усунення дрібних ушкоджень, заміна окремих незначних деталей або вузлів, штукатурні й оформлювальні роботи та ін.);
- капітальний, а в деяких галузях і середній ремонт.

Крім того, на підприємстві можливо проводити заходи з *поліпшення* об'єктів основних засобів, які призведуть до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання таких об'єктів (модернізація, реконструкція, добудова, дообладнання, модифікація, здійснення змін техніко-технологічних характеристик об'єкта основних засобів і ін.).

Ремонти і поліпшення основних засобів здійснюються згідно із затвердженими планами ремонтних робіт та робіт з поліпшення (річними, квартальними, місячними) на основі розробленої підприємством системи планово-попереджувальних ремонтів (ППР). План виконання ремонтів основних засобів припускає точне визначення обсягу робіт (розробляється дефектна відомість), кошторису витрат (матеріальні витрати, заробітна плата виконавців і т.д.) і способу проведення ремонтів. Аналогічні заходи здійснюються при плануванні поліпшень основних засобів.

Ремонти та поліпшення виконуються переважно трьома способами:

- господарським (роботи виконуються створеними на підприємстві

ремонтними службами, цехами, бригадами);

- підрядним (роботи виконуються силами спеціалізованих підприємств на основі укладення відповідних договорів);

- змішаним (роботи виконуються частково самотужки, частково силами залучених спеціалізованих підприємств).

Згідно з П(С)БО 7 відображення подальших витрат, пов'язаних з експлуатацією основних засобів, в бухгалтерському обліку *залежить* тільки від того, як вони впливають на майбутні економічні вигоди, очікувані від використання об'єкта основних засобів, і не залежить від вартості ремонту та її співвідношення до вартості основних засобів.

Витрати, що здійснюються *для підтримання* об'єкта основних засобів в робочому стані та одержання первісно очікуваних майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат того періоду, коли вони були понесені. До таких витрат відносяться витрати на ремонт і обслуговування основних засобів.

Витрати, пов'язані з *поліпшенням* об'єкта основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від їхнього використання, включають до первісної вартості об'єкта.

Збільшення первісно очікуваних економічних вигод може бути досягнуто двома способами: збільшення надходжень грошових коштів внаслідок зростання виробничої потужності об'єкта та зменшення витрат, пов'язаних з використанням об'єкта основних засобів.

Прикладами витрат, які включають до первісної вартості об'єкта, є:

- реконструкція чи модифікація об'єкта основних засобів, після якої відбувається збільшення виробничої потужності, або скорочення матеріальних витрат на виробництво, або збільшення терміну його корисного використання тощо;

- заміна окремих частин об'єкта основних засобів для підвищення якості продукції, яка виробляється;
- впровадження більш ефективного технологічного процесу, що дало змогу зменшити первісно оцінені виробничі витрати та збільшити первісно очікувані економічні вигоди.

На рисунку 3.4 наведено вплив мети здійснення заходів з поліпшення основних засобів на спосіб відображення вартості цих заходів в обліку.

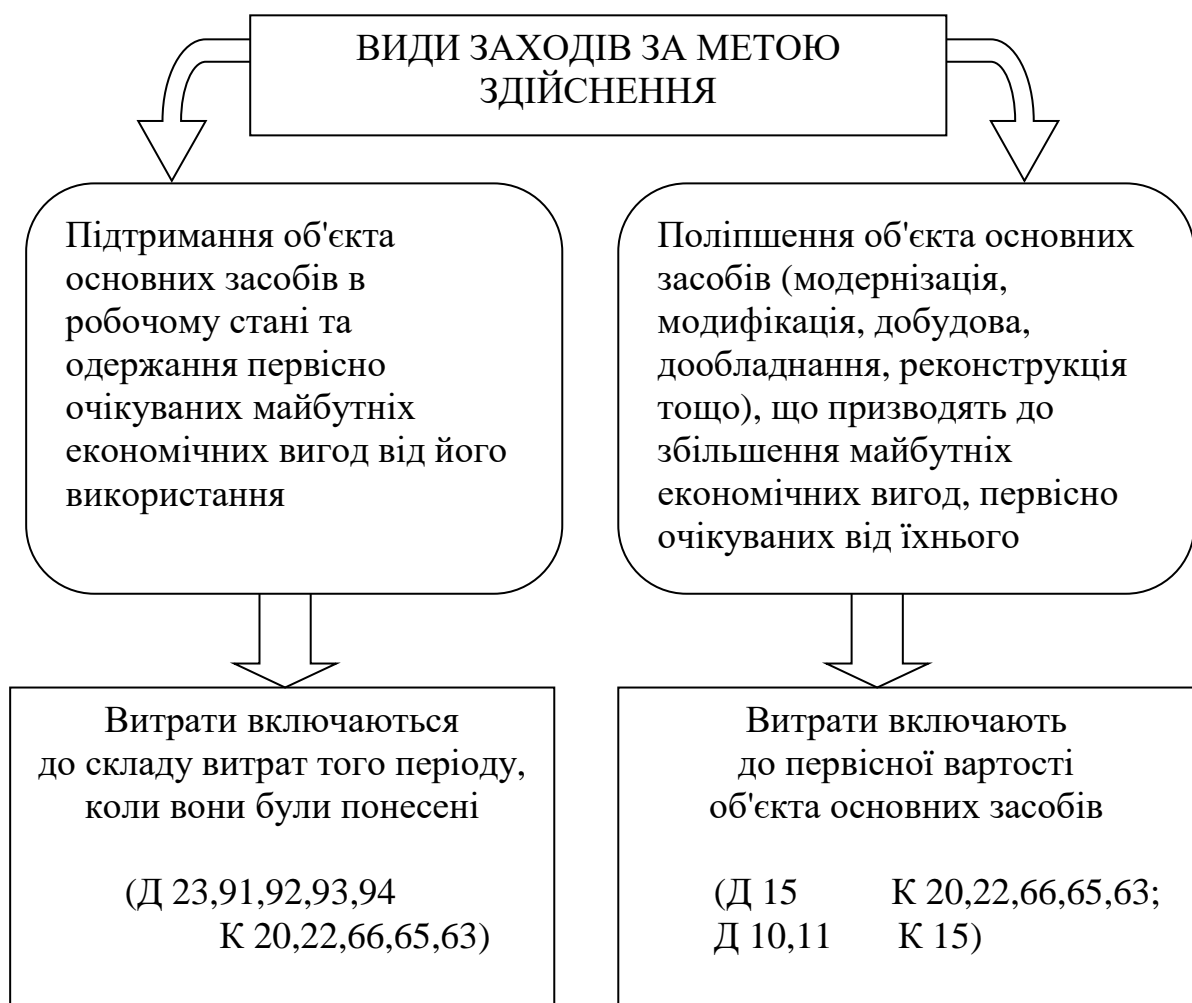


Рис. 3.4. Особливості обліку витрат на ремонти та поліпшення основних засобів

3.5. Амортизація основних засобів

Беручи участь у процесі виробництва, основні засоби поступово, частинами переносять свою вартість на готовий продукт. Цей процес П(С)БО 7 "Основні засоби" визначає як *амортизацію*, тобто систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизуються, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Вартість основних засобів, що амортизується – це первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

В свою чергу, *ліквідаційна вартість* – це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації) за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Строк корисного використання (експлуатації) – це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід враховувати: очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності; очікуваний фізичний і моральний знос; правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори, наприклад, закінчення терміну оренди цього активу.

Строк корисного використання встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

На практиці при надходженні основних засобів буває важко або неможливо визначити їх ліквідаційну вартість. У такому випадку або, коли

ліквідаційна вартість об'єкта становить несуттєву суму, зазвичай вважають, що ліквідаційна вартість об'єкта дорівнює нулю.

Об'єктом амортизації є всі основні засоби, крім землі та незавершених капітальних вкладень.

Нарахування амортизації здійснюється протягом всього строку корисного використання (експлуатації) об'єкта.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання. Місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації, розрахованої запропонованими П(С)БО 7 методами розрахунку амортизаційних відрахувань, на 12 (окрім виробничого методу).

Нарахування амортизації припиняється з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, призупиняється на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації об'єкта.

Відповідно до П(С)БО 7 строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів може переглядатися підприємством у випадку зміни очікуваних економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації об'єктів основних засобів з урахуванням прийнятих змін починається з місяця, що настає за місяцем зміни строку корисного використання. Іноді при перегляді строку корисного використання переглядається і ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів. Сума амортизаційних відрахувань за поточний та майбутні періоди повинна бути відкоригована.

У разі, якщо відбулися суттєві зміни в очікуваних способах отримання економічних вигод від використання об'єкта основних засобів, П(С)БО 7 вимагає зміни методу нарахування амортизації. Нарахування амортизації об'єкта основних засобів за новим методом починається з

наступного місяця після проведених змін. Відповідно до вимог П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" зміна методу амортизації в бухгалтерському обліку відображається як зміна в обліковій політиці, яка не потребує коригувань за попередні періоди та розкривається в примітках до фінансової звітності. Але суми амортизаційних відрахувань за поточний та майбутні періоди і в цьому випадку повинні бути відкориговані. Коригування здійснюються шляхом зміни норми амортизації відповідно до нового методу амортизації, обраного підприємством. Для розрахунку скоригованої норми амортизації за вартість об'єкта основних засобів приймається його залишкова вартість на момент коригування.

Метод амортизації об'єкта основних засобів обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу одержання економічних вигод та особливостей його використання.

В П(С)БО 7 наведені наступні методи амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів):

- прямолінійний;
- виробничий;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості (подвійного залишку, що зменшується);
- кумулятивний.

Прямолінійний метод нарахування амортизації передбачає рівномірне списання (розподіл) вартості об'єкта основних засобів, що амортизується, протягом строку його експлуатації. Щорічні амортизаційні відрахування при застосуванні прямолінійного методу визначаються діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів:

$$A_p = \frac{ПВ - ЛВ}{T} = \frac{АВ}{T}, \quad (3.1)$$

де A_p – річна сума амортизаційних відрахувань, грн./рік;

$ПВ$ – первісна вартість об'єкта, грн.;

$ЛВ$ – ліквідаційна вартість об'єкта, грн.;

$АВ$ – вартість, що амортизується грн.;

T – термін (строк) корисного використання об'єкта, років.

Прямолінійний метод нарахування амортизації застосовується для тих об'єктів основних засобів, які протягом всього строку експлуатації виконують приблизно постійний обсяг робіт, або знос яких не залежить від обсягу виробництва (будівлі адміністративного призначення, виробничі цехи).

При використанні цього методу, завдяки рівномірності розподілу суми амортизації між обліковими періодами, забезпечується зіставність собівартості продукції з доходом від її реалізації. Простота розрахунку є ще однією перевагою цього методу. Але даний метод не враховує вплив таких факторів, як моральний знос об'єкта, виробничу потужність основних засобів у різні роки експлуатації, зростання витрат на ремонт в останні роки експлуатації об'єкта основних засобів.

Виробничий метод нарахування амортизації доцільно використовувати для основних засобів, експлуатаційні властивості яких в основному залежать від інтенсивності їх використання; або для основних засобів, які можуть самостійно виконувати визначений обсяг робіт (вантажні автомобілі тощо). Метод може використовуватися у випадку, коли можливо визначити фактичний обсяг виробництва.

За цим методом місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації:

$$A_m = OB_{\phi} \times N_e, \quad (3.2)$$

де OB_{ϕ} – фактичний обсяг продукції (робіт, послуг), од.;

N_e – виробнича ставка амортизації, грн./од.

Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням даного об'єкта основних засобів:

$$N_e = \frac{ПВ - ЛВ}{OB_z}, \quad (3.3)$$

де OB_z – загальний розрахунковий обсяг виробництва, од.

Для розрахунку суми амортизаційних відрахувань за місяць використовують дані про фактичний обсяг продукції (робіт, послуг) за місяць.

Перевагами виробничого методу нарахування амортизації є простота та раціональність розрахунку. Але при його застосуванні виникають труднощі з визначенням фактичного обсягу продукції, виробленої з використанням того чи іншого активу.

Інші методи, які пропонуються для використання в П(С)БО 7, є так званими прискореними методами амортизації.

Суть їх полягає в тому, що на початку експлуатації основних засобів суми нарахованої амортизації значно перевищують амортизаційні суми, нараховані наприкінці строку служби об'єкта. Використовуючи ці методи, виходять із того, що багато видів основних засобів виробничого призначення діють більш ефективно, поки вони ще нові і мають високу продуктивність. Згодом витрати на ремонти збільшуються і наприкінці строку експлуатації об'єкта є набагато вищими, ніж на початку. Це

призводить до того, що загальна сума витрат на ремонт і амортизаційні відрахування залишаються практично постійними протягом ряду років. У результаті корисність об'єктів основних засобів залишається однаковою протягом багатьох років.

Прискорені методи амортизації доцільно використовувати для об'єктів основних засобів, які швидко морально застарівають, або у міру старіння яких значно збільшуються витрати на їх ремонт та технічне обслуговування (транспортні засоби, комп'ютери).

Метод зменшення залишкової вартості передбачає розрахунок річної суми амортизації як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації:

$$A_p = 3B \times N_p, \quad (3.4)$$

де $3B$ – залишкова вартість об'єкта, грн.;

N_p – річна норма амортизації, дол. од.

Річна норма амортизації для цього метода розраховується за формулою:

$$N_p = \left(1 - \sqrt[T]{\frac{ЛВ}{ПВ}} \right) \times 100\%. \quad (3.5)$$

Метод зменшення залишкової вартості можливо застосовувати тільки тоді, коли передбачається наявність ліквідаційної вартості. Крім цього, метод базується на порівняно складних математичних розрахунках і через це є не дуже зручним у використанні.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості передбачає річної суми амортизації як добутку залишкової вартості об'єкта на початок

звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється:

$$A_p = 3B \times N_p \times 2. \quad (3.6)$$

Річна норма амортизації визначається діленням 100% на кількість років корисного використання об'єкта основних засобів.

Особливістю цього методу є те, що він використовується за умови, коли ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю.

Кумулятивний метод нарахування амортизації ще називають методом списання вартості за сумою чисел років. Річна сума амортизації при його застосуванні визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта:

$$A_p = (ПВ - ЛВ) \times k = АВ \times k, \quad (3.7)$$

де k – кумулятивний коефіцієнт.

Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання:

$$k = \frac{T_3}{\sum T}, \quad (3.8)$$

де T_3 – число років, що залишається до кінця строку корисного використання об'єкта, років;

$\sum T$ – сума років строку корисного використання об'єкта, років.

Недоліком цього методу є те, що сума зносу часто не узгоджується ні з фактичним використанням об'єкта основних засобів, ні з обсягом виробленої продукції.

Підприємство відповідно до П(С)БО 7 може також застосовувати норми й методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством.

Для нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів П(С)БО 7 визначає застосування двох методів: прямолінійного та виробничого. Для амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів передбачено додаткові методи амортизації:

- 50% їх вартості в першому місяці використання об'єкта, а решта – у місяці списання (вибуття) з балансу;
- 100% вартості у першому місяці їх використання.

Поняття амортизації потрібно відрізнити від поняття зносу основних засобів. **Знос основних засобів** відповідно до П(С)БО 7 – це сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання.

У балансі основні засоби відображаються за залишковою (балансовою) вартістю, яка визначається як різниця між первісною вартістю об'єктів основних засобів і накопиченим (нарахованим) зносом.

Для узагальнення інформації про накопичену амортизацію щодо об'єктів основних засобів, які обліковуються на **рахунках** 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", Планом **рахунків** передбачені суб**рахунки** **рахунка** 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" – 131 "Знос основних засобів" та 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів", 135 "Знос інвестиційної нерухомості". За кредитом цих **рахунків** відображається нарахування амортизації основних засобів, за дебетом – її зменшення. Аналітичний облік ведеться за видами основних засобів.

При нарахуванні амортизації збільшується сума витрат підприємства (за дебетом **рахунків** 83 "Амортизація", 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності") та сума зносу основних засобів.

Якщо амортизація нараховується на безоплатно одержані основні засоби, підприємство одночасно повинно визнати **дохід** від безоплатно одержаних активів (за кредитом **рахунка** 745 "**Доход** від безоплатно одержаних активів") у сумі, відповідній сумі амортизації таких активів.

Відображення синтетичного обліку нарахування амортизації основних засобів наведено в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Відображення в обліку господарських операцій
з нарахування амортизації основних засобів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Нарахування амортизації основних засобів в умовах ведення обліку витрат з використанням 8 і 9 класів рахунків			
Нарахована амортизація основних засобів	83	13	Відомість нарахування амортизації
Сума нарахованої амортизації включена до складу витрат (у залежності від сфери використання об'єкта основних засобів)	23,91, 92, 93,94	83	
Нарахування амортизації основних засобів в умовах ведення обліку витрат з використанням 9 класу рахунків			
Нарахована амортизація основних засобів (у залежності від сфери використання об'єкта основних засобів)	23,91, 92, 93,94	13	Відомість нарахування амортизації

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4
Нарахування амортизації безоплатно одержаних основних засобів			
Нарахована амортизація основних засобів (у залежності від сфери використання об'єкта основних засобів)	23,91, 92, 93,94	13	Відомість нарахування амортизації
Відображено дохід в сумі нарахованої амортизації	424	745	Бухгалтерська довідка

Взаємозв'язок залишків на **рахунках** бухгалтерського обліку та статей балансу, за якими відображаються основні засоби, наведений у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Відображення основних засобів в балансі
та на **рахунках** бухгалтерського обліку

Статті Балансу	Код рядка	Рахунки Плану рахунків
Незавершене будівництво	020	151 "Капітальне будівництво", 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів", 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних нематеріальних активів"
Основні засоби:		
залишкова вартість	030	Різниця між сумами за рядком 031 та 032
первісна вартість	031	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"
знос	032	131 "Знос основних засобів", 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів", 135 "Знос інвестиційної нерухомості"

До підсумку балансу включається різниця між первісною (або переоціненою) вартістю об'єкта основних засобів та сумою його зносу.

3.6. Переоцінка основних засобів

Вартість об'єктів основних засобів, за якою вони відображені в балансі, може не відповідати їх реальній вартості. Приведення балансової (залишкової) вартості об'єкта у відповідність з його справедливою вартістю називається *переоцінкою* основних засобів. Існуючі положення (стандарти) не відносять переоцінку до обов'язкових заходів. Тому рішення про переоцінку основних засобів підприємство приймає самостійно.

У відповідності до П(С)БО 7 підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо балансова (залишкова) вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. При цьому, у разі переоцінки об'єкта основних засобів, на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Тобто, по всіх об'єктах основних засобів даної групи перевіряється, чи відповідає їх залишкова вартість справедливій вартості. За наявності розбіжностей об'єкти основних засобів дооцінюються або уцінюються до справедливої вартості. Істотним прийнято вважати відхилення балансової вартості об'єкта від його справедливої вартості на 10% і вище.

Вартість необоротних активів після їх переоцінки називається *переоціненою вартістю*.

Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку (інвентарна картка обліку основних засобів, книга обліку основних засобів).

Переоцінені первісна вартість та сума зносу згідно з П(С)БО 7 визначається з використанням індексу переоцінки, який дорівнює:

$$I_n = \frac{CB}{ЗВ}, \quad (3.9)$$

де I_n – індекс переоцінки, дол. од.;

CB – справедлива вартість об'єкта, що переоцінюється, грн.;

$ЗВ$ – залишкова вартість об'єкта, що переоцінюється, грн.

Виходячи з цього, переоцінена первісна вартість дорівнює:

$$ПВ_n = ПВ \times I_n, \quad (3.10)$$

де $ПВ_n$ – переоцінена первісна вартість об'єкта, грн.;

$ПВ$ – первісна вартість об'єкта, що переоцінюється, грн.

А сума переоціненого зносу:

$$Зн_n = Зн \times I_n, \quad (3.11)$$

де $Зн_n$ – переоцінений знос об'єкта основних засобів, грн.;

$Зн$ – знос об'єкта основних засобів, що переоцінюється, грн.

У випадку, якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена первісна вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (раніше переоціненої) вартості без зміни суми зносу, в результаті чого переоцінена залишкова вартість об'єкта буде дорівнювати його справедливій вартості.

Відповідно до П(С)БО 7 сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки – до складу інших витрат звітного періоду. При цьому, у разі уцінки об'єкта, що раніше був дооцінений, сума уцінки списується на зменшення суми іншого додаткового капіталу в сумі, що не перевищує суму попередніх дооцінок, а сума уцінки, що залишилася, – на витрати звітного

періоду. Дооцінка об'єкта основних засобів, що був попередньо уцінений, визнається як **дохід** звітного періоду в сумі, що не перевищує суми попередніх уцінок цього об'єкта, віднесена на витрати, а різниця між сумою дооцінки та сумою раніше віднесеної на витрати уцінки відноситься до складу додаткового капіталу.

Для відображення в обліку переоцінок об'єктів основних засобів використовуються наступні **рахунки**: 423 "Дооцінка активів", 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій", 746 "Інші **доходи** від звичайної діяльності".

Порядок синтетичного обліку переоцінок основних засобів наведено в таблиці 3.5.

3.7. Облік оренди основних засобів

Методологічні принципи формування в обліку інформації про оренду необоротних активів і її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 14 "Оренда".

Згідно з цим положенням *оренда* – це угода, за якою орендар набуває прав користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

Взаємовідносини орендаря з орендодавцем регулюються орендною угодою. В ній обговорюються склад і вартість переданих (отриманих) в оренду об'єктів основних засобів, розмір орендної плати, тривалість оренди, обов'язки сторін по виконанню договірних умов.

У залежності від умов, на яких власність передається в користування орендареві орендодавцем, розрізняють *фінансову* й *операційну* оренду.

Фінансова оренда припускає передачу орендареві всіх ризиків і вигод, пов'язаних із правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою, якщо має місце хоча б одна з нижченаведених ознак:

Таблиця 3.5

Синтетичний обліку переоцінок основних засобів

Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
	дебет	сума	кредит	сума
1	2	3	4	5
Відображено першу дооцінку	10,11	Сума дооцінки первісної вартості об'єкта	423	Сума дооцінки залишкової вартості до справедливої вартості об'єкта
			13	Сума дооцінки накопиченого зносу
Відображено першу уцінку	975	Сума уцінки залишкової вартості до справедливої вартості об'єкта	10,11	Сума уцінки первісної вартості об'єкта
	13	Сума уцінки накопиченого зносу		
Відображено дооцінку об'єкта, який раніше було уцінено	10,11	Сума дооцінки первісної вартості об'єкта	746	Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта до справедливої вартості, що не перевищує суму попередніх уцінок
			13	Сума дооцінки накопиченого зносу
			423	Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта до справедливої вартості, що перевищує суму попередніх уцінок
Відображено уцінку об'єкта, який раніше було дооцінено	423	Сума уцінки залишкової вартості об'єкта до справедливої вартості, що не перевищує суму попередніх дооцінок	10	Сума уцінки первісної вартості об'єкта
	13	Сума уцінки накопиченого зносу		
	975	Сума уцінки залишкової вартості об'єкта до справедливої вартості, що перевищує суму попередніх дооцінок		

а) орендар здобуває право власності на орендований актив після закінчення строку оренди;

б) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання;

в) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;

г) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди;

д) орендований актив має особливий характер, що дає можливість лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнування;

е) орендар може продовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;

ж) оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцеві його втрати від припинення оренди.

Операційна оренда – оренда інша, ніж фінансова. Як правило, це оренда на невеликий строк з умовою, що орендар не має наміру продовжити строк оренди чи стати власником орендованого активу після закінчення оренди.

Особливості обліку орендованих об'єктів основних засобів залежать від виду оренди.

У П(С)БО 14 "Оренда" у випадку *операційної оренди* передбачено, що орендований актив та витрати, пов'язані з орендою, в обліку орендаря, відображаються наступним чином.

Вартість активу, отриманого на умовах операційної оренди, обліковується поза балансом (на позабалансовому **рахунку** 01 "Орендовані необоротні активи") за вартістю, вказаною в угоді про оренду.

Орендні платежі, які підлягають сплаті у зв'язку з операційною

орендою, орендарем відображаються у складі витрат періоду. Для цього використовуються **рахунки** 84 "Інші операційні витрати" (у разі використання орендованих активів в операційній діяльності підприємства), 85 "Інші витрати" (якщо орендовані активи використовуються для ліквідації основних засобів, наслідків стихійного лиха, аварії або іншої надзвичайної події), 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності", 99 "Надзвичайні витрати" (відповідно до мети використання орендованих активів). У разі сплати орендарем орендної плати авансом вона спочатку відображається в його обліку у складі витрат майбутніх періодів (рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів"). Для нарахування заборгованості за орендними платежами з операційної оренди використовується рахунок 685 "Роз**рахунки** з іншими кредиторами". При цьому сума витрат визначається на систематичній основі з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних з використанням орендованого активу.

Витрати на підтримання орендованого активу в робочому стані у випадку операційної оренди обліковуються у складі витрат звітного періоду.

Витрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції (з використанням **рахунка** 15 "Капітальні інвестиції") у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів. Якщо капіталізовані поліпшення не відшкодовуються орендарю орендодавцем, то на дату введення в експлуатацію сума витрат списується з кредиту **рахунка** 15 "Капітальні інвестиції" у дебет **рахунка** 117 "Інші необоротні матеріальні активи". Підприємство-орендар обирає метод нарахування

амортизації відповідно до способу отримання майбутніх економічних вигод та оцінює строк корисної експлуатації, який не повинен перевищувати строк орендної угоди. Капіталізовані поліпшення відображаються в обліку як продаж, якщо орендодавець їх компенсує.

Для організації позабалансового обліку об'єктів операційної оренди можна використовувати їх класифікацію за групами, які застосовуються для обліку на балансових **рахунках** 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи".

До орендодавця П(С)БО 14 "Оренда" пред'являє наступні вимоги ведення обліку об'єктів, що передані в *операційну оренду*.

Основні засоби, надані в операційну оренду, відображаються у балансі орендодавця на відповідних суб**рахунках** "Основні засоби передані в операційну оренду" **рахунків** 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 13 "Знос (амортизація) необоротних активів".

Доход від операційної оренди визнається у складі **доходів** від операційної діяльності з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди (за кредитом **рахунка** 713 "**Доход** від операційної оренди"). У разі отримання орендної плати наперед вона спочатку відображається у складі **доходів** майбутніх періодів (рахунок 69 "**Доходи** майбутніх періодів"), які систематично зараховуються до **доходів** звітного періоду.

Витрати орендодавця з укладення угоди про операційну оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди) визнаються іншими операційними витратами того звітного періоду, в якому вони мали місце (за дебетом **рахунка** 949 "Інші витрати операційної діяльності" або 84 "Інші операційні витрати").

Амортизація переданих в операційну оренду активів нараховується відповідно до способу отримання майбутніх економічних вигод та відображається на **рахунку** 949 "Інші витрати операційної діяльності".

Основні аспекти обліку орендарем об'єктів, що отримані у *фінансову оренду*, відповідно до П(С)БО 14 "Оренда", наступні.

Одержаний у фінансову оренду актив оприбутковується як надходження основних засобів внаслідок здійснення капітальних вкладень. Первісна вартість визначається за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів (платежів, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди відповідно угоді). Одночасно у цій же сумі визнаються довгострокові зобов'язання з фінансової оренди (за кредитом **рахунка** 531 "Зобов'язання з фінансової оренди"). Впродовж строку оренди здійснюється перекласифікація довгострокових зобов'язань у поточні та їх погашення в частині, що відноситься до поточного року оренди.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та первісною вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря. Ця різниця відображається у бухгалтерському обліку і звітності лише в сумі, що відноситься до звітного періоду, при цьому застосовується рахунок 952 "Інші фінансові витрати" з одночасним нарахуванням зобов'язань по **рахунку** 684 "Роз**рахунки** за нарахованими відсотками".

Витрати на підтримання об'єкта фінансової оренди в робочому стані орендар включає до витрат звітного періоду.

Витрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до первісної вартості об'єкта фінансової оренди.

Амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу за правилами, наведеними у П(С)БО 7 "Основні засоби".

Відображення *фінансової оренди* в обліку орендодавця повинно здійснюватися таким чином.

Списання з балансу залишкової вартості переданого у фінансову оренду об'єкта основних засобів виконується як реалізація необоротних активів (у випадку, коли орендодавець є не виробником переданого у фінансову оренду активу) чи як реалізація готової продукції (у випадку, коли орендодавець є виробником переданого у фінансову оренду активу).

Дебіторська заборгованість, виникнення якої пов'язане з передачею об'єкта основних засобів у фінансову оренду, складається з: довгострокової заборгованості, що відображається за дебетом **рахунка** 181 "Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду" та поточної заборгованості за нарахованими **доходами**, що відображається за дебетом **рахунка** 373 "Роз**рахунки** за нарахованими **доходами**". Протягом строку оренди довгострокова заборгованість поступово перекласифікується в поточну (за дебетом **рахунка** 377 "Роз**рахунки** з іншими дебіторами" для орендодавця-не виробника та **рахунка** 36 "Роз**рахунки** з покупцями та замовниками" для орендодавця-виробника).

Доход від передачі активів у фінансову оренду визнається як **доход** від реалізації активів та фінансовий **доход**. **Доход** від реалізації активів відображається як **доход** від реалізації необоротних активів за кредитом **рахунка** 746 "Інші **доходи** від звичайної діяльності" для орендодавця-не виробника, та як **доход** від реалізації готової продукції за кредитом **рахунка** 701 "**Доход** від реалізації готової продукції" для орендодавця – виробника. Фінансовий **доход**, що підлягає отриманню в сумі відсотків, відображається за кредитом **рахунка** 732 "Відсотки одержані".

3.8. Облік результатів інвентаризації основних засобів

Формування правдивої, об'єктивної й достовірної фінансової звітності неможливо без періодичного проведення інвентаризації активів, що дозволяє виявити й усунути розбіжності між даними поточного ремонту й фактичної наявності ресурсів підприємства.

Обов'язкова інвентаризація здійснюється в такі строки:

- будинки, споруди й інші об'єкти нерухомості – не менше одного разу на три роки;
- бібліотечні фонди – не менше одного разу на п'ять років;
- інші основні засоби – не менше одного разу на два роки.

Проведення інвентаризації пов'язане з великою підготовчою роботою: перевірка наявності інвентарних книг, карток, описів; підготовка інвентаризаційних відомостей; ревізія облікових реєстрів; формування інвентаризаційної комісії та ін. У процесі інвентаризації обов'язково перевіряється технічна документація (відділ головного механіка або служба головного інженера), звіряється повне найменування об'єктів, їхні інвентаризаційні номери та ін. Бухгалтерія перевіряє й звіряє інвентаризаційні описи з реєстрами обліку. У випадку виявлення не взятих на облік або не виявлених фактичних об'єктів основних засобів складаються порівняльні відомості й розробляються заходи щодо досягнення відповідності.

Оцінка виявлених об'єктів, які раніше не були взяті на облік, здійснюється за їх справедливою вартістю, знос розраховується за прийнятим методом відповідно до технічного стану об'єктів. На ці об'єкти складається "Акт приймання-передачі", інвентарна картка. Вони вносяться в реєстри обліку відповідними записами, при цьому підприємство визнає інші доходи від операційної діяльності (за кредитом рахунка 719 "Інші доходи від операційної діяльності").

Нестача або псування основних засобів, виявлені при інвентаризації,

списуються на витрати підприємства (за дебетом **рахунка** 976 "Списання необоротних активів"). Здійснивши списання зіпсованих або украдених об'єктів основних засобів, керівництво підприємства проводить роботу з виявлення осіб, винних у нанесенні втрати майну. При встановленні таких осіб і визнанні ними своєї провини здійснюється відшкодування ними вартості таких об'єктів на користь підприємства.

3.9. Облік вибуття основних засобів

Відповідно до П(С)БО 7 об'єкт основних засобів вилучається з активів підприємства (списується з балансу) у випадку його вибуття внаслідок:

- продажу (за грошові кошти, по бартеру);
- безоплатної передачі;
- передачі як внеску в статутний капітал іншого підприємства;
- невідповідності критеріям визнання активом (ліквідації).

Фінансовий результат від вибуття основних засобів визначається як різниця між **доходом** від вибуття основних засобів та сумою їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних із вибуттям основних засобів.

Регістри аналітичного обліку основних засобів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття основних засобів.

У випадку часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

Для обліку **доходів** та витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів, використовуються такі **рахунки**: 746 "Інші **доходи** від звичайної діяльності", 976 "Списання необоротних активів".

Відображення в бухгалтерському обліку вибуття об'єктів основних засобів наведено в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Відображення господарських операцій з обліку вибуття основних засобів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Продаж об'єкта основних засобів за грошові кошти з відстрочкою платежу			
1. Передано об'єкт основних засобів іншому об'єкту господарювання	377	746	Акт приймання-передачі
2. Відображено суму ПДВ у складі вартості реалізованого об'єкта	746	641	Податкова накладна
3. Списано суму зносу реалізованого об'єкта	13	10,11	Акт приймання-передачі
4. Списано залишкову вартість реалізованого об'єкта	976	10,11	
5. Отримано грошові кошти від реалізації об'єкта	311	377	Виписка банку
Продаж об'єкта основних засобів за грошові кошти з попередньою оплатою			
1. Отримана передплата від покупця	311	681	Виписка банку
2. Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	643	641	Податкова накладна
3. Передано об'єкт основних засобів	377	746	Акт приймання-передачі
4. Списано раніше відображену суму податкових зобов'язань з ПДВ	746	643	
5. Здійснено залік заборгованостей	681	377	Бухгалтерська довідка

Продовження таблиці 3.6

1	2	3	4
6. Списано суму зносу реалізованого об'єкта	13	10,11	Акт приймання-передачі
7. Списано залишкову вартість реалізованого об'єкта	976	10,11	
Безоплатна передача об'єкта основних засобів			
1. Списано суму зносу переданого об'єкта	13	10,11	Акт приймання-передачі
2. Списано залишкову вартість переданого об'єкта	976	10,11	
3. Відображено суму ПДВ, виходячи з залишкової вартості	976	641	Податкова накладна
Передача об'єкта основних засобів в якості внеску в статутний капітал іншого підприємства			
1. Списано суму зносу переданого об'єкта	13	10,11	Акт приймання-передачі
2. Відображено придбання фінансових інвестицій у сумі залишкової вартості переданого об'єкта	14	10,11	Бухгалтерська довідка
3. Відображено від'ємну різницю між залишковою вартістю та узгодженою з засновниками справедливою вартістю переданого об'єкта	14	746	Бухгалтерська довідка
4. Відображено позитивну різницю між залишковою вартістю та узгодженою з засновниками справедливою вартістю переданого об'єкта	977	14	Бухгалтерська довідка
Ліквідація об'єкта основних засобів			
1. Списано суму зносу об'єкта, що ліквідується	13	10,11	Акт на списання
2. Списано залишкову вартість об'єкта, що ліквідується	976	10,11	

Продовження таблиці 3.6

1	2	3	4
3. Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією об'єкта основних засобів (оплата праці робітників, зайнятих ліквідацією об'єкта)	976	65,66	Наряд на відрядну роботу,
4. Відображено витрати, пов'язані з ліквідацією об'єкта основних засобів (витрачені на ліквідацію матеріали та ін.)	976	20,22, 63,	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, акт виконаних робіт
5. Відображено дохід від ліквідації об'єкта в частині вартості оприбуткованих придатних для використання виробничих запасів	20,22	746	Прибутковий ордер
6. Відображено суму ПДВ виходячи із залишкової вартості	976	641	Бухгалтерська довідка на підставі податкової накладної
Відображення вибуття об'єкта основних засобів, що раніше переоцінювався			
1. Відображено суму перевищення попередніх дооцінок над попередніми уцінками об'єкта основних засобів	423	441	Бухгалтерська довідка

4. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

4.1. Визнання і класифікація нематеріальних активів

Визначальною рисою сучасного періоду розвитку розвинених країн є зростання в суспільному виробництві ролі науково-технічних знань та інших результатів творчої діяльності людини. Ефективне використання накопиченого капіталу знань веде до суттєвих змін у характері функціонування підприємств. В зв'язку з тим, що використання цих знань підприємством може призвести в майбутньому до отримання економічних вигод, цю категорію потрібно віднести до ресурсів підприємства, що не мають матеріальної форми. Значення нематеріальних ресурсів, які є втіленням сукупності об'єктів інтелектуальної власності підприємств, неухильно зростає. Нематеріальні ресурси — це складова частина потенціалу підприємства, здатна забезпечувати економічну користь протягом відносно тривалого періоду.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та її розкриття у фінансовій звітності регламентуються П(С)БО 8 "Нематеріальні активи".

Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Нематеріальний актив визнається підприємством і відображається в обліку та звітності, якщо він відповідає всім критеріям визнання будь-якого активу підприємства і критеріям, властивим саме нематеріальним активам.

Критерії визнання активів наводилися у попередньому розділі цього посібника.

Критерії визнання безпосередньо нематеріальних активів впливають із визначення нематеріальних активів:

- *немонетарність активу;*
- *відсутність матеріальної форми;*
- *можливість бути ідентифікованим;*
- *утримання з метою використання протягом періоду більше одного року або операційного циклу, якщо він перевищує один рік, для виробництва, торгівлі (постачання товарів та послуг), адміністративних цілей, надання в оренду іншим особам.*

До монетарних активів відносяться грошові кошти, а також інші активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей. Отже всі інші активи є *немонетарними*, в тому числі і нематеріальні активи.

Особливістю нематеріальних активів є *відсутність матеріальної форми*. До нематеріальних активів відносяться ліцензії, товарні знаки, патенти, авторські права, програмне забезпечення та ін. При цьому більша частина нематеріальних активів має визначені матеріальні носії (флеш-карта з комп'ютерною програмою, паперовий екземпляр ліцензії, патенту і та ін.). Проте в даному випадку матеріальні носії інформації (нематеріального активу) мають вторинне значення, і, якщо вони представляють матеріальну цінність, то повинні обліковуватися окремо, як матеріальні активи. У разі, коли первинним є матеріальний елемент, об'єкт разом з інформацією слід обліковувати як основний засіб.

Можливість відокремити об'єкт нематеріальних активів для подальшого продажу, обміну, передачі (отримання) в оренду, розподілу конкретних майбутніх економічних вигод, пов'язаних з використанням саме цього об'єкта, є основною ознакою його *ідентифікації*. Проте

ідентифікувати об'єкт нематеріальних активів можливо й іншими способами: наявність юридичного права на ідентифікацію активу, придбаного (створеного) разом з іншими активами; можливість виділити майбутні економічні вигоди, що отримуються від активу, серед загальних вигод, що генерує цей актив разом з іншими активами.

Додатковий критерій визнання нематеріальних активів – *ступінь довершеності процесу створення* – застосовується для нематеріальних активів, створених на підприємстві. При цьому процес створення потребує ретельного аналізу. Такий аналіз передбачає поділ процесу створення нематеріальних активів на дві фази – *дослідження та розробки*.

Дослідження охоплює заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань. На етапі досліджень підприємство не може продемонструвати існування нематеріального активу, який генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди.

Прикладами досліджень є: діяльність, спрямована на отримання нових знань; пошук, оцінка та остаточний вибір застосування винаходів чи інших знань; пошук альтернативних матеріалів, приладів, продуктів, технологій, систем і послуг; формулювання, проектування, оцінювання та остаточний вибір можливих альтернатив вдосконаленим чи новим матеріалам, приладам, продуктам, процесам, системам і послугам.

Будь-які витрати, понесені підприємством на етапі дослідження, не визнаються активами. Через це витрати на проведення дослідження визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були понесені.

Розробка – це застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання. На даному етапі підприємство може визначити нематеріальний актив та

продемонструвати, що він може генерувати ймовірні майбутні економічні вигоди.

Прикладами розробок є діяльність, пов'язана з: проектуванням, конструюванням, спорудженням та випробуванням прототипів та моделей перед виробництвом або використанням; проектуванням інструментів, матриць, форм та штампів, у яких застосовано нову технологію; проектуванням, будівництвом та експлуатацією пілотного підприємства, яке не має економічних масштабів для комерційного виробництва; проектуванням, конструюванням та випробуванням обраної альтернативи для нових чи вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, технологій, систем і послуг.

Нематеріальний актив, який виникає на етапі розробок, слід визнавати (відобразити в балансі), якщо він відповідає усім критеріям визнання нематеріальних активів лише за умови, що підприємство може продемонструвати:

- намір, технічну можливість, наявність фінансових та інших ресурсів необхідних для завершення розробки та доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;
- здатність до достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

Якщо нематеріальний актив не відповідає переліченим вище умовам визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

У разі, якщо підприємство не може відокремити етап дослідження

від етапу розробок у процесі створення нематеріального активу, тоді всі витрати розглядаються як витрати на дослідження.

Прикладом витрат, які не ведуть до виникнення нематеріального активу і підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені є:

- витрати на дослідження (інші операційні витрати);
- витрати на підготовку і перепідготовку кадрів (адміністративні витрати);
- витрати на рекламу і просування продукції на ринку (витрати на збут);
- витрати на створення, реорганізацію, переміщення підприємства або його частин (адміністративні витрати);
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства (адміністративні витрати).

Крім того, не слід визнавати нематеріальним активом розроблені (створені) самим підприємством торгові марки, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні за своєю суттю об'єкти.

В обліку і фінансовій звітності нематеріальні активи класифікуються за кількома ознаками.

Класифікація нематеріальних активів за способом отримання пов'язана з особливостями їх визнання та оцінки в обліку і звітності. За цією ознакою класифікації нематеріальні активи поділяються на *створені власними силами* та *отримані іншими шляхами*. Це – придбання за грошові кошти, внесення нематеріальних активів в якості внеску засновників до статутного капіталу підприємства, безоплатне отримання від фізичних та юридичних осіб, отримані в обмін на інші (подібні чи неподібні) активи, отримання внаслідок об'єднання підприємств.

Класифікація нематеріальних активів за способом отримання наведена на рисунку 4.1.

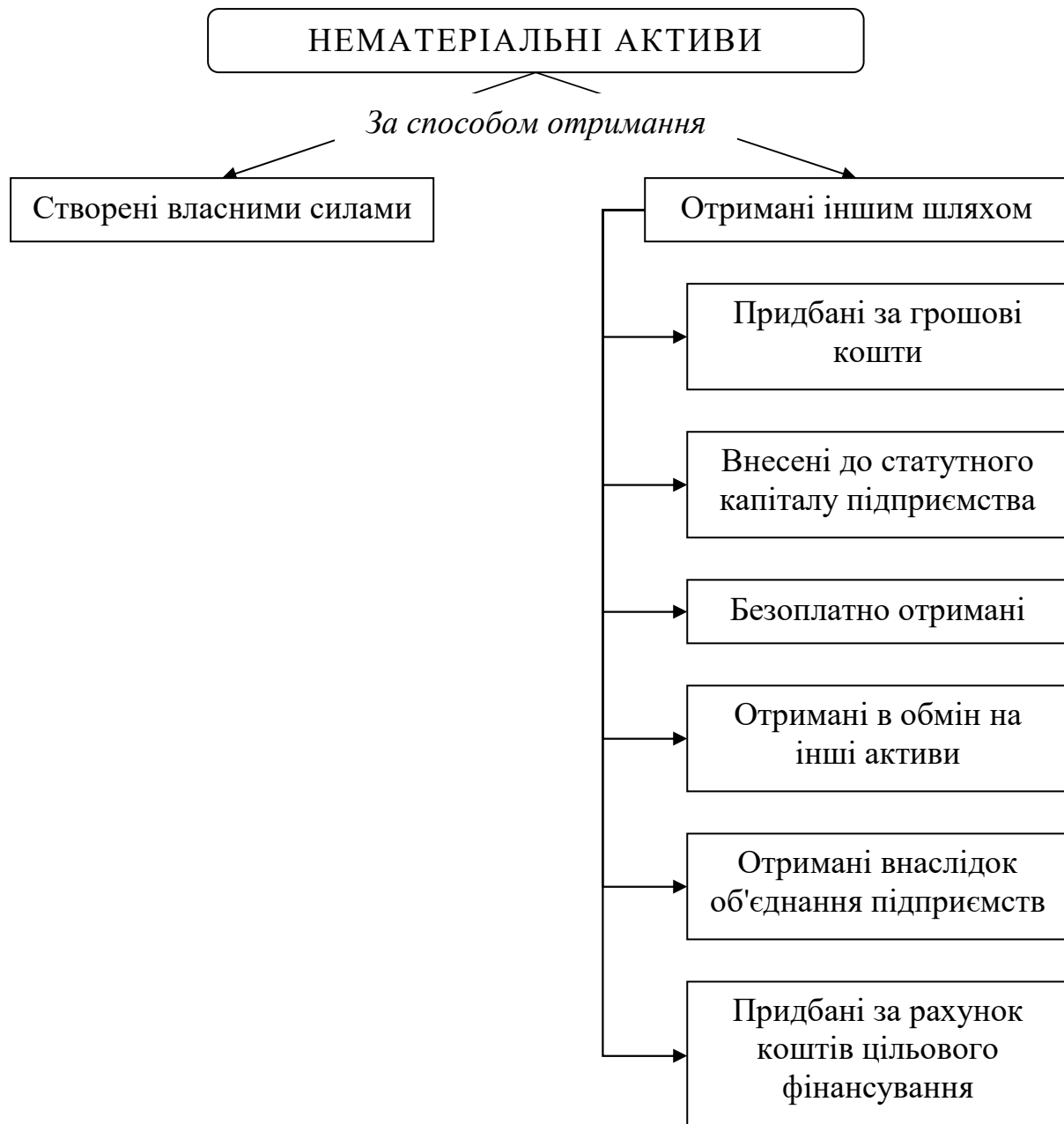


Рис. 4.1. Класифікація нематеріальних активів за способом отримання

Також нематеріальні активи за призначенням і умовами використання поділяються на групи. *Група нематеріальних активів* – це сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів. Класифікація нематеріальних активів за призначенням та умовами використання наведена на рисунку 4.2.



Рис. 4.2. Класифікація нематеріальних активів за призначенням та умовами використання

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за цими групами. Кожній групі нематеріальних активів відповідає субрахунок синтетичного **рахунка** 12 "Нематеріальні активи":

- 121 "Права користування природними ресурсами" – ведеться облік наявності об'єктів права користування ресурсами природного середовища (права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище);

- 122 "Права користування майном" – ведеться облік наявності прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

- 123 "Права на комерційні позначення" – ведеться облік наявності прав на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо);

- 124 "Права на об'єкти промислової власності" – ведеться облік наявності прав на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау тощо);

- 125 "Авторське право та суміжні з ним права" – ведеться облік наявності авторського права та суміжних з ним прав (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо);

- 127 "Інші нематеріальні активи" – ведеться облік інших нематеріальних активів, якими володіє підприємство (права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Витрати на придбання або створення нематеріальних активів до їх введення в експлуатацію збираються на балансовому **рахунку** 15 "Капітальні інвестиції", суб**рахунку** 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів".

Взаємозв'язок залишків на **рахунках** бухгалтерського обліку та статей балансу, за якими відображаються нематеріальні активи, наведений у таблиці 4.1.

До підсумку балансу включається різниця між первісною (або переоціненою) вартістю нематеріального активу та сумою його накопиченої амортизації (переоціненої накопиченої амортизації).

Таблиця 4.1

Відображення нематеріальних активів в балансі
та на **рахунках** бухгалтерського обліку

Статті Балансу	Код рядка	Рахунки Плану рахунків
Нематеріальні активи:		
залишкова вартість	010	Різниця між сумами за рядком 011 та 012
первісна вартість	011	12 "Нематеріальні активи"
накопичена амортизація	012	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"
Незавершене будівництво	020	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"

4.2. Документальне оформлення операцій з нематеріальними активами

Підставою для зарахування на баланс об'єкта нематеріальних активів є первинний документ. На сьогодні спеціальні первинні документи для обліку операцій з нематеріальними активами розроблені тільки для таких видів нематеріальних активів, як об'єкти права інтелектуальної власності (об'єкти, облік яких ведеться на **рахунках** 123 "Права на комерційні позначення", 124 "Права на об'єкти промислової власності"). Типові форми первинного обліку, реєстри аналітичного та синтетичного обліку, що передбачені діючими нормативними актами для оформлення операцій з нематеріальними активами, наведені на рисунку 4.3.

Типова форма НА-1 "Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" застосовується для оформлення зарахування до складу нематеріальних активів окремих об'єктів, для обліку введення їх до експлуатації.



Рис. 4.3. Документи для оформлення операцій з нематеріальними активами

Форма НА-1 складається приймальною комісією, яка призначена наказом (розпорядженням) власника або уповноваженої ним посадової особи, в одному примірнику на кожний об'єкт. Акт заповнюється на підставі технічної, науково-технічної та іншої документації (ліцензійна угода, авторська угода, патент тощо), підписується головою та членами комісії, особою, відповідальною за прийняття для використання об'єкта, головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства чи іншою уповноваженою особою.

Типова форма НА-2 "Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" застосовується для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, а також для аналітичного обліку групи однотипних за призначенням та умовами

використання об'єктів, які прийняті на облік в одному календарному місяці та одною, відповідальною за їх використання, особою. Форма НА-2 ведеться в бухгалтерії в одному примірнику, заповнюється на підставі форм НА-1, НА-3.

Типова форма НА-3 "Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" застосовується для оформлення вибуття об'єктів при їх списанні (ліквідації). Акт складається в двох примірниках комісією, яка призначена наказом (розпорядженням) власника або уповноваженої ним посадової особи. Один примірник передається в бухгалтерію, інший залишається у особи, яка була відповідальна за використання об'єкта. Форма підписується головою та членами комісії, особою, яка була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності, затверджується керівником підприємства чи особою на те уповноваженою.

Типова форма НА-4 "Інвентаризаційний опис об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" використовується для проведення інвентаризації об'єктів нематеріальних активів.

У "Відомості обліку нематеріальних активів і нарахованої амортизації (знос)" форма ВНА-1 здійснюється аналітичний облік руху й амортизації нематеріальних активів в розрізі субрахунків за їх видами.

Для інших видів нематеріальних активів можна використовувати також документацію типових форм, затверджених для обліку основних засобів, де зазначають поряд з назвою документа "НА".

Для узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів призначений Журнал №4, який ведеться за кредитом рахунка 12 "Нематеріальні активи". Аналітичний облік нематеріальних активів та їх амортизації ведеться у Відомості 4.3 до Журналу 4.

4.3. Особливості первісної оцінки та синтетичного обліку операцій з нематеріальними активами

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Основою для визначення достовірної оцінки нематеріального активу є господарські договори (угоди) на його придбання (виготовлення), інші організаційно-розпорядчі та первинні облікові документи.

Особливості первісної оцінки нематеріального активу залежать від шляху його отримання. Проте, у будь-якому випадку, до вартості нематеріального активу не будуть включені відсотки за кредит, який підприємство використало для його придбання (створення), та курсові різниці, якщо актив був придбаний з оплатою в іноземній валюті. У першому випадку відсотки за кредит будуть завжди відображені у складі фінансових витрат, а курсові різниці, які виникнуть під час розрахунків за нематеріальний актив, – у складі інших доходів (витрат) звичайної діяльності.

Шляхи отримання та способи визначення первісної вартості об'єктів нематеріальних активів аналогічні шляхам отримання та способам визначення первісної вартості об'єктів основних засобів. Окремо можливо виділити отримання об'єкта нематеріальних активів внаслідок об'єднання підприємств та за рахунок коштів цільового фінансування. В цих випадках первісна вартість об'єкта нематеріальних активів оцінюється за їх справедливою вартістю. Облік надходження нематеріальних активів на підприємство ведеться аналогічно обліку надходження основних засобів.

Переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу підприємство може здійснювати для тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. *Активний ринок* – ринок, якому притаманні такі умови: предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними; у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;

інформація про ринкові ціни є загальнодоступною. Основні правила здійснення та відображення переоцінки нематеріальних активів в обліку аналогічні переоцінці основних засобів.

Відображення в обліку подальших витрат, пов'язаних з експлуатацією нематеріальних активів, залежить від їх впливу на первісно очікувані майбутні економічні вигоди.

Якщо внаслідок здійснення таких витрат збільшується термін корисного використання нематеріального активу, або відбувається його удосконалення, збільшення можливостей, що призведе до збільшення майбутніх економічних вигод порівняно з первісною їх оцінкою, то на суму цих витрат збільшується первісна вартість активу.

У випадку, коли витрати здійснюються з метою підтримання об'єкта у придатному для використання стані і не очікується збільшення майбутніх економічних вигод порівняно з їх первісною оцінкою, то сума витрат включається до складу витрат звітного періоду.

У багатьох випадках неможливо визначити ймовірність того, що подальші витрати збільшать чи збережуть економічні вигоди, які надходять до підприємства від цих нематеріальних активів. Також часто буває важко віднести такі витрати безпосередньо до конкретного нематеріального активу, а не до всього підприємства в цілому. В таких випадках витрати визнаються витратами періоду.

Згідно з П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" амортизації підлягають усі без виключення об'єкти нематеріальних активів підприємства. Основні принципи та методи нарахування амортизації, що застосовуються до нематеріальних активів, відповідають правилам нарахування амортизаційних відрахувань основних засобів. Особливостями в цьому питанні є наступне:

- загальний строк корисного використання нематеріального активу не повинен перевищувати 20 років;

- ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків, якщо існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання та ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання об'єкта.

Для нарахування накопиченої амортизації (зносу) нематеріальних активів призначений субрахунок 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» **рахунка** 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Операції з передачі та отримання об'єкта нематеріальних активів у фінансову чи операційну оренду відображаються в обліку відповідно до таких операцій з основними засобами.

Відображення в обліку списання нематеріальних активів залежить від того, яким чином і з якої причини вибуває об'єкт нематеріальних активів. Нематеріальні активи можуть вибувати внаслідок списання за непридатністю, реалізації (продажу), безоплатної передачі, внесення до статутного капіталу інших підприємств тощо.

Синтетичний облік господарських операцій з нематеріальними активами наведено в таблиці 4.2.

Таблиця 4.2

Відображення господарських операцій з обліку нематеріальних активів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Відображення придбання нематеріальних активів за грошові кошти			
1. Отримано об'єкт нематеріальних активів	154	631	Прибуткова накладна, акт приймання-передачі

Продовження таблиці 4.2

1	2	3	4
2. Відображено суму ПДВ за придбаним об'єктом нематеріальних активів	641	631	Податкова накладна постачальника
3. Оплачено рахунки постачальника	631	311	Платіжне доручення
4. Відображено інші витрати, пов'язані з придбанням, що включені до первісної вартості об'єкта нематеріальних активів	154	631	Акт виконаних робіт, рахунок
5. Відображено суму ПДВ за іншими витратами, що пов'язані з придбанням	641	631	Податкова накладна підрядника
6. Оплачено рахунки підрядника	631	311	Платіжне доручення
7. Введено в експлуатацію об'єкт нематеріальних активів	12	154	Акт введення в господарський оборот
Відображення отримання об'єкта нематеріальних активів як внесок в статутний капітал			
1. Відображено розмір статутного капіталу, об'явлений в установчих документах	46	40	Бухгалтерська довідка (на підставі Статуту)
2. Отримано від учасника об'єкт нематеріальних активів	154	46	Прибуткова накладна, акт приймання-передачі
3. Введено в експлуатацію об'єкт нематеріальних активів	12	154	Акт введення в господарський оборот

Продовження таблиці 4.2

1	2	3	4
Відображення безоплатно отриманого об'єкта нематеріальних активів			
1. Отримано безоплатно об'єкт нематеріальних активів	154	424	Прибуткова накладна, акт приймання-передачі
2. Введено в експлуатацію об'єкт нематеріальних активів	12	154	Акт введення в господарський оборот
Відображення придбання (створення) нематеріальних активів за рахунок цільового фінансування			
1. Відображено надходження коштів в рахунок цільового фінансування	311	48	Виписка банку
2. Відображено отримання об'єкта нематеріальних активів	154	631	Прибуткова накладна, акт приймання-передачі
3. Сплачено заборгованість за об'єкт нематеріальних активів	631	311	Платіжне доручення
4. Визнано дохід майбутніх періодів в сумі вартості придбаних нематеріальних активів	48	69	Бухгалтерська довідка
5. Введено в експлуатацію об'єкт нематеріальних активів	12	154	Акт введення в господарський оборот

Продовження таблиці 4.2

1	2	3	4
Відображення створення нематеріальних активів власними силами			
1. Відображено витрати, пов'язані зі створенням об'єкта нематеріальних активів на етапі дослідження (на вартість матеріалів, сировини, оплати праці робітників, зайнятих на таких роботах і ін.)	941	13,20, 22,66, 65,63	Накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, лімітно-забірні карти, наряди на відрядну роботу, акти
2. Відображено витрати, пов'язані зі створенням об'єкта нематеріальних активів на етапі розробки (на вартість матеріалів, сировини, оплати праці робітників, зайнятих на таких роботах і ін.)	154	13,20, 22,31, 66,65, 63,91,9 2	виконаних робіт та ін.
3. Введено в експлуатацію об'єкт нематеріальних активів	12	154	Акт введення в господарський оборот
Відображення витрат, пов'язаних з експлуатацією об'єкта нематеріальних активів			
1. Відображено витрати, які здійснюються для підтримки об'єкта нематеріальних активів у придатному для використання стані	91,92, 93,94	20,22, 66,65,63	Накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, лімітно-забірні карти, наряди на відрядну

Продовження таблиці 4.2

1	2	3	4
2. Відображено витрати, здійснення яких призведе до збільшення первинно очікуваних майбутніх економічних вигод від використання об'єкта нематеріальних активів	154	20,22, 66,65,63	роботу, акт виконаних робіт та ін.
3. Введено в експлуатацію об'єкт нематеріальних активів	12	154	Акт введення в господарський оборот
Відображення нарахування амортизації об'єкта нематеріальних активів			
1. Нарховано амортизацію об'єкта нематеріальних активів	833	133	Відомість нарахування амортизації
	23,91, 92,93,94	833	
2. Одночасно визнано дохід в сумі нарахованої амортизації на безоплатно отримані нематеріальні активи	424	745	Бухгалтерська довідка
3. Одночасно визнано дохід в сумі нарахованої амортизації на отримані за рахунок цільового фінансування нематеріальні активи	69	746	Бухгалтерська довідка
Відображення інших операцій з нематеріальними активами			
1. Відображено суму дооцінки нематеріальних активів	12	423,133	Бухгалтерська довідка
2. Відображено суму уцінки нематеріальних активів	975, 13	12	Бухгалтерська довідка

Продовження таблиці 4.2

1	2	3	4
3. Відображено передачу об'єкта нематеріальних активів у фінансову оренду	181	12	Акт приймання-передачі
4. Отримано об'єкт фінансової оренди, повернутий орендарем	12	531	Прибуткова накладна, акт приймання-передачі
5. Оприбутковано нематеріальні активи, виявлені при інвентаризації	12	719	Відомість результатів інвентаризації, акт приймання-передачі
6. Списано суму накопиченої амортизації (зносу) при вибутті об'єкта нематеріальних активів	133	12	Акт приймання-передачі
7. Списано суму залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів при реалізації, ліквідації, безоплатної передачі, псуванні, нестачах, внесенні до статутного капіталу інших підприємств	976	12	Акт приймання-передачі
8. Одночасно відображено суму ПДВ виходячи з суми залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів у випадку його ліквідації	976	641	Податкова накладна

Продовження таблиці 4.2

1	2	3	4
9. Визнано дохід від придбання фінансових інвестицій у випадку внесення об'єкта нематеріальних активів в якості внеску до статутного капіталу інших підприємств	14	746	Бухгалтерська довідка
10. Відображено суму перевищення попередніх дооцінок над попередніми уцінками при вибутті раніше переоцінюваного об'єкта нематеріальних активів	423	441	Бухгалтерська довідка

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-XIV від 16.07.99 із змінами. // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
2. Наказ Міністерства статистики України "Про затвердження типових форм первинного обліку" № 352 від 29.12.95р. // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
3. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку" №356 від 29.12.00р. // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
4. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Методичних рекомендацій по обліку основних засобів" № 561 від 30.09.2003р. // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
5. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" №732 від 22.11.04р. // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99р. із змінами. // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
7. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1 – 34 // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
8. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 69 від 11.08.94р. // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>

9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99р. із змінами. // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
10. Бабіч В.В., Сагова С.В. Фінансовий облік (облік активів): Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 2006. – 252 с.
11. Білова Н. Справжній бухоблік. – Харків: Фактор, 2005. – С.108-790.
12. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики / За ред. А.М. Коваленко. – Дніпропетровськ: ВКК "Баланс Клуб", 2006. – С.192-280. – Рос. мовою.
13. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник / За ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ, ТОВ "Баланс-Клуб", 2001. – С.52-113.
14. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – С.47-129.
15. Волкова І.А. Фінансовий облік-1: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – С.84-132.
16. Голов С.Ф. Фінансовий облік. – К.: Лібра, 2005. – 976 с.
17. Грабова Н. Н., Добровский В. Н. Бухгалтерский учёт в производственных и торговых предприятиях 2000: Учебное пособие для студентов вузов / Под ред. Н. В. Кужельного. – К.: А. С. К., 2000. – С.119-179.
18. Завгородний В. П. Бухгалтерский учёт в Украине (с исполз. нац. стандартов): Учеб. пособие для студентов вузов. – 5-е изд., доп. и перераб. – К.: А. С. К., 2001. – С.193-259.
19. Кобилянська О.І. Фінансовий облік: Навч. посібник. – К.: Знання, 2004. – 473 с.

20. Король Г.А., Козенков Д.Е. Документы и формы бухгалтерского учёта: Учебное пособие.– Днепропетровск: ИПК МК, 1998.– 92 с.
21. Король Г.О., Сокольська Р.Б. Бухгалтерський облік. Частина III. Практика бухгалтерського обліку: Навч. посібник. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2009. – 44 с.
22. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник. – К.: ЦУЛ, 2005. – 528 с.
23. Нашкерська Г.В. Фінансовий облік. – К.: Кондор, 2009. – 503 с.
24. Посібник з бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємствами України (за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку) / С.Я. Зубілевич, Ю.А. Кравченко, О.О. Прокопенко та ін. – К.: Укрпапір, 2002. – С.12-97.
25. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
26. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К: КНЕУ, 2000. – С.305-333.
27. Стельмашук А.М., Смоленюк П.С. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник. — К.: Центр учбової літератури, 2007 — 528 с.
28. Ткаченко Н.М. Бухгалтерский финансовый учет на предприятиях Украины: Учебник для студ. высш. учеб. завед. экон. спец. – 7-е изд., дополн. и перераб. – К.: А.С.К., 2005. – С.202-284.
29. Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: Посібник. – К.: Академія, 2002. – 671 с.
30. Чедвик Л. Основы финансового учета. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1997. – С.9-37, С.125-147.
31. Чижевська Л.В., Пархоменко В.М., Кривошей М.М. Звітність підприємства: Навч. посібник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2003. – 436 с.

Навчальне видання

Король Григорета Олександрівна

Сокольська Рената Борисівна

Акімова Тетяна Валеріївна

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК І

Частина II

Навчальний посібник

Тем. план 2010, поз. 154

Підписано до друку 16.02.11. Формат 60x84 1/16. Папір друк. Друк плоский.
Облік.-вид. арк. 4,24. Умов. друк. арк. 4,18. Тираж 100 пр. Замовлення № 22.

Національна металургійна академія України
49600, Дніпропетровськ-5, пр. Гагаріна, 4

Редакційно-видавничий відділ НМетАУ