

УДК 332.053.22

О. С. Кірей,  
аспірант, Київський національний університет імені Тараса Шевченка

## МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФОРМУВАННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

*У статті розглянуто основні моменти методики обліку формування необоротних активів у розрізі їх видів, сформованих у системі рахунків бухгалтерського обліку. Виявлено проблемні питання формування первісної вартості об'єктів необоротних активів у бухгалтерському обліку. Систематизовано порядок узгодженості відображення інформації про необоротні активи за Балансом та Планом рахунків.*

*Ключові слова: необоротні активи, об'єкти необоротних активів, первісна вартість, балансова вартість, формування обліку необоротних активів.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Проблеми обліку необоротних активів в умовах реформування економіки України набувають особливої актуальності у зв'язку з потребою отримання інвесторами та іншими зацікавленими користувачами точної й достовірної інформації про їх стан та ефективність їх використання.

Загальноприйнятої системи організації бухгалтерського обліку не існує. Це творчість кожного спеціаліста, який, виконуючи вимоги офіційних документів, будує облік та контроль на підприємстві.

Одним із найскладніших питань реформування бухгалтерського обліку є методика обліку необоротних активів. Оскільки до їх складу входять різні за сутністю та характером використання необоротні активи, то й формування обліку є неоднозначним.

Від того, яким чином і на яких умовах визнаються активами об'єкти необоротних активів, залежить порядок відображення формування первісної вартості, що є основою їх балансової вартості.

Метою статті є розкриття проблемних питань бухгалтерського обліку формування необоротних активів підприємства.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Згідно з П(С)БО 2 "Баланс", необоротні активи — всі активи, що не є оборотними, тобто під необоротними активами треба розуміти активи, що використовуються підприємством у

його діяльності протягом тривалого періоду часу (більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року) та від використання яких підприємство очікує отримати в майбутньому економічні вигоди; за умови, що їх вартість може бути достовірно визначена.

У I розділі активу балансу "Необоротні активи" об'єднано статті: нематеріальні активи, основні засоби за первісною та залишковою вартістю (остання включається до валюти балансу), довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи.

При дослідженні методики обліку необоротних активів варто розглянути їх види, зокрема у П(С)БО 2 "Баланс" у I розділі активу балансу "Необоротні активи" об'єднано статті:

- нематеріальні активи;
- незавершені капітальні інвестиції;
- основні засоби;
- довгострокові біологічні активи;
- довгострокові фінансові інвестиції;
- довгострокова дебіторська заборгованість;
- відстрочені податкові активи;
- інші необоротні активи.

Однак у вписуваному рядку 275 "IV. Необоротні активи та групи вибуття" форми №1 "Баланс" відображається вартість необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, що визначається відповідно до П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для прода-

жу, та припинена діяльність".

Оскільки склад необоротних активів настільки різноманітний, визначимо порядок регулювання обліку кожної складової. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи визначені в П(С)БО відповідно до виду та елемента методу (визначення, визнання, оцінка, класифікація, методи амортизації, переоцінка, документальне оформлення наявності та руху необоротних активів, формування звітної інформації): П(С)БО 2 "Баланс"; П(С)БО 7 "Основні засоби"; П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"; П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість"; П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції"; П(С)БО 17 "Податок на прибуток"; П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність"; П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів"; П(С)БО 30 "Біологічні активи"; П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість".

Розглянемо методику формування та списання необоротних активів у системі рахунків. Для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух необоротних активів Планом рахунків № 291 встановлено рахунки класу 1 "Необоротні активи", призначені для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових фінансових інвестицій, капітальних інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів, а також зносу необоротних активів.

При формуванні фінансової звітності інформацію про необоротні активи, утримувані для продажу, не включають до 1 розділу активу балансу "Необоротні активи", а відображають у вписуваному рядку "Необоротні активи та групи вибуття". Не дивлячись на те, що ці активи не класифікують як запаси, Планом рахунків та Інструкцією по його застосуванню передбачений активний субрахунок 286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу", що входить до складу рахунку 28 "Товари", який призначений для обліку товарно-матеріальних цінностей, придбаних підприємством з метою перепродажу. Крім того, згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків, рахунок 28 "Товари" рекомендований для використання підприємствами сфери торгівлі: магазинами, заготівельними організаціями та підприємствами, підприємствами ресторанного господарства тощо. Промислові підприємства на даному рахунку відображали активи, придбані виключно для перепродажу.

Подібні нововведення, з одного боку, дозволяють більш детально проводити аналіз господарської діяльності. Разом з цим, вважаємо, що зміни нормативної бази з метою гармонізації національної системи бухгалтерського обліку необхідно проводити з додержанням методологічних основ. Тому необхідно передбачити окремі рахунки для відображення операцій, пов'язаних з наявністю та рухом необоротних активів та груп вибуття, призначених для продажу на підприємствах, що дозволить уникнути додаткових витрат з оплати праці при складанні звітності, а також викривлення сутності таких понять, як товари, виробничі запаси й т.д.

Розглянемо методику обліку необоротних активів. Формування вартості об'єктів необоротних активів у системі рахунків відбувається двома способами: за допомогою допоміжного рахунку 15 "Капітальні інвестиції"; безпосередньо на балансовий рахунок об'єкта необоротних активів.

Формування вартості об'єктів необоротних активів за допомогою допоміжного рахунку 15 "Капітальні інвестиції" відображаються як: Дт 15, Кт 13, 20, 21, 22, 23, 28, 30, 31, 33, 37, 39, 41, 42, 46, 47, 48, 50, 53, 60, 63, 64, 65, 66, 68, 74, 95. Списання сформованої вартості об'єктів необоротних активів відображається як Кт 15, Дт 10, 11, 12, 16 (первісна вартість об'єктів необоротних активів).

Формування вартості об'єктів необоротних активів в системі рахунків безпосередньо на балансовий рахунок об'єкта необоротних активів відображається як Кт 10, 11, 12, 14, 18, 19, 30, 31, 33, 35, 37, 41, 42, 46, 50, 54, 60, 64, 68, 69, 70, 72, 73, 74, 98 Дт 14, 17, 18, 19 (первісна вартість об'єктів необоротних активів).

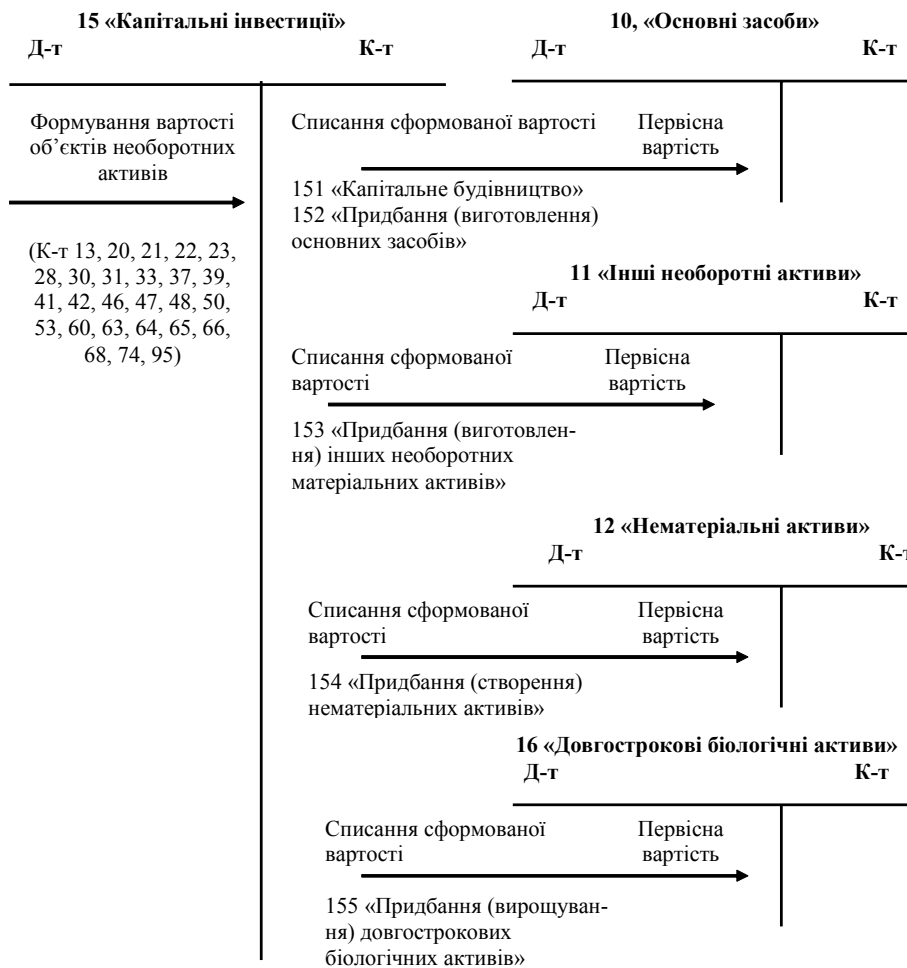
Отже, формування вартості в системі рахунків за допомогою допоміжного рахунку 15 "Капітальні інвестиції" відбувається за такими об'єктами необоротних активів:

- 10 "Основні засоби";
- 11 "Інші необоротні активи";
- 12 "Нематеріальні активи".

Більш детально методика обліку формування вартості об'єктів необоротних активів за допомогою допоміжного рахунку 15 "Капітальні інвестиції" наведено на рис. 1.

Розглянемо особливості методики обліку формування первісної вартості довгострокових фінансових інвестицій, яка регулюється П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції".

Інвестицію придбано за грошові кошти. До первісної вартості фінансової інвестиції включаються ціна придбання, комісійні винагороди,



**Рис. 1. Методика обліку формування вартості об'єктів необоротних активів за допомогою допоміжного рахунку 15 "Капітальні інвестиції"**

мито, податки, збори, обов'язкові платежі та інші витрати безпосередньо пов'язані з її придбанням (Дт 14, Кт 30 "Каса" і 31 "Рахунки в банках").

Інвестицію придбано шляхом обміну на активи, інші, ніж грошові кошти. Первісна вартість фінансової інвестиції визначається за справедливою вартістю цих активів, відображається як продаж одного активу в обмін на інший актив (фінансову інвестицію).

Інвестицію придбано шляхом обміну на цінні папери власної емісії. Первісна вартість фінансової інвестиції визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів.

Якщо цінні папери мають часткову природу і вносяться на етапі емісії:

— К-т 46 "Неоплачений капітал".

Якщо цінні папери мають боргову природу і вносяться на етапі емісії:

— К-т 52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями".

Отже, фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю. Собівартість фінансо-

вої інвестиції складається з наступних складових: ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів, інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції. Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то собівартість фінансової інвестиції визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів. Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на інші активи, то її собівартість визначається за справедливою вартістю цих активів. Фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату балансу відображаються за справедливою вартістю. Фінансові інвестиції, справедливую вартість яких достовірно визначити немож-

ливо, відображаються на дату балансу за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції.

Наступним об'єктом необоротних активів є відстрочені податкові активи, які виникають, якщо: балансова вартість активу за даними бухгалтерського обліку менша, ніж податкова база активу; балансова вартість зобов'язання за даними бухгалтерського обліку більша, ніж податкова база зобов'язання; тимчасова різниця підлягає вирахуванню; податкові збитки перенесено на наступні звітні періоди; податкові пільги не використані. Облік сум податку на прибуток, що підлягають відшкодуванню, ведеться на рахунку 17 "Відстрочені податкові активи". Сума відстроченого податкового активу на дату балансу зменшується за умови недостатності податкового прибутку для списання цього активу. У разі очікування податкового прибутку, достатнього для списання відстроченого податкового активу, сума його попереднього зменшення, але не більша, ніж сума очікуваного податкового прибутку, відобра-

жається способом сторно. Якщо на кінець звітнього періоду існують тимчасові податкові різниці, що підлягають вирахуванню, то в обліку необхідно це відобразити бухгалтерськими записами: Дебет 17 "Відстрочені податкові активи"; Кредит 641 "Розрахунки за податками". Незважаючи на досить детальне тлумачення в інструктивних матеріалах сутності відстрочених податкових зобов'язань та відстрочених податкових активів, окремі аспекти їх обліку залишаються дискусійними та вимагають дослідження.

Довгострокова дебіторська заборгованість виникає в результаті передачі майна підприємства у фінансову оренду, забезпечення дебіторської заборгованості, що не виникає в процесі нормального операційного циклу та буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу довгостроковими векселями, а також іншої довгострокової дебіторської заборгованості юридичних і фізичних осіб перед підприємством.

Отже, необоротні активи у балансі відображаються за балансовою (залишковою) вартістю, яка визначається як різниця між первісною вартістю та накопиченою амортизацією (зносу). Це стосується таких об'єктів необоротних активів, як основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи та довгострокові біологічні активи.

### **ВИСНОВКИ**

За способом відображення на рахунках необоротні активи відображаються у складі класу 1 "Необоротні активи", а необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу, класифікуються як оборотні активи. При цьому включення їх до складу товарів (рахунок 28 "Товари") входить у протиріччя при відображенні у балансі (відображають у вписуваному рядку "Необоротні активи та групи вибуття").

Формування вартості об'єктів необоротних активів у системі рахунків відбувається двома способами: за допомогою допоміжного рахун-

ка 15 "Капітальні інвестиції"; безпосередньо на балансовий рахунок об'єкта необоротних активів.

Зміни, які відбулися в обліку необоротних активів, викликали необхідність внесення змін до форм фінансової звітності. Зокрема, у балансі має місце описуваний рядок, який має назву — 4-й розділ активу "Необоротні активи і групи вибуття", і нова балансова стаття за кодом 275.

### **Література:**

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87 (із змінами і доповненнями).

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (із змінами і доповненнями).

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 750/4043 від 02.11.99 р. (із змінами і доповненнями).

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 "Оренда", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28 липня 2000 р. № 181 (із змінами і доповненнями).

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817 (із змінами і доповненнями).

6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 (із змінами і доповненнями).

7. Коблянська О.І. Фінансовий облік: навч. Посіб. — К.: Знання, 2007. — 472 с.

8. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. — К.: Знання-Прес, 2008. — 553 с.

*Стаття надійшла до редакції 00.00.2010 р.*

## **ПЕРЕДПЛАТА**

**ВИДАННЯ МОЖНА ПЕРЕДПЛАТИТИ З БУДЬ-ЯКОГО МІСЯЦЯ!**

— ЧЕРЕЗ РЕДАКЦІЮ (ТЕЛ. 458-10-73);

— ЧЕРЕЗ ДП "ПРЕСА"  
(У КАТАЛОЗІ ВИДАНЬ УКРАЇНИ);

— ЧЕРЕЗ ПЕРЕДПЛАТНІ АГЕНТСТВА: "САММІТ", "ІДЕЯ", "БЛІЦ ІНФОРМ", "KSS", "МЕРКУРІЙ", "ПРЕСЦЕНТР", "ВСЕУКРАЇНСЬКА ПЕРЕДПЛАТНА АГЕНЦІЯ", "ФЛОРА", "ПЕРІОДИКА", "КОБЗАР", "ДІАДА", "ДОНБАС ДЕ-ЮРЕ", "ДІЛОВА ПРЕСА", "ФАКТОР"