

УДК 657

## МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФОРМУВАННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

О.С. Кірей,

Київський національний університет  
імені Тараса Шевченка

*Розглянуто основні положення методики обліку формування необоротних активів за їх видами 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.** Питання обліку необоротних активів за умов реформування економіки України набувають особливої актуальності у зв'язку з потребою отримати інвесторами та користувачами точної й достовірної інформації про їх стан, ефективність формування та використання.

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

Одним із найскладніших питань формування бухгалтерського обліку є методика обліку необоротних активів. 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.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у дослідження і розробку теоретичних і практичних аспектів бухгалтерського обліку необоротних активів зробили відомі вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Н.О. Гура, І.К. Дрозд, М.Т. Білуха, В.В. Сопко, В.Г. Швець, Б.В. Шорт, Д. Колдуелл, Е. Хендріксен, Н. Уолт, Я. Маркузе, Г. Мус.

Вивчення опублікованих наукових праць і практика господарської діяльності підприємств свідчать про те, що в бухгалтерському обліку необоротних активів є ціла низка принципово важливих проблем, які потребують нових досліджень.

**Мета статті** – розкриття проблемних питань бухгалтерського обліку формування необоротних активів підприємства.

Згідно з П(С)БО 2 «Баланс» [1], під необоротними активами слід розуміти активи, які підприємство використовує у своїй діяльності протягом тривалого періоду (понад один рік або впродовж нормального операційного циклу, якщо він більше одного року) та очікує отримати в майбутньому економічні вигоди за умови, що їх вартість може бути достовірно визначена.

При дослідженні методики обліку необоротних активів варто розглянути їх види, зокрема у П(С)БО 2 «Баланс» [1] 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.

Так, 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 продажу, та припинена діяльність».

Оскільки склад необоротних активів настільки різноманітний, доцільно розглянути 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» [1]; П(С)БО 7 «Основні засоби» [2]; П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [3]; 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» [5]; П(С)БО 30 «Біологічні активи»; П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість».

Далі слід розглянути 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 I «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.

За формування фінансової звітності ін-

формацію про необоротні активи, утримувані для продажу, не включають до I розділу активу балансу «Необоротні активи», а відображають у вписуваному рядку «Необоротні активи та групи вибуття». Незважаючи на те, що ці активи не класифікують як запаси, Планом рахунків та Інструкцією з його застосування передбачено 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.

Такі нововведення, з одного боку, дозволяють докладніше проводити аналіз господарської діяльності. Разом з цим, зміни нормативної бази з метою гармонізації національної системи бухгалтерського обліку варто проводити з дотриманням методологічних основ. Для цього необхідно передбачити окремі рахунки для відображення операцій, пов'язаних з наявністю та рухом необоротних активів, та груп вибуття, призначених для продажу на підприємствах, що дасть змогу уникнути додаткових витрат з оплати праці при складанні звітності, а також викривлення сутності таких понять, як товари, виробничі запаси тощо.

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

Формування вартості об'єктів необоротних активів за допомогою допоміжного рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається 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:

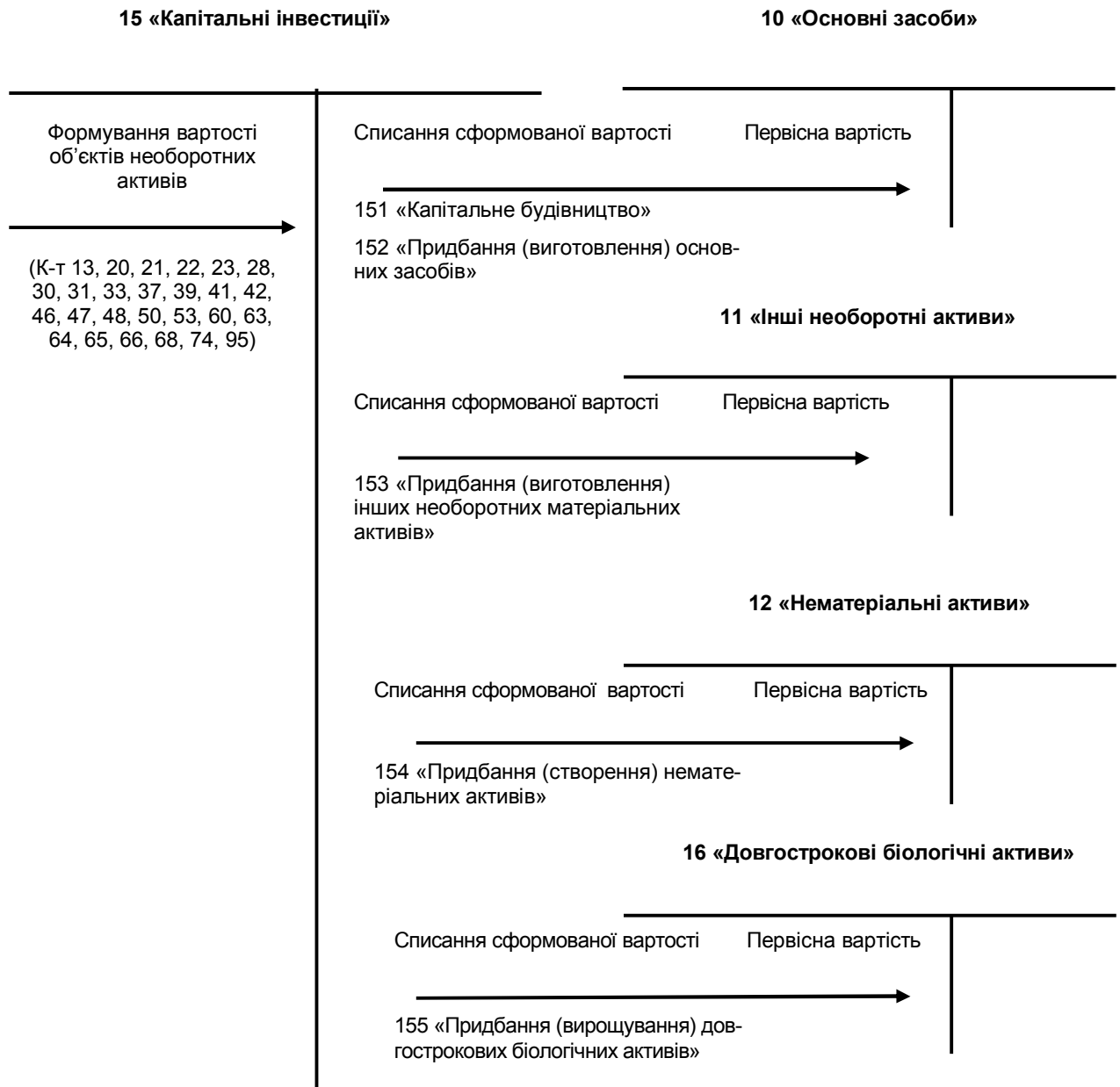
- Кт 10, 11, 12, 14, 18, 19, 30, 31, 33, 35, 37, 41, 42, 46, 50, 54, 60, 64, 68, 69, 70, 72, 73, 74, 98;

- 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».

Детальніше методика обліку формування вартості об'єктів необоротних активів за допомогою допоміжного рахунку 15 «Капітальні інвестиції» наведено на рисунку.



Методика обліку формування вартості об'єктів необоротних активів за допомогою допоміжного рахунку 15 «Капітальні інвестиції»

Нижче наведено 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, 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 (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 фінансової інвестиції складається з таких 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, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, 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, відображається способом сторно. Якщо на кінець звітного 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 (зносом). 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 I «Необоротні активи», а необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу, класифікуються як оборотні активи. При цьому, включен-

ня 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 в системі рахунків відбувається двома способами: за допомогою допоміжного рахунку 15 «Капітальні інвестиції» та 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 (зі змінами і доповненнями).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92 (зі змінами і доповненнями).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Мінфіну України № 750/4043 від 02.11.99 р. (зі змінами і доповненнями)
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 липня 2000 р. № 181 (зі змінами і доповненнями).
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817 (зі 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 (зі 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.

О.С. Кирей

**МЕТОДИКА УЧЕТА ФОРМИРОВАНИЯ НЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ**

Рассмотрены основные положения методики учета формирования необоротных активов в системе бухгалтерского учета. Выявлены проблемные вопросы формирования первоначальной стоимости объектов необоротных активов в бухгалтерском учете. Систематизированы порядок согласованности отображения информации о необоротных активах в Балансе и Plane счетов.