

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку та аудиту

Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

КУРСОВА РОБОТА

на тему: «Облік руху необоротних матеріальних активів»

Студентка групи ОАБ-31

Сеник М.В.

Керівник

к.е.н., доц. Серединська В.М.

Національна шкала _____

Кількість балів: _____

Оцінка: ECTS _____

Тернопіль - 2018

1. Сутність необоротних матеріальних активів як об'єктів обліку

Активи підприємства поділяються на оборотні і необоротні. Оборотні активи є частиною майна, яка втілена в матеріально-виробничих запасах, незакінчених розрахунках, залишках грошових коштів і фінансових вкладеннях.

Необоротні активи підприємства — це сукупність матеріально-фінансових ресурсів, що використовуються в його господарській діяльності у своїй натуральній формі тривалий час (більше року) і мають значну вартість окремого об'єкта, а також довгострокове відчуження майна в підприємницьку діяльність інших суб'єктів господарювання [19].

До необоротних активів належать: матеріальні активи, незавершене будівництво, основні засоби, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокові дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи.

Необоротні активи менш ліквідні, ніж оборотні, призначені для використання протягом тривалого періоду часу. Вони важко реалізуються, тому що необхідний певний час та додаткові витрати.

Для більш детального вивчення та розкриття суті необоротних активів розглянемо їх перелік за основними класифікаційними ознаками.

Проаналізувавши класифікаційні ознаки, що виділяються різними авторами [17;26], подамо наступну класифікацію необоротних активів взагалі, і матеріальних необоротних активів зокрема, доповнивши її деякими класифікаційними ознаками [рис. 1].

За функціональними видами необоротні активи поділяються на: основні засоби, які беруть участь у виробничому процесі строком більше одного календарного року; нематеріальні активи, які не мають матеріальної основи і забезпечують основні види діяльності підприємства; незавершене будівництво, яке вимірюється обсягом виконаних робіт на будівництво і обсягом монтажу окремих об'єктів основних засобів; обладнання, придбане підприємством і

призначене до монтажу; довгострокові фінансові інвестиції, які являють собою цінні папери зі строком використання більше одного року.

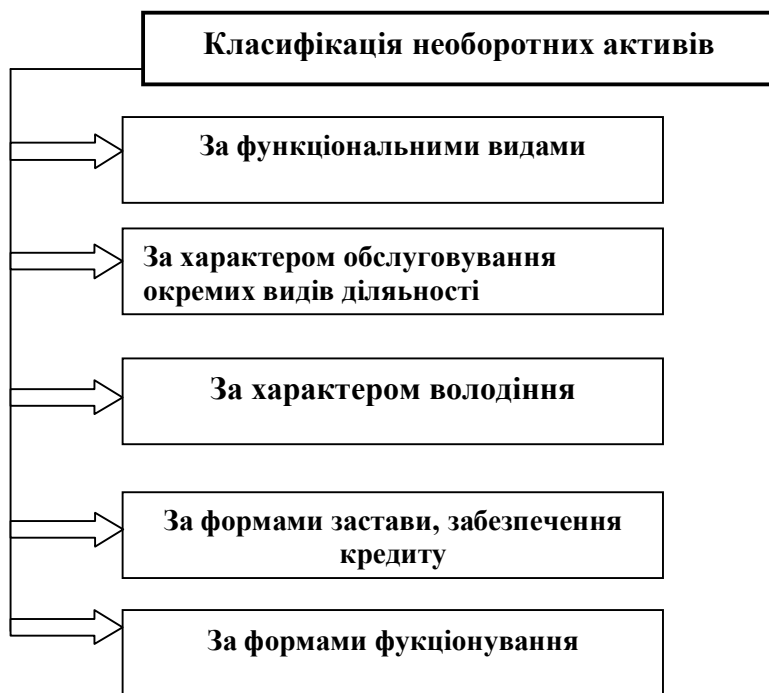


Рис. 1. Ознаки класифікації необоротних активів

За характером обслуговування окремих видів діяльності підприємства необоротні активи поділяються на:

- необоротні активи, які обслуговують операційну діяльність (основні засоби, які безпосередньо беруть участь у процесі виробництва продукції). Ця група активів відіграє провідну роль в складі необоротних активів підприємства;
- необоротні активи, які обслуговують інвестиційну діяльність (незавершене будівництво, обладнання, призначене до монтажу, довгострокові фінансові інвестиції);
- невиробничі необоротні активи (об'єкти соціальної інфраструктури).

Переважна частина необоротних активів функціонує в процесі операційної діяльності. Необоротні операційні активи в процесі виробництва проходять такі основні стадії.

На першій стадії придбання підприємством необоротні активи в процесі використання переносять частину своєї вартості на готову продукцію шляхом нарахування амортизаційних відрахувань.

На другій стадії в процесі реалізації продукції накопичується сума амортизаційних відрахувань.

На третій стадії накопичена сума амортизації спрямовується на відтворення й оновлення основних засобів.

Інвестиційні необоротні активи характеризують групу довгострокових активів підприємства, які сформовано в процесі здійснення ним реального і фінансового інвестування.

Фінансове інвестування здійснюється підприємством у наступних основних формах [22]:

- внесення капіталу до статутних капіталів спільних підприємств (забезпечує зміцнення стратегічних господарських зв'язків із постачальниками сировини і матеріалів при участі їх в статутному капіталі; розвиток своєї виробничої інфраструктури; розширення можливостей збуту продукції або проникнення на інші регіональні ринки; різноманітні форми галузевої і товарної диверсифікації операційної діяльності та інші стратегічні напрями розвитку підприємства);

- внесення капіталу в доходні види грошових інструментів (як правило, ця форма використовується для короткострокового інвестування капіталу і її головною метою є генерування інвестиційного прибутку);

- внесення капіталу в доходні види фондових інструментів (характеризується внесенням капіталу в різноманітні види цінних паперів, що вільно обертаються на фондовому ринку).

Використання останньої форми фінансового інвестування пов'язане з широким вибором альтернативних інвестиційних рішень як за інструментами

інвестування, так і за його термінами; більш високим рівнем державного регулювання і захисту інвестицій; розвинутою інфраструктурою фондового ринку; наявністю оперативної інформації про стан і кон'юнктуру ринку в розрізі окремих його сегментів.

Реальні інвестиції здійснюються підприємствами і різних формах, основними серед них є :

- придбання цілісних майнових комплексів. Воно є інвестиційною операцією великих підприємств, яка забезпечує галузеву, товарну чи регіональну диверсифікацію їх діяльності. Ця форма реальних інвестицій забезпечує "ефект синергізму", який полягає в рості сукупної ринкової вартості активів підприємства (порівняно з їх балансовою вартістю) за рахунок можливостей більш ефективного використання їх загального потенціалу, взаємодоповнення технологій і номенклатури продукції, можливостей зниження рівня операційних витрат, спільного використання збутової сітки на різних регіональних ринках і інших аналогічних факторів.

- Нове будівництво. Воно є інвестиційною операцією, пов'язаною з будівництвом нового об'єкту з закінченим технологічним циклом. Нове будівництво підприємство використовує тоді, коли кардинально збільшує обсяги своєї операційної діяльності, її галузевій, товарній чи регіональній диверсифікації.

- Реконструкція. Вона є інвестиційною операцією, пов'язаною з перетворенням всього виробничого процесу на основі сучасних науково-технічних досягнень. Її здійснюють у відповідності з комплексним планом реконструкції підприємства з метою радикального збільшення його виробничого потенціалу, суттєвого підвищення якості продукції, впровадження ресурсозберігаючих технологій і т.п.

- Модернізація. Вона є інвестиційною операцією, пов'язаною з вдосконаленням і приведенням активної частини основних засобів в стан, який відповідає сучасному рівню технологічних процесів, шляхом конструктивних

змін основного парку машин, механізмів і обладнання, що використовуються підприємством в процесі операційної діяльності.

- Оновлення окремих видів обладнання. Воно є інвестиційною операцією, пов'язаною з заміною (у зв'язку з фізичним зносом) чи доповненням (у зв'язку з ростом обсягів діяльності чи необхідністю підвищення продуктивності праці) наявного парку обладнання окремими новими їх видами. Однак ці операції не міняють загальної схеми здійснення технологічного процесу.

Оновлення окремих видів обладнання, яке характеризує процес простого відтворення активної частини виробничих основних засобів може здійснюватися в наступних формах: [21]

- поточного ремонту (він являє собою процес часткового відновлення основних засобів, тобто відшкодування їхнього зносу);
- капітального ремонту (він являє собою процес значного відновлення основних засобів і часткової заміни їхніх окремих елементів);
- придбання нових видів необоротних активів з метою заміни цілком зношених їхніх видів.

Необхідність оновлення необоротних активів підприємства за ринкових

відносин визначається передовсім конкуренцією товаровиробників.

Саме:

- конкуренція спонукує підприємства здійснювати прискорене списання основних
- виробничих засобів з метою нагромадження фінансових ресурсів для наступного вкладання засобів у придбання більш прогресивного устаткування,
- впровадження нових технологій та іншого поліпшення основних виробничих засобів.

За характером володіння можна виділити такі групи активів: власні необоротні активи (довгострокові активи, які належать підприємству на правах

власності і відображаються в складі його балансу); орендовані необоротні активи (довгострокові активи, які використовуються підприємством відповідно до договору оренди).

За формами застави забезпечення кредиту необоротні активи поділяються на: нерухомі необоротні активи (будівлі, споруди, передавальні пристрої); рухомі необоротні активи (машини, обладнання, транспортні засоби, довгострокові фінансові інструменти).

З формою функціонування необоротні активи ділять на матеріальні, нематеріальні, фінансові.

Згідно з п. 4 П(С)БО 8 нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (чи одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) задля виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам [65].

Матеріальними необоротними активами є активи, що мають речову, матеріальну форму – основні засоби, незавершене будівництво, біологічні активи, інші матеріальні необоротні активи (бібліотечні фонди, малоціні матеріальні необоротні активи, інвентарна тара, предмети прокату тощо).

Фінансові необоротні активи характеризують всі придбані підприємством фінансові інструменти інвестування з терміном їх використання більше року та довгострокову дебіторську заборгованість.

За характером джерел фінансування необоротні активи можуть бути власні або орендовані.

Власні необоротні активи належать підприємству на правах власності і відображаються ним в складі балансу. Орендовані необоротні активи характеризують групу активів, які використовуються підприємством на правах користування відповідно з договором оренди, укладеним з власником. Необоротні активи, які залучаються на умовах фінансової оренди знаходяться своє відображення на балансових рахунках, а операційної – на позабалансових.

Спираючись на представлену вище класифікацію необоротних активів, подамо детальнішу характеристику матеріальних необоротних активів.

Значну частку у складі необоротних активів підприємств, як правило, займають основні засоби підприємства. Від їх якості, вартості, технічного рівня, ефективності використання багато в чому залежать кінцеві результати діяльності підприємства: випуск послуг, їх собівартість, прибуток, рентабельність, стійкість фінансового становища.

Згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій до складу основних засобів входять такі групи : інвестиційна нерухомість; земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди і передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби .

Проаналізувавши підходи різних фахівців та норми правових документів, виділимо наступні важливі ознаки основних засобів: це матеріальні активи; вони є майном юридичної особи та мають особливе призначення – для використання у процесі діяльності ; термін використання; вони переносять свою вартість частинами на новостворений продукт.

На підставі зазначеного, в літературі подається наступне їх визначення: основні засоби – це матеріальні активи, придатні для використання у процесі діяльності суб'єкта підприємництва або установи (організації), які втрачають свою вартість частково, шляхом перенесення її на новоодержаний продукт, та очікуваний термін використання (експлуатації) яких становить більше одного року (або операційного циклу), вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом. Таке визначення основних засобів відрізняється від запропонованого в П(С)БО 7 за наступними ознаками:

- конкретніше та стисліше сформульовано призначення активів підприємства (установи, організації) – використання в процесі діяльності;

- обґрунтовано їх включення до собівартості виробленої продукції – втрачають свою вартість частково, шляхом перенесення її на новостворений продукт;

- відокремлено їх від незавершених капітальних інвестицій, тобто, визначено, що вони “придатні для використання”;

- термін використання зберігається як критерій визнання основних засобів.

В залежності від можливості використання основні засоби поділяють на такі, які використовуються для :

- виробництва (відповідно до П(С)БО 7 “Основні засоби”);
- для продажу (відповідно до П(С)БО 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність”);
- для інвестиційної діяльності (відповідно до П(С)БО32 “Інвестиційна нерухомість”).

Для необоротних активів, які утримуються для продажу відносять такі активи для яких виконуються такі вимоги:

- економічні вигоди планують отримати від їх продажу, а не від використання за призначенням;
- вони готові до продажу в їх теперішньому стані;
- очікують, що їх продадуть не довше, ніж за рік з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;
- здійснення їх продажу має високу ймовірність.

Інвестиційна нерухомість – це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельної ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання продукції, товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

За станом зношуваності основні засоби варто поділяти: на нові, придатні, застарілі, що підлягають заміні.

Така класифікація основних засобів дозволить акціонерам та іншим користувачам постійно мати інформацію про стан основних засобів та необхідність їх оновлення, також вона є корисною під час прийняття рішення про проведення переоцінки майна.

Залежно від застосування основні засоби поділяють на:

- основні засоби, використовувані у виробничій діяльності (у тому числі надані в операційну оренду);
- основні засоби, які утримуються підприємством для здійснення соціально-культурних функцій;
- основні засоби, які тимчасово не використовуються – консервація, реконструкція.

Вважаємо недоцільним поєднання в обліку і відображення в балансі виробничих і невиробничих основних засобів, оскільки останні є активом, що відображає тільки матеріальні цінності підприємства, а не виконує функцій засобів праці та не відображує виробничі потужності підприємства.

В Податковому кодексі основні засоби і інші необоротні активи поділено на 16 груп. Для кожної з яких визначено мінімально допустимі строки корисного використання (табл.1.).

Аналізуючи нормативно-правове та методичне забезпечення процесу обліку капітальних інвестицій в Україні, відповідні положення МСБО, слід зазначити, що в чинних П(С)БО відсутнє точне визначення терміна “капітальні інвестиції”. В п. 4 П(С)БО 7 “Основні засоби” наведено лише визначення терміна “незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи”, а в п. 14 йдеться про витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта.

Таблиця 1.

Класифікація основних засобів і інших необоротних активів і мінімально допустимі строки їх корисного використання згідно Податкового кодексу України [79]

№ п/п	Групи основних засобів і інших необоротних активів	Мінімально допустимі строки корисного використання, роки
1	Земельні ділянки	15
2	Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
3	Будівлі	20
	Споруди	15
	Передавальні пристрої	10
4	Машини і обладнання	5
5	Транспортні засоби	5
6	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
7	Тварини	6
8	Багаторічні насадження	10
9	Інші основні засоби	12
10	Бібліотечні фонди	-
11	Малоцінні необоротні матеріальні активи	-
12	Тимчасові (не титульні) споруди	5
13	Природні ресурси	-
14	Інвентарна тара	6
15	Предмети прокату	5
16	Довгострокові біологічні активи	7

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [66] також не містить визначення терміна “капітальні інвестиції”, а тільки вказує, що рахунок 15 “Капітальні інвестиції” призначено для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів. Таке положення не дає змоги достовірно визначити об'єкт обліку, а тому доводиться звертатися до інших нормативних джерел, які містять визначення “капітальні інвестиції”. Зокрема, в Податковому кодексі зазначено, що під капітальною інвестицією слід розуміти господарські операції, які передбачають

придбання будинків, споруд, інших об'єктів нерухомої власності, інших основних засобів та нематеріальних активів, які підлягають амортизації.

Враховуючи вищевикладене, доцільним є таке визначення даного терміну: “Капітальні інвестиції – вкладення коштів у будівництво, придбання, створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, для виробничих чи господарських потреб з метою одержання підприємством економічних вигод у майбутньому”. Воно характеризує капітальні інвестиції як процес (діяльність), не суперечить терміну “інвестиції” взагалі, поняттю активів, що контролюються підприємством. При цьому незавершені капітальні інвестиції розглядаються, як майбутні необоротні матеріальні активи.

Інші необоротні матеріальні активи – це придбані, створені, безоплатно отримані, інші необоротні матеріальні активи (бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату, інші необоротні матеріальні активи.

Основними факторами, які впливають на структуру основних виробничих засобів підприємств, є: рівень автоматизації і механізації, рівень спеціалізації і кооперування, кліматичні та географічні умови розміщення підприємств.

Кожний фактор по-різному впливає на структуру виробничих засобів. Поліпшити структуру основних виробничих засобів можна за рахунок: оновлення та модернізації устаткування, ефективнішого використання виробничих приміщень установленням додаткового устаткування на вільній площі; ліквідації зайвого й малоефективного устаткування.

Облік основних засобів здійснюється в розрізі чітко визначених об'єктів. Згідно ПСБО 7 об'єкт основних засобів є закінченим пристроєм з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремий конструктивно відокремленим предметом, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, загальне керування та єдиний фундамент, унаслідок

чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно. Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватись у фінансовому обліку як окремий об'єкт основних засобів.

2. Визнання та оцінка матеріальних необоротних активів

Критерії визнання матеріальних необоротних активів аналогічні критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів, а саме :

1. Виникнення у результаті минулих подій (тобто господарська операція чи інша подія, що забезпечує збільшення прав на вигоду або контроль над нею, вже відбулася). Підприємства, як правило, отримують активи шляхом їх придбання або створення. Проте інші операції або події також генерують активи. Наприклад, майно, яке підприємство одержало від держави як частину програми на підтримку економічного розвитку певного регіону або розвідування корисних копалин. Операції або події, що очікуються в майбутньому, не зумовлюють появу активів. Тому намір придбати основні засоби не відповідає визначенню активів.

2. Здійснення контролю підприємством. Контроль ресурсів з боку підприємства означає право контролювати майбутні вигоди, які очікуються від цих ресурсів.

3. Майбутня економічна вигода, втілена в активі, – це потенціал, що сприяє надходженню (прямо або непрямо) грошових коштів чи їх еквівалентів на підприємство.

Кожен вид активів може прямо сприяти надходженню економічних вигод на підприємство: за грошові кошти будуть придбані необхідні для господарської діяльності активи, які в свою чергу, забезпечать у майбутньому додаткове надходження грошових коштів; фінансові інвестиції сприятимуть надходженню грошових коштів на підприємство у вигляді відсотків, дивідендів тощо; дебіторська заборгованість – майбутнє надходження грошових коштів

внаслідок її погашення дебіторами або одержання грошей на банківський рахунок від здійснення факторингових операцій.

Непряме надходження грошових коштів – це отримання активів чи погашення зобов'язань у результаті здійснення негрошових, наприклад, бартерних операцій, сплата дивідендів акціями, погашення зобов'язань матеріальними активами тощо.

Підприємство, як правило, використовує свої активи для виробництва товарів або надання послуг, які здатні задовольнити бажання чи потреби споживачів. Вони втілюють у собі майбутні економічні вигоди, оскільки споживачі готові платити за них і, отже, сприяти надходженню грошових коштів до підприємства.

Майбутні економічні вигоди, втілені в активі, можуть надходити до підприємства різними шляхами (див. рис.2).

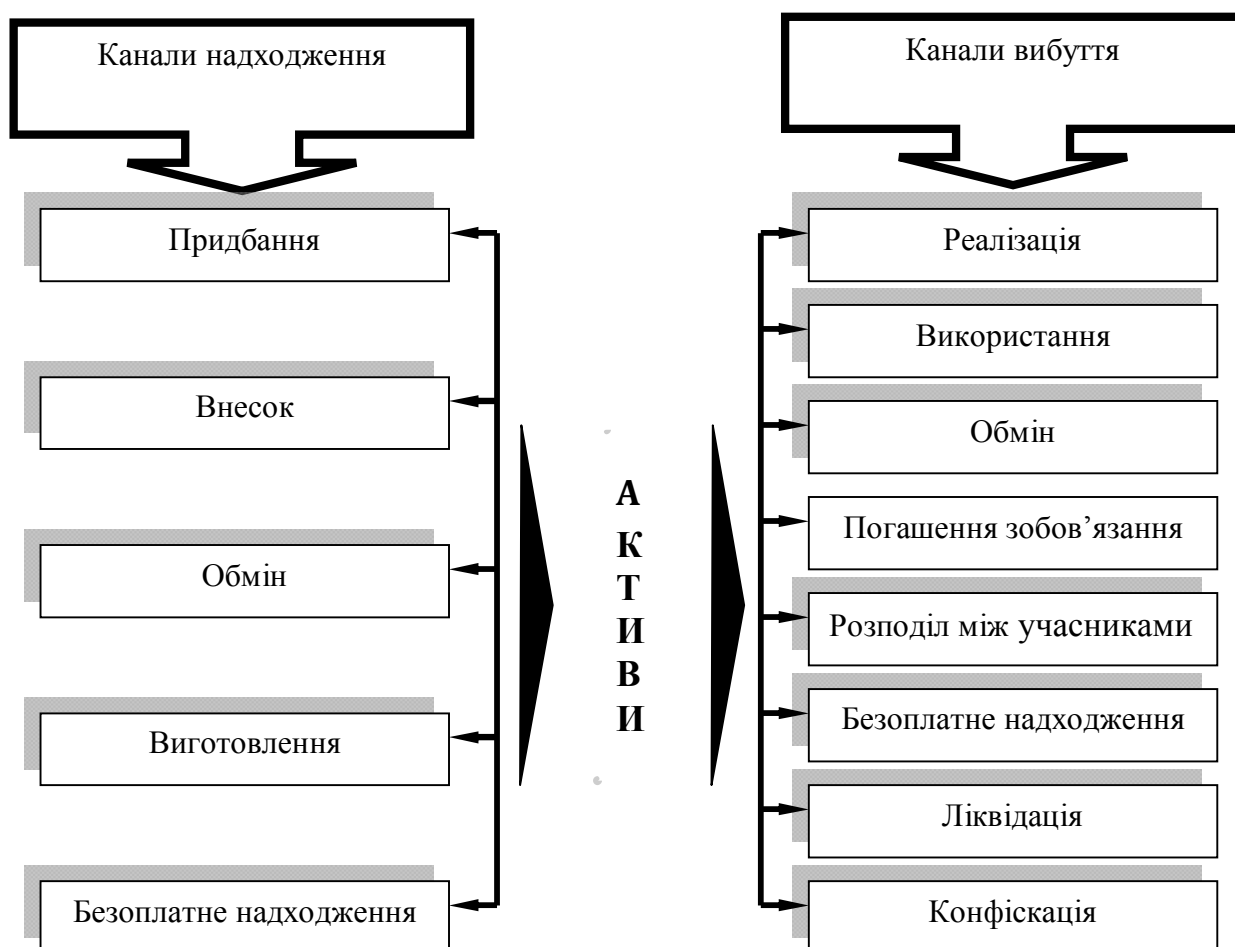


Рис. 1.2 Канали надходження та вибуття активів

Так, актив можна:

- а) використати окремо або разом з іншими активами у виробництві товарів чи наданні послуг, призначених для реалізації підприємством;
- б) обміняти на інші активи;
- в) використати для погашення заборгованості;
- г) розподілити між власниками підприємства.

Таким чином, актив відображається у балансі за умови, що його вартість може бути достовірно визначена; очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

Витрати на придбання та створення активу, які не відповідають зазначеним умовам, не можуть бути відображені в балансі і включаються до складу витрат звітного періоду у звіті про фінансові результати.

Активи мають визнаватися і відображатися у балансі у грошовому вираженні з використанням певної бази оцінки.

Оцінка необоротних матеріальних активів, враховуючи дію принципу безперервності підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме й далі. У П(С)БО передбачені наступні види оцінки необоротних активів.

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Перелік витрат, які включаються та не включаються до первісної вартості необоротних матеріальних активів, наведено на рис. 3.

Основні засоби протягом всього строку їх експлуатації на підприємстві відображаються за первісною вартістю.

Первісна вартість об'єктів основних засобів, зобов'язання за які визначені загальною сумою, визначається розподілом цієї суми пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкта основних засобів. Переоціненою вважається вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Суми, які сплачуються постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків)		Витрати зі страхування ризиків доставки
Витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження		Суми непрямих податків, пов'язані з придбанням (створенням) (якщо вони не відшкодовуються підприємству)
Суми ввізного мита	Реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що сплачуються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт	
Інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням необоротних матеріальних активів до стану, в якому вони придатні для використання відповідно до запланованої мети		
<i>Витрати, які включаються до первісної вартості необоротних матеріальних активів</i>		
Первісна вартість необоротних матеріальних активів		
<i>Витрати, які не включаються до первісної вартості необоротних матеріальних активів</i>		
Витрати на сплату відсотків за користування кредитом (виключення складають витрати на створення кваліфікаційного активу)	Адміністративні та інші витрати, які не відносяться безпосередньо до придбання необоротного матеріального активу або доведення його до стану, придатного до експлуатації	

Рис. 3 Витрати, які формують первісну вартість необоротних матеріальних активів [16]

Первинна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості є вартістю, яка амортизується.

Ліквідаційну вартість складає 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).

Показники ліквідаційної вартості та вартості, що амортизується, є розрахунковими, оскільки їх значення визначається на підставі приблизних розрахунків, а не за допомогою безпосереднього вимірювання. Використання показників ліквідаційної вартості та вартості, що амортизується, дозволяє більш обґрунтовано визначити ту частину вартості об'єкту, яка повинна бути віднесена на витрати протягом періоду його використання підприємством (за

умови достатньо точного визначення ліквідаційної вартості). Якщо величина ліквідаційної вартості є незначною, то при розрахунку вартості, що амортизується, її можна не враховувати.

Справедлива вартість необоротного матеріального активу дорівнює сумі, за якою може бути проведений обмін активу в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Справедливою вартістю в більшості випадків є ринкова вартість за умови тривалого збереження способу господарського використання відповідних об'єктів, тобто використання для ведення одного й того ж або аналогічного виду діяльності. Ринкова вартість визначається професійними оцінювачами. За неможливості отримання інформації про ринкову вартість будь-яких об'єктів через їх специфічний характер, вони обліковуються за переоціненою вартістю з урахуванням фактичного зносу.

Залишкова (балансова) вартість необоротного матеріального активу визначається як різниця між первісною вартістю та сумою нарахованого зносу (амортизації). А чиста вартість реалізації необоротного активу є його справедлива вартість за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

Матеріальні необоротні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю (собівартістю), яка визначається залежно від шляхів їх надходження. Методика формування первісної вартості матеріальних необоротних активів при надходженні їх на підприємство представлена у вигляді схеми (рис. 4.).

Первинною вартістю матеріальних необоротних активів, які придбані за плату, є їх собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, які сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю),
- суми, які сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші послуги у зв'язку з пошуком та придбанням матеріальних необоротних активів;
- суми ввізного мита;
- необоротних активів, які не відшкодовуються підприємству; витрати на транспортування матеріальних необоротних активів до місця їх

використання, включаючи витрати по страхуванню і ризику їх транспортування ;

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням матеріальних необоротних активів доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання за призначенням.

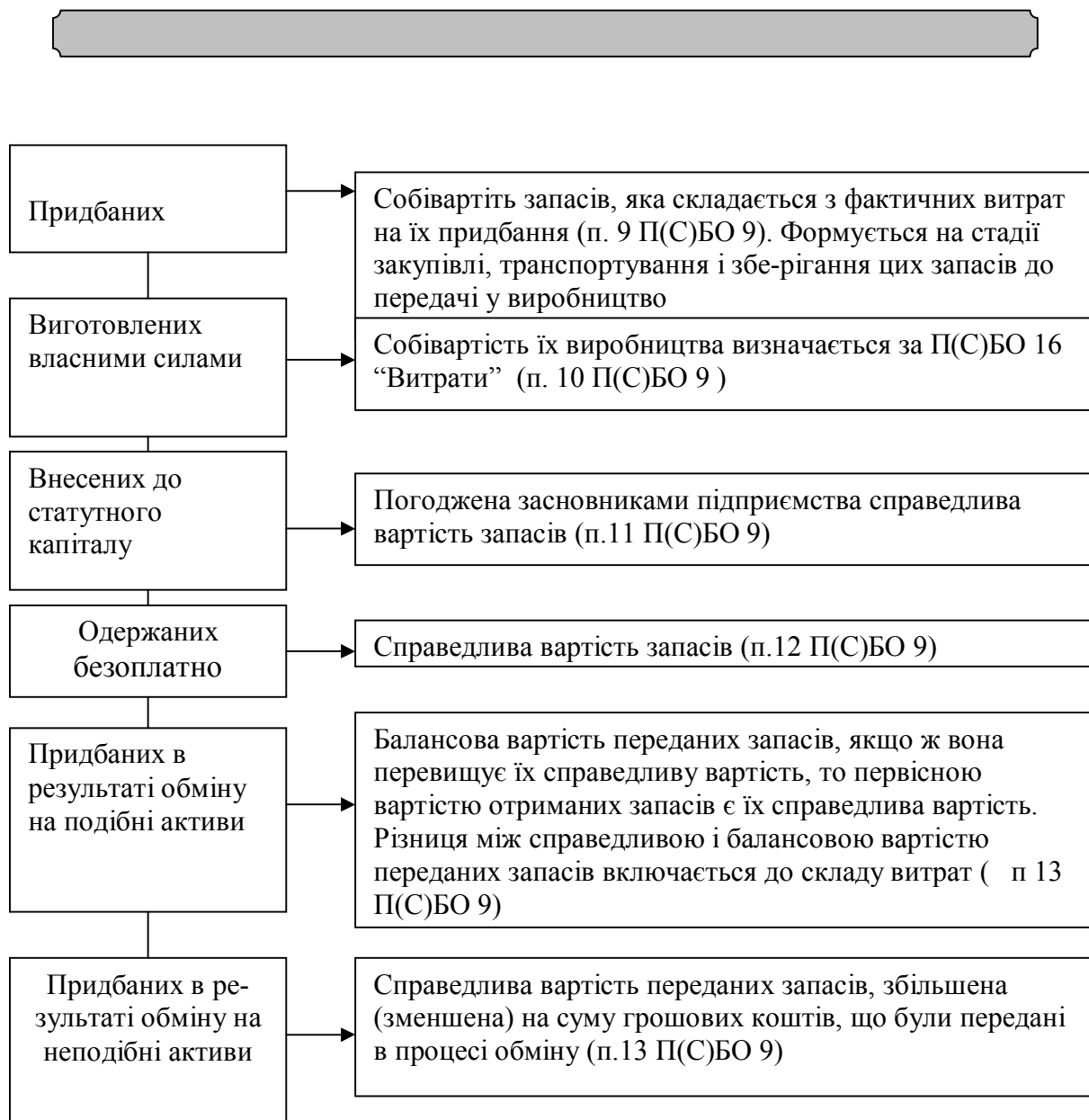


Рис. 4. Порядок формування первісної вартості видів активів

Первісною вартістю матеріальних необоротних активів, виготовлених власними силами підприємства, є собівартість їх виробництва, яка визначається

згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”.

Первісною вартістю матеріальних необоротних активів, які внесені до статутного капіталу, визнається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первісною вартістю матеріальних необоротних активів, отриманих підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість.

3. Документальне оформлення наявності та руху матеріальних необоротних активів

Основні засоби підприємства можуть набувати внаслідок купівлі у інших підприємств, власного виготовлення, обміну та інші актив, безоплатного отримання, у результаті капітальних інвестицій; внесення засновниками в рахунок їх вкладів в статутний фонд та ін.

Документообіг операцій з основними засобами відображено на рис.5. Для документального оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, для обліку їх введення в експлуатацію застосовується акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (03-1). При оформленні приймання основних засобів акт складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт комісією, призначеною за розпорядженням керівника. Складання загального акта, що оформляє приймання декількох об'єктів основних засобів, допускається тільки у випадку обліку господарського інвентарю, інструменту, обладнання, якщо дані об'єкти однотипні, мають однакову вартість і прийняті в одному календарному місяці.

При передачі основних засобів іншому підприємству акт складається у двох примірниках (для підприємства, яке отримує, і підприємства, яке здає основні засоби).

При оформленні внутрішнього переміщення основних засобів акт також складається у двох примірниках у тому відділі, який здає основні засоби. Акт підписується головним бухгалтером і затверджується керівником підприємства.

На найбільш великі об'єкти основних засобів складає паспорт. В ньому дається техніко-економічний опис об'єкта основних засобів, вказується час вводу їх в дію, норма амортизації, причини вибуття і інші дані.

Внутрішнє переміщення основних засобів в синтетичному обліку не відображають, а тільки роблять записи в аналітичному обліку. Витрати, які пов'язані з внутрішнім переміщенням основних засобів, обліковуються на рахунках.

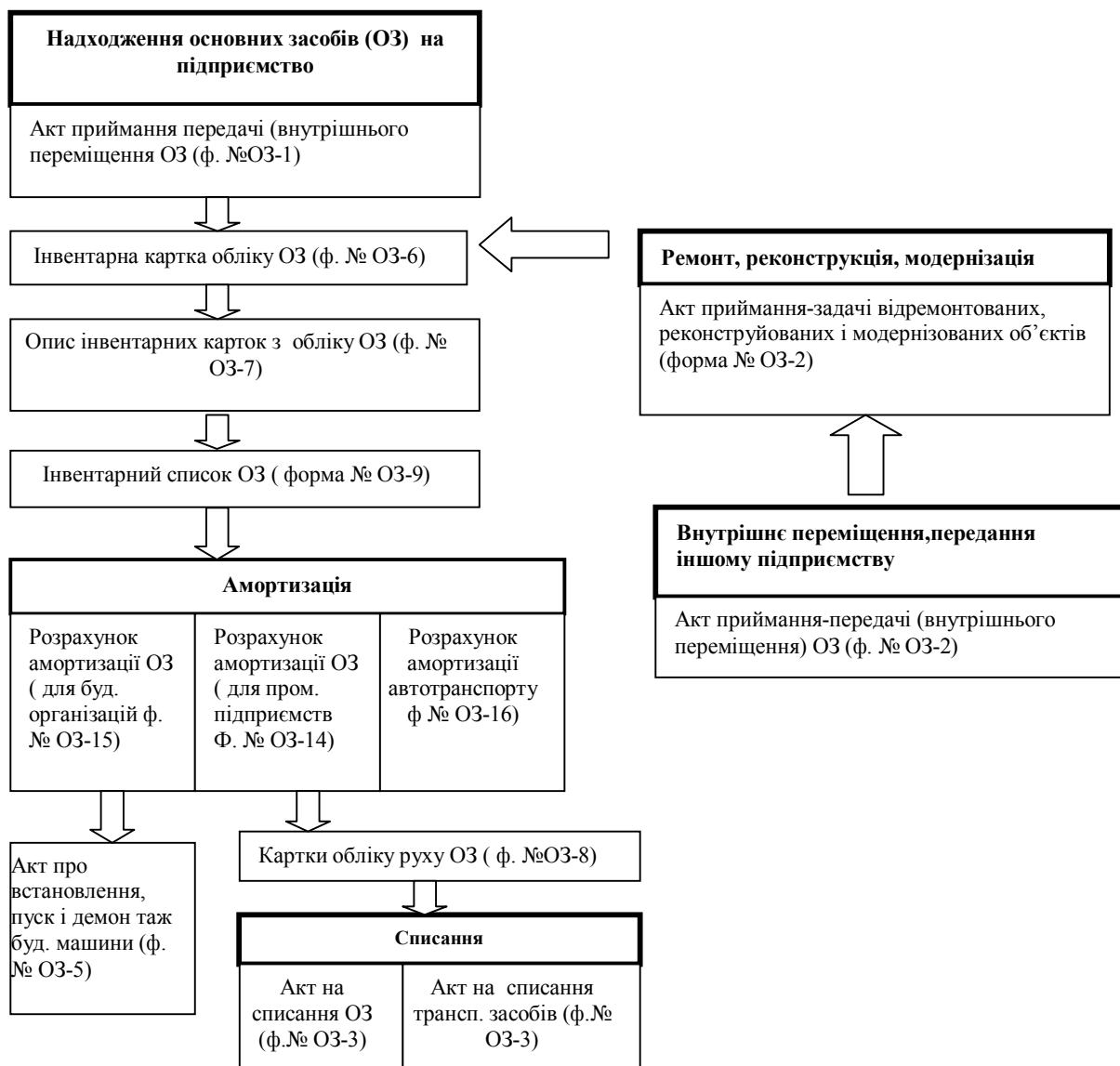


Рис. 5 Документообіг операцій з основними засобами [19]

Аналітичний облік основних засобів ведеться за кожним інвентарним об'єкту за допомогою інвентарних карток обліку основних засобів (форма №

03-6) – загальних для будов і споруд, а також для машин, обладнання, інструменту, виробничого і господарського інвентарю.

Об'єктом основних засобів є закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свою функцію, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно. Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання, то кожна з цих частин може визнаватися у фінансовому обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Кожному інвентарному об'єкту присвоюється інвентарний номер, який позначається на ньому шляхом прикріплення металічного жетону, нанесення фарбою або яким-небудь іншим способом. Цей номер зберігається за об'єктом на протязі всього часу його експлуатації. Нумерація найчастіше проводиться по порядково-серійній системі і вказується в всіх первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку.

Інвентарний номер об'єкту є шестизначним кодом, у якому перші три цифри означають групу основних засобів, а наступні – номер об'єкта. Наприклад, 103078 читається так: група основних засобів 103 – “будинки”, 078 – приміщення складу готової продукції. Інвентарний номер позначається фарбою або прикріплюється до об'єкта металевим жетоном. Інвентарні номери основних засобів залишаються незмінними протягом усього строку експлуатації, а при їх вибутті не повинні присвоюватись іншим об'єктам, що надійшли протягом даного часу (не менше 3-х років).

Не мають інвентарного номера лише земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель. Якщо об'єкт складний, то інвентарний номер позначається на всіх його відокремлених елементах.

Інвентарні картки обліку основних засобів форми № 03-6 використовуються для аналітичного обліку всіх видів основних засобів, а також для групового обліку їх однотипних об'єктів, які надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці і мають одне і те ж виробниче - господарське призначення, технічну характеристику і вартість.

Інвентарна картка ведеться в бухгалтерії і заповнюється в одному екземплярі на основі "Акту прийому – передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів" форми № 03-1, технічної і іншої документації. Вона ведеться в одному примірнику для кожного об'єкта або групи об'єктів. У разі групового обліку картка заповнюється шляхом позиційних записів окремих об'єктів основних засобів. При обліку засобів за окремими блоками (складовими) на кожну частину такого основного засобу відкривається інвентарна картка.

У ній відображаються коротка індивідуальна характеристика об'єкта, відомості про стан об'єкта основних засобів: добудування, дообладнання, ремонт, реконструкцію, модернізацію, переміщення усередині підприємства, вибуття, списання об'єкта внаслідок старості або зносу тощо.

При значній зміні якісних і кількісних показників у характеристиці об'єкта в результаті реконструкції або добудування і неможливості відобразити всі зміни в інвентарній картці заводять нову, зі збереженням старої для довідкових цілей.

На основні засоби, прийняті в оперативну оренду, для здійснення позабалансового обліку зазначених об'єктів також рекомендується відкривати інвентарні картки.

У випадку групового обліку основних засобів, коротку індивідуальну характеристику дають не по кожному об'єкту окремо, а в цілому по всій групі об'єктів, які обліковуються в інвентарній картці.

При значній зміні якісних і кількісних показників в характеристиці об'єкта в результаті реконструкцій (модернізації), добудови і дообладнання і в випадку, коли вказані показники неможливо відобразити в даній картці, її міняють новою. Стару інвентарну картку зберігають як довідковий документ.

Інвентарні картки зберігаються в картотеці по класифікаційних групах, а в середині кожної групи – по місцях знаходження і видам об'єктів. Це дозволяє легко встановити наявність основних засобів по кожній групі і місцях їх знаходження. При вибутті об'єктів основних засобів інвентарні картки з картотеки виймаються. На підприємствах, що мають невелику кількість інвентарних об'єктів, аналітичний облік основних засобів ведуть за допомогою інвентарних книг. Для контролю за зберіганням інвентарних карток складають в одному примірнику “Опис інвентарних карток обліку основних засобів” (типова форма № 03-7) у розрізі класифікаційних груп.

Для обліку руху основних засобів по класифікаційних групах використовують “Картку обліку руху основних засобів” (типова форма № 03-8).

Вона відкривається на кожну класифікаційну групу на рік. Дана картка заповнюється на основі даних інвентарних карток відповідних груп основних засобів і звіряється з даними їх синтетичного обліку. Картка обліку руху основних засобів є основою для складання звітності про наявність і рух основних засобів.

Для пооб'єктного обліку основних засобів в місцях їх знаходження, експлуатації ведуться інвентарні списки основних засобів (типова форма № 03-9), в яких вказується інвентарний номер, повна назва і первісна вартість об'єкту, вибуття (переміщення).

Дані інвентарного списку повинні відповідати даним записів інвентарних карток. Дозволяється замість інвентарних списків відкривати інвентарні картки. При цьому бухгалтерія виписує інвентарні картки у двох примірниках – один залишається в бухгалтерії, інший передається в місце експлуатації.

Оскільки в процесі експлуатації основні засоби зношуються і можуть передчасно вибути з ладу, то для підтримання в робочому стані необхідно періодично їх ремонтувати.

Найбільш прогресивною є система планово-попереджувального ремонту, який включає в себе сукупність організаційних і технічних заходів по нагляду і догляду за всіма видами обладнання і його ремонту, який проводиться по

завчасно розробленому плану. Ця система забезпечує регулярний догляд за обладнанням, продовжує період використання основних засобів, зменшує позапланові і аварійні ремонти, простои і тим самим сприяє збільшенню випуску продукції.

Важливими завданнями обліку ремонту основних засобів є: документальне оформлення всіх ремонтних робіт; визначення об'єму фактичної собівартості виконання ремонтних робіт; контроль за використанням коштів ремонтного фонду по призначенню; виявлення відхилень фактичних витрат на ремонтні роботи від передбачених по кошторису і нормам з встановленням їх причин і винуватців (при виконанні ремонту господарським способом); своєчасні розрахунки з підрядними організаціями за виконані ремонтні роботи.

В залежності від обсягу, характеру і періодичності проведення робіт розрізняють поточний і капітальний ремонт основних засобів.

Поточні ремонти здійснюються за необхідності і виконуються в основному власними силами. До поточних ремонтів належать дрібні роботи із заміни або виправлення окремих зношених деталей, вузлів машин, обладнання, елементів конструкцій будов та споруд, а також профілактичні роботи і огляди.

Капітальний ремонт проводиться з періодичністю експлуатації об'єктів більше одного року. При цьому здійснюється повне розбирання агрегатів, заміна і відтворення всіх зношених деталей і вузлів, а також заміна зношених конструкцій будівель і споруд.

Крім того, розрізняють і середній ремонт, який проводиться в проміжку між поточним і капітальним ремонтом. Це часткове розбирання агрегатів, що ремонтуються. Разом з капітальним ремонтом може проводитись модернізація, а також реконструкція об'єктів основних засобів.

До початку ремонтних робіт за кожним об'єктом, згідно кошторисно-фінансового розрахунку, складеного на основі дефектної відомості, визначається планова (нормативна) собівартість. Витрати на капітальний ремонт в кошторисі розраховується за нормами на одиницю складності, яка

характеризує трудомісткість ремонту конкретного виду обладнання, або запланованого обсягу робіт.

По закінченню ремонту складається "Акт прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів" форми № 03-2.

Акт, підписаний працівником цеху (відділу), який уповноважений на приймання основних засобів, і представником цеху, що проводить ремонт, здають в бухгалтерію підприємства. Він підписується головним бухгалтером і затверджується керівником підприємства, або особами, на це уповноваженими. В технічний паспорт відповідного об'єкту основних засобів повинні вноситись необхідні зміни в характеристику об'єкта, які пов'язані з ремонтом.

При виконанні ремонту господарським способом вказаний акт складається в одному екземплярі, а підрядним способом – в двох примірниках. Другий примірник передається підприємству, що проводить ремонт.

Витрати на ремонт основних засобів займають значну питому вагу в собівартості випущеної продукції. Звідси велике значення має правильна інформація обліку і контролю за витратами, пов'язаними з ремонтом основних засобів.

Для поточного обліку ремонтних робіт завчасно встановлюються шифри замовлень. Кожний шифр характеризує групу основних засобів і підрозділ підприємства. Порядок обліку фактичних витрат по ремонту основних засобів залежить від його обсягу, рівномірності проведення ремонтних робіт на протязі року і способу їх виконання. Ремонтні роботи можуть здійснюватися двома способами: підрядним і господарським.

При підрядному способі до проведення капітального ремонту за договором залучаються спеціалізовані підприємства. Розрахунки з підрядчиками здійснюються на підставі "Акту прийому виконаних робіт за розрахунками-фактурами". Витрати з капітального ремонту обліковують за кожним видом відремонтованих основних засобів.

Вибуття основних засобів пов'язано або з їх безкоштовною передачею іншим підприємствам і організаціям, або з реалізацією, або з ліквідацією внаслідок фізичного чи морального зносу, аварій, стихійних лих або при недостатчі і інших випадках.

Безкоштовна передача або реалізація основних засобів іншому підприємству оформляється "Актом (накладною) приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів" форми 03-1. До нього докладається паспорт і інші супроводжувальні документи. При безкоштовній передачі вказаний акт складається в двох екземплярах (для того хто здає і приймає основні засоби), а при реалізації – в трьох екземплярах (перший екземпляр прикладається до акту, другий – до повідомлення про передачу і для оплати рахунку, а третій передається особі, що приймає основні засоби).

Вибуття основних засобів (крім автотранспорту) внаслідок повного або часткового їх списання оформляється "Актом на списання основних засобів" форми 03-3. Він складається в двох примірниках комісією, що затверджена наказом керівника підприємства (перший екземпляр передається в бухгалтерію, другий залишається в особи, відповідальної за збереженість основних засобів, і є основою для здачі на склад запчастин, матеріалів і брухту, що утворилися в результаті списання). В ньому вказують назву об'єкта, рік його виготовлення або побудови, дата надходження на підприємство і вводу в експлуатацію, його інвентарний номер, місцезнаходження, балансова вартість, знос, кількість капітальних ремонтів, технічний стан і причини вибуття, висновок комісії і ін. При списанні з балансу машин, обладнання і транспортних засобів внаслідок аварії до акту додається копія акту про аварію, де вказується її причини. Списання вантажних і легкових автомобілів, причепів і напівпричепів або їх ліквідація оформляється "Актом на списання автотранспортних засобів" форми 03-4. Акт складається у двох примірниках комісією, призначеною керівником підприємства (один екземпляр передається в бухгалтерію, другий залишається у особи, відповідальної за збереження вказаних засобів). На основі вказаних

актів бухгалтерія робить відповідні записи в інвентарних картках об'єктів форми 03-6.

Вибуття основних засобів внаслідок морального зносу, повного зносу (фізичного чи морального), аварій, стихійних лих, порушення нормальних умов експлуатації, а також в зв'язку з будівництвом, розширенням, реконструкцією і технічним переозброєнням підприємства (цеху) і за інших причин називається ліквідацією. Вона пов'язана з процесом розбирання, демонтажу обладнання, транспортних засобів, перевезення об'єктів, очищення території, розсортуванням, здачею брухту і т.д. При ліквідації основних засобів підприємство несе відповідні витрати в вигляді заробітної плати, нарахованої робітникам до розбирання об'єкта, додатково використаних матеріалів тощо. Для визначення непридатності об'єктів основних засобів для подальшого використання, неможливості реалізації або неефективності їх відновлення, а також оформлення відповідної документації по ліквідації на підприємствах створюються постійно діючі комісії. В їх склад включаються головний інженер, начальники відповідних структурних підрозділів, головний бухгалтер, а також особи, на яких відповідальність за збереження основних засобів. Ця комісія проводить безпосередній огляд об'єктів, що ліквідуються, встановлює причини їх списання і осіб винних в тому і які підлягають притягненню до відповідальності. Як уже зазначалося, купівля, введення в експлуатацію, внутрішнє переміщення, а також передача об'єктів основних засобів оформляється "Актом приймання-передачі основних засобів".

Акт після його оформлення передається до бухгалтерії підприємства разом із доданою до нього технічною документацією, і підписується бухгалтером і затверджується керівником підприємства або уповноваженою на це особою. Дата складання акта приймання-передачі буде датою зарахування об'єкта основних фондів на баланс підприємства.

Слід зазначити, що придбання нерухомого майна має підтверджуватися правом власності на такий об'єкт. Права власності на нерухоме майно здійснюють комунальні підприємства бюро технічної інвентаризації. До

дотримання всіх процедур щодо переходу права власності на нерухоме майно, передбачених законодавством, сторона, що набуває, не має права оформляти акт введення в експлуатацію.

Як уже зазначалося до складу інших необоротних матеріальних активів відносяться предмети, термін експлуатації яких перевищує один рік: малоцінні необоротні активи, природні ресурси, тимчасові не титульні споруди, предмети прокату, інвентарну тару. Процес документального оформлення операцій з цими активами ідентичний порядку оформлення операцій з основними засобами.

Для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів і їх знос, а також капітальні інвестиції, в умовах журнальної форми ведення обліку, призначений Журнал 4. Записи в ньому ведуться на підставі первинних документів.

4. Облік надходження і вибуття основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

Для синтетичного обліку матеріальних необоротних активів в плані рахунків призначені такі рахунки: 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” та 15 “Капітальні інвестиції”.

Методологічні засади формування у фінансовому обліку інформації про основні засоби визначені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”. Фінансовий облік основних засобів повинен забезпечити:

- своєчасне відображення на рахунках обліку повної інформації про оцінку, переоцінку і надходження основних засобів, їх внутрішнє переміщення (зі складу в цех (відділ, дільницю), з цеху в цех тощо), вибуття (реалізація, ліквідація, безоплатна передача, нестача, псування тощо);
- відображення даних про нарахування амортизації основних засобів за звітний період та їх зносу з початку корисного використання;

- визначення витрат, пов'язаних з підтриманням основних засобів у робочому стані (технічні огляди, поточне обслуговування), їх ремонтом і поліпшенням;
- визначення фінансових результатів від реалізації та іншого вибуття основних засобів;
- інформацією для складання звітності про основні засоби і капітальні інвестиції.

Облік основних засобів ведеться на рахунку 10 “Основні засоби”. Він призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів.

За дебетом рахунка 10 “Основні засоби” відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю; сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісне очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів, за кредитом – вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів.

Основні засоби відображаються за дебетом рахунку 10 в момент їх надходження на підприємство, лише у випадку, якщо об'єкт основних засобів не потребує монтажу; вводиться в експлуатацію відразу ж після надходження на підприємство.

Якщо об'єкт основних засобів не відповідає вищевказаним вимогам, тоді для відображення надходження основних засобів використовується рахунок 15 “Капітальні інвестиції”. Капітальними інвестиціями – є витрати, понесені підприємством у зв'язку з придбанням необоротних активів. Практично в усіх випадках витрати на придбання або виготовлення основних засобів

накопичуються за дебетом рахунку 15 “Капітальні інвестиції” із кредитів витратних рахунків (в т.ч. авансові платежі для фінансування капітального будівництва), а при введенні в експлуатацію об’єкта основних засобів ці витрати списуються у дебет рахунку 10 проведенням: Дебет 10 “Основні засоби” і кредит 15 “Капітальні інвестиції”

Усі витрати на створення об’єкта основних засобів збираються на рахунку 151 “Капітальне будівництво”, а після введення об’єкта в експлуатацію і складання акта (типова форма № ОЗ-1) списуються на рахунки обліку основних засобів аналогічно обліку основних засобів, придбаних за грошові кошти.

Безоплатне одержання об’єктів основних засобів для цілей фінансового обліку розглядається як збільшення додаткового капіталу. Причому збільшення додаткового капіталу відбувається на суму, рівну справедливій вартості безоплатно отриманого об’єкта основних засобів, без урахування інших обов’язкових платежів і витрат, пов’язаних з доведенням об’єкта до робочого стану. Сплачені суми обов’язкових платежів та інших витрат не можуть бути додатковим капіталом підприємства. Такі витрати і платежі збільшують виключно первісну вартість об’єкта основних засобів.

У фінансовому обліку за об’єктами безоплатно отриманих основних засобів нараховується амортизація. При цьому на суму нарахованої амортизації відображається дохід від використання безоплатно отриманих основних засобів. Дохід відображається в сумі амортизації одночасно з її нарахуванням. У міру виникнення доходу сума додаткового капіталу зменшується.

При формуванні статутного капіталу підприємства його учасники вносять свою частку не тільки грошовими коштами, але і майном (в т.ч. основними засобам). При створенні підприємства декларується розмір статутного капіталу, що відображається за кредитом рахунку 40 “Статутний капітал” та одночасно відображається заборгованість кожного засновника за дебетом відповідного субрахунку рахунку 46 “Неоплачений капітал”. В міру погашення заборгованості рахунок 46 закривається в кореспонденції з дебетом рахунку 15

“Капітальні інвестиції”. Після введення об’єкт основних засобів в експлуатацію облікове проведення буде традиційним: Дебет 10 “Основні засоби” і кредит 15 “Капітальні інвестиції”.

Приймання об’єктів основних засобів, внесених до статутного фонду підприємства, здійснюється комісією, спеціально створеною керівником підприємства. Однак діючим законодавством також встановлено, що якщо основні засоби вносяться в новостворене підприємство і створити комісію неможливо, то приймання основних засобів може здійснюватися керівником підприємства.

При обміні подібними активами слід враховувати вимоги, викладені в П(С)БО 5 “Дохід”. Дохід від таких операцій у фінансовому обліку не виникає. Якщо справедлива вартість перевищує залишкову вартість об’єкта, що передається, то первісна вартість об’єкта основних засобів, отриманого при обміні, дорівнюватиме залишковій вартості об’єкта основних засобів, що передається. Сума перевищення справедливої (договірної) вартості обміну над залишковою вартістю об’єкта основних засобів, що передається, до доходу не включається, відповідно до раніше згадуваних вимог П(С)БО 15 “Дохід”.

При обміні неподібними активами у фінансовому обліку виникають доходи. Якщо при обміні було здійснено доплату за отриманий об’єкт основних засобів, то сума такої доплати включається до первісної вартості об’єкта. Цю ситуацію слід розглядати як придбання об’єкта основних засобів, оплата за який здійснюється в натуральному (одержання активів) і грошовому вигляді.

Матеріальні об’єкти, придбані або виготовлені для продажу (оборотні активи), можуть бути переведені до складу основних засобів при ухваленні рішення про їх експлуатацію більше 1 року.

Реалізуючи основні засоби, їх спочатку переводять до складу оборотних активів, а потім продають як товар. Включення об’єкт основних засобів до групи вибуття відображають такими обліковими проведеннями:

- на суму зносу – Д-т 13 “Знос основних засобів” К-т 10 “Основні засоби”;

- на суму перевищення залишкової вартості об'єкта над його справедливою вартістю – Д-т 949 “Інші витрати операційної діяльності” К-т 10 “Основні засоби”;

- на суму залишкової вартості Д-т 286 “Оборотні активи та групи вибуття утримувані для продажу” К-т 10 “Основні засоби”.

Фінансовий результат від їх реалізації відображають на рахунках 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” і 712 “Дохід від реалізації інших необоротних активів”. Тобто їх відображають як прибутки (збитки) від операційної діяльності, що суперечить існуючим положенням П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів”, яким визначено, що інвестиційна діяльність пов'язана з придбанням та реалізацією тих необоротних активів, які не є складовою еквівалентів грошових коштів.

5. Облік капітальних інвестицій

Затрати з будівництва (виготовлення), придбання і поліпшення об'єктів основних засобів з початку і до закінчення зазначених робіт та введення об'єктів в експлуатацію визнаються незавершеними капітальними інвестиціями (незавершеним будівництвом). Затрати на будівництво, виготовлення, придбання і поліпшення об'єктів (капітальні інвестиції) групуються за такими напрямками робіт (витрат): проектно-вишукувальні роботи; будівельні роботи; роботи з монтажу устаткування; придбання устаткування, що потребує монтажу; придбання устаткування, що не потребує монтажу, інструментів та інвентарю; інші капітальні роботи і затрати.

При підрядному способі виконання проектно-вишукувальних і будівельно-монтажних робіт вартість виконаних і оформлених в установленому порядку робіт відображається за дебетом рахунку обліку капітальних інвестицій у кореспонденції з рахунком обліку заборгованості підрядникам (будівельним, проектним організаціям).

При господарському способі виконання будівельно-монтажних робіт облік затрат забудовником ведеться на рахунку обліку капітальних інвестицій у

кореспонденції з рахунками обліку виробничих запасів, послуг допоміжних виробництв, зносу основних засобів і розрахунків з кредиторами (по заробітній платі, відрахуваннях на соціальні заходи, за послуги машин і механізмів тощо). У такому ж порядку відображаються витрати на утримання підрозділів підприємства, що займаються організацією будівництва.

Вартість устаткування, яке забудовником придбане для монтажу, включається до дебету рахунку обліку капітальних інвестицій після його передачі для виконання монтажних робіт з встановлення устаткування на постійне місце майбутньої експлуатації з кредиту рахунку обліку виробничих запасів.

Якщо за умовами договору на будівництво забезпечення будівництва устаткуванням здійснюється підрядником, то забудовником вартість устаткування з витратами на монтаж відображається у складі капітальних інвестицій згідно з рахунками підрядника.

Вартість устаткування, яке не потребує монтажу, та інших необоротних матеріальних активів, які придбаваються підприємством, відображається у складі капітальних інвестицій після надходження таких цінностей на місце призначення і оприбуткування.

До інших капітальних робіт і затрат включаються, зокрема, витрати з відведення земельних ділянок, вирощування багаторічних культур (садів, виноградників), формування основного стада, транспортування устаткування.

Капітальні інвестиції обліковуються у складі незавершеного будівництва до введення об'єктів основних засобів в експлуатацію.

Для зарахування закінчених будівництвом (монтажем) і прийнятих в експлуатацію об'єктів визначається їх інвентарна вартість за даними аналітичного обліку капітальних інвестицій. Інвентарна вартість списується з рахунку обліку капітальних інвестицій з оприбуткуванням первісної вартості об'єкта основних засобів в сумі зазначеної інвентарної вартості.

Для обліку витрат на придбання або створення матеріальних необоротних активів призначений рахунок 15 "Капітальні інвестиції". За

дебетом рахунку 15 “Капітальні інвестиції” відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення матеріальних необоротних активів, за кредитом – їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію тощо).

Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, а також за окремими об'єктами капітальних вкладень (інвентарними об'єктами) на субрахунках: 151 “Капітальне будівництво”, 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”, 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”, 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”, 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”.

З метою забезпечення обліковою інформацією управлінських потреб та оперативного аналізу капітальних інвестицій деякі науковці, обґрунтовують необхідність відображення на облікових рахунках всієї множини форм капітальних інвестицій. Тобто необхідно привести структуру рахунку 15 “Капітальні інвестиції” у відповідність зі структурою відновлення основних засобів і способами організації інвестиційного циклу, відкривши до субрахунків 151 “Капітальне будівництво” та 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” рахунки третього порядку. Наприклад, “Капітальні інвестиції в модернізацію, реконструкцію, добудову та інші види поліпшень основних засобів”, “Капітальні інвестиції в організацію проектно-дослідницьких робіт”, тощо.

Слід зауважити, що організація такого аналітичного обліку допоможе інвестиційно активним підприємствам привести методикку обліку капітальних інвестицій у відповідність до законодавства про інвестиційну діяльність. Облік капітального будівництва ведуть за фактичними витратами. Фактично освоєні у звітному періоді обсяги капітальних інвестицій відображують у звітності на основі документів первинного обліку

Зарахування на баланс придбаних або побудованих об'єктів основних засобів відображується в обліку капітальних інвестицій записом за кредитом рахунку 15 “Капітальні інвестиції” і дебетом рахунку 10 “Основні засоби”.

Витрати на оплату відсотків за кредитами, отриманими для придбання або будівництва основних засобів, згідно П(С)БО 31 “Фінансові витрати” підлягають капіталізації і списують на собівартість кваліфікаційного активу. Під останнім розуміють актив, який потребує суттєвого часу для його створення.

Собівартість активу створеного власними силами, визнається як сума прямих та накладних витрат, пов'язаних зі створенням активу. В цьому випадку собівартість активу не повинна перевищувати його справедливої вартості.

Кошти, які забудовник отримав від пайовика для пайової участі в будівництві об'єкта, відображаються за дебетом рахунків обліку грошових коштів, запасів і кредитом рахунку 48 “Цільове фінансування і цільові надходження” із внесенням до аналітичного обліку відомостей про пайовика і об'єкт будівництва. Після оформлення документів про право власності пайовика на відповідну частку збудованого об'єкта й приймально-передавального акта забудовник на відповідну вартість дебетує рахунок 48 у кореспонденції з рахунком 15.

Передані забудовнику кошти для пайової участі в будівництві об'єкта пайовик відображає за кредитом рахунків обліку грошових коштів, запасів у кореспонденції з рахунком 37 “Розрахунки з різними дебіторами”. Після одержання оформлених документів про право власності й приймально-передавального акта пайовика на відповідну частку збудованого об'єкта кредитується рахунок 37 у кореспонденції з рахунком 15.

Зарахування на баланс власної частки збудованого об'єкта відображається за дебетом рахунку 10 “Основні засоби” та кредитом рахунку 15. Якщо власна частка збудованого об'єкта (квартири, нежитлові приміщення) призначені пайовиком для продажу, то їх зарахування на баланс

пайовика відображається за дебетом рахунку 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу” та кредитом рахунку 15.

У процесі експлуатації основних засобів підприємство може здійснювати заходи, що ведуть до збільшення економічних вигод, первісно очікуваних, від використання відповідних об'єктів основних засобів. Витрати на капітальний ремонт об'єктів основних засобів визнаються витратами звітного періоду. Такі витрати можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо витрати на значний огляд і капітальний ремонт можуть бути ідентифіковані з окремою амортизованою частиною (компонентом) основних засобів. Витрати на ремонт можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо ціна придбання активу вже відображає зобов'язання (необхідність) підприємства здійснити в майбутньому витрати для приведення активу до стану, в якому він придатний для використання. Наприклад, у разі придбання будівлі, яка потребує ремонту, витрати на ремонт приймаються на збільшення первісної вартості цієї будівлі до суми, яка може бути відшкодована від використання будівлі в майбутньому.

Вартість робіт, що приводять до збільшення очікуваних майбутніх вигод від об'єкта основних засобів, включається до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів. Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом.

Перераховані витрати капіталізуються записом за кредитом рахунку 15 “Капітальні інвестиції” і дебетом рахунку 10 “Основні засоби” у розмірі поліпшеної вартості основних засобів (табл. 2).

Витрати на обслуговування і ремонт основних засобів, які не приводять до збільшення економічних вигод від їх експлуатації відносять на витрати діяльності підприємства.

Для більш повного задоволення інформаційних потреб оперативного і подальшого аналізу капітальних інвестицій потрібна інша система формування

інформації, яка забезпечить на рівні підприємства – індивідуального інвестора організацію належного контролю критичних співвідношень проєктованих обсягів виробництва і реалізації.

Таблиця 2.

Відображення в обліку витрат пов'язаних з модернізацією основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено втрати підрядника	15	63	1000
2	Відображено податковий кредит	64	63	200
3	Списання матеріальних цінностей на покращання основних засобів	15	20,22, 25,26	3000
4	Відображено нарахування зарплати	15	66	200
5	Відображено нарахування на зарплату	15	65	75
6	Включення витрат до початкової (переоціненої) вартості основних засобів	10	15	4275

Формування такої системи має ґрунтуватися на відповідній організації синтетичного й аналітичного обліку витрат і доходів, що виникають у ході реалізації інвестиційного проєкту, і об'єднанні інформації, отриманої на цій основі, з даними управлінського обліку через прямий і зворотний зв'язки на рахунках фінансового обліку.