

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**



**До 50-річчя  
Тернопільського національного  
економічного університету**

***З.-М. В. Задорожний,  
Л. Г. Семеген,  
Л. Т. Богуцька***

**АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ  
ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ  
ПІДПРИЄМСТВ  
ЩОДО НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ**

Монографія

**Тернопіль  
ТНЕУ  
2012**

УДК 657.471  
ББК 65.052.9 (4Укр) 2  
3 15

**Рецензенти:**

**Крупка Я. Д.** – декан факультету обліку і аудиту Тернопільського національного економічного університету, доктор економічних наук, професор;

**Рудницький В. С.** – завідувач кафедри аудиту Львівської комерційної академії;

**Шкарабан С. І.** – завідувач кафедри економічного аналізу і статистики Тернопільського національного економічного університету

Рекомендовано до друку Вченою радою  
Тернопільського національного економічного університету  
(протокол № 3 від 7 грудня 2011 року)

3 15 Задорожний З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів : моногр. / З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семеген, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 237 с.  
ISBN 978-966-654-321-2

У монографії подано результати дослідження питань організації облікової політики щодо необоротних активів на вітчизняних підприємствах будівельної галузі. Особливо велика увага приділена проблемам обліку таких специфічних об'єктів необоротних активів, як інвестиційна нерухомість, капітальні інвестиції, інші необоротні матеріальні активи, в тому числі тимчасові нетитульні споруди. Запропоновано вдосконалити первинні документи, реєстри аналітичного та синтетичного обліку вищеназваних активів. Значне місце відведено питанням облікової політики будівельних підприємств щодо оцінки матеріальних необоротних активів, методів нарахування амортизації, визнання витрат та доходів, пов'язаних із цими активами.

Для докторантів, аспірантів, викладачів та студентів вищих навчальних закладів, бухгалтерів.

УДК 657.471  
ББК 65.052.9 (4Укр) 2

ISBN 978-966-654-321-2

© Задорожний З.-М. В., Семеген Л. Г.,  
Богуцька Л. Т., 2012  
© ТНЕУ, 2012

# ЗМІСТ

<b>ПЕРЕДМОВА.....</b>	<b>4</b>
<b>РОЗДІЛ 1. УМОВИ ВИЗНАННЯ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО НИХ.....</b>	<b>7</b>
1.1. Проблеми обліку капітальних інвестицій.....	7
1.2. Особливості визнання інших необоротних активів та інвестиційної нерухомості.....	21
1.3. Формування облікової політики підприємства щодо інших необоротних матеріальних активів.....	50
<b>РОЗДІЛ 2. ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ.....</b>	<b>69</b>
2.1. Окремі питання обліку руху матеріальних необоротних активів.....	69
2.2. Особливості обліку надходження та вибуття інших необоротних матеріальних активів.....	79
2.3. Проблемні аспекти обліку тимчасових споруд.....	103
2.4. Облік амортизації інших необоротних матеріальних активів.....	114
<b>РОЗДІЛ 3. АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ ЯК СКЛАДОВОЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ.....</b>	<b>129</b>
3.1. Документальне оформлення надходження об'єктів інвестиційної нерухомості.....	129
3.2. Окремі питання організації та методики обліку витрат і доходів щодо об'єктів інвестиційної нерухомості.....	148
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>187</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....</b>	<b>195</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>209</b>

## **ПЕРЕДМОВА**

Глобалізація світової економіки, євроінтеграційні процеси в Україні, залучення іноземних інвестицій у національну економіку вимагають подальшого реформування системи бухгалтерського обліку, забезпечення її відповідності міжнародним стандартам.

Першим етапом цього реформування можна вважати набуття чинності з 01.01.2000 р. Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та нового Плану рахунків. Саме з прийняттям цього Закону пов'язана поява в бухгалтерській термінології поняття «облікова політика» як сукупності принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Від правильно вибраної облікової політики підприємства значною мірою залежать кінцеві результати його діяльності. Саме з її допомогою можна забезпечити своєчасною, об'єктивною і якісною інформацією відповідних користувачів, передусім внутрішніх (апарат управління та власників підприємства).

Оскільки як національні, так і міжнародні стандарти обліку передбачають багатоваріантність ведення тієї чи іншої ділянки обліку, основним завданням облікової політики є вибір того варіанта, який би дав можливість отримати бажані результати.

Розглядом означених актуальних облікових проблем і присвячується ця монографія. Вона складається із трьох розділів, кожен з яких розкриває низку багатьох аспектів авторського бачення

проблематики правильного вибору облікової політики підприємствами будівельної галузі вітчизняної економіки.

У першому розділі монографії «Умови визначення необоротних матеріальних активів та формування облікової політики щодо них» подано результати аналізу проблем обліку капітальних інвестицій, особливостей визнання інших необоротних матеріальних активів та інвестиційної нерухомості, формування облікової політики підприємства щодо названих видів необоротних матеріальних активів. У монографії доведено, що необхідно узгодити всі нормативні та інструктивні документи щодо формування єдиного підходу до визначення сутності та складових витрат і доходів інвестиційної та фінансової діяльності, необхідності ведення пооб'єктного обліку капітальних інвестицій та розширення його аналітичності. Особливе місце в книзі відведено різним підходам до трактування облікової політики і визначення структури наказу про облікову політику в частині організації обліку необоротних активів.

У другому розділі монографії «Проблемні питання обліку матеріальних необоротних активів» розкрито проблемні питання руху матеріальних необоротних активів, особливості методики обліку надходження і вибуття інших необоротних матеріальних активів, у тому числі такої їх складової, як тимчасові (нетитульні) споруди, обліку амортизації необоротних активів.

У третьому розділі монографії «Актуальні проблеми обліку інвестиційної нерухомості як складової необоротних активів» значне місце відведено документальному оформленню надходження об'єктів інвестиційної нерухомості, питанням організації та методики обліку витрат і доходів щодо об'єктів інвестиційної нерухомості. Зокрема, запропоновано використовувати окремі первинні документи з обліку руху інвестиційної нерухомості, вдосконалені реєстри аналітичного та синтетичного обліку таких активів. Цінними для практики будуть пропозиції авторів щодо організації

синтетичного обліку інвестиційної нерухомості, які є основою національних методичних рекомендацій з даної ділянки обліку.

Авторами окремих частин монографії є: доктор економічних наук, професор, проректор з наукової роботи, завідувач кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету З.-М. В. Задорожний (передмова, підрозділи 1.1, 1.2–1.3 (частково), 2.1, 2.2 – 2.4 (частково), 3.1 і 3.2 (частково), висновки), кандидат економічних наук, викладач кафедри обліку у виробничій сфері Л. Г. Семеген (підрозділи 1.2 (частково), 1.3, 2.2, 2.3, 2.4 (частково)), аспірант кафедри обліку у виробничій сфері Л. Т. Богуцька (підрозділи 1.2 і 1.3 (частково), 3.1 і 3.2).

# **РОЗДІЛ 1 УМОВИ ВИЗНАННЯ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ТА ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО НИХ**

## **1.1. Проблеми обліку капітальних інвестицій**

З набранням чинності з 1.01.2000 р. національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) 3 «Звіт про фінансові результати» і 4 «Звіт про рух грошових коштів», нового Плану рахунків, інвестиційна діяльність стала реальним об'єктом бухгалтерського обліку. Це твердження пояснюється тим, що у ньому з'явилися окремі рахунки витрат і доходів, а у фінансовій звітності почали відображати рух грошових коштів у результаті такої діяльності.

Наявність нових об'єктів обліку призвела до виникнення цілої низки невирішених проблем на практиці. Вони пов'язані, перш за все, із неузгодженістю визначення терміна «інвестиційна діяльність», наведеного в законах України та нормативних документах, неоднозначним трактуванням сутності витрат і доходів від її здійснення в різних стандартах обліку. Так, відповідно до П(С)БО 4 під інвестиційною діяльністю слід розуміти придбання та реалізацію тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів [97]. Це визначення значною мірою суперечить трактуванню інвестиційної діяльності та її об'єктів, наведеному в Законі України «Про інвестиційну діяльність» № 1560-XII від 18.09.1991 р. У статті 4 цього Закону зазначається, що такими об'єктами можуть бути будь-яке

майно, в тому числі основні фонди і оборотні кошти в усіх галузях та сферах народного господарства, цінні папери, цільові вклади, науково-технічна продукція, інтелектуальні цінності, інші об'єкти власності, а також інтелектуальні права. На нашу думку, оборотні кошти не є об'єктом інвестиційної діяльності, а переважно операційної. У зв'язку з цим пропонується внести відповідне уточнення у вищезазначене визначення.

Визначення терміна «інвестиційна діяльність», наведене в П(С)БО 4, теж, на нашу думку, потребує вдосконалення. По-перше, у ньому зайвими словами є «фінансових інвестицій», оскільки довготермінові фінансові інвестиції як такі вже є складовою необоротних активів. Тобто перераховувати поряд із необоротними активами ще окремі їх об'єкти немає потреби. По-друге, слово «реалізацію» необхідно замінити ширшим за змістом словосполученням «вибуття або зменшення корисності». Ця пропозиція аргументується тим, що на рахунку 97 «Інші витрати», який власне є рахунком витрат інвестиційної діяльності, відображаються, крім собівартості реалізованих фінансових інвестицій, ще й залишкова вартість ліквідованих необоротних активів, зменшення корисності останніх, сума їх уцінки тощо. Аналогічно на рахунку 74 «Інші доходи» узагальнюються доходи від збільшення корисності та ліквідації необоротних активів, їх дооцінки тощо.

З урахуванням висловлених зауважень пропонується внести зміни до П(С)БО 4, після врахування яких інвестиційна діяльність – це процес придбання, вибуття, збільшення або зменшення корисності необоротних активів.

Наступною проблемою в обліку інвестиційної діяльності, як зазначалося раніше, є неузгодженість між П(С)БО 3 та П(С)БО 4 щодо структури доходів і витрат інвестиційної діяльності, які у Звіті про рух грошових коштів є надходженнями та видатками відповідно. Так, згідно з П(С)БО 4 до вищеназваних надходжень необґрунтовано, на наш погляд, віднесено отримані відсотки за надані позики іншим сторонам, фінансові інвестиції в боргові цінні папери, використання переданих



у фінансову оренду необоротних активів, а також дивіденди як результат придбання акцій або часток у капіталі інших підприємств, які відповідно до П(С)БО 3 є доходами від фінансової діяльності. Серед складових «інших платежів» у результаті інвестиційної діяльності згідно з П(С)БО 4 є позики грошовими коштами, надані іншим сторонам (крім авансів і позик фінансових установ), що суперечить визначенню інвестиційної діяльності, наведеному в цьому ж стандарті. Адже тут виникає запитання: яким чином надання грошової позики юридичним чи фізичним особам може бути пов'язане з придбанням чи реалізацією необоротних активів підприємства? На наш погляд, рух позикового капіталу є фінансовою діяльністю.

Вважаємо за доцільне врахувати вищезазначені зауваження і пропозиції при внесенні змін та уточнень до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку з метою забезпечення єдиного підходу до структури доходів і витрат інвестиційної діяльності.

Реформування облікової системи вітчизняних підприємств, яке почалося у 2000 р. і відбувається ще досі, засвідчило його переваги та недоліки. До переваг можна віднести: зрозумілість вітчизняного обліку іноземними інвесторами; узгодженість Плану рахунків із фінансовою звітністю і, перш за все, Балансом (форма № 1) та Звітом про фінансові результати (форма № 2); регламентація основних ділянок обліку окремими положеннями, які дозволяють багатоваріантність його ведення і дають можливість кожному підприємству вибрати найефективніші для нього методи.

Недоліками реформування обліку була велика трудомісткість трансформаційних процесів, а також те, що низка національних стандартів написана важкодоступною мовою з використанням іноземних термінів, які є незрозумілими для пересічного бухгалтера. До таких положень можна віднести П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», 13 «Фінансові інструменти», 14 «Оренда» та деякі інші. Яскравим прикладом вищезгаданих термінів є «інструмент хеджування», під яким згідно з П(С)БО 13 розуміють похідний фінансовий інструмент,

фінансовий актив або фінансове зобов'язання, справедлива вартість яких і грошові потоки від яких, як очікується, компенсуватимуть зміни справедливої вартості або потоку грошових коштів об'єкта хеджування [92].

Проаналізувавши зміст прийнятих стандартів можна зробити висновок, що ще не всі важливі ділянки обліку охоплені ними. Перш за все, це стосується обліку інвестицій. Якщо методика обліку фінансових інвестицій регламентується окремим П(С)БО 12 тієї ж назви, то ведення обліку капітальних інвестицій відображено фактично лише в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженій наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. (далі – Інструкція № 291).

Частково принципи оцінки капітальних інвестицій розкриті в П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», оскільки саме через здійснення капітальних інвестицій переважно придбаваються такого роду необоротні активи. Разом з тим, слід зазначити, що визначення терміна «капітальні інвестиції» в цих стандартах не наводиться.

Згідно з наказом Міністерства фінансів України № 989 «Про внесення змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку» від 25 листопада 2002 р. були внесені зміни та доповнення до П(С)БО 7 «Основні засоби» і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» в частині обліку капітальних інвестицій. Так, у П(С)БО 7 дано визначення незавершених капітальних інвестицій у необоротні матеріальні активи і зазначено, що цей стандарт поширюється на облік таких інвестицій. Під незавершеними капітальними інвестиціями в необоротні матеріальні активи згідно з цим доповненням розуміють капітальні інвестиції у будівництво, встановлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, введення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося, а також авансові платежі для

фінансування будівництва [98]. Під незавершеними капітальними інвестиціями в нематеріальні активи згідно з доповненням до П(С)БО 8 слід розуміти капітальні інвестиції у придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося [99]. Визначення самих капітальних інвестицій у стандартах відсутнє. На наш погляд, необхідність їх трактування є такою ж, як і визначення основних засобів чи нематеріальних активів. Разом з тим, слід зазначити, що слово «незавершені» у термінах «незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи» і «незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи», на нашу думку, є зайвим. Якщо вживається термін «незавершені капітальні інвестиції», то напрошується й інший – «завершені капітальні інвестиції». Якщо капітальні інвестиції завершені, то вони переходять до складу основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів. Звідси випливає, що капітальні інвестиції можуть бути тільки незавершеними і необхідність у слові «незавершені» у термінах «незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи» та «незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи» відпадає. В зв'язку з цим пропонується внести відповідні корективи в П(С)БО 7 і П(С)БО 8. Крім цього, доцільно було би в П(С)БО 7 дати визначення терміна «капітальні інвестиції».

На наш погляд, під капітальними інвестиціями слід розуміти витрати на придбання, будівництво, реконструкцію, розширення і технічне переоснащення необоротних активів. Авансові платежі не мають відноситися до капітальних інвестицій, оскільки згідно з принципом «нарахування та відповідності доходів і витрат» авансовий платіж є лише збільшенням кредиторської заборгованості у підрядника і дебіторської – замовника.

Доволі дискусійним, на наш погляд, є визначення основних засобів у П(С)БО 7, відповідно до якого це активи, які підприємство

утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [98]. Підприємство може придбати активи у вигляді обладнання, інструменту, інвентаря і навіть будівлі, утримувати їх і не використовувати деякий час. До моменту введення їх в експлуатацію вони будуть обліковуватися як капітальні інвестиції і відображатися в балансі в рядку 020 «Незавершені капітальні інвестиції», а не у складі основних засобів (рядки 030–032). Звідси випливає, що у визначення основних засобів, наведене в П(С)БО 7, необхідно, на нашу думку, внести доповнення, із врахуванням якого основні засоби – це введені в експлуатацію матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Необхідність внесення коректив такого змісту обумовлена тим, що амортизація починає нараховуватися за основними засобами в бухгалтерському обліку з наступного місяця після введення їх в експлуатацію. Хоча знову ж таки в П(С)БО 7 такої чіткості немає. В п. 29 стандарту зазначено, що «...нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання» [98]. Проте придатним для корисного використання може бути і обладнання, яке не потребує монтажу, що зберігається на складі, та інші види капітальних інвестицій. Таке визначення може спричинити до формування неправильної думки на практиці, що за капітальними інвестиціями теж можна нараховувати амортизацію. В

зв'язку з вищенаведеним пропонується передостанній абзац п. 29 П(С)БО 7 «Основні засоби» викласти в такій редакції: «Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів був введений в експлуатацію».

Щодо визначення капітальних інвестицій, то, на наш погляд, вдале їх трактування наведено в Інструкції № 291: «...витрати на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів» [53, с. 5].

Проаналізувавши міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, можна зазначити, що вони, як і національні, не передбачають окремого стандарту, в якому описувалися б методологічні підходи до оцінки капітальних інвестицій. Разом з тим, слід зазначити, що в жовтні 1989 р. був прийнятий міжнародний норматив фінансового і управлінського обліку 2 «Рішення з капітальних витрат». В цьому нормативі дається вдале, на наш погляд, визначення капітальних витрат як «...інвестицій з метою придбання реальних або довгострокових активів, від яких очікують отримати прибуток» [68, с. 77]. Капітальні витрати відповідно до названого документа складаються із двох різних процесів: а) прийняття рішення; б) виконання його, включаючи підготовку і подальшу оцінку. Достовірна оцінка та прогнозування є надзвичайно важливими етапами при прийнятті рішень з капітальних інвестицій.

Згідно з вищеназваним нормативом вкладення в основний капітал складаються з витрат, необхідних для того, щоб запустити проект на повну потужність. Вони включають у себе витрати на обладнання, його монтаж, підготовку кадрів, сплату комісійних, початковий брак, запаси запасних частин і т. ін. [68, с. 77]. Якщо проаналізувати структуру витрат, які передбачається обліковувати на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» згідно з Інструкцією № 291, то в ній не передбачені витрати на підготовку кадрів, сплату комісійних, початковий брак і запаси запасних частин, а лише витрати, пов'язані з придбанням (спорудженням) необоротних активів. Оскільки національні

Положення (стандарти) бухгалтерського обліку відповідно до вимог статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» ґрунтуються на міжнародних стандартах, то, на наш погляд, необхідно розширити зміст капітальних інвестицій, передбачених в Інструкції № 291. Така пропозиція пояснюється тим, що Інструкція має ґрунтуватися на національних стандартах. Звичайно, що міжнародні нормативи фінансового і управлінського обліку не є міжнародними стандартами, але розроблені на основі останніх.

Проаналізувавши зміст Інструкції № 291 щодо обліку капітальних інвестицій, можна зробити висновок, що його необхідно розширити і більше конкретизувати. Це можна зробити в окремому Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку. В ньому, на нашу думку, доцільно було би дати визначення інвестицій взагалі та капітальних зокрема, охарактеризувати їх технологічну і відтворювальну структури, види оцінок, можливість переоцінки, порядок вибуття, розкриття інформації у Примітках до річної фінансової звітності. Щодо необхідної інформації про капітальні інвестиції, то така вже має місце у III розділі «Капітальні інвестиції» вищеназваних Приміток. Слід зазначити, що в останніх наводиться інформація про рух інших капітальних інвестицій за звітний період, хоча на рахунку 15 немає окремого субрахунка для їх обліку. Такими інвестиціями можуть бути витрати на проектно-пошукові роботи, утримання відділів капітального будівництва та ін. Інші капітальні інвестиції виділяються окремим видом у технологічній структурі капітальних вкладень у статистичній формі звітності № 2-КБ «Звіт про введення в дію об'єктів, основних фондів та інвестицій в основний капітал (капітальні вкладення)». У зв'язку з вищенаведеним пропонуємо виділити окремий субрахунок 156 для обліку інших капітальних інвестицій у структурі рахунка 15, що дасть можливість отримати необхідну інформацію для заповнення статистичної звітності без додаткових вибірок.

Разом з тим, важко погодитися, що згідно з Інструкцією № 291 на субрахунку 151 «Капітальне будівництво» необхідно вести облік

устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва, та роботи з монтажу обладнання. Облік такого обладнання, на нашу думку, можна здійснювати хіба що на окремому аналітичному рахунку до цього субрахунка для визначення загальної інвентарної вартості об'єкта будівництва загалом за умови, що на таких же окремих аналітичних рахунках буде узагальнена вартість обладнання, яке не потребує монтажу та інших капітальних інвестицій. Проте про дві останні важливі складові інвентарної вартості в Інструкції 291 нічого не сказано. Цей факт призводить на практиці до різного трактування обліку таких витрат, викривлення бухгалтерської і статистичної звітності.

На наш погляд, на субрахунку 151 «Капітальне будівництво» доцільно узагальнювати лише витрати з виконання будівельно-монтажних робіт як підрядним, так і господарським способом для власних потреб підприємства. Результатом таких капітальних інвестицій є будівлі та споруди.

На окремих аналітичних рахунках до субрахунка 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» пропонується здійснювати облік обладнання й інших активів, які після введення їх в експлуатацію стають основними засобами, що узагальнюються на окремих субрахунках рахунка 10 «Основні засоби» (крім будівель, споруд, землі та капітальних витрат на поліпшення земель). На цьому ж субрахунку, на нашу думку, необхідно вести облік витрат на проведення робіт, пов'язаних з монтажем обладнання, оскільки вони мають включатися в його первісну вартість.

Капітальні витрати на поліпшення земель доцільно обліковувати на окремому субрахунку 157 тієї ж назви до моменту їх завершення. Лише після закінчення робіт з поліпшення земель (осушення, зрошення і т. ін.) їх вартість має списуватися з кредита субрахунка 157 «Капітальні витрати на поліпшення земель» у дебет субрахунка 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель». З наступного місяця після

завершення таких робіт їх вартість має амортизуватися переважно з використанням прямолінійного методу.

Щодо обліку інших капітальних робіт і витрат (витрати на проектно-пошукові роботи, утримання відділів капітального будівництва та інші), то їх, як зазначалося раніше, доцільно обліковувати в момент виникнення на окремому субрахунку 156 «Інші капітальні інвестиції» і розподіляти пропорційно до контрактної вартості витрат на будівельно-монтажні роботи й обладнання. Такий порядок обліку дасть можливість більш точно визначити первісну вартість складових основних засобів, які виступають окремими об'єктами при нарахуванні амортизації, адже остання нараховується не загалом по новозбудованому об'єкту, а окремо по його складових (будівлях, спорудах, обладнанню та інших основних засобах). Проектно-пошукові роботи пов'язані із всіма перерахованими активами, тому на їх вартість збільшувати лише витрати на будівельно-монтажні роботи, тобто вартість будівель і споруд, буде необґрунтовано. Витрати на утримання відділів капітального будівництва, які можуть створюватися на підприємствах, є загальновиробничими витратами, які теж мають, на наш погляд, розподілятися між всіма видами капітальних інвестицій, включаючи обладнання. Відносити їх до адміністративних витрат є необґрунтованим, оскільки вони тісно пов'язані з конкретними об'єктами інвестування.

Передача об'єктів капітальних інвестицій у монтаж оформляється актом приймання-передачі устаткування до монтажу (типова форма № М-15а), якщо монтаж проводить спеціалізована монтажна організація. При проведенні монтажу господарським способом, тобто силами замовника, така передача оформляється вимогою. На нашу думку, використання різних документів для однакової за змістом операції є недоцільним. В зв'язку з цим пропонуємо у всіх випадках відпуску обладнання в монтаж складати акт приймання-передачі устаткування до монтажу (типова форма



№ М-15а) тому, що цей первинний документ найбільш повно враховує специфіку обліку такого роду активів. Разом з тим, у ньому доцільно було би передбачити окрему графу, в якій би відображалися транспортні витрати, пов'язані з придбанням цього обладнання від постачальників і перевезення його до місця монтажу. Відображення в акті такого роду інформації дасть можливість сконцентрувати необхідні дані для визначення первісної вартості вмонтованого обладнання.

Якщо транспортні витрати, пов'язані одночасно з декількома видами обладнання, то базою їх розподілу пропонується об'єм або площа, яку займають окремі види устаткування на транспортному засобі. Якщо транспортні витрати розподіляти між окремими групами обладнання до їх ціни, як це робиться в більшості випадків, то такий метод може призвести до необґрунтованого завищення первісної вартості невеликого за розмірами дорогого обладнання і заниження об'ємного, але дешевого.

Витрати на підготовку кадрів для роботи на новозбудованих підприємствах, окремих їх цехах, лініях, а також на придбання запасів, запасних частин до нового обладнання та початковий брак, на наш погляд, можна обліковувати в складі капітальних інвестицій, які не збільшують вартість необоротних активів. Останні мають узагальнюватися на окремому субрахунку до рахунка 15 «Капітальні інвестиції».

Слід зазначити, що певний досвід в обліку такого роду витрат вже є. Зокрема, такий субрахунок має місце в Плані рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємств Росії. Це субрахунок 5 «Затрати, які не збільшують вартість основних засобів» до рахунка 08 «Капітальні вкладення». Оскільки на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» національного Плану рахунків узагальнюються витрати на придбання (виготовлення) не тільки основних засобів, а й інших необоротних активів, тому нами і запропонована назва субрахунка «Витрати, які не збільшують

вартість необоротних активів». Якщо капітальні витрати не збільшують вартості необоротних активів, то виникає запитання: куди їх списувати після завершення робіт?

На нашу думку, джерелом покриття такого роду витрат мають бути кошти цільового фінансування, отриманого від пайовиків, бюджету або створеного самим підприємством. Відрахування на створення фінансування можна було би відносити до витрат майбутніх періодів (дебет рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів», кредит рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»). Відобразивши на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» витрати, які не збільшують вартість необоротних активів, підприємства матимуть можливість одержати інформацію про повні витрати, пов'язані з інвестиційним проектом. На основі таких витрат можна буде провести аналіз ефективності здійснення інвестиційного проекту.

Віднесення витрат на підготовку кадрів, початковий брак, придбання запасних частин, пов'язаних з роботою нового устаткування, на витрати операційної діяльності є, на наш погляд, необґрунтованим. Цей факт призведе до безпідставного заниження фінансових результатів операційної діяльності, з одного боку, та їх завищення від здійснення інвестиційної – з іншого. Слід зазначити, що витрати на підготовку кадрів для роботи на новозбудованому об'єкті, на відміну від діючих підприємств, нині включаються до складу капітальних інвестицій. Запропонований варіант обліку капітальних інвестицій потребує внесення змін не тільки до Інструкції № 291, а й до структури реєстрів, в яких ведеться їх аналітичний і синтетичний облік (відомість 18 і журнал-ордер 16 при журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку, журнал 4 і відомість 4.1 при журнальній формі, відповідні машинограми при автоматизованій формі обліку).

Синтетичний облік капітальних інвестицій згідно з Методичними рекомендаціями по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затвердженими наказом Міністерства фінансів

України № 356 від 29.12.2000 р., рекомендовано здійснювати у журналі 4, а аналітичний – у відомості 4.1. Проаналізувавши зміст названих реєстрів, можна зробити висновок, що будова журналу загалом відповідає вимогам користувачів, чого не можна сказати про відомість. Так, більш цінною інформацією для управління є дані про капітальні інвестиції в розрізі об'єктів, а не окремих видів робіт з капітального будівництва, як це має місце у відомості. Якщо підприємство здійснює будівництво декількох об'єктів, то з даного реєстра не буде видно, на яких саме об'єктах виконані роботи. При характеристиці витрат капітального будівництва, виконаних господарським способом, у відомості наводиться перелік калькуляційних статей (№ з/п 1.11–1.15). На наш погляд, цей перелік не зовсім враховує вимоги П(С)БО 16 «Витрати» і П(С)БО 18 «Будівельні контракти». Зокрема, в ньому відсутні інші прямі витрати та загальновиробничі (загальнодільничні витрати), які включаються в собівартість будівельно-монтажних робіт. Інформація про витрати в розрізі калькуляційних статей є цінною, якщо вона подана за об'єктами будівництва (центрами витрат) або центрами відповідальності. Такого роду інформацію можна одержати з бухгалтерських проведення, відображених на рис. 1.1.

З урахуванням зазначених зауважень пропонується така структура відомості 4.1 (додаток А).

В запропонованій автором відомості, на відміну від типової відомості 4.1, передбачається пооб'єктний облік капітальних інвестицій у розрізі субрахунків, що забезпечить користувачів необхідною інформацією. В перелік рахунків, з якими може кореспондувати за дебетом рахунок 15 «Капітальні інвестиції», включено два субрахунки 911 «Витрати з утримання і експлуатації будівельної техніки» та 912 «Загальновиробничі (загальнодільничні) витрати» (графи 10–13 відомості). Необхідність їх введення обумовлена тим, що витрати, які обліковуються на цих субрахунках, є складовими собівартості будівельно-монтажних робіт, виконаних господарським способом.

**Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів**



**Рис. 1.1. Схема обліку капітальних інвестицій для проведення будівельно-монтажних робіт, виконаних господарським способом**

Підсумовуючи вищесказане, вважаємо, що з метою концентрації всієї необхідної інформації щодо обліку капітальних інвестицій в одному нормативному документі доцільним було би, на наш погляд, прийняття окремого Положення (стандарту) з бухгалтерського обліку капітальних інвестицій або хоча би відповідних загальних методичних рекомендацій з цих питань, затверджених наказом Мінфіну України. Слід зазначити, що ще до недавнього часу вітчизняні підприємства, які здійснювали капітальні

інвестиції, користувалися у своїй роботі Основними положеннями з обліку капітальних вкладень, які діяли з 1 січня 1987 р. Якщо на заміну галузевих Типових положень з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) останнім часом міністерствами і відомствами були розроблені відповідні Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг), то для полегшення обліку капітальних інвестицій теж доцільним було би прийняття такого нормативного документа. В окремому стандарті бухгалтерського обліку або Методичних рекомендаціях, як вже зазначалося раніше, необхідно дати визначення інвестицій взагалі та капітальних зокрема, їх класифікацію, відтворювальну і технологічну структури, види оцінок, порядок проведення переоцінки, методику аналітичного й синтетичного обліку, розкриття інформації в Примітках до річної фінансової звітності тощо. Прийняття вищезазначених документів дало би можливість вирішити на практиці цілу низку актуальних проблем.

## **1.2. Особливості визнання інших необоротних активів та інвестиційної нерухомості**

Для здійснення господарсько-фінансової діяльності підприємству потрібні значні матеріальні активи, зокрема і необоротні. Економічне значення необоротних матеріальних активів впливає зі суті виробничого процесу, який незалежно від його суспільної форми визначається двома факторами: засобами виробництва і робочою силою. Саме вони становлять матеріально-виробничу базу суспільства, його продуктивні сили. Засоби виробництва залежно від функцій, які вони виконують у процесі виробництва, поділяються на засоби і предмети праці.

Як зазначає С. В. Мочерний, робоча сила – це сукупність фізичних, розумових та організаторських властивостей людини, набутих знань і досвіду, які вона застосовує в процесі виробництва споживних вартостей [77, с. 352]. В. М. Ковальчук визначає робочу

силу сукупністю фізичних і розумових здібностей людини, які вона застосовує у процесі виробництва, тобто як здатність індивідуума до праці [58, с. 6]. Праця, на думку В. М. Ковальчука, є нічим іншим, як витрачання фізичної, нервової та розумової енергії людини з виробничою метою. Людська праця відрізняється від «праці» тварин доцільністю й осмисленістю дій.

В. В. Радаєв вважає, що предмети праці – це те, на що спрямована діяльність людини і що є основою майбутнього продукту [105, с. 291]. Нині абсолютна більшість предметів праці – це результат попередньої діяльності, тобто матеріали, на базі яких створюються ті предмети праці, яких не забезпечує природа.

Як стверджує В. В. Сопко, засоби праці – це річ (або комплекс речей), що працівник розміщує між собою і предметом праці так, щоб вона спрямовувала його дії на цей предмет [112, с. 365]. На думку С. В. Мочерного засоби праці – це річ або комплекс речей, якими людина діє на предмет праці з метою його перетворення відповідно до власних потреб [77, с. 8 – 9].

Основними серед усіх засобів праці є механічні засоби (машини, устаткування) – кісткова й мускульна системи виробництва. Саме їх вважають визначальною ознакою кожної історичної епохи.

До засобів праці належать також усі матеріальні умови процесу праці – виробничі будівлі, канали, дороги тощо. Загальним засобом праці є земля.

М. І. Бондар і О. М. Десятнюк до складу засобів праці зараховують тільки ті цінності, що безпосередньо впливають на предмет праці [10, с. 34; 38]. Матеріальні цінності, які використовуються у виробничому процесі (будинки, споруди), виокремлюють в окрему групу. Погоджуємося з думкою тих науковців, які зазначені цінності також характеризують як засоби праці [61, с. 57]. Незважаючи на те, що вищеназвані цінності безпосередньо не беруть участь у створенні матеріальних благ, без них здійснення виробничого процесу унеможлиблюється.

Відповідно до національних стандартів та Плану рахунків інші необоротні матеріальні активи поряд з основними засобами, нематеріальними активами, довготерміновими фінансовими, капітальними інвестиціями й іншими довготерміновими активами є складовими необоротних активів суб'єктів господарювання.

У зарубіжній обліковій практиці замість терміна «необоротні активи» використовують інші: в Росії необоротні активи називають «позаоборотні», аналогічна назва поширена у США. В Швейцарії необоротні активи відображають в активі балансу в розділі, що має назву «Основні засоби», в Естонії – як основне майно, у Великобританії, Німеччині та Єгипті – як основний капітал. У США основні засоби відображають за залишковою вартістю, а суму зносу і початкову вартість узагальнюють у примітках до річної фінансової звітності. В Польщі необоротні активи відображають у балансі як позаоборотні, які охоплюють матеріальні та нематеріальні позаоборотні активи. Матеріальні позаоборотні активи польських підприємств складаються з речового і фінансового довготермінового майна. Склад необоротних активів у Чехії передбачає: а) нематеріальні інвестиції; б) матеріальне інвестиційне майно; в) незавершені матеріальні та нематеріальні інвестиції; г) надані застави та матеріальне інвестиційне майно; д) фінансові інвестиції [14, с. 297].

Як видно, у більшості країн необоротні активи поділяють на такі загальні групи: матеріальні довготермінові активи; нематеріальні довготермінові активи; довготермінові фінансові інвестиції.

На основі вищенаведеного доходимо висновку, що у зарубіжній практиці не використовується термін «необоротні активи», оскільки такими можна вважати активи, що не беруть участі у господарському обігу підприємства. В дійсності наявність необоротних активів, як вже зазначено раніше, є необхідною умовою здійснення господарського обороту підприємства та їх вартість переноситься на вартість новоствореної продукції (робіт, послуг) не

в повній сумі у момент початку використання, а частинами у вигляді амортизаційних відрахувань. Оскільки основні засоби за суттю не можна вважати необоротними, пропонуємо в нормативних документах використовувати термін «довготермінові активи».

З появою національних положень (стандартів) значно розширилася кількість нових термінів. Не є винятком Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі – П(С)БО 7), затверджене Наказом № 92 Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р., де використовується такий новий термін, як «інші необоротні матеріальні активи».

Розглянемо основні критерії, за якими інші необоротні матеріальні активи відрізняються від основних засобів та малоцінних швидкозношуваних предметів. Цими критеріями є вартість кожного об'єкта і нормативний термін їхнього використання, що має бути більшим від року (чи операційного циклу). Щодо вартісних ознак інших необоротних матеріальних активів у п. 5 П(С)БО 7 зазначено, що «...підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, які входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів» [98].

До запровадження П(С)БО 7 виокремлювали предмети, які хоча належали до засобів праці, але через невисоку вартість і нетривалий термін служби не зараховували до жодної з груп основних засобів. Ці предмети становили групу малоцінних швидкозношуваних предметів (МШП) і узагальнювалися на рахунку 12 «Малоцінні і швидкозношувані предмети». Вартість і термін служби МШП визначалися Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України № 250 від 03.04.1993 р., і Вказівками з організації бухгалтерського обліку в Україні, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України № 25 від 07.05.1993 р. На момент скасування зазначених нормативних документів до МШП зараховували засоби праці, термін служби яких

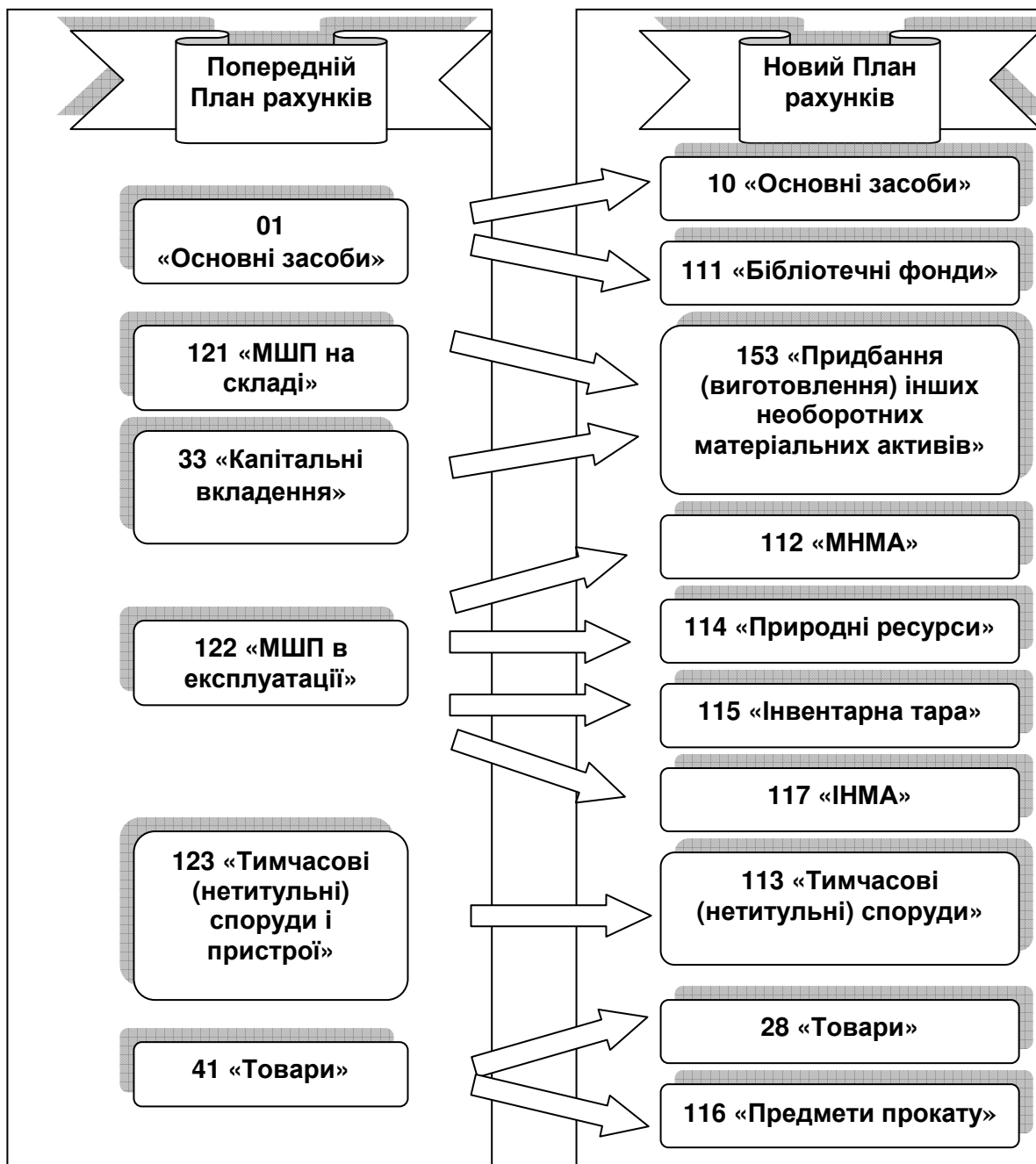


становив менше, ніж рік, незалежно від вартості або вартістю менше, ніж 500 грн. за одиницю без урахування терміну служби. Матеріальні активи з терміном служби понад рік, що перебували у складі МШП, при переході на національні стандарти віднесено до інших необоротних матеріальних активів відповідно до вимог П(С)БО 7. Вважаємо, що граничну вартість одиниці предметів, які враховуються як інші необоротні матеріальні активи, потрібно зафіксувати в наказі про облікову політику підприємства. В різних підприємствах ця сума може бути різною, залежно від виду діяльності, величини активів та інших показників, тому для одних суб'єктів господарювання той чи інший предмет може бути основним засобом, а для інших – іншим необоротним матеріальним активом.

Згідно із П(С)БО 7, до Плану рахунків бухгалтерського обліку введено рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи», який передбачено у першому класі рахунків «Необоротні активи». На ньому за окремими субрахунками ведеться облік бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, тимчасових (нетитульних) споруд, природних ресурсів, інвентарної тари, предметів прокату та інших необоротних матеріальних активів. Раніше такі цінності обліковували частково у складі основних засобів (бібліотечні фонди), малоцінних і швидкозношуваних предметів (малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, інвентарна тара тощо) й товарів (предмети прокату), тобто згідно із Планом рахунків, який діяв до 2000 р., облік перелічених активів здійснювали відповідно на рахунках 01 «Основні засоби», 12 «Малоцінні і швидкозношувані предмети», 41 «Товари». Схему трансформації інших необоротних матеріальних активів наочно зображено на рис. 1.2.

Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р. (в редакції № 1957-IV від 01.07.2004 р.) було визначено межу «малоцінності» основних засобів у податковому

обліку. Так, матеріальні цінності, призначені для використання в господарській діяльності підприємства із терміном служби 365 днів і вартістю менше 1000 грн., не вважалися основними засобами.



**Рис. 1.2. Схема трансформації інших необоротних матеріальних активів у процесі переходу до нового Плану рахунків**

Витрати на їхнє придбання передбачалися у валових витратах і відображалися у податковому обліку як приріст (убуток) балансової вартості запасів. Після набуття чинності Податкового кодексу України вартісна межа основних засобів у податковому обліку зросла до 2500 грн. На думку С. Сажинця, підприємствам необхідно встановити лише нижній ліміт вартості інших необоротних матеріальних активів, оскільки верхній визначено у податковому законодавстві, в межах яких відповідні предмети можна зарахувати до групи «інші необоротні матеріальні активи», якщо нормативний термін їхньої експлуатації перевищує рік [89]. Логічним є висновок, що предмети, нормативний термін використання яких менший, ніж рік, незалежно від вартості кожної інвентарної одиниці мають обліковуватись як виробничі запаси у складі малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Вести мову про нижню межу вартості інших необоротних матеріальних активів нелогічно, оскільки у бухгалтерському обліку основним критерієм їхнього віднесення до необоротних активів є термін використання (не менше, ніж рік).

Питання визнання необоротних матеріальних активів та особливостей, за якими доцільно відносити цінності до необоротних матеріальних активів, дослідила Л. Кулікова у монографії «Облік основних засобів: сучасна концепція і тенденції розвитку». Зокрема, автор аналізує такі критерії зарахування цінностей до необоротних матеріальних активів: функціональна роль, призначення, сфера діяльності, тривалість використання, нерухомість, матеріальність, вартісна межа тощо [62]. Вивчаючи проблему функціональної ролі активів, вона зауважує, що не потрібно обмежувати використання необоротних матеріальних активів лише як засобів праці. Це зауваження слушне, оскільки в цьому разі до необоротних матеріальних активів можна зарахувати об'єкти, що не можуть бути засобом праці в прямому розумінні, зокрема це предмети господарського інвентарю, багаторічні насадження, земельні ділянки.

Наступний критерій – призначення активів – запровадив А. Сміт. Розуміння цього критерію базується на тому, що необоротні матеріальні активи визнано частиною майна. Зауважимо, що критерій призначення активів застосовують у бухгалтерському обліку багатьох країн світу.

Сфера діяльності – це одна з особливостей, яка дає змогу виокремити їх серед інших об'єктів обліку. Л. Кулікова зазначає, що К. Маркс критикував погляди А. Сміта щодо основного капіталу, зараховуючи до його складу засоби праці, які функціонують у процесі виробництва для створення додаткової вартості.

В економічній літературі трактування критерію тривалості використання активів підприємства у виробничій діяльності також неоднозначне. Зокрема, простежуємо розбіжності в поглядах А. Кельмеса та В. Соцького. На думку першого вченого, до необоротних матеріальних активів необхідно відносити лише ті, які служать підприємству більш довготривало, ніж один обліковий період, тобто більше, ніж рік. Водночас В. Соцький вважає, що всі засоби, які переносять вартість на створюваний продукт частинами, мають належати до основних (незалежно від терміну їхнього використання) [118, с. 17].

Л. Кулікова стверджує, що з метою дотримання одного з принципів бухгалтерського обліку, згідно з яким для визначення фінансового результату необхідно порівняти доходи з витратами, яких зазнали для отримання цих доходів, критерій тривалості використання активів підприємства у виробничій діяльності є одним з основних для визнання необоротних матеріальних активів. Доречним вважаємо те, що тривалість очікуваного терміну використання має перевищувати один рік, оскільки економічні вигоди від використання необоротних матеріальних активів підприємство отримує протягом тривалого періоду [62].

Об'єктивність критерію нерухомості Л. Кулікова відстоює на основі наукових праць Н. Блатова, який висловив думку, що серед

активних статей окремі мають таку незначну рухомість, що їх можна назвати нерухомими, або основними активами.

Суть такого критерію, як матеріальність, полягає в тому, що для віднесення активу до необоротного матеріального необхідна наявність фізичної форми. Крім Л. Кулікової, цей критерій визнає більшість науковців.

Р. Ентоні та Дж. Піс у дослідженні «Облік: ситуації і приклади» довготермінові активи поділяють на матеріальні, які мають фізичний стан, і нематеріальні, котрі не мають фізичної основи [133, с. 124].

Л. Кулікова обґрунтовує позицію, що за певними ознаками можна відокремити необоротні матеріальні активи від нематеріальних і фінансових вкладень [62]. З огляду на вищезазначене можна поділити довготермінові активи на нематеріальні, фінансові та матеріальні. До складу останніх належать основні засоби.

Проте з цим критерієм погоджуються не всі науковці. Окремі з них вважають науково не обґрунтованим зарахування лише матеріальних цінностей до складу основних засобів і схиляються до думки, що останні можуть бути структуровані таким чином:

- капітал, вкладений у власне підприємство, який містить матеріальні та нематеріальні цінності;
- капітал, вкладений в інше підприємство (фінансові вкладення) [112].

На нашу думку, терміни «основний капітал» і «основні засоби» не тотожні. Основні засоби – це активи, майно підприємства, а основний капітал – джерело їхнього утворення, тобто пасив.

Виокремлюючи вартісну межу як критерій віднесення активів до необоротних матеріальних, Л. Кулікова вказує на істотні недоліки в застосуванні цього критерію [62]. Одним із них є залежність від інфляційних змін в економіці, що засвідчує недоцільність використання критерію вартісної межі як одного з визначальних.

Застосування перелічених критеріїв вважаємо доволі проблематичним питанням, оскільки перші залежать не тільки від інфляційних процесів, а й від різних підходів до їхньої оцінки.

Зауважимо, що критерій вартісної межі застосовують у практиці ведення бухгалтерського обліку багатьох країн. Так, наприклад, у Білорусі ліміт вартості основних засобів становить не менше 30 мінімальних заробітних плат за одиницю, а в Росії – понад 100-кратний установлений розмір мінімальної місячної оплати праці за одиницю [14, с. 308].

Відображенню в бухгалтерському обліку об'єкта інших необоротних матеріальних активів передую його визнання. Відповідно до П(С)БО 7, інші необоротні матеріальні активи мають відповідати критеріям, характерним для всіх активів підприємства. Зокрема, інші необоротні матеріальні активи мають акумулювати в собі майбутню економічну вигоду; об'єкт інших необоротних матеріальних активів має бути достовірно оцінений.

Термін «економічна вигода» почав використовуватися у вітчизняній практиці обліку після набуття чинності Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. та національних положень бухгалтерському обліку. Так, у названому Законі визначено економічну вигоду як потенційну можливість одержання підприємством грошових коштів від використання активів [48]. При складанні фінансової звітності майбутню економічну вигоду визначають як потенціал, що може сприяти надходженню до підприємства прямо або опосередковано грошових коштів або їхніх еквівалентів [71]. З вищеподаних визначень випливає, що економічною вигодою можуть бути грошові кошти, які надійшли. Інші необоротні матеріальні активи, виконуючи власні функції в процесі господарської діяльності, побічно сприяють надходженню грошових коштів. З наведеного вище можна зробити висновок, що інші необоротні матеріальні активи є однією зі складових здійснення виробництва продукції (робіт, послуг), у тому числі виконання будівельно-монтажних робіт.

На думку В. Карева, економічні вигоди від використання основних засобів підприємство одержує в результаті їхньої

експлуатації незалежно від загальних результатів його діяльності [56, с. 27]. Однак об'єкти, що не використовуються за призначенням, також можуть забезпечувати отримання економічної вигоди шляхом їхньої реалізації, надання в заставу, а не лише експлуатації. З огляду на це подане твердження не зовсім логічне.

А. І. Олейник зазначає, що в окремих випадках інші необоротні матеріальні активи безпосередньо не збільшують економічні вигоди, але можуть бути потрібні для забезпечення отримання майбутніх економічних вигод від інших активів. Прикладом є необоротні матеріальні активи, придбані для охорони довкілля або з метою безпеки [81].

У Міжнародних стандартах фінансової звітності визначено такі шляхи надходження майбутніх економічних вигод у результаті використання необоротних матеріальних активів:

- якщо останні беруть участь у виробництві продукції або наданні послуг з метою реалізації;
- ними можна погашати власні зобов'язання;
- їх можна обміняти на інші активи, в тому числі на грошові кошти;
- вони можуть бути розподілені між власниками підприємства [69].

З наведеного вище можна зробити висновок: будь-який об'єкт інших необоротних матеріальних активів може забезпечувати отримання економічної вигоди, незважаючи на його використання в господарській діяльності підприємства, якщо він має мінімальну вартість. Отже, інші необоротні матеріальні активи – це засоби господарської діяльності суб'єктів господарювання, період планового використання яких перевищує рік, котрі, маючи матеріальну форму і переважно незначну вартість, здатні забезпечувати отримання економічної вигоди.

Важливим об'єктом необоротних активів є також інвестиційна нерухомість, порядок визнання якої на вітчизняних підприємствах

здійснюється відповідно до критеріїв, прописаних у нормативно-правових документах, що регулюють облік даних активів на законодавчому рівні.

Щодо регулювання обліку об'єктів інвестиційної нерухомості, то 02.07.2007 р. затверджено, а з 01.01.2008 р. набув чинності П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», прийняття якого зумовило внесення змін і в інші чинні стандарти.

Вважаємо за необхідне розглянути, які стандарти і яким чином прописують організаційно-методичні засади визнання та обліку інвестиційної нерухомості.

На сьогодні в Україні прийнято 34 національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку, класифікувати які доволі важко, оскільки кожен із них регулює якщо не облік окремих об'єктів, то процеси, що відбуваються на підприємствах. Не ставлячи за мету здійснити всеохоплюючу класифікацію чинних стандартів, вважаємо, що розглянути і класифікувати окремі з них, які здійснюють регулювання обліку інвестиційної нерухомості, цілком можливо.

Слід зазначити, що всі П(С)БО щодо регулювання обліку інвестиційної нерухомості поділяються на:

- стандарти, в яких прямо прописано порядок здійснення обліку інвестиційної нерухомості (положення в яких іде мова про об'єкти інвестиційної нерухомості);

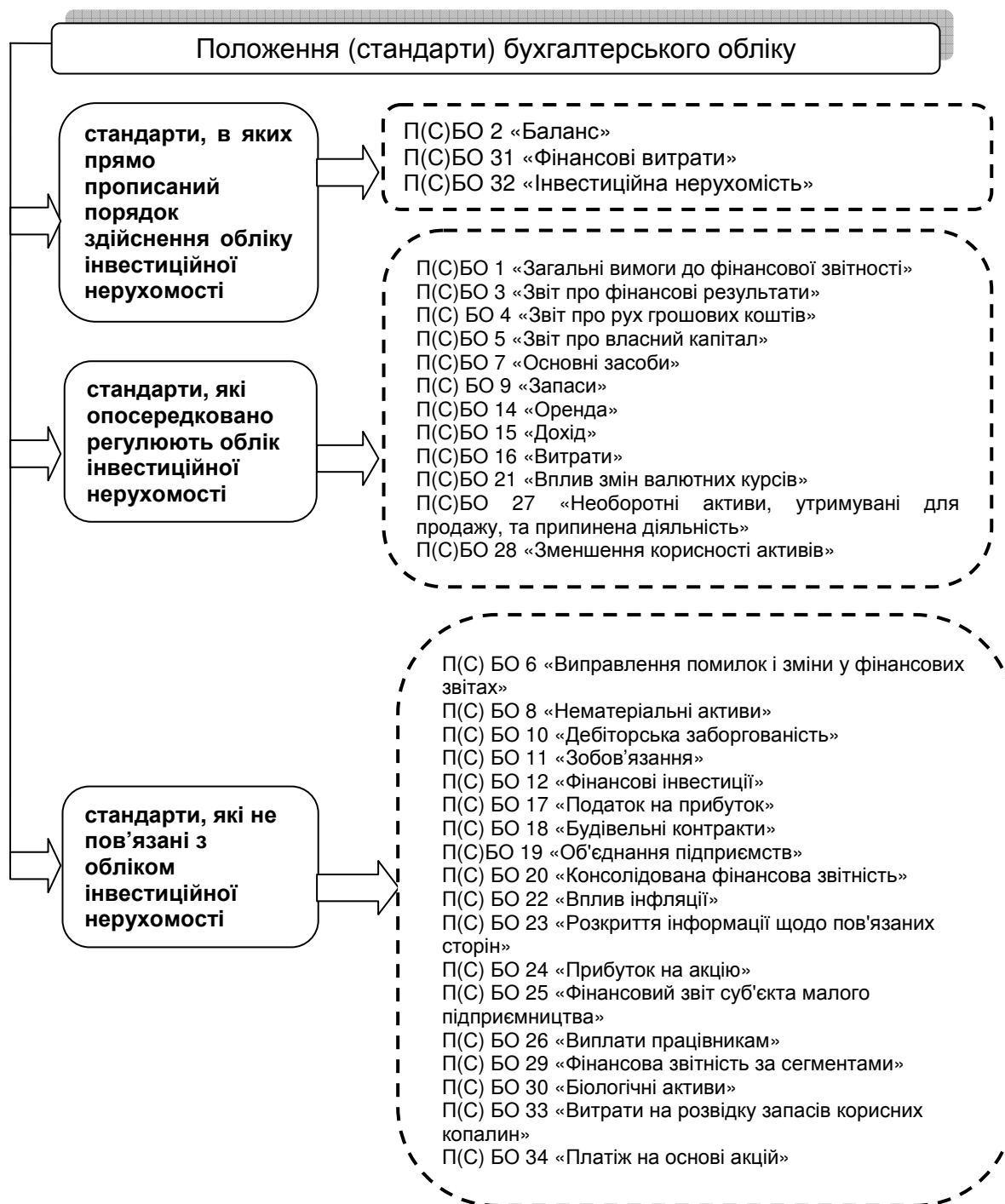
- стандарти, які опосередковано здійснюють таке регулювання (в яких про інвестиційну нерухомість нічого не сказано, але їх дія поширюється на інвестиційну нерухомість);

- стандарти, які жодним чином не впливають на визначення і облік інвестиційної нерухомості.

Схематично це відобразимо на рис. 1.3.

Розглянемо більш детально в додатку Б зміст П(С)БО, які прямо регулюють облік інвестиційної нерухомості, а в таблиці, розміщеній у додатку В, – ті, що впливають опосередковано.





**Рис. 1.3. Класифікація П(С)БО щодо обліку об'єктів інвестиційної нерухомості**

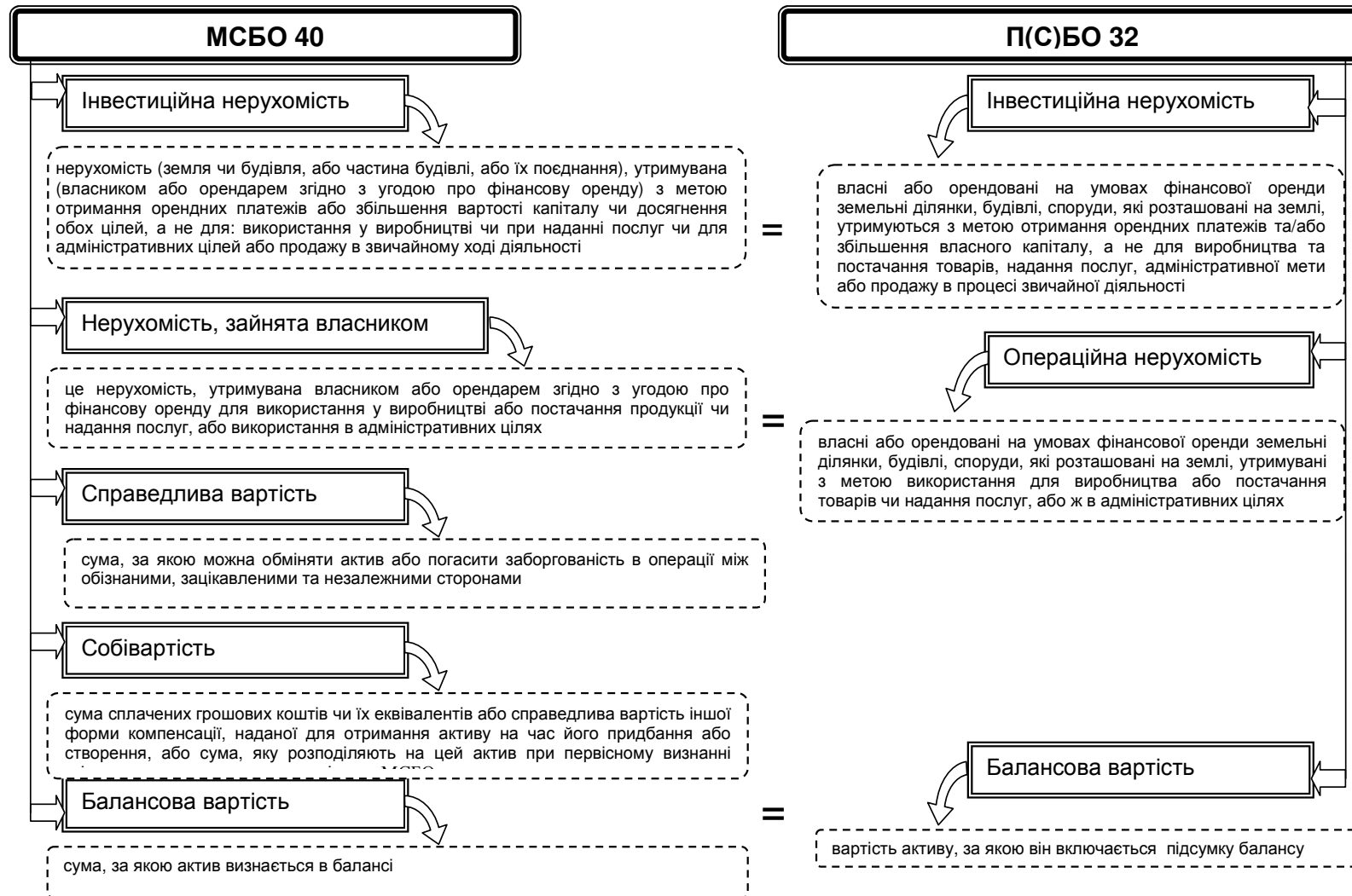
З вищенаведеної інформації, поданої в додатках Б і В, бачимо, що чинна на сьогодні нормативно-правова база є ще недостатньо оновленою. Постійне прийняття нових стандартів потребує перегляду чинних нормативних документів. Тому, на нашу думку, необхідно

внести ряд уточнень у П(С)БО, які регулюють облік інвестиційної нерухомості та в яких про ці об'єкти мова не ведеться.

Дослідивши, яким чином здійснюється регулювання обліку об'єктів інвестиційної нерухомості, розглянемо порядок їх визнання і оцінки відповідно до вимог нормативних документів, зокрема, як зазначено в табл. 1, саме в П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» наводяться визначення інвестиційної нерухомості, порядок визнання, оцінки та відображення у фінансовій звітності інформації про інвестиційну нерухомість. П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» ґрунтується на відповідних положеннях МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» (ISA 40 «Investment property»), норми цих стандартів застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних і банківських установ). Якщо порівнювати структуру П(С)БО 32 та МСБО 40, то можна стверджувати, що інформація, яка стосується визначення об'єктів інвестиційної нерухомості, їх визнання і оцінки, переведення об'єктів до інвестиційної нерухомості та виведення їх з її складу, вибуття, а також розкриття інформації у фінансовій звітності, дуже чітко подана як у міжнародних, так і в національних стандартах. Переважно зміст П(С)БО 32 відповідає його міжнародному аналогу. Водночас існують незначні відмінності. Тому здійснимо коротку порівняльну характеристику МСБО і П(С)БО у частині визнання та оцінки інвестиційної нерухомості.

Почнемо з розгляду наведених визначень інвестиційної нерухомості, що відобразимо схематично на рис. 1.4.

З поданої на рис. 1.4 інформації видно, що терміни інвестиційної та операційної нерухомості, наведені у п. 4 П(С)БО 32, а також визначення балансової вартості об'єктів є подібними до визначень у МСБО 40. Відмінність полягає лише в тому, що об'єктами інвестиційної нерухомості відповідно до МСБО є вся нерухомість, яка утримується з метою одержання орендних платежів та/або збільшення вартості капіталу, а відповідно до норм П(С)БО інвестиційною нерухомістю можуть бути лише ті об'єкти нерухомості, які розташовані на землі й утримуються з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу.



**Рис. 1.4. Терміни, що використовуються у МСБО 40 і П(С)БО 32**

У національному стандарті термін «нерухомість, зайнята власником» поданий як «операційна нерухомість». На думку С. Голова, недоцільно замінювати такі терміни, оскільки будь-яка діяльність, пов'язана з придбанням чи продажем нерухомості, в обліку відображатиметься як інвестиційна нерухомість [21]. Вважаємо, що зауваження С. Голова є достатньо обґрунтованими.

Також варто звернути увагу на відсутність окремих визначень у П(С)БО 32, які є у МСБО 40. Зокрема, це стосується собівартості і справедливої вартості об'єктів інвестиційної нерухомості, порядку їх визначення.

Визнання інвестиційної нерухомості активом здійснюється (відповідно до п. 8 П(С)БО 32), якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, то її первісна вартість може бути достовірно визначена. Таке визнання є аналогічним, тому що у ст. 16 МСБО зазначено: «Інвестиційна нерухомість має визнаватися активом тоді і тільки тоді, коли:

а) є ймовірність того, що суб'єкт господарювання отримає майбутні економічні вигоди, які пов'язані з цією інвестиційною нерухомістю;

б) собівартість інвестиційної нерухомості можна достовірно оцінити».

Щодо визнання інвестиційної нерухомості активом, то існує неузгодженість П(С)БО 32 із визначенням активів, наведеним у П(С)БО 2. У п. 4 П(С)БО 2 «Баланс», зокрема, зазначається: «Активи – це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому» [95].

У визначенні, що прописує порядок визнання інвестиційної нерухомості, упущений момент, що такі об'єкти мають бути контрольовані підприємством у результаті минулих подій (це

можуть бути придбання, виготовлення, фінансова оренда та інші події, за яких об'єкти інвестиційної нерухомості надійшли на підприємство).

Інвестиційна нерухомість є об'єктом, що за фізичними характеристиками дуже схожий на основні засоби (до прийняття П(С)БО 32 вони обліковувались у складі основних засобів). Відмінністю є лише мета його утримання на підприємстві, зокрема отримання орендних платежів та/або збільшення власного, а не для виробництва і постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності [96].

Варто також зауважити, що у ст. 10 МСБО 40 зазначається, що «...нерухомість є інвестиційною нерухомістю, якщо тільки незначна її частка утримується для використання у виробництві або в постачанні товарів чи наданні послуг, або для адміністративних цілей» [73]. Національним стандартом згідно із п. 6 також передбачено, що якщо певний об'єкт основних засобів уключає частину, яка утримується з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу, та іншу частину, що є операційною нерухомістю, і ці частини можуть бути продані окремо (або окремо надані в оренду згідно з договором про фінансову оренду), то ці частини відображаються як окремі інвентарні об'єкти. Якщо ці частини не можуть бути продані окремо, то об'єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови її використання переважно з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу. За наявності ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесений і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості, підприємство розробляє критерії щодо їх розмежування. Як бачимо, в стандарті не надано чітких рекомендацій щодо розмежування об'єктів основних засобів та інвестиційної нерухомості, що на практиці спричинюватиме певні труднощі з віднесенням таких активів до складу інвестиційної нерухомості, які все ж таки частково використовуватимуться підприємством у процесі операційної

діяльності. Тому порядок віднесення таких об'єктів до операційної чи інвестиційної нерухомості має бути прописаний на підприємстві в наказі «Про облікову політику».

При визнанні об'єктів здійснюється визначення їх вартості, за якою вони зараховуються на баланс. Вченими-економістами доволі довго досліджувалось поняття вартості. Не заглиблюючись у теорії вартості, розглянемо основні принципи, необхідні для розуміння економічного змісту цього поняття, що використовується для оцінки. Як зазначає Е. І. Тарасевич, вартість не властива конкретному об'єкту, а є результатом прояву властивостей об'єкта, зокрема: корисності, попиту та можливості відчуження [117]. На основі аналізу цих критеріїв можна стверджувати, що вартість – це оцінка властивостей об'єкта в конкретний момент часу, яка відображає вигоду від володіння (утримання) такого активу.

Проблемами оцінки в бухгалтерському обліку займалися багато вітчизняних вчених. На сучасному етапі розвитку необхідно здійснити систематизацію теоретичних напрацювань, що буде слугувати передумовою для подальшого розвитку облікової науки. Варто зазначити, що в сучасних ринкових умовах господарювання зростає роль оцінки в бухгалтерському обліку. Так, З. В. Гуцайлюк зауважує: «Формування ринкових відносин в економіці України поставило якісно нові умови перед оцінкою, функції якої значно розширилися. Насамперед, вона не сприймається як технічний прийом вартісного вимірника активів і зобов'язань, а стала методологічною основою визначення реальної їх вартості» [34, с. 14].

Функції оцінки впливають з її сутності і полягають у вимірюванні вартості об'єктів бухгалтерського обліку. Тому саме завдяки застосуванню такого методу виникає можливість не лише узагальнити дані господарської діяльності, а й визначити вартість об'єктів обліку. Об'єктами оцінювання є активи, зобов'язання, капітал, доходи і витрати, що виникають у результаті здійснення господарської діяльності підприємством.

Якщо говорити про оцінку об'єктів інвестиційної нерухомості, то вона необхідна для кількісного відображення їх у фінансовій звітності. Так, Н. М. Малюга зазначає: «Процес оцінки є процедурою присвоєння об'єктам бухгалтерського обліку певних грошових величин, отриманих таким чином, щоб їх можна було використовувати як агреговано, так і окремо, залежно від ситуації» [66].

С. Ф. Голов здійснив класифікацію оцінок, які використовуються в обліковій практиці на основі МСФЗ, зокрема:

- 1) за часом здійснення оцінки – історична і поточна;
- 2) з урахуванням вартості грошей у часі – дисконтована та недисконтована;
- 3) залежно від умови здійснення оцінки – справедлива і несправедлива;
- 4) за однорідністю оцінки – однорідна та комбінована;
- 5) щодо первинності оцінки – базова та похідна [22, с. 17].

Наведення такої класифікації дає змогу побачити важливість правильного застосування оцінки як методу бухгалтерського обліку. Зокрема, С. Ф. Голов зазначив, що за часом здійснення оцінка є історичною та поточною. Саме ці види оцінок ми розглянемо більш детально. Згідно з П(С)БО 32 історична вартість – це вартість об'єктів при первісному визнанні, а поточна – та, яку необхідно обчислювати щодо об'єктів інвестиційної нерухомості на дату балансу.

Розглянемо більш детально порядок оцінювання інвестиційної нерухомості, наведений у П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» та інших П(С)БО, для визначення вартості об'єктів при первісному їх визнанні. Відобразимо це схематично на рис. 1.5.

За умовами п. 8 П(С)БО 32 інвестиційна нерухомість визнається активом тоді, якщо її первісна вартість може бути достовірно визначена.

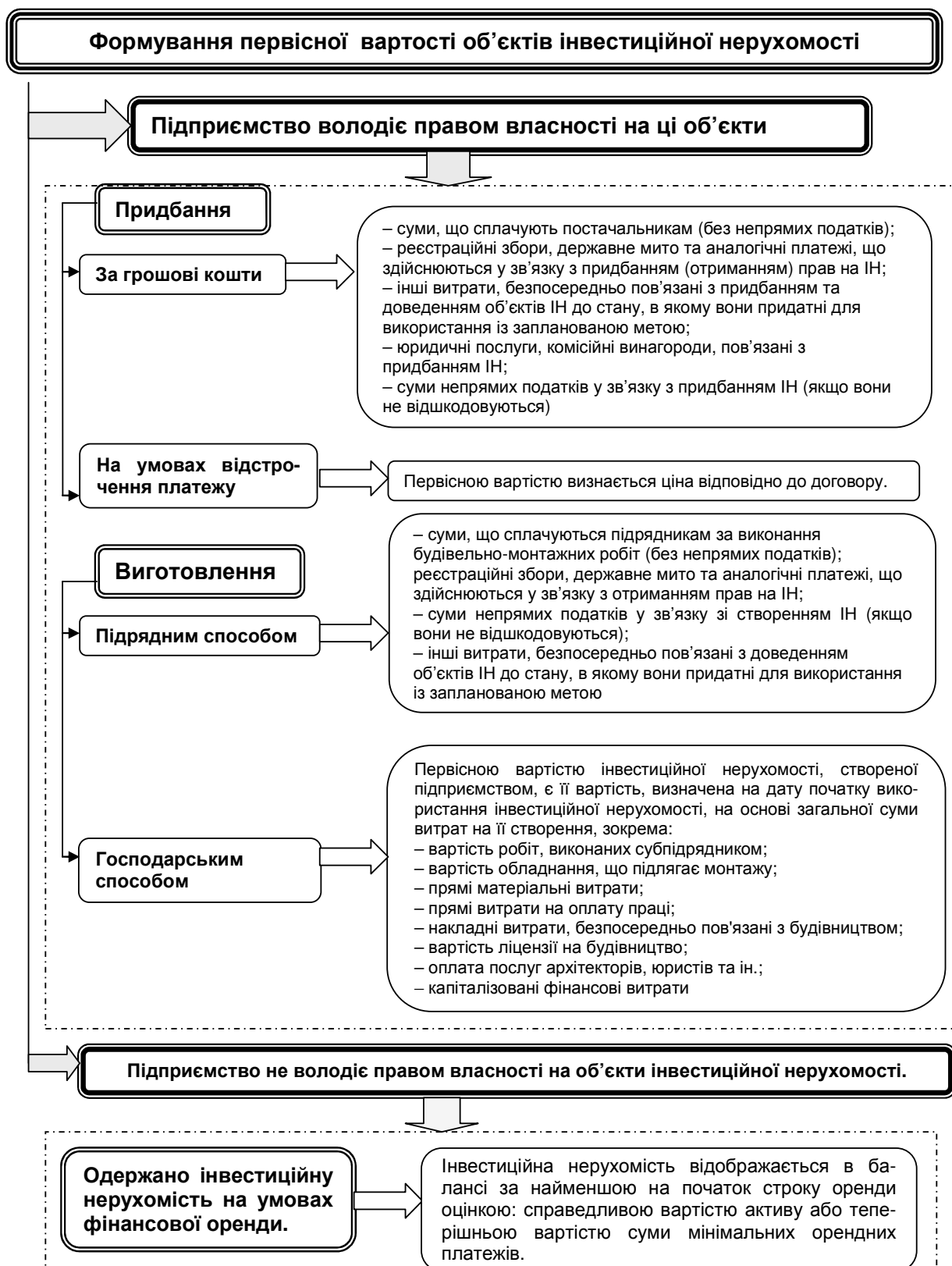


Рис. 1.5. Шляхи надходження та оцінка інвестиційної нерухомості згідно з П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»



Такий підхід до визначення вартості при надходженні об'єктів на підприємство відповідає принципам бухгалтерського обліку, прописаним Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Зокрема, пріоритетною є оцінка активів підприємства на основі витрат на їх виробництво та придбання – історична (фактична) собівартість. Методика обчислення первісної вартості залежить від того, яким шляхом на підприємство надійшли об'єкти інвестиційної нерухомості (детально це прописано у п.п.10–12 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»).

Необхідно також зазначити, що з огляду на подане визначення цього активу відповідно до п. 4 П(С)БО 32 інвестиційною нерухомістю є активи власні (на які підприємство має право власності) та орендовані на умовах фінансової оренди (такі, що відображені в балансі, без права власності). Наявність права власності на об'єкти впливатиме на порядок визначення їх первісної вартості.

Згідно з п. 9 П(С)БО 32 інвестиційна нерухомість придбана (створена) зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, а об'єкти, одержані у фінансову оренду, відповідно до п. 5 стандарту орендар відображає в бухгалтерському обліку за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів. Пунктами 9–13 П(С)БО прописані шляхи надходження інвестиційної нерухомості. Окрім придбання, виготовлення і одержання в фінансову оренду нерухомості, положення передбачає також можливе надходження об'єктів на умовах відстрочення платежу (п. 13).

На нашу думку, в цьому П(С)БО не прописані всі можливі шляхи надходження та оцінки інвестиційної нерухомості. На рис. 1.5 відобразимо інші шляхи надходження інвестиційної нерухомості й розглянемо, яким чином формуватиметься первісна вартість таких об'єктів.

На рис.1.5 відображено порядок оцінки об'єктів, які визнані інвестиційною нерухомістю внаслідок зміни характеру використання нерухомості (п. 24 П(С)БО 32), зокрема це:

1) підготовка операційної нерухомості для використання як інвестиційної нерухомості;

2) надання об'єктів в операційну оренду іншій стороні;

3) переведення із запасів або операційної нерухомості до інвестиційної нерухомості;

4) завершення будівництва з переведенням нерухомості зі складу незавершеного будівництва до інвестиційної нерухомості.

На рис. 1.5 і 1.6 відображено, відповідно до вимог стандартів, яким чином формується вартість об'єктів інвестиційної нерухомості при первісному визнанні. Управлінський персонал лише на рівні підприємства може затвердити більш точний перелік статей інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням та доведенням об'єктів інвестиційної нерухомості до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Розглянувши порядок формування вартості об'єктів при надходженні чи визнанні активів інвестиційною нерухомістю, перейдемо до порядку оцінки на дату балансу таких активів. Так, у п. 16 П(С)БО 32 зазначається: «Підприємство на дату балансу відображає у фінансовій звітності інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням витрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення», що визнаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 13.01.2005 р. за № 35/10315. Обраний підхід застосовується до оцінки всіх подібних об'єктів інвестиційної нерухомості. Хоча нормами цього стандарту, зокрема п. 34 і п. 36.5, прописана вимога, що у примітках до фінансової звітності незалежно від методу оцінки інвестиційної нерухомості наводиться за кожною групою інвестиційної нерухомості її справедлива вартість.

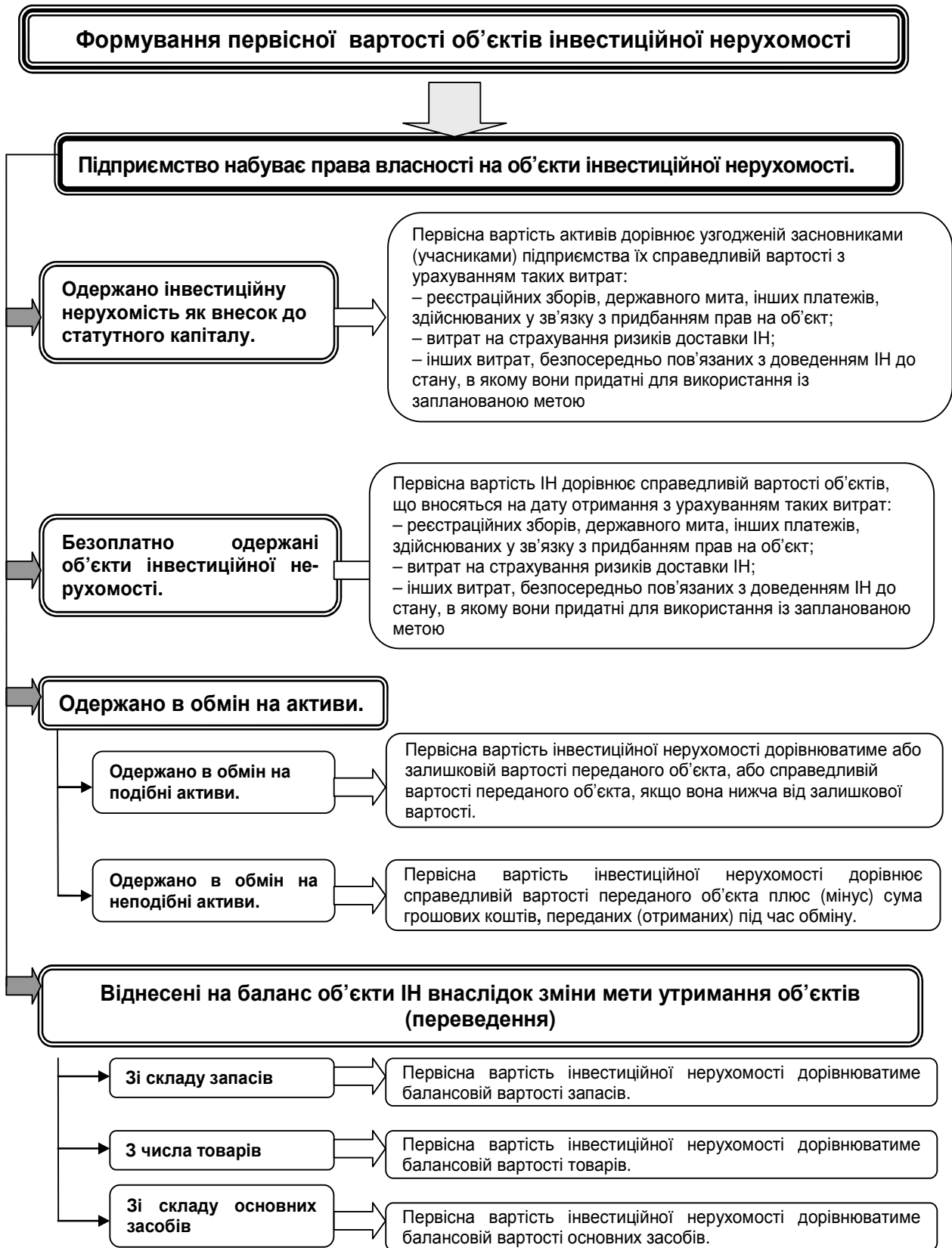


Рис. 1.6. Інші шляхи надходження об'єктів інвестиційної нерухомості, не прописані П(С)БО 32

Отже, щодо оцінки інвестиційної нерухомості на дату балансу законодавство дозволяє здійснювати альтернативний підхід (за справедливою вартістю чи за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації).

Використання кожного з цих видів оцінки має свої переваги і недоліки, які, на нашу думку, необхідно більш детально розглянути. Водночас необхідно зазначити, що національне законодавство надає переваги методу оцінки за історичною (фактичною) собівартістю (ст. 4 ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»). Так, В. Г. Козак слушно зазначає: «Важливою відмінністю сучасних тенденцій розвитку МСФЗ є поступове витіснення історичної собівартості оцінкою за справедливою вартістю» [88].

Оцінка за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації, є достатньо обґрунтованою. Її використання супроводжується нарахуванням амортизації на об'єкти для часткового списання їхньої вартості та здійсненням переоцінки при значному відхиленні залишкової вартості від ринкових цін на подібні об'єкти згідно з П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Безумовно, використання цього методу оцінки має переваги, оскільки не потребує розробки спеціальних методик, адже все прописано в нормативних та інструктивних документах.

Щодо оцінки інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю на дату балансу, то тут не все так просто, як здавалося б на перший погляд. Зазначимо, що згідно з п.п. 19–20.2 П(С)БО 32 оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю ґрунтується на цінах активного ринку в тій самій місцевості у подібному стані за подібних умов договорів оренди або інших контрактів на дату балансу та не враховує майбутніх витрат на поліпшення нерухомості і відповідні майбутні вигоди у зв'язку з майбутніми витратами на поліпшення об'єктів інвестиційної нерухомості.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості здійснюється за:

- останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, в якому діє підприємство);
- поточними ринковими цінами на нерухомість, що може перебувати в різних стані, місцевості, орендних та інших контрактних умовах, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей тощо інвестиційної нерухомості, для якої визначається справедлива вартість.

Отже, як бачимо, достовірно визначити справедливую вартість не так просто, хоча якщо таку оцінку здійснюватимуть фахівці належного рівня, то, безумовно, інформація за результатами такої оцінки буде більш правдивою, адже враховуватиметься реально діюча ситуація на ринку щодо таких активів. Оскільки ж ми ведемо мову про інвестиційну нерухомість (будівлі, споруди, земельні ділянки), то тут дуже важливим при оцінці є те, що необхідно враховувати коливання зміни ціни на діючому ринку.

Думки науковців розділилися щодо того, який вид оцінки необхідно використовувати до таких активів. Так, на думку Т. Домацета, справедлива вартість має певні переваги, оскільки не залежить від дати та витрат, пов'язаних із придбанням активів [25]. Проте, як зазначає В. Палій, «справедлива вартість» – це умовний термін, який визначає достовірно відому ринкову вартість об'єкта, якою є відновна вартість [26].

Відзначимо переваги та недоліки систем оцінювання відповідно до П(С)БО 32 (додаток Г).

Питання оцінки інвестиційної нерухомості на дату балансу залишається достатньо дискусійним, оскільки є певна неузгодженість у П(С)БО 32. Зокрема, незалежно від обраного методу оцінки об'єктів у Примітках до фінансової звітності має наводитись

інформація про справедливу вартість інвестиційної нерухомості. На нашу думку, в нормативний документ із цього питання необхідно внести ясність. Зокрема, доцільно або спростувати вимогу щодо надання інформації про справедливу вартість таких активів при виборі методу оцінки за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації, або обмежити використання окремих методів оцінки, зокрема на дату балансу оцінки за справедливою вартістю. Адже, як зазначав професор В. Я. Соколов, введення в облік поняття «справедлива вартість» рівнозначно ліквідації бухгалтерського обліку в нашому розумінні [111, с. 142].

Хоча є й інші твердження щодо використання оцінки за справедливою вартістю. Зокрема, В. Ковальов розглядає це як ознаку революції в обліку [27].

Якщо керуватися нормами згаданого П(С)БО 32, то підприємствам більш доцільно все ж таки використовувати метод оцінки за справедливою вартістю.

Наведемо конкретні аргументи цього твердження. По-перше, варто зауважити, що об'єкти інвестиційної нерухомості є специфічним активом, який має інвестиційну природу. З визначення інвестицій випливає, що вони є довгостроковими вкладеннями капіталу в матеріальні та нематеріальні активи з метою одержання певного доходу (прибутку). Тому інвестиції в цей вид активу покликані приносити дохід, зокрема це дохід від надання в операційну оренду об'єктів інвестиційної нерухомості, а також дохід, одержаний внаслідок збільшення ринкової вартості утримуваної нерухомості. Останній є можливим лише при використанні методу оцінки інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю. При використанні методу оцінки за первісною вартістю вартість об'єктів інвестиційної нерухомості на дату балансу корегується: зменшується на суму нарахованої амортизації та збільшується на суму витрат, понесених у зв'язку зі здійсненням заходів щодо поліпшення цих об'єктів (добудова, реконструкція тощо). Як бачимо, збільшення

вартості таких активів буде супроводжуватися понесенням витрат, отже, зростання власного капіталу тут не відбудеться.

Також варто вказати, що у п. 30 МСБО 40 зазначається: «...суб'єктові господарювання слід обрати своєю обліковою політикою модель справедливої вартості... або модель собівартості... та застосовувати її до всієї інвестиційної нерухомості» [73].

У п. 32 МСБО 40 міститься рекомендація: «...заохочується (але не вимагається), щоб суб'єкт господарювання визначав справедливу вартість інвестиційної нерухомості...» [73].

Це може пояснюватися тим, що при використанні моделі справедливої вартості щодо оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості користувачі володітимуть повною, правдивою інформацією про вартість об'єктів на дату балансу. При використанні методу оцінки за первісною вартістю лише розкриватиметься інформація про утримувані об'єкти нерухомості. Інформація, що міститься у фінансовій звітності, на наш погляд, має не лише відображати реальний фінансовий стан справ на підприємстві, а й виступати відповідною базою для прийняття управлінських рішень.

Саме тому в п. 36.5 П(С)БО 32 прописано, що при оцінці інвестиційної нерухомості за первісною вартістю підприємство зобов'язане в примітках до фінансової звітності подавати інформацію про справедливу вартість її об'єктів.

І тут постає запитання: для чого надавати можливість вибору, якщо згідно зі стандартом підприємство змушене на дату балансу здійснювати оцінку об'єкта інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю незалежно від обраного та прописаного методу оцінки в Наказі про облікову політику підприємства?

При використанні методу оцінки за справедливою вартістю виникає багато запитань, труднощів і непорозумінь, зумовлених тим, що у П(С)БО 32 містяться лише загальні орієнтири щодо визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості. Зокрема, в п.п. 19–20 положення зазначається, що оцінка інвестиційної нерухомості за

справедливою вартістю ґрунтується на цінах активного ринку в тій самій місцевості у подібному стані за подібних умов договорів оренди або інших контрактів на дату балансу та не враховує майбутні витрати на поліпшення нерухомості і відповідні майбутні вигоди у зв'язку з майбутніми витратами на поліпшення її об'єктів. Тут також прописано, що за відсутності активного ринку для визначення справедливої вартості об'єктів інвестиційної нерухомості оцінка таких об'єктів здійснюється за останньою ринковою ціною операції з такими активами.

Як бачимо, використання такого методу оцінювання є дещо проблематичним. Тому, на нашу думку, при визначенні вартості об'єктів за справедливою вартістю необхідно керуватися й іншими нормативно-правовими документами, на основі яких можна здійснювати процедуру оцінки, зокрема це: Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», Закон України «Про оцінку земель», Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»; Національний стандарт № 2 «Оцінка нерухомого майна», а якщо є можливість, то її використовувати при наданні послуг професійними оцінювачами.

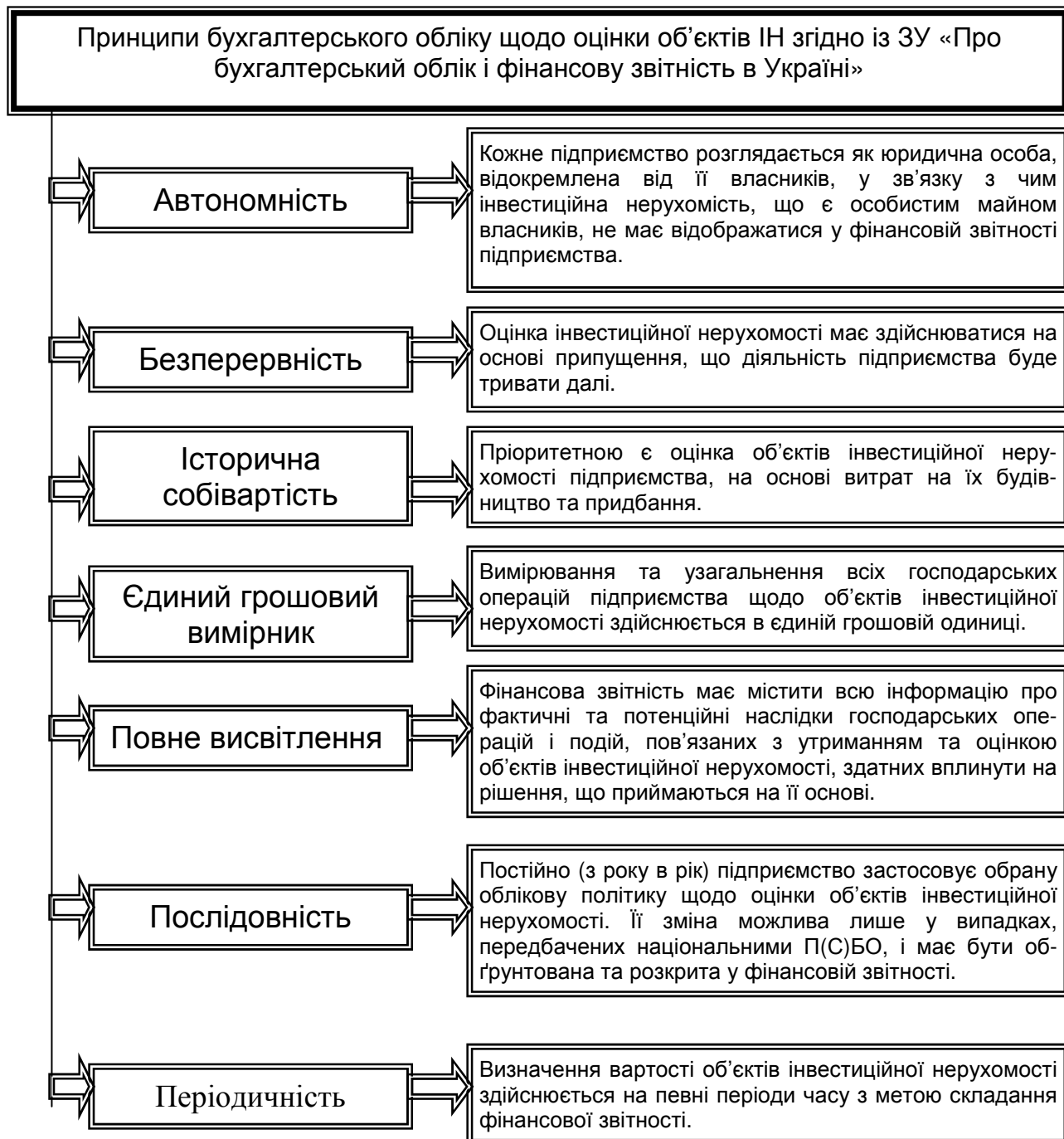
При проведенні оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості, незалежно від обраної моделі оцінки, необхідно керуватися принципами бухгалтерського обліку, які прописані в ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», та інтерпретацію яких наведено на рис. 1.7.

Варто зауважити, що незалежно від методів оцінки, які використовуються на підприємстві для досліджуваних об'єктів, у нормативно-правових актах прописано, що оцінку необхідно здійснювати у грошовій формі. Проте, на нашу думку, сьогодні актуальним питанням є використання не лише грошових, а й натуральних показників. Щодо інвестиційної нерухомості такими можуть бути:

– термін корисного використання об'єктів інвестиційної нерухомості;



– очікувані терміни передачі об'єктів інвестиційної нерухомості в операційну оренду окремим замовникам тощо.



**Рис. 1.7. Принципи оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості**

Інформація такого роду є доволі актуальною, важливою і, безумовно, сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень щодо утримуваних об'єктів інвестиційної нерухомості.

### **1.3. Формування облікової політики підприємства щодо інших необоротних матеріальних активів**

З ухваленням Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» у бухгалтерській термінології з'явилося таке нове поняття, як «облікова політика», яке означає сукупність принципів, методів і процедур, що їх використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності [48].

Однак вже у 1993 р. після набуття чинності Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності (затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України № 250 від 3.04.1993 р., підприємства отримали можливість ведення обліку відповідно до власної облікової політики. Положення передбачало, що підприємства та організації можуть самостійно: встановлювати організаційну форму бухгалтерської роботи за видами діяльності і конкретними умовами господарювання; визначати форму та методи бухгалтерського обліку, ґрунтуючись на діючих загальних або галузевих формах і методах, з дотриманням єдиних методологічних засад, встановлених цим положенням, а також технологію обробки облікової інформації; розкривати систему внутрівиробничого обліку, звітності та контролю господарських операцій; формувати представництва, відділення та інші відособлені підрозділи (житлово-комунальне, транспортне і підсобне господарства) як складові підприємства [87, с. 300]. Згідно з Вказівками щодо організації бухгалтерського обліку в Україні, затвердженими за Наказом Міністерства фінансів України № 25 від 7.05.1993 р., обрану підприємством методологію відображення окремих господарських операцій на поточний рік потрібно було затверджувати розпорядчим документом. У підприємств з'явилася

можливість вибору варіантів відображення окремих господарських операцій в обліку. Проте поняття «облікова політика» ні в одному з вищеперелічених документів до моменту прийняття Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» не згадувалося.

У міжнародній практиці термін «облікова політика» введений у бухгалтерську термінологію з набуттям чинності Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку № 1 «Розкриття облікової політики» від 1.01.1975 р. Однак перші намагання сформувавши облікову політику на рівні фірми, як зазначає Е. Хендріксен і М. Ван Бреда, пов'язані зі спробами встановлення офіційного стандарту бухгалтерського обліку в США, які були розпочаті в 1929 р. [125, с. 55]. У своїй праці «Теорія бухгалтерського обліку» Е. Хендріксен і М. Ван Бреда трактують облікову політику як зменшення відмінностей у способі відображення, оцінювання, методах надання фінансової інформації та звітів фірм, а також обмеження коливань кількості та якості інформації в оприлюднених фінансових звітах [125, с. 169–170].

Згідно з МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилках» облікова політика – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів [75]. Відповідно до нормативно-правових документів облікова політика має передбачати, що підприємство до початку звітної періоду обирає певні методи, способи оцінювання, форми організації обліку тощо, які воно використовуватиме для ведення обліку і складання фінансової звітності.

Питанню облікової політики в науковій літературі приділено значну увагу. Однак серед науковців немає єдиного підходу до визначення сутності цього терміна (табл. 1.1).

**Таблиця 1.1**

**Трактування поняття «облікова політика» у науковій літературі**

Джерело інформації	Визначення облікової політики
1	2
І. В. Бондаренко, В. І. Дубницький [11]	Система принципів, методів і прийомів ведення бухгалтерського обліку, що розробляється на основі аналізу фінансово-економічної діяльності суб'єкта господарювання і відповідає його фінансовим цілям.
В. А. Дерій [37]	Це надане підприємству державою право вибору певних методик, форм і техніки ведення бухгалтерського обліку та їхнє офіційне затвердження наказом керівника цього підприємства на основі чинних нормативно-правових актів України і специфіки його діяльності.
Т. В. Барановська [5]	Сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників.
М. В. Кужельний, В. Г. Лінник [60]	Сукупність конкретних методів і способів організації та форм ведення бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил та особливостей його роботи.
С. Свірко [107]	Сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, неперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого – складання звітності.
М. С. Пушкар [104]	Облікова політика в Україні складається з двох рівнів: державних органів з розвитку системи обліку й окремих підприємств щодо забезпечення надійної фінансової звітності, яка містить окремі елементи облікової політики: теорію, методологію, технологію, організацію.
І. Стефанюк, Л. Словінська [108]	Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом господарювання для ведення поточного обліку, складання та подання фінансової звітності, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативними документами, затвердженими Міністерством фінансів України.
В. Г. Швець [132]	З одного боку, це сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого – як сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності.
Ф. Ф. Бутинець [15]	Це не лише сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка дає змогу використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя.
П. С. Безруких [6]	Це вибір підприємством конкретних методик, форм, техніки ведення та організації бухгалтерського обліку відповідно до встановлених правил і особливостей діяльності (організаційних, технологічних, чисельності та кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного оснащення бухгалтерії).
П. Житний [42]	Більш широке поняття, ніж власне облік, тому є системою управління обліком, має управлінську спрямованість та є одним з напрямків розвитку обліку як науки.
А. Г. Загородній, І. О. Партин [45]	Сукупність способів ведення бухгалтерського обліку (первинного нагромадження, вартісного вимірювання, поточного групування і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності) відповідно до особливостей діяльності.
Б. Ф. Усач [121]	Один із важливих важелів управління фінансовими результатами.
С. І. Дерев'яно [36]	Це вибрана підприємством з урахуванням установлених норм та особливостей методологія бухгалтерського обліку, спрямована на досягнення його цілей і завдань, що використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління.

Проте в українському законодавстві донині чітко не встановлено єдиних правил формування облікової політики. З огляду на це перед вітчизняними підприємствами постає проблема створення відповідного документа, оскільки в Україні відсутній нормативний документ, який регламентував би це питання їхньої облікової політики. На нашу думку, серед широкого спектра поглядів на вказану ділянку обліку можна реалізувати такий: виокремити необхідну інформацію в окремий стандарт бухгалтерського обліку «Облікова політика», щоб нормативно забезпечити та підтвердити доцільність облікової політики. Прикладом може бути Положення з бухгалтерського обліку «Облікова політика організації», затверджене Міністерством фінансів Російської Федерації (від 9.12.1998 р.), де чітко окреслено, як потрібно визначати облікову політику, порядок її розкриття та внесення змін. Вважаємо, що стандартизація підходу до визначення, затвердження і розкриття облікової політики на підприємствах та в організаціях дасть змогу впорядкувати ведення бухгалтерського обліку, не обмежуючи суб'єктів господарювання у виборі передбачених нормативною базою способів, методів і форм.

Облікова політика має велике значення для всіх видів підприємницької діяльності (виробничої, комерційної, грошово-кредитної, банківської, страхової), галузей і підгалузей господарювання (промисловості, сільського господарства, будівництва тощо), де вона відображає певні особливості. Основним її положенням, що характерне для всіх підприємств, є отримання максимального прибутку. Мета формування облікової політики – це забезпечення розвитку суб'єкта господарювання на довготермінову перспективу та можливість результативного управління господарськими процесами на підприємстві.

При формуванні облікової політики на будівельних підприємствах необхідно: дотримуватись норм національного законодавства, вимог П(С)БО та інших нормативних документів щодо регулювання бух-

галтерського обліку; сприяти створенню якісної інформаційної бази бухгалтерського обліку та оптимальному розкриттю інформації у фінансовій звітності. Водночас слід враховувати особливості діяльності підприємства (організаційні, технологічні, чисельності та кваліфікації облікових працівників, рівень технічного оснащення бухгалтерії), власні інтереси різних груп користувачів щодо облікової інформації.

При формуванні облікової політики підприємства мають враховувати такі фактори:

- вид економічної діяльності та галузеві особливості;
- організаційно-правову форму підприємства;
- обсяги виробництва і номенклатуру продукції, що виготовляють;
- чисельність працюючих на підприємстві та кількість матеріально – відповідальних осіб;
- відносини з податковою системою;
- умови забезпечення підприємства товаро-матеріальними цінностями;
- умови організації та стимулювання праці;
- рівень планування і здійснення внутрішнього контролю;
- свободу в прийнятті рішень з питань ціноутворення та вибору замовників;
- забезпеченість технічними засобами функцій менеджменту;
- рівень інформаційного забезпечення підприємства;
- рівень кваліфікації бухгалтерських працівників;
- віддаленість структурних одиниць;
- стратегію фінансово-господарської діяльності підприємства.

Оскільки ці питання не завжди є компетенцією облікового апарату, на практиці для розробки окремих положень облікової політики доцільно долучати також працівників інших підрозділів будівельних організацій (планово-економічного, виробничого, фінансового та юридичного відділів тощо).

Підприємство насамперед має визначити: параметри та напрямки облікової політики; обрати форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних методологічних засад і з урахуванням особливостей господарської діяльності й наявної технології обробки облікових даних; розробити систему і форми управлінського обліку, звітності й контролю господарських операцій, визначити права працівників на підписання бухгалтерських документів; затвердити правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку; порядок виділення на окремий баланс філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з подальшим включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

Формування облікової політики на підприємстві – це трудомісткий і відповідальний процес, оскільки суб'єкту господарювання доведеться працювати тривалий період та враховувати власні активи і зобов'язання згідно з розробленою обліковою політикою. Це потребує від підприємства виваженого підходу до розробки облікової політики, яка має також відповідати специфіці галузі, в якій воно задіяне.

Проте, як свідчить практика, ще на ряді підприємств можна спостерігати відсутність робіт з формування облікової політики або формальний підхід до її створення, що зводиться до складання фінансової звітності відповідно до загальних вимог П(С)БО. Причиною цієї ситуації є недостатнє вивчення бухгалтерами законодавства з регулювання цього питання, а також відсутність достатнього практичного досвіду управління в ринкових умовах. Керівництво окремих підприємств не приділяє належної уваги процесу формування облікової політики, вважаючи, що бухгалтерський апарат без облікової політики може належним чином вести бухгалтерський облік і формувати інформацію для прийняття управлінських рішень. Водночас

підприємства, які почали формувати облікову політику, на практиці не повністю використовують її можливості.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно визначає власну облікову політику. Розкриття її положень відображається в окремому наказі керівника, в якому узагальнюються відомості про організацію облікової служби на підприємстві, методика обліку активів і зобов'язань, організація облікового процесу та технічне забезпечення обліку. Оскільки чинне законодавство надає підприємствам широкі права щодо формування облікової політики, після її затвердження всі розпорядчі документи набувають статусу юридичних.

Основним моментом при розробленні наказу про облікову політику є відображення методики обліку активів, зобов'язань та пов'язаних з ними господарських процесів, щодо яких законодавством не передбачено жодних рекомендацій про способи та методи їх обліку. З огляду на це суб'єкт господарювання має вказати відповідний метод ведення обліку щодо таких питань, враховуючи положення в чинних нормативно-правових документах. Однак для одержання об'єктивної облікової інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства, перш за все, необхідно звертати увагу на ті прийоми та способи ведення обліку, які мають вагомий вплив на оцінку кінцевого результату діяльності.

Однією зі складових облікової політики підприємства є питання, що стосуються обліку матеріальних необоротних активів, зокрема, ми розглянемо такі об'єкти, як інші необоротні матеріальні активи (ІНМА), та інвестиційну нерухомість.

Що стосується ІНМА, то об'єктом дослідження стають питання щодо:

– методів нарахування амортизації за іншими необоротними матеріальними активами;

– порядку встановлення терміну корисного використання (експлуатації) об'єктів інших необоротних матеріальних активів;



- порядку визначення ліквідаційної вартості цих активів та умови її прирівняння до нуля;
- порядку визначення способів оцінювання інших необоротних матеріальних активів;
- зазначення вартісної межі між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами;
- встановлення первинних документів, за якими потрібно обліковувати рух інших необоротних матеріальних активів.

Враховуючи специфіку кожного субрахунка рахунка 11, на якому ведеться облік таких активів, доцільно в наказі про облікову політику прописати методи амортизації, які використовуватимуть на підприємстві, зокрема вказуючи для кожного субрахунка окремо, що забезпечить спрощення роботи бухгалтера на цій ділянці обліку. Для усунення розбіжностей між бухгалтерським і податковим обліком пропонуємо нараховувати амортизацію за малоцінними (вартість до 2500 грн.) іншими необоротними матеріальними активами у розмірі 100% від їхньої вартості відразу в першому місяці використання об'єкта. За дешевими та дорогими іншими необоротними матеріальними активами, вартість яких дорівнює або більше, ніж 2500 грн., при нарахуванні амортизації слід застосовувати інші методи, передбачені П(С)БО 7.

Термін корисного використання об'єкта можна визначити на основі технічної документації, що додається до цього об'єкта. Проте більшість підприємств самостійно встановлює термін експлуатації інших необоротних матеріальних активів. Зауважимо, що термін корисного використання об'єкта має бути відображений в обліковій політиці підприємства відповідно до специфіки кожного об'єкта при його надходженні, яку можуть визначати технічні працівники цього підприємства, відповідальні за утримання та експлуатацію об'єкта, про що необхідно зазначити в наказі.

Визначення ліквідаційної вартості – доволі складний процес, оскільки він залежить від багатьох факторів, які неможливо достовірно передбачити у майбутньому. На практиці ліквідаційна вартість активу часто буває незначною і тому є несуттєвою при нарахуванні амортизації. Зазначена ситуація характерна для більшості будівельних організацій. Проте ліквідаційна вартість може бути близькою до нуля, оскільки витрати, пов'язані з вибуттям інших необоротних матеріальних активів, які відслужили власний термін корисного використання, дорівнюють або наближаються до суми грошових коштів, які організація планує одержати за актив при його вибутті. В цьому разі підприємству пропонується нараховувати амортизацію на первісну вартість об'єкта інших необоротних матеріальних активів без вирахування ліквідаційної. Вказаний факт необхідно відобразити в обліковій політиці підприємства, зокрема в наказі про облікову політику.

Оскільки інші необоротні матеріальні активи в ринковій економіці в окремих випадках можуть бути товаром, виникає потреба в його оцінюванні. У П(С)БО 7 передбачено кілька видів оцінок щодо цих активів. Проте оцінку інших необоротних матеріальних активів, на нашу думку, доцільно здійснювати за ринковою вартістю, коли є розбіжності між фактичною собівартістю та справедливою вартістю на цей актив. За таких умов діють вимоги П(С)БО 7 щодо переоцінки, тому інші необоротні матеріальні активи оприбутковуються за фактичною собівартістю, а потім переоцінюються. Ринкова оцінка інших необоротних матеріальних активів необхідна для здійснення операцій купівлі-продажу, а також цього оцінювання потребує держава передусім з метою оподаткування підприємств.

У П(С)БО 7 не регламентується вартісна межа віднесення матеріального активу до малоцінних необоротних, однак це є важливим аспектом зарахування того чи іншого активу до складу основних засобів або інших необоротних матеріальних активів, від чого залежить методика подальшого його обліку, що впливає на

фінансовий результат підприємства. Вважаємо за доцільне встановити, що малоцінними необоротними матеріальними активами, як вже зазначалося раніше, є такі, вартість яких менша, ніж 2500 грн. Це, відповідно, дасть змогу зблизити бухгалтерський і податковий облік цієї частини інших необоротних матеріальних активів. Водночас інші необоротні матеріальні активи вартістю від 2500 грн. до 5000 грн. пропонуємо зарахувати до групи «дешеві», а вартістю більше, ніж 5000 грн., – «дорогі».

Однак цю вартісну межу віднесення активів до малоцінних необхідно уточнювати в наказі про облікову політику відповідно до інфляційних процесів, які відбуваються в Україні. Для уникнення подальших розбіжностей у податковому та бухгалтерському обліку пропонуємо внести зміни у Податковий кодекс України, а саме у п. 14.1.158 подати таке визначення основних засобів: «Під терміном «основні засоби» слід розуміти матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом». Відсутність словосполучення «вартість яких перевищує 2500 гривень» у податковому законодавстві дозволить підприємствам самостійно визначати межу віднесення необоротних матеріальних активів до малоцінних, враховуючи специфіку діяльності кожного суб'єкта господарювання. Підсумовуючи вищезазначене, перелічимо елементи облікової політики щодо обліку інших необоротних матеріальних активів для будівельних підприємств (табл. 1.2).

Організація роботи з документами – важлива частина облікової політики підприємства. За відсутності налагодженої роботи з документами погіршується ефективність прийнятих управлінських рішень і загалом процес управління, оскільки вони залежать від достовірності та якості, оперативності приймання-передання інформації.

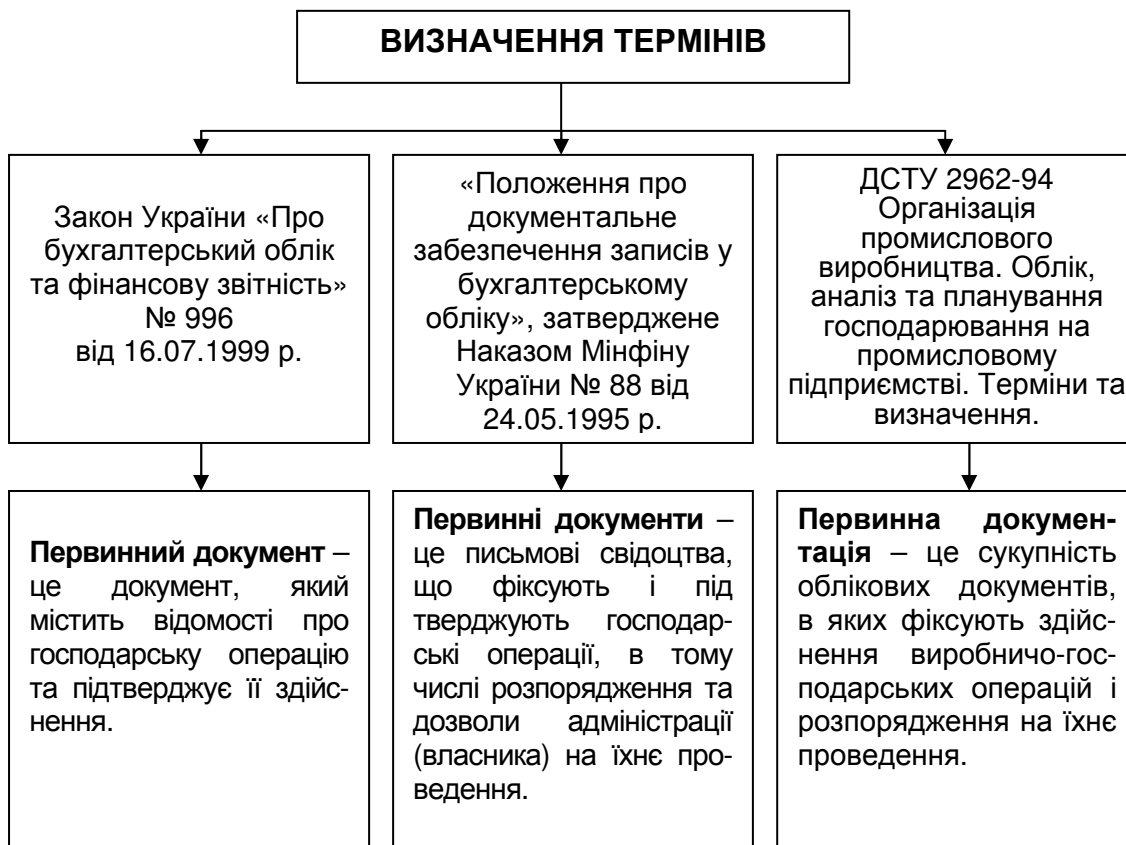
**Таблиця 1.2**

**Елементи облікової політики щодо інших необоротних матеріальних активів**

<b>Елементи облікової політики</b>	<b>Можливі варіанти процедур і методів обліку, передбачених П(С)БО 7 «Основні засоби»</b>
<b>1</b>	<b>2</b>
Термін корисного використання (експлуатації) інших необоротних матеріальних активів	Визначає підприємство самостійно.
У наказі необхідно зазначити, хто саме відповідає за встановлення терміну корисного використання інших необоротних матеріальних активів на підприємстві.	
Методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів	Обирає підприємство самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від використання конкретних інших необоротних матеріальних активів. Можливі такі методи амортизації: <ul style="list-style-type: none"> <li>• прямолінійний;</li> <li>• виробничий.</li> </ul> Для малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів: <ul style="list-style-type: none"> <li>• у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% від його вартості та решта 50% вартості, яка амортизується, у місяці їхнього вилучення з активів;</li> <li>• у першому місяці використання об'єкта 100% від його вартості.</li> </ul>
Амортизацію малоцінних необоротних матеріальних активів доцільно нараховувати в першому місяці використання об'єкта 100% від його вартості, а за дорогими іншими необоротними матеріальними активами – прямолінійним методом.	
Ліквідаційна вартість інших необоротних матеріальних активів	Визначає підприємство самостійно.
У наказі необхідно зазначити, хто відповідає за визначення ліквідаційної вартості, та умови порівняння цієї вартості до нуля.	
Способи оцінки інших необоротних матеріальних активів	Види оцінок передбачені П(С)БО 7: первісна, переоцінена, залишкова, справедлива, ліквідаційна, вартість, що амортизується.
Інші необоротні матеріальні активи доцільно обліковувати за ринковою вартістю на дату балансу, що базується на реальних цінах на ринку на конкретний об'єкт цих активів.	
Вартісна межа належності матеріального активу до малоцінних необоротних активів	У П(С)БО не регламентовано, але підприємство може її встановлювати самостійно.
Доцільно встановити, що до малоцінних необоротних матеріальних активів належать активи, вартість яких дорівнює менше, ніж 2500 грн. (це дає змогу усунути розбіжності між податковим і бухгалтерським обліком на цій ділянці обліку).	
Первинні документи з обліку інших необоротних матеріальних активів	Форми первинної документації з обліку основних засобів затверджені наказом Міністерства статистики України № 352 від 29.12.95 р.

Носій інформації, документ (лат. «dokumentum») – це закодоване певним чином і зафіксоване на спеціальному носії повідомлення про наявність факту господарської діяльності (або можливість його існування в майбутньому) [112, с. 174]. Охарактеризуємо такі терміни,

як «первинний документ», «первинні документи» та «первинна документація» (рис. 1.8).



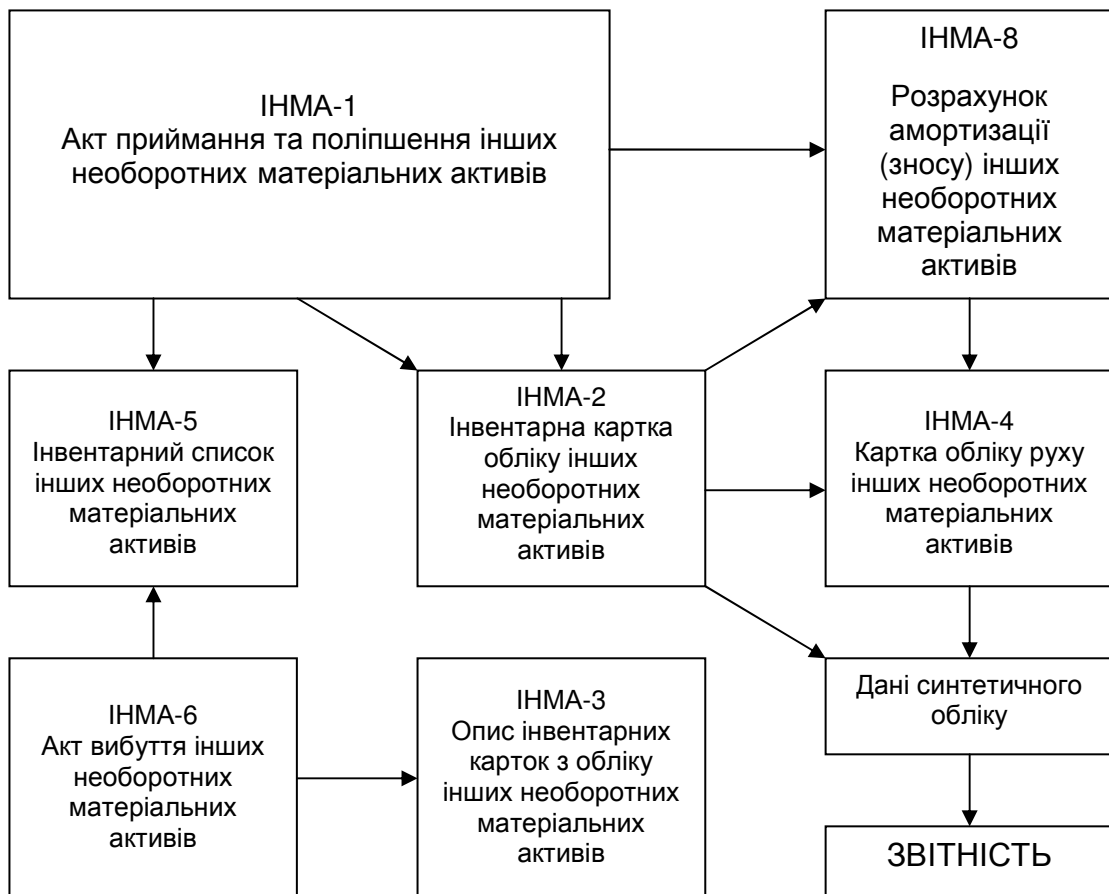
**Рис. 1.8. Характеристика термінів «первинний документ», «первинні документи» і «первинна документація»**

При документальному оформленні господарських операцій і пов'язаних з ними змін на підприємстві відбувається рух облікової інформації між первинною документацією, реєстрами обліку та звітності (рис. 1.9).

Документи, що містять інформаційні повідомлення про факти, перебувають у постійному русі. Шлях, який проходить документ з моменту його створення до здавання в архів, називають «документообіг». Документообіг є організованим процесом безперервного руху документів на підприємстві [37, с. 87].

Одним із важливих елементів облікової політики є правила документообігу. Підприємство зобов'язане сформулювати їх і затвердити.

Однак вважаємо, що затверджувати графік документообігу в наказі про облікову політику недоцільно, оскільки це унеможливить внесення змін до цього графіка протягом року, що, відповідно, не дасть змоги його надалі вдосконалювати. Графік документообігу слід затверджувати окремим наказом по підприємству, а в наказі про облікову політику зазначити: «Документування господарських операцій здійснюється згідно з графіком документообігу, який керівник організації затверджує окремим наказом». У цьому разі буде можливість вносити зміни у графік, не впливаючи на облікову політику.



**Рис. 1.9. Рух облікової інформації про інші необоротні матеріальні активи в первинних документах і реєстрах обліку**

Також ми пропонуємо графік документообігу у вигляді переліку робіт зі створення, перевірки та обробки документів, які виконують підрозділи підприємства й окремі виконавці, із зазначенням їхнього

взаємозв'язку і термінів виконання щодо інших необоротних матеріальних об'єктів. Наслідком цього є те, що облікова інформація про господарські операції не відображається вчасно в системі бухгалтерського обліку підприємства, що призводить до унеможливлення отримання вірної та оперативної інформації про діяльність суб'єкта господарювання. З огляду на це підприємствам доцільно поряд зі складанням первинних документів з обліку необоротних активів, зокрема інших необоротних матеріальних активів, розробляти графіки документообігу на кожен первинний документ.

Іншим важливим елементом облікової політики підприємства, пов'язаної з обліком інших необоротних матеріальних активів, є складання робочого плану рахунків на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затвердженого за Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р., зокрема рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи», який застосовують для обліку цих активів.

Зазначимо, що основою побудови плану рахунків є їхня класифікація за економічним змістом з урахуванням ролі обліковуваних ресурсів, характеру їхньої участі в кругообігу засобів та особливостей відповідних господарських процесів. У Плані рахунків наводяться коди до кожного рахунка для розмежування за відповідними групами. Використання цих шифрів у практичній діяльності дає змогу пришвидшити і спростити обліковий процес.

Планом рахунків передбачені відповідні синтетичні рахунки з їхніми назвами й шифрами – рахунки першого порядку. Підприємство не може самостійно впроваджувати нові рахунки чи вносити зміни до старих. Окрім цього, в Плані рахунків визначено відповідні субрахунки щодо головних напрямків деталізації обліку. Ці субрахунки підприємство використовує з метою забезпечення необхідної інформації для складання звітності та здійснення контролю. Водночас підприємствам надана певна самостійність, зокрема, вони можуть запроваджувати чи уточнювати окремі субрахунки залежно від особливостей діяльності.

Порядок ведення аналітичного обліку регламентується Інструкцією з використання Плану рахунків щодо відповідних синтетичних рахунків або положеннями щодо ведення обліку на конкретних об'єктах.

На нашу думку, аналітичні рахунки слід конкретизувати за вартістю (до 2500 грн., від 2500 грн. до 5000 грн., 5000 грн. і більше), за видами діяльності (операційна, інша операційна, інвестиційна та надзвичайні події), за видами витрат (загальновиробничі, адміністративні, на збут, інші операційні, інші та надзвичайні) і за призначенням (виробничі та невиробничі). Групування за видами діяльності можна використовувати для заповнення статистичної звітності, за видами витрат – для віднесення сум амортизації та витрат на ремонт на відповідні рахунки витрат. Поділ активів за призначенням зумовлений насамперед вимогами податкового законодавства. Проаналізуємо запропонований нами робочий План рахунків для підприємств у частині обліку інших необоротних матеріальних активів (табл. 1.3).

*Таблиця 1.3*

**Робочий план рахунків підприємства в частині обліку інших необоротних матеріальних активів**

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)	Субрахунки (рахунки другого порядку)	Аналітичні рахунки (рахунки третього порядку)			
		За вартістю	За видом діяльності	За видами витрат	За призначенням витрат
1	2	3	4	5	6
11 «Інші необоротні матеріальні активи»	112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»	1121 «МНМА вартістю до 500 грн.»	11211 «МНМА операційної діяльності»	112111 «МНМА виробничого призначення»	1121111 «МНМА виробничого призначення»
					1121112 «МНМА загальновиробничого призначення»
				112112 «МНМА адміністративного призначення»	1121121 «МНМА виробничого призначення»
					1121122 «МНМА невиробничого призначення»



**Розділ 1. Умови визнання необоротних матеріальних активів та формування облікової політики щодо них**

*Продовження табл. 1.3*

1	2	3	4	5	6
				112113 «МНМА збутового призначення»	1121131 «МНМА виробничого призначення» 1121132 «МНМА невиробничого призначення»
				112114 «МНМА, пов'язані з витратами іншої операційної діяльності»	1121141 «МНМА виробничого призначення» 1121142 «МНМА невиробничого призначення»
			11212 «МНМА іншої діяльності»	112121 «МНМА, пов'язані з іншими витратами»	1121211 «МНМА виробничого призначення» 1121212 «МНМА невиробничого призначення»
			11213 «МНМА надзвичайних подій»	112131 «МНМА, пов'язані з надзвичайними витратами»	1121311 «МНМА виробничого призначення» 1121312 «МНМА невиробничого призначення»
		1122 «МНМА вартістю від 500 до 1000 грн.»	Те саме	Те саме	Те саме
	<b>113</b> <b>«Тимчасові (нетитульні) споруди»</b>	1131 «ТНС вартістю до 1000 грн.»	Те саме	Те саме	Те саме
		1132 «ТНС вартістю від 1000 до 5000 грн.»	Те саме	Те саме	Те саме
		1133 «ТНС вартістю понад 5000 грн.»	Те саме	Те саме	Те саме
	<b>115</b> <b>«Інвентарна тара»</b>	Те саме	Те саме	Те саме	Те саме
	<b>117</b> «Інші необоротні матеріальні активи»	Те саме	Те саме	Те саме	Те саме
	<b>118</b> <b>«Тимчасові (титульні) споруди»</b>	Те саме	Те саме	Те саме	Те саме

Підбиваючи підсумки, зазначимо, що облікова політика щодо інших необоротних матеріальних активів є найбільш повною в разі розкриття таких елементів їхнього обліку:

- вартісної межі зарахування активів до малоцінних необоротних матеріальних активів;
- методів нарахування амортизації;
- терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта інших необоротних матеріальних активів;
- випадків, коли ліквідаційна вартість не використовується при обчисленні амортизації;
- способів оцінки інших необоротних матеріальних активів;
- затверджених форм первинних документів для обліку інших необоротних матеріальних активів;
- робочого Плану рахунків для обліку інших необоротних матеріальних активів.

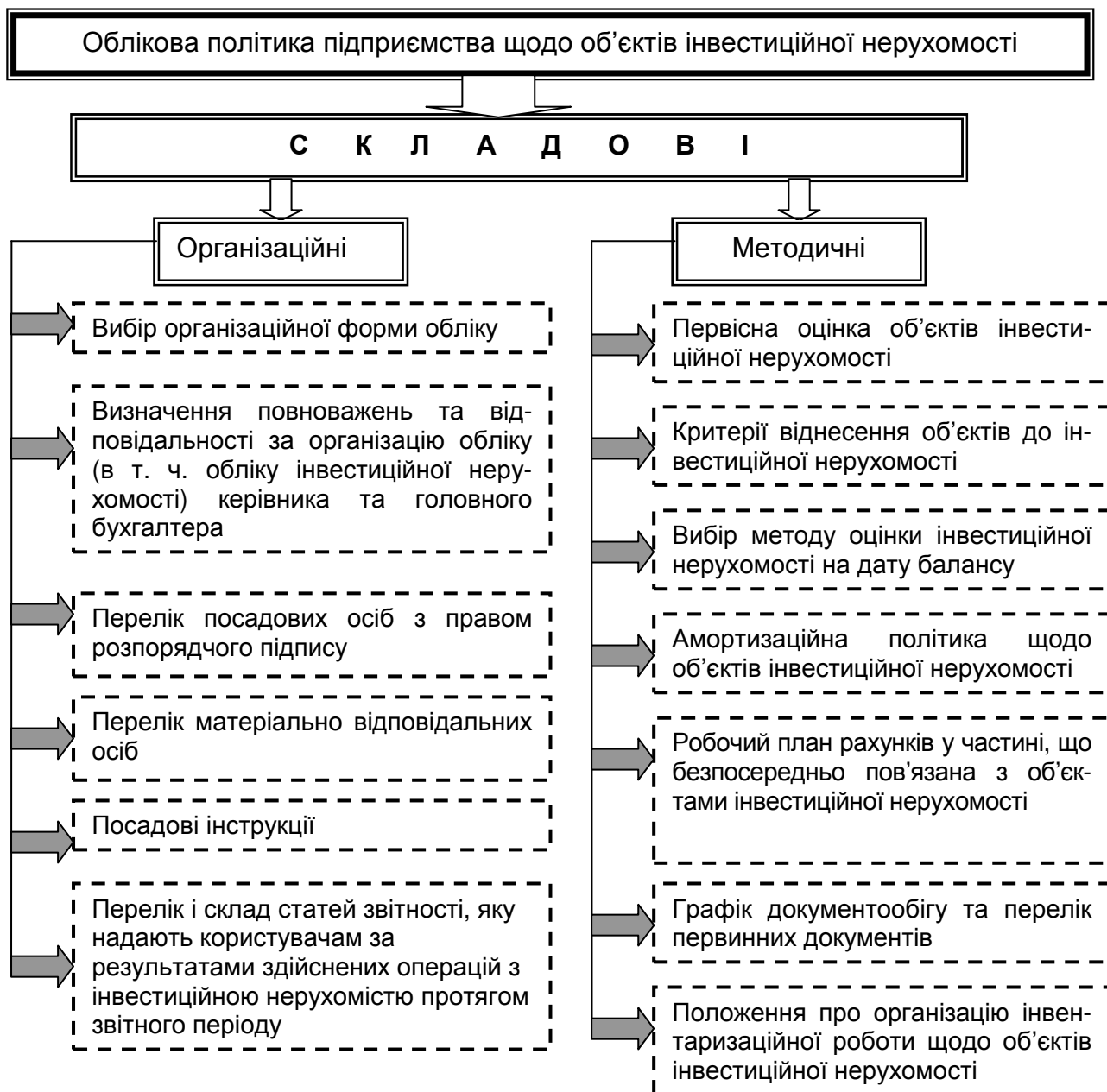
Отже, проаналізувавши основні елементи облікової політики щодо інших необоротних матеріальних активів, запропоновано можливі варіанти відображення в наказі про облікову політику таких питань: вартісну межу віднесення активів до малоцінних необоротних матеріальних встановити у розмірі 2500 грн.; методи нарахування амортизації зазначати за кожним субрахунком окремо; термін корисного використання повинні визначати технічні працівники, які відповідають за експлуатацію та утримання цих об'єктів; оцінку інших необоротних матеріальних активів здійснювати за ринковою вартістю на дату балансу; для обліку інших необоротних матеріальних активів розробляти і затверджувати первинні документи. Окрім цього, розроблено номенклатуру субрахунків і аналітичних рахунків з обліку інших необоротних матеріальних активів до рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи», в тому числі рахунок 118 «Тимчасові (титульні) споруди».

Важливою складовою матеріальних необоротних активів, як вже зазначалося раніше, є інвестиційна нерухомість.

Облікова політика підприємства має створювати організаційні умови для максимально ефективного використання такого роду активів. Варто зазначити, що, незважаючи на право самостійного вибору підприємством облікової політики, на її побудову матимуть вплив ряд як зовнішніх, так і внутрішніх чинників, але це є вибір

підприємством конкретних методик, форм та техніки ведення бухгалтерського обліку інвестиційної нерухомості, спираючись на прописані в нормативно-правових актах положення.

Схематично складові облікової політики щодо об'єктів інвестиційної нерухомості будівельних організацій, які мають бути відображені в наказі «Про облікову політику», узагальнено на рис. 1.10.



**Рис. 1.10. Складові облікової політики щодо об'єктів інвестиційної нерухомості**

Джерелом формування облікової політики щодо інвестиційної нерухомості є нормативно-правова база, про яку ми раніше згадували, що діє на території України і може бути застосована для ведення обліку таких об'єктів. Та, окрім нормативних документів, джерелом формування облікової політики можуть виступати внутрішньофірмові правила, що стосуються питань, які не знайшли належного відображення в законодавчих актах.

Вважаємо, що відсутність у наказі «Про облікову політику» інформації, наведеної на рис. 1.10, може призвести до викривлення інформації, поданої у фінансовій звітності (яка може бути недостовірною, складеною з помилками). Це неприпустимо в сучасних умовах господарювання, оскільки метою формування облікової політики підприємства є забезпечення своєчасною, якісною та правдивою інформацією користувачів.

## **РОЗДІЛ 2 ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ**

### **2.1. Окремі питання обліку руху матеріальних необоротних активів**

Реформування національної економіки, підвищення її конкурентоспроможності тісно пов'язані з впровадженням новітніх технологій та ефективним використанням необоротних активів. Останнє є можливим за умови якісної організації обліку таких активів, оскільки саме облік – інформаційне джерело щодо їх стану і руху.

Проблеми обліку матеріальних необоротних активів, у тому числі основних засобів, розглядались у працях таких вчених-економістів, як П. Атамас [2], С. Голов [21], Л. Городянська [25], Я. Крупка [59], В. Пархоменко [85], М. Пономаренко [100], С. Хома [127] та ін. Водночас питання зміни методики обліку цих активів після набуття чинності П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», Податкового кодексу України ще не достатньо проаналізовані.

Використання на практиці з 1.01.2000 р. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» вітчизняними підприємствами докорінно змінило методику однієї з найважливіших ділянок обліку – основних засобів. Названий національний стандарт дозволив підприємствам самостійно вибирати методи нарахування амортизації таких активів, проведення їх переоцінки тощо, тобто він є значно «демократичнішим»

порівняно з нормативними та інструктивними документами з обліку основних засобів, які діяли до 2000 р.

На основі прийнятих стандартів обліку 30 вересня 2003 р. наказом № 561 Міністерства фінансів України були затверджені Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів (далі методичні рекомендації № 561). Аналіз їх змісту засвідчив, що вони не є тим інструктивним документом, в якому узагальнені всі положення щодо обліку вищезазначених активів. Зокрема, вони не поширюються на:

- інвестиційну нерухомість;
- основні засоби, що утримуються з метою продажу;
- операції з біологічними активами, які пов'язані із сільськогосподарською діяльністю та оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу та на невідтворювальні природні ресурси, особливості обліку яких визначаються іншими Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Якщо ще можна погодитися з тим, що остання група названих вище активів не повною мірою відповідає сутності основних засобів, то про перші дві цього сказати не можна. Інвестиційна нерухомість узагальнюється на одному із субрахунків (100) рахунка 10 «Основні засоби». Крім цього, у визначенні терміна «основні засоби», наведеного в П(С)БО № 7, зазначено, що вони є матеріальними активами, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам, або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше від одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Із наведеного визначення випливає, що матеріальні активи, які здаються в оренду іншим особам, є одночасно основними засобами та інвестиційною нерухомістю і тому їх облік має регламентуватися одними узагальненими методичними

рекомендаціями. Хоча може бути й інший вихід із цієї ситуації – розробка окремих Методичних рекомендацій з обліку інвестиційної нерухомості, які вже підготовлені членами Методологічної ради з бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України. У цьому випадку необхідно внести зміни у визначення основних засобів, наведене у П(С)БО 7. Зокрема, словосполучення «здавання в оренду іншим особам» необхідно доповнити словами (крім земельних ділянок, будівель та споруд), оскільки наведені в дужках групи необоротних активів, будучи зданими в оренду, є інвестиційною нерухомістю, а не основними засобами.

Якщо ж відмовитися від окремих Методичних рекомендацій з обліку інвестиційної нерухомості, то до діючих Методичних рекомендацій № 561 доцільно було би внести доповнення, в яких би описувався порядок обліку інвестиційної нерухомості й основних засобів, утримуваних для продажу. Частково методика обліку продажу основних засобів описана у розділі 8 цього інструктивного документа. Водночас вона потребує суттєвої конкретизації. Крім цього, в додатку до рекомендацій, де відображена кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з основними засобами, необхідно відобразити операції з інвестиційною нерухомістю та продажем основних засобів. Щодо кореспонденції рахунків з обліку реалізації основних засобів, рекомендованої Міністерством фінансів України, то вона, на нашу думку, є неповністю обґрунтованою. Облік необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, на субрахунку 286 цієї ж назви є не аргументованим, оскільки це суперечить назві класу 2 «Запаси», рахунки якого призначені для обліку оборотних активів, а всі необоротні активи мають узагальнюватися на рахунках класу 1 «Необоротні активи». Крім цього, відображення продажу основних засобів із використанням рахунків 71 «Інший операційний дохід» і 94 «Інші витрати операційної діяльності» суперечить вимогам П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів», в якому зазначено, що реалізація необоротних активів є інвестиційною

діяльністю. Рахунки 71 і 94 є рахунками обліку відповідно доходів і витрат операційної, а не інвестиційної діяльності. Цієї ж точки зору притримуються Я. Крупка [59] і С. Хома [127].

Звичайно, тут є і свої контраргументи. Відповідно до вимог п. 6 П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» необоротні активи, групи вибуття, які визнані утримуваними для продажу, припиняють визнаватися у складі необоротних активів і амортизація за ними не нараховується. Однак тут виникає запитання: чи потрібно було так змінювати облік реалізації основних засобів? Використання на практиці вимог П(С)БО 27 суперечить вимогам П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів». Зокрема, у визначенні терміна «інвестиційна діяльність» зазначено, що вона є реалізацією тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. До того ж у п. 32 цього ж Положення сказано, що у статті «Реалізація необоротних активів» відображається надходження грошових коштів від продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій). На наш погляд, більш логічними та обґрунтованими є вимоги П(С)БО 4 щодо обліку реалізації основних засобів, оскільки немає потреби ускладнювати їх облік зайвим бухгалтерським проведенням із переведення основних засобів зі складу необоротних активів до оборотних. Крім цього, дуже мало буде відмінностей між інвестиційною і операційною діяльністю, а у разі непродажу необоротних активів, утримуваних для продажу, їх знову ж необхідно буде переводити до складу основних засобів. Слід зазначити, що цей процес є дуже трудомістким. Так, у п. 12 П(С)БО 27 зазначено, що у разі відмови від реалізації необоротного активу групи вибуття підприємство оцінює необоротний актив, який більше не визнається як утримуваний для продажу або виключається з групи вибуття, утримуваної для продажу, за нижчою з оцінок – балансовою вартістю необоротного активу або групи вибуття на момент їх визнання як утримуваних для продажу, скоригованою на суми амортизації та переоцінки, які було би визнано



за період його утримання для продажу, або вищою з оцінок – чистою вартістю реалізації необоротного активу або вартістю використання. Сума коригування включається до інших витрат (доходів) звітного періоду.

Звідси випливає, що у разі непродажу необоротного активу необхідно буде додатково проводити нарахування його амортизації і переоцінку або визначати чисту вартість реалізації чи вартість використання. Крім цього, виникнуть ще більші розбіжності між бухгалтерським і податковим обліком основних засобів, адже в податковому обліку не передбачене припинення нарахування їх амортизації у зв'язку з майбутньою реалізацією такого роду активів.

Думається, нам не слід «сліпо» копіювати міжнародні стандарти фінансової звітності, а запозичати те, що є кращим порівняно з вітчизняним обліком.

Кращим можна вважати той облік, інформація якого є необхідною, доступною і зрозумілою для користувача, а витрати на його ведення – мінімальними. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку мають бути написані «доступною» мовою для «пересічного» бухгалтера, а не набором інколи незрозумілих термінів із не зовсім вдалим перекладом з англійської мови. Прикладами таких термінів можуть бути «хеджування» (П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»), «припинена діяльність» (П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність») та ін.

Так, наприклад, у П(С)БО 27 зазначається: «Припинена діяльність – це ліквідований або визнаний як утримуваний для продажу компонент підприємства, який являє собою:

а) відокремлюваний напрям або сегмент діяльності підприємства;

б) частину єдиного скоординованого плану відмови від окремого напрямку або сегмента діяльності підприємства;

в) дочірнє підприємство, що було придбане винятково з метою його перепродажу».

Звідси виникає запитання: як припинена діяльність може бути дочірнім підприємством, навіть якщо воно було придбане винятково з метою його перепродажу? Діяльність – це процес, а дочірнє підприємство – юридична особа. Отже, процес не може бути юридичною особою.

Аналізуючи структуру рахунків, призначених для обліку наявності та вибуття необоротних активів, можна констатувати, що її потрібно вдосконалювати. Так, наприклад, інвестиційну нерухомість, яка зараз узагальнюється на однойменному субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість», можна, як вірно стверджує С. Голов, відобразити на аналітичних рахунках до субрахунків 101 «Земельні ділянки» і 103 «Будівлі та споруди» [21]. Такими рахунками можуть бути: 101 «Земельні ділянки, утримувані як операційна нерухомість» і 1012 «Земельні ділянки, утримувані як інвестиційна нерухомість», 1031 «Будівлі та споруди, утримувані як операційна нерухомість» і 1032 «Будівлі та споруди, утримувані як інвестиційна нерухомість». Поясненням такого підходу до структури субрахунків є те, що земельні ділянки, будинки і споруди незалежно від їх призначення є вищезазначеними активами за їх змістом.

Зовсім протилежної точки зору з цього питання притримуються П. Атамас та О. Атамас. Аналізуючи вищезазначений підхід, вони стверджують, що організація такого обліку на окремих субрахунках третього порядку (1012 і 1032) призведе до розпорошення таких активів у різних регістрах та створить необхідність додаткових процедур при складанні звітності [2, с. 5].

Даючи відповідь названим науковцям, можна зазначити, що у статті З. Задорожного, на яку вони роблять посилання, зазначено, що ідея ведення обліку інвестиційної нерухомості на окремих аналітичних рахунках до субрахунків 101 і 103 належить С. Голову. Якщо аналізувати цю точку зору, то їм необхідно було аналізувати «першоджерело» [21]. Крім цього, авторам, напевно, слід було би наводити більш обґрунтовані контраргументи у разі незгоди із

запропонованим варіантом ведення обліку інвестиційної нерухомості. Адже всім фахівцям відомо, що синтетичний облік за рахунком 10 «Основні засоби» ведеться в одному, а не різних регістрах при всіх формах обліку.

Дуже вдало відповідь на необґрунтованість позицій П. Атамас і О. Атамас подано й у статті В. Мосаковського. За його словами, виділення субрахунка 100 вносить певну плутанину, адже придбаний об'єкт у вигляді нерухомості включає земельну ділянку, будівлі, обладнання тощо, тобто виникає проблема щодо побудови аналітичного обліку об'єктів та подальшого аналізу структури основних засобів, а ще більше – нарахування амортизації [76, с. 21].

Характеризуючи призначення субрахунка 205 «Будівельні матеріали», наведене в Інструкції № 291, не можна погодитися з тим, що на ньому слід відображати рух обладнання і комплектуючих виробів, призначених для монтажу. Такого роду обладнання так само, як і обладнання, яке не потребує монтажу, до моменту його введення в експлуатацію має узагальнюватися на субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

Субрахунок 151 «Капітальне будівництво» слід використовувати, на нашу думку, лише для узагальнення витрат на проведення будівельно-монтажних робіт у замовника. Ведення обліку обладнання, яке вимагає монтажу, на субрахунку 205 «Будівельні матеріали» спотворює економічний його зміст, адже таке обладнання є необоротним активом, а не оборотним. Така методика призводить до того, що у разі придбання цього обладнання і невстановлення його до закінчення звітної періоду сума за першим розділом активу Балансу занижується, а за другим – завищується. Звідси, невірно будуть розраховані показники фінансового стану підприємства.

Внесення змін до Інструкції № 291 щодо обліку обладнання, яке вимагає монтажу, автоматично потребує також внесення змін до кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку операцій з основними засобами, наведеної в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 (п.п. 1 і 3).

Потребує вдосконалення і перелік субрахунків до рахунків 74 «Інші доходи» та 97 «Інші витрати», призначених для операцій, пов'язаних з вибуттям, дооцінкою (уцінкою) необоротних активів тощо. Це твердження впливає з вимог Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», зокрема принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. У табл. 1 проведено зіставлення рахунків обліку доходів і витрат інвестиційної діяльності.

*Таблиця 2.1*

**Відповідність рахунків обліку доходів і витрат інвестиційної діяльності**

№ рахунка	Назва рахунка	№ субрахунка	Назва субрахунка	Відповідність доходів та витрат	Назва субрахунка	№ субрахунка	Назва рахунка	№ рахунка
74	Інші доходи	741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	+	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	971	Інші витрати	97
		742	Дохід від відновлення корисності активів	+	Втрати від зменшення корисності активів	972		
		743	Виключено	-	Виключено	973		
		744	Дохід від неопераційної курсової різниці	+	Втрати від неопераційних курсових різниць	974		
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів	-	-	-		
		-	-	-	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	975		
		-	-	-	Списання необоротних активів	976		
		746	Інші доходи від звичайної діяльності	+	Інші витрати звичайної діяльності	977		

Дані таблиці свідчать, що вимогам вищезазначеного принципу відповідають чотири субрахунки рахунків 74 і 97 (971–741, 972–742, 974–744, 977–746). Якщо на субрахунок 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» відображати втрати від уцінки вищезазначеного майна, то такий же субрахунок, але призначений для обліку дооцінки має бути у складі рахунка 74.

Щодо субрахунків «Дохід від неопераційної курсової різниці» і «Витрати від неопераційної курсової різниці», то їх доцільно було би перейменувати відповідно на «Дохід від курсової різниці від інвестиційної діяльності» та «Витрати від курсової різниці від інвестиційної діяльності». Відображати курсову різницю від фінансової діяльності (зміна курсу іноземної валюти за валютними кредитами) на субрахунках 744 і 944 є помилковим. Це твердження пояснюється тим, що кожен вид діяльності повинен мати свої об'єкти обліку. В першому реченні коментарів до рахунка 74 «Інші доходи» в Інструкції № 291 зазначено, що цей рахунок призначено для обліку доходів, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства. Водночас у коментарі до субрахунка 744 сказано, що на ньому узагальнюється інформація про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства. Інакше кажучи, у змісті вищезазначених речень є протиріччя. У зв'язку з цим пропонується внести зміни до роз'яснення щодо призначення субрахунка 744, яке полягає у вилученні з нього слів «фінансовою та». Внесення цієї зміни потребує відкриття субрахунка «Дохід від курсової різниці, пов'язаної із фінансовою діяльністю» до рахунка 73 «Інші фінансові доходи».

Після внесення змін структура субрахунків рахунка 73 «Інші фінансові доходи» може мати такий вигляд:

- 731 «Дивіденди одержані»;
- 732 «Відсотки одержані»;
- 733 «Дохід від курсової різниці, пов'язаної із фінансовою діяльністю»;
- 734 «Інші доходи від фінансової діяльності».

Як видно із запропонованого переліку субрахунків, змінено назву нині чинного субрахунка «Інші доходи від фінансових операцій» на «Інші доходи від фінансової діяльності». На наш погляд, терміни «фінансові операції» та «фінансова діяльність» не є тотожними за економічним змістом. Фінансовою операцією може бути звичайне погашення заборгованості постачальникам за придбані матеріальні цінності, і тому використовувати це словосполучення у назві субрахунка до рахунка 73 є недоречним.

До рахунка 74 доцільно було би відкрити субрахунки, на яких узагальнювалися би доходи від дооцінки необоротних активів і їх списання. Аргумент необхідності таких змін полягає у тому, що якщо є зазначені витрати на рахунку 97, то їм мають відповідати відповідні доходи на рахунку 74. Крім цього, в назву субрахунка 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» доцільно внести деякі корективи. На нашу думку, слова «і фінансових інвестицій» у цій назві зайві, оскільки довготермінові фінансові інвестиції вже є необоротними активами. Щодо поточних фінансових інвестицій, які за своєю економічною природою є оборотними активами, то їх уцінку більш правомірно відобразити на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» разом з уцінкою інших оборотних активів.

Тому можемо зробити такі висновки:

– виділення нового об'єкта обліку «інвестиційна нерухомість» потребує змін та доповнень до П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» і П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» у запропонованій у статті редакції;

– оскільки обладнання, яке потребує монтажу, є необоротним активом, то обліковувати його доцільно на субрахунку 152 «Придбання (створення) основних засобів», а не на 205 «Будівельні матеріали», як це передбачено інструкцією № 291, в останню теж необхідно внести відповідні зміни;

– дотриманню основних принципів бухгалтерського обліку має сприяти внесення змін та доповнень до Плану рахунків бухгалтерського обліку

терського обліку щодо запропонованої у статті структури субрахунків до рахунків 97 «Інші витрати» та 74 «Інші доходи»;

– при прийнятті нових вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку не потрібно «сліпо» копіювати міжнародні стандарти, оскільки останні не завжди є кращими за вітчизняну методику обліку. Вітчизняним професійним бухгалтерським організаціям і науковцям слід переконувати міжнародні інституції та наукову спільноту в окремих перевагах вітчизняного обліку і подавати пропозиції з використання його здобутків у міжнародних стандартах фінансової звітності.

## **2.2. Особливості обліку надходження та вибуття інших необоротних матеріальних активів**

Облік надходження інших необоротних матеріальних активів регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби» та Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291. Саме від шляхів та умов придбання інших необоротних матеріальних активів залежить порядок відображення їхнього надходження в бухгалтерському обліку і формування первісної вартості цих активів. Процес формування первісної вартості інших необоротних матеріальних активів показано в табл. 2.2.

Певні пропозиції з цього питання містять публікації вітчизняних учених-економістів. Зокрема, С. Сажинець вважає за доцільне, враховуючи особливості «довгострокових малоцінних необоротних матеріальних активів», рекомендувати для їхнього обліку специфічні уніфіковані форми первинної документації, які мають відповідати вимогам як синтетичного, аналітичного, оперативного, так і податкового обліку. Науковець пропонує застосовувати первинні документи, що базуються на типових формах, затверджених у 1996 р. Мінстатом України, для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів [106, с. 49].

*Таблиця 2.2*

**Формування первісної вартості інших необоротних  
матеріальних активів відповідно до вимог П(С)БО 7  
«Основні засоби»**

<b>Шляхи надходження ІНМА</b>	<b>Формування первісної вартості ІНМА</b>
Придбання за грошові кошти	Витрати на придбання
Безоплатне одержання	Справедлива вартість на дату отримання
Внесення до статутного капіталу	Погоджена засновниками підприємства справедлива вартість інших необоротних матеріальних активів
Створення власними силами	Сума прямих і непрямих витрат, пов'язаних зі створенням активу
Зарахування з виготовленої продукції, товарів тощо	Собівартість активу, яка визначається згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та 16 «Витрати»
Отримання в результаті обміну на подібний об'єкт	Залишкова вартість переданого об'єкта (якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує справедливу, то первісною буде справедлива вартість переданого об'єкта, а різниця належатиме до витрат звітного періоду)
Отримання в результаті обміну на неподібний об'єкт	Справедлива вартість переданого об'єкта збільшується на суму грошових коштів або їхніх еквівалентів, що була передана під час обміну

Певна річ, первинні документи, які використовуються для обліку основних засобів, можна застосовувати для обліку інших необоротних матеріальних активів, проте в дещо видозміненому вигляді. В цьому разі виникає проблема щодо нумерації цих первинних документів, оскільки такі форми, як ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів» і ОЗ-5 «Акт на установку, пуск та демонтаж будівельних машин», не можуть бути використані для обліку інших необоротних матеріальних активів, оскільки їхні порядкові номери не будуть наскрізними. З огляду на вищезазначене пропонуємо встановити такий перелік первинних документів:

- ІНМА-1 – Акт приймання та поліпшення інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-2 – Інвентарна картка обліку інших необоротних матеріальних активів;



- ІНМА-3 – Опис інвентарних карток з обліку інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-4 – Картка обліку руху інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-5 – Інвентарний список інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-6 – Акт вибуття інших необоротних матеріальних активів;
- ІНМА-7 – Акт про розбирання тимчасових (нетитульних) споруд;
- ІНМА-8 – Розрахунок амортизації (зносу) інших необоротних матеріальних активів.

Форму № ІНМА-1 «Акт приймання та поліпшення інших необоротних матеріальних активів» слід застосовувати для оформлення зарахування до складу інших необоротних матеріальних активів окремих об'єктів, для обліку введення їх в експлуатацію, за винятком тих випадків, коли введення об'єктів у дію потрібно відповідно до чинного законодавства оформляти в особливому порядку. Також у цьому акті доцільно відображати витрати, які понесені в зв'язку з поліпшенням та ремонтом інших необоротних матеріальних активів.

Документальне оформлення приймання-здавання об'єктів інших необоротних матеріальних активів, що надійшли з ремонту, реконструкції та модернізації, здійснюють шляхом складання типової форми № ОЗ-2 «Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів», який використовують для основних засобів. Вважаємо за недоцільне застосування окремого первинного документа для таких операцій з іншими необоротними матеріальними активами, оскільки на підприємствах будівельного комплексу поліпшення і ремонти їх проводяться рідко через швидке списання внаслідок інтенсивного використання. Тому пропонуємо об'єднати операції з приймання та поліпшення таких активів в одному акті.

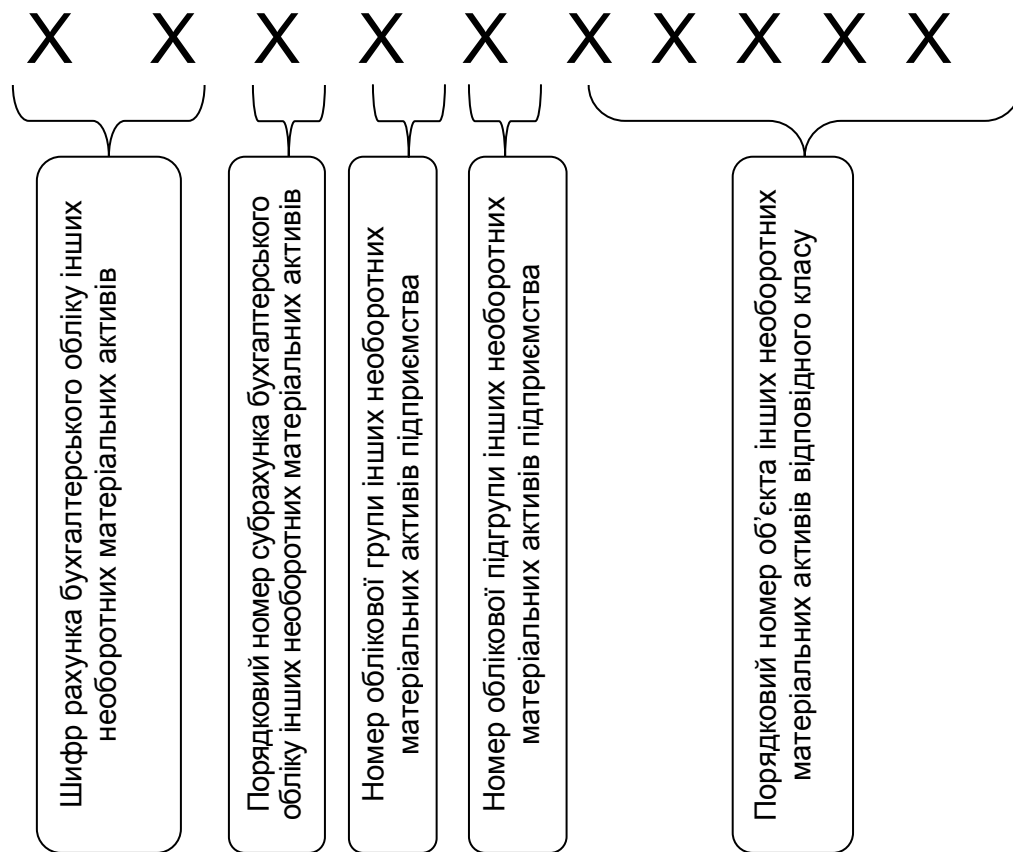
Враховуючи зміни, які відбулися в методиці обліку як основних засобів, так і інших необоротних матеріальних активів на сьогоднішній день виникла необхідність внесення відповідних корективів у форми первинних документів, що застосовуються для відображення облікової інформації про ці активи. Слід вказати, що деякі графи нині не використовуються, такі як норми амортизаційних відрахувань на повне відновлення і капітальний ремонт, тому їх доцільно виключити. Водночас при надходженні об'єкта члени приймальної комісії мають установити очікуваний термін його корисної експлуатації, ліквідаційну вартість і спосіб амортизації. Оскільки всі ці відомості необхідно вказувати в акті, доцільно змінити типову форму цього документа, вилучивши з нього зайві графи і доповнивши новими, інформація в яких відповідатиме сучасним вимогам обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

Так, в Акті приймання та поліпшення інших необоротних матеріальних активів слід ввести такі додаткові показники: спосіб надходження об'єкта (у певних випадках впливає на порядок нарахування амортизації та оцінку), термін корисного використання (експлуатації) об'єкта, ліквідаційна (вказують для нарахування амортизації), справедлива вартість (у разі, коли активи оприбутковують за справедливою вартістю, якщо останньою визнана залишкова вартість після переоцінки), та метод нарахування амортизації (обираються з урахуванням очікуваного способу одержання економічних вигод від використання і реального зношування об'єктів). На зворотній стороні вказаного первинного документа слід відобразити витрати на ремонт та поліпшення активу. В цьому акті необхідно вказувати, чи є ці види робіт поліпшенням або ремонтом інших необоротних активів. Якщо результатом проведених робіт є поліпшення об'єкта, то в акті необхідно зазначити його характеристики за техніко-економічним паспортом, на основі якого зроблено такий висновок. В акті також доцільно фактичну вартість на ремонт або поліпшення інших необоротних матеріальних активів

визначати як загальною сумою, так і окремо за кожним видом витрат для встановлення кореспонденції рахунків на різні види робіт. Схему документа подано в додатку Д.

Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (т. ф. № ОЗ-1) має складатися завжди при надходженні інших необоротних матеріальних активів, оскільки відповідно до ст. 9 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення цих операцій. Об'єкти інших необоротних матеріальних активів обліковують за допомогою типових форм первинного обліку. Акт ф. ОЗ-1 – це первинний документ, без якого відображення операцій щодо їхнього руху на рахунках синтетичного обліку і в облікових реєстрах неправомірне, тому є порушенням правил ведення бухгалтерського обліку. Вважаємо, що запропонований акт форми ІНМА-1, призначений лише для обліку надходження та поліпшення інших необоротних матеріальних активів, дасть змогу виправити цей недолік і сприятиме забезпеченню підприємства найбільш повною вхідною інформацією. При надходженні інших необоротних матеріальних активів на підприємстві відкриваються інвентарні картки для їхнього обліку, де присвоюються інвентарні номери, а також проводяться записи у реєстрах аналітичного обліку.

Для контролю за станом і рухом інших необоротних матеріальних активів кожному об'єктові в момент його введення в експлуатацію надають інвентарний номер. На більшості підприємств як інвентарний використовують порядковий номер надходження об'єкта. Цей спосіб нумерації не передбачає жодного інформаційного навантаження. Тому вважаємо вірним встановлювати інвентарні номери так, щоб вони відображали певну інформацію, яка б характеризувала об'єкт. Зважаючи на велику кількість облікових об'єктів інших необоротних матеріальних активів, оптимальною величиною інвентарного номера, на нашу думку, може бути десять знаків (розрядів), кожен з яких містить певну інформацію (рис. 2.1).



**Рис. 2.1. Основні принципи формування інвентарного номера об'єкта інших необоротних матеріальних активів**

В інвентарному номері необхідно відобразити шифр рахунка та субрахунка бухгалтерського обліку, а також окремий шифр для групи і підгрупи об'єктів інших необоротних матеріальних активів, а далі, відповідно, відображати порядковий номер надходження предметів для кожної підгрупи. Класифікаційна група дає змогу розкрити технічні характеристики об'єкта. Групи інших необоротних матеріальних активів відповідно поділяються на підгрупи. Кількість можливих підгруп інших необоротних матеріальних активів доволі значна, а для конкретного підприємства вона менша залежно від особливостей діяльності.

Надаючи інвентарному номеру такого інформаційного навантаження, можливо визначити необхідні дані про об'єкт, а також належність об'єкта до тої чи іншої групи та підгрупи. Однак інформацію

про місце експлуатації об'єкта інших необоротних матеріальних активів не слід відображати в інвентарному номері, оскільки об'єкти на підприємстві можуть переміщатися з одного структурного підрозділу в інший.

Форму № ІНМА-2 Інвентарна картка обліку інших необоротних матеріальних активів використовують для аналітичного обліку інших необоротних матеріальних активів.

Погляди окремих науковців щодо вдосконалення типової форми ОЗ-6 Інвентарна картка обліку основних засобів наведено у табл. 2.3.

*Таблиця 2.3*

**Рекомендації з удосконалення типової форми  
ОЗ-6 Інвентарна картка обліку основних засобів**

<b>Автор</b>	<b>Рекомендації з удосконалення</b>
А. А. Белоусов [7]	Вказати справедливу вартість, групу і термін корисного використання основних засобів, метод нарахування амортизації, спосіб надходження, вид переоцінки, вартість після переоцінки.
М. І. Бондар [10]	Зазначити термін корисного використання, ліквідаційну, ринкову вартості, суму дооцінки або уцінки об'єкта, метод нарахування амортизації та спосіб надходження.
О. А. Горошанська [29]	Відобразити інформацію про формування первісної вартості об'єкта, внутрішнє переміщення, амортизацію, вартість реалізації.
О. М. Десятнюк [38]	Доповнити картку інформацією про метод і дату переоцінки і вартість об'єкта після переоцінки.
М. М. Зюкова [50]	Подати термін корисного використання об'єкта; ліквідаційну вартість; справедливу вартість; вартість, що амортизується; метод амортизації.
Л. Д. Лисова [64]	Визначити спосіб надходження на підприємство: внесок у статутний капітал, інвестиції, безкоштовне одержання та ін.
О. Ю. Омельченко [82]	Встановити метод обраної амортизації, ліквідаційну вартість, термін корисного використання об'єкта, справедливу вартість, вартість, що амортизується, суму дооцінки або уцінки.

З більшістю рекомендацій учених-економістів щодо зазначеного питання можна погодитись, однак окремі з них вважаємо доволі дискусійними. Не погоджуємося з поглядами О. А. Горошанської щодо необхідності реєстрації в Інвентарній картці обліку основних засобів сум, що формують первісну вартість об'єкта [29]. Інвентарна картка є реєстром аналітичного обліку до рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи», а витрати, що передбачають у первісній вартості інших необоротних матеріальних активів, накопичуються на рахунок 15 «Капітальні інвестиції». Отже, інформацію про складові первісної вартості за кожним об'єктом мають містити реєстри з обліку капітальних інвестицій, а не інших необоротних матеріальних активів.

Узагальнюючи вищеподане, вважаємо за доцільне типову форму інвентарної карти доповнити такими показниками: спосіб надходження, справедлива вартість, термін корисного використання, ліквідаційна вартість, метод нарахування амортизації, витрати на поліпшення об'єктів, дати та вид переоцінок, вартість після переоцінки, розмір залишкової вартості на момент вибуття об'єкта. Показники терміну корисного використання, ліквідаційної вартості та методу амортизації є індивідуальними для кожного об'єкта, тому їх потрібно відображати насамперед в інвентарній картці.

Оскільки згідно з П(С)БО 7 на вартість об'єктів інших необоротних матеріальних активів, що перебувають на консервації, модернізації та добудуванні, амортизація тимчасово не нараховується, ці засоби слід виділити в окрему групу і результати операцій відображати в інвентарній картці, де наявні такі графи: дата початку і завершення робіт з поліпшення та ремонту, номер акта приймання та поліпшення об'єкта, його інвентарний номер і суми витрат на ремонт. Необхідно також виокремити графи для відображення результатів переоцінки, оскільки цей процес індивідуальний для кожного об'єкта, що зумовлює перерахування первісної вартості, суми зносу і впливає на бухгалтерські записи при подальших переоцінках. Окрім цього, в інвентарній картці слід вказати величину залишкової вартості на

момент вибуття об'єкта. Ці показники можуть бути корисними для прийняття управлінських рішень у майбутньому.

Технічна документація на певний інвентарний об'єкт після відкриття на нього інвентарної картки не зберігається в бухгалтерії, а передається під розписку у відповідний підрозділ підприємства. Заповнені інвентарні картки реєструються в описах (форма ІНМА-3), які веде бухгалтерія (в одному примірнику) за класифікаційними групами (видами) інших необоротних матеріальних активів. Цю форму використовують з метою контролю за наявністю інвентарних карток.

Для отримання аналітичних даних про наявність і рух інших необоротних матеріальних активів за їхніми класифікаційними ознаками бухгалтерія на підставі підсумкових даних в інвентарних картках за звітний місяць заповнює картку обліку руху інших необоротних матеріальних активів за формою ІНМА-4.

Форму ІНМА-5 Інвентарний список інших необоротних матеріальних активів застосовують для пооб'єктного обліку інших необоротних матеріальних активів за місцем їхнього перебування (експлуатації) і матеріально відповідальними особами. Дані аналітичного обліку інших необоротних матеріальних активів за місцем їхнього перебування мають бути тотожні записам в інвентарних картках обліку цих активів, що ведуть у бухгалтерії.

На практиці здебільшого для обліку інших необоротних матеріальних активів не використовують жодних документів. Це порушення безпосередньо не стосується об'єкта оподаткування, однак в результаті цього знижується ймовірність потрапити під фінансові санкції. Відмова від ведення цих документів ускладнює контроль бухгалтера за наявністю і станом майна підприємства.

Ці первинні документи можна узагальнити у Відомості аналітичного обліку інших необоротних матеріальних активів (додаток Е), що дасть можливість отримувати інформацію про наявність і рух таких активів на підприємстві. Використання цього реєстру також сприятиме спрощенню процесу заповнення другого

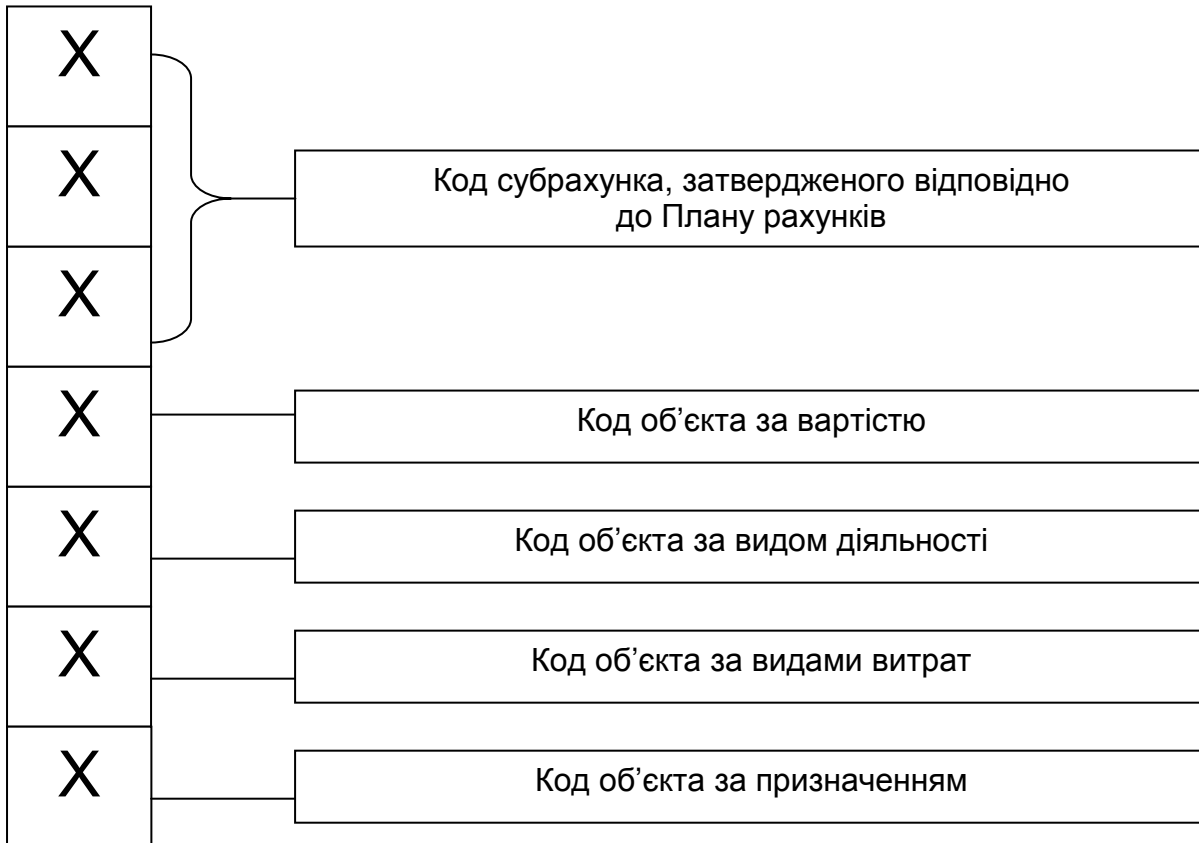
розділу Приміток до річної фінансової звітності в частині складових інших необоротних матеріальних активів.

Згідно з Інструкцією № 291 для обліку інших необоротних матеріальних активів призначено рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи». На ньому узагальнюється інформація про наявність і рух необоротних матеріальних активів, не відображених у складі об'єктів обліку на рахунку 10 «Основні засоби». Аналітичний облік необоротних матеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта цих активів.

Деталізація аналітичного обліку інших необоротних матеріальних активів забезпечить підприємство найбільш повною інформацією про наявність і рух цих активів, згрупованих за певними ознаками, та створить сприятливі умови для автоматизованого узагальнення всіх необхідних даних. Принцип побудови кодів аналітичного рахунка інших необоротних матеріальних активів ілюструє рис. 2.2.

Перші три цифри (рис. 2.2) означають код субрахунка, затвердженого відповідно до Плану рахунків, який вказує на вид об'єкта інших необоротних матеріальних активів. Четверта цифра – це код об'єкта за вартістю, що передбачає розмежування активів за вартісною ознакою (малоцінні, дешеві, дорогі). П'ята цифра – код об'єкта за видом діяльності, що означає використання іншого необоротного матеріального активу відповідно в основній, іншій операційній, інвестиційній та надзвичайній діяльностях. Шоста цифра – код об'єкта за видами витрат, що дає змогу побачити, для яких цілей використовується об'єкт. Сьома цифра – код об'єкта за призначенням, що означає належність іншого необоротного матеріального активу до виробничої чи невиробничої сфери. Такі аналітичні рахунки доцільно відкрити для всіх субрахунків рахунка 11, що використовують на підприємстві.





**Рис. 2.2. Побудова кодів аналітичного рахунка інших необоротних матеріальних активів**

Згідно з Інструкцією № 291, за дебетом рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи» відображаються: надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) інших необоротних матеріальних активів на підприємство (за первісною вартістю); сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (реконструкція, модернізація), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів [53]. Однак при надходженні ці активи не відразу зараховують до інших необоротних матеріальних активів, їх обліковують на рахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів», а на рахунок 11 вони потрапляють лише після введення в експлуатацію. З огляду на це вважаємо за доцільне внести зміни в Інструкцію № 291, зокрема фразу «...надходження (придбаних,

створених, безоплатно отриманих) інших необоротних матеріальних активів» замінити на «...введення в експлуатацію інших необоротних матеріальних активів».

За діючою в Україні методикою облік витрат, що формують первісну вартість придбаних або створених об'єктів інших необоротних матеріальних активів, здійснюється на активному рахунку 15 «Капітальні інвестиції». З метою деталізації та конкретизації відомостей, узагальнених на субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів», необхідно найбільш продуктивно організувати їхній аналітичний облік, що дасть змогу контролювати та управляти витратами, які формують первісну вартість активу. Саме тому необхідно обліковувати на окремих аналітичних рахунках до субрахунка 153 витрати за групами інших необоротних матеріальних активів (малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди і т. д.) за однотипними об'єктами. Це сприятиме точнішому визначенню собівартості цих активів при надходженні.

При надходженні інші необоротні матеріальні активи обліковуються на субрахунку 153, де відображаються витрати підприємства (організації, установи) на придбання або виготовлення матеріальних активів власними силами. Однак при цьому не завжди виникають витрати, пов'язані з придбанням цих активів. У разі безкоштовного надходження активів підприємство не зазнає цих витрат, тому виникає проблема щодо їхнього обліку.

І. Павлюк та І. Губіна вважають, що при безкоштовному надходженні вартість необоротних матеріальних активів слід відразу відобразити за дебетом рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи», а витрати, пов'язані з доставкою та монтажем, накопичувати на рахунку 15, і лише в момент введення віднести їх на рахунок 11 [84, с. 35; 33, с. 88]. На думку І. Лобзи, вартість отриманого об'єкта та суму витрат потрібно відразу обліковувати на рахунку 11 [65, с. 4].

Зауважимо, що інші необоротні матеріальні активи можуть надходити на підприємство і вводитися в експлуатацію в різні звітні періоди, тому віднесення вартості безкоштовно отриманого об'єкта відразу на рахунок 11 призведе до необхідності нараховування амортизації на цей актив до його введення в експлуатацію. Окремі науковці-економісти вважають за необхідне всі витрати до введення в дію необоротних матеріальних активів зосереджувати на рахунку 15, що дасть змогу системно відображати інвестовані засоби загалом, а також спростить складання звітності [10]. Однак, віднесення вартості безкоштовно отриманих об'єктів на рахунок 15 буде суперечити суті цього рахунка. Як зазначено в Інструкції про застосування Плану рахунків № 291, рахунок 15 призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів. При безкоштовному отриманні інших необоротних матеріальних активів підприємства таких витрат не здійснюють, тому використання цього рахунка недоцільне. Для вирішення вказаної проблеми вартість цих активів у момент надходження потрібно відображати на іншому рахунку.

Згідно з Інструкцією № 291 для обліку інших необоротних матеріальних активів призначений також рахунок 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», де за дебетом відображається виникнення (збільшення) довготермінової дебіторської заборгованості та одержання інших необоротних активів, за кредитом – погашення (списання) довготермінової дебіторської заборгованості та вибуття інших необоротних активів. Цей рахунок має 4 субрахунки, серед яких й субрахунок 184 «Інші необоротні активи». Він призначений для обліку інших активів, які планується використовувати протягом терміну, що перевищує 12 місяців з дати балансу. Зокрема, до них належать грошові кошти, а також інші активи, які безпосередньо не можна відобразити на інших рахунках обліку необоротних активів. Саме на цьому субрахункові слід обліковувати вартість безоплатно одержаних інших необоротних

матеріальних активів до моменту їхнього введення в експлуатацію. Аналітичний облік слід вести за видами інших необоротних активів.

З урахуванням цієї пропозиції кореспонденція рахунків при безкоштовному надходженні на підприємство інших необоротних матеріальних активів буде такою:

Дт 184 Кт 42 – відображення вартості безоплатно отриманих ІНМА;

Дт 153 Кт 20, 23, 66 та інші – витрати, пов'язані з доставкою та монтажем безоплатно отриманих ІНМА;

Дт 11 Кт 184, 153 – зарахування безкоштовно отриманих об'єктів ІНМА і витрат за ними після введення в експлуатацію.

У даний час найбільше проблем виникає при надходженні на підприємство малоцінних необоротних матеріальних активів. Донедавна такі активи обліковувалися у складі малоцінних та швидкозношуваних предметів. Проте з поділом активів на оборотні та необоротні в їхньому обліку відбулися суттєві зміни. Нині малоцінні предмети, які за економічними властивостями та вартісними ознаками відшкодовують власну вартість у термін, що становить більше, ніж рік, зараховують до малоцінних необоротних матеріальних активів, які обліковують на субрахунку 112 за однойменною назвою.

На субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» згідно з Інструкцією № 291 відображають вартість предметів, термін корисного використання яких більше, ніж рік. Зокрема, це спеціальні інструменти і пристосування, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання цих об'єктів, та інші предмети, які за вартісними ознаками зараховано до складу малоцінних необоротних матеріальних активів [53].

Зазначимо, що поділ інших необоротних матеріальних активів на окремі однорідні групи (інвентарна тара, предмети прокату і т. д.) здійснюється за їхнім видом. Цей критерій застосовують до всіх

груп, що належать до складу інших необоротних матеріальних активів, однак належність активів до групи малоцінних необоротних матеріальних активів залежить від вартості одиниці активу.

Згідно з п. 5.2 П(С)БО 7 підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, які зараховують до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Граничну вартість одиниці предмета, який слід обліковувати на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи», необхідно встановлювати в наказі про облікову політику підприємства. Для цих активів нарахування амортизації також здійснюється в особливому порядку. Зокрема, амортизацію можуть нараховувати в першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% від його вартості, а решти 50% від вартості – у місяці його вилучення (списання) з активів унаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100% від його вартості.

Малоцінні необоротні матеріальні активи посідають важливе місце серед інших необоротних матеріальних активів. Однак одночасне використання двох критеріїв визнання належності цих активів до тієї або іншої їхньої групи вважаємо помилкою. Хоча за призначенням актив, наприклад, є предметом прокату і водночас належить за власною вартістю до малоцінних необоротних матеріальних активів.

Для вирішення цієї проблеми необхідно у п. 5.2 П(С)БО 7 змінити фразу «...підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів» [98] на «...входять до складу інших необоротних матеріальних активів». Це дасть змогу узгодити критерії групування активів, оскільки єдина вартісна межа для всіх інших необоротних матеріальних активів, а не окремих з них відокремлюватиме їх лише від основних засобів.

У разі придбання того чи іншого активу з установленим вартісним критерієм слід зіставляти, крім вартості придбання,

транспортні та страхові платежі, а також інші витрати, яких зазнало підприємство в процесі придбання. Зауважимо, що новий перелік витрат, які можуть включатися у первісну вартість основних засобів відповідно до вимог податкового законодавства, наведено у статтях 146.5–146-12 Податкового кодексу України. У бухгалтерському обліку структура первісної вартості прописана у п. 8 П(С)БО 7. За цих умов варто насамперед орієнтуватися на інформацію первинних документів, у яких безпосередньо відображають придбання того чи іншого активу.

У разі самостійного виготовлення матеріальних цінностей необхідно враховувати суму всіх виробничих витрат, пов'язаних з виготовленням і введенням в експлуатацію того чи іншого активу, для порівняння із сумою 2500 грн. При цьому податок на додану вартість не враховують, якщо платник податку на прибуток зареєстрований також платником ПДВ. Якщо підприємство не є платником ПДВ або актив придбаний для використання в операціях, що не обкладаються ПДВ, сума податку на додану вартість збільшить його вартість, а отже, її враховуватимуть для порівняння з вартісним критерієм.

Другим критерієм є термін використання. Суб'єктові господарювання насамперед необхідно визначити термін, протягом якого актив призначається для використання саме на конкретному підприємстві. При цьому зазначимо, що встановлення цього терміну не є компетенцією бухгалтерської служби. Отже, певні посадові особи підприємства мають визначити термін призначення того чи іншого активу до використання і відповідно це документально оформити. Це необхідно передбачити у наказі про облікову політику, йдеться про визначення переліку активів, очікуваний термін використання яких становить більше, ніж рік.

Слід зазначити, що у Податковому кодексі у ст. 145.1 прописані мінімально допустимі строки первісного використання основних засобів, які є основою для встановлення норм амортизації.

У бухгалтерському обліку основні засоби та малоцінні необоротні матеріальні активи може розмежувати безпосередньо підприємство. У податковому обліку ця межа становить 2500 грн. За цих обставин на підприємстві може виникати група активів, вартість яких менша, ніж 2500 грн. Тоді їхню різницю необхідно обліковувати як запаси в податковому обліку та у складі основних засобів – у бухгалтерському. Це означає, що у бухгалтерському обліку на ці активи нараховуватимуть амортизацію відповідно до п. 26 і 27 П(С)БО 7.

Якщо вказані об'єкти основних засобів визнати малоцінними необоротними матеріальними активами, то можна прийняти рішення про повну (100%) їхню амортизацію в місяці введення в експлуатацію (п. 27 П(С)БО 7). У цьому разі їхній податковий облік майже аналогічний до обліку малоцінних швидкозношуваних предметів. Зазначений пункт П(С)БО передбачає також інший механізм нарахування амортизації: половину (50%) – у першому місяці використання об'єкта, залишок (50%) – у місяці вилучення об'єкта з активів (списання об'єкта).

На нашу думку, більш зручним є перший спосіб нарахування амортизації. При введенні об'єкта МНМА в експлуатацію відразу нараховуватимуть 100%-ву амортизацію, яку списують на витрати, в тому числі собівартість продукції (робіт, послуг).

Вважаємо за необхідне в наказі про облікову політику підприємства встановити ліміт розподілу малоцінних необоротних матеріальних активів у розмірі 2500 грн. Однак вартість усіх інших необоротних матеріальних активів загалом може бути значно більшою, як наприклад, тимчасових (нетитульних) споруд. У цьому разі слід дотримуватися класифікації за вартістю: дорогі, дешеві та малоцінні інші необоротні матеріальні активи. Зокрема, малоцінні – це активи, вартість яких становить менше, ніж 2500 грн., дешеві – від 2500 до 5000 грн., а дорогі – більше, ніж 5000 грн.

Водночас до кожного субрахунка рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи» необхідно відкрити по три аналітичних рахунки –

для відображення активів вартістю до 2500 грн., від 2500 до 5000 грн. і понад 5000 грн. Це дасть змогу бухгалтеру при веденні бухгалтерського обліку одержувати окремо дані, необхідні для податкового обліку, а також здійснювати контроль за належним використанням дорогих інших необоротних матеріальних активів.

Ця межа доволі відносна і ґрунтується на вимогах податкового законодавства. Враховуючи значні інфляційні процеси, які відбуваються нині в країні, та специфіку діяльності кожного підприємства, вартісну межу необхідно коригувати на коефіцієнт інфляції і відповідно вносити зміни до наказу про облікову політику суб'єктів господарювання.

Кожне підприємство прагне раціонально використовувати наявні активи. Якщо їх використовують неефективно, то це призводить до замороження коштів, зменшення фондівіддачі. З огляду на це для підприємства вигідно вилучати ці об'єкти з активів (списати з балансу), в нашому випадку – це інші необоротні матеріальні активи.

Методика відображення у бухгалтерському обліку вибуття об'єктів інших необоротних матеріальних активів ґрунтується на нормах П(С)БО 7 «Основні засоби». Так, об'єкт інших необоротних активів вилучається з активів (списується з балансу) в разі його вибуття в результаті безоплатного передання або через невідповідність критеріям визнання активом (п. 33 П(С)БО 7). Це означає, що об'єкт можна списувати з балансу підприємства у таких випадках (рис. 2.3).

Під час списання інших необоротних матеріальних активів через невідповідність ознакам активу виникає потреба передбачити у вартості наступних об'єктів обліку звичайної діяльності підприємства витрат від списання необоротних активів, що визначають як балансову вартість активів на момент їхньої ліквідації, та витрат, пов'язаних з їх ліквідацією скоригованих на вартість матеріальних цінностей, оприбуткованих унаслідок ліквідаційного процесу [17].



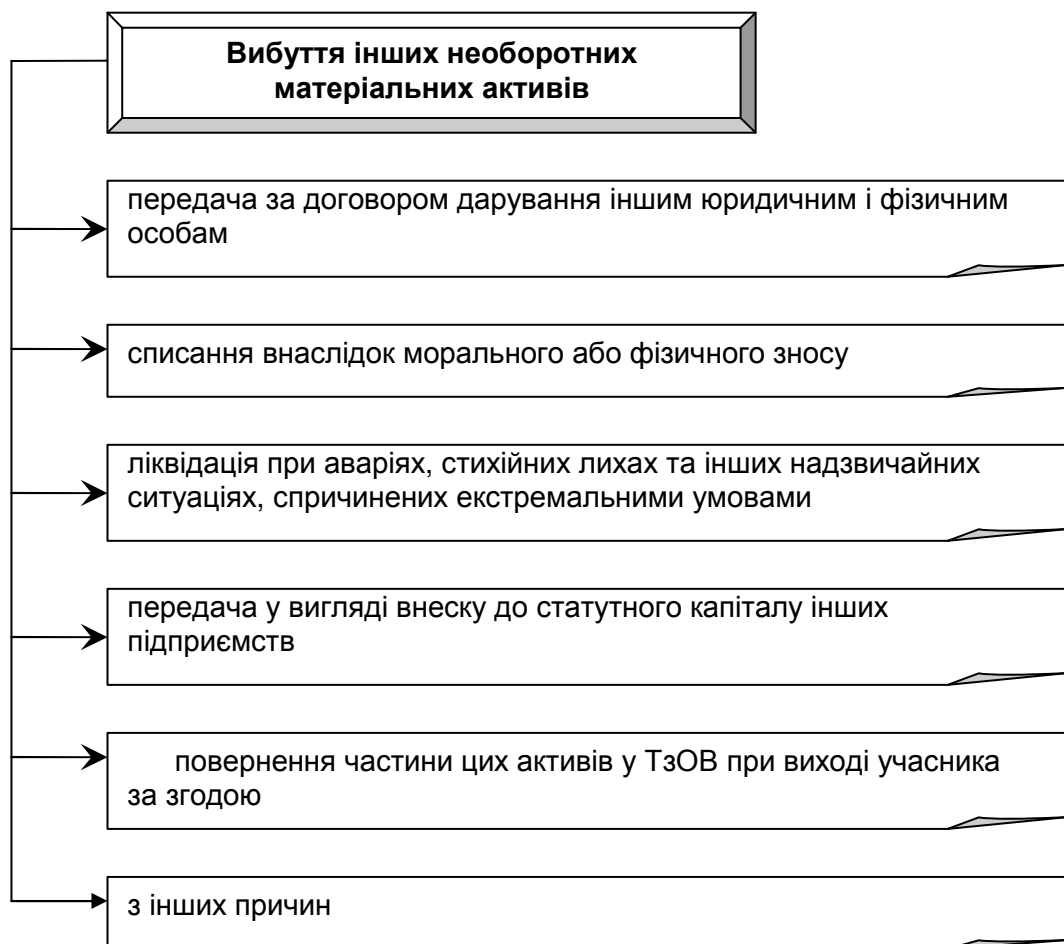
Якщо виникає суттєва різниця між балансовою вартістю активів, що списуються, та ринковою, то її необхідно усунути шляхом проведення переоцінки. Це сприятиме відображенню достовірної інформації у фінансовій звітності підприємства.

А. Зворикін і А. Кірджер, вивчаючи питання збитковості ліквідації основних засобів чи за їх термінологією передчасного зносу основних засобів, стверджували, що якщо передчасний знос не лише списувати, а відображати у складі собівартості продукції, то можна досягти різкого зменшення витрат [14, с. 204].

Цю думку відстоювали також інші вчені-економісти. Так, В. Лавров вважав, що посилення зацікавленості підприємств в ефективному використанні основних засобів може бути досягнуто за тієї умови, якщо показники використання обладнання отримують пряме відображення у фінансових результатах діяльності підприємств. Практично це може виразитись у віднесенні повністю чи частково результатів від ліквідації основних засобів на прибутки чи збитки підприємства [14, с. 204].

П. П. Німчинов, аналізуючи звітність з ліквідації інших необоротних матеріальних активів, констатував, що «...ця звітність не може бути використана як знаряддя контролю за процесом ліквідації основних засобів і не може бути підставою для наукових висновків і узагальнень» [79, с. 204].

Зауважимо, що визначення терміна «ліквідація» не подано ні в Податковому кодексі України, ні в П(С)БО 7. З огляду на це виникає невизначеність щодо трактування поняття «ліквідація об'єкта основних засобів». Відповідно до змісту цього Податкового кодексу ліквідацію основних засобів слід розуміти як фізичну ліквідацію їх як матеріального об'єкта, а отже, їхню ліквідацію як об'єкта обліку (активу). Продаж (за гроші або в обмін на інший актив), безкоштовне передання або внесок до статутного капіталу іншого підприємства не є ліквідацією, оскільки об'єкт «зникає» з обліку суб'єкта господарювання, але фізично продовжує існувати.



**Рис. 2.3. Вибуття інших необоротних матеріальних активів**

Актуальним питанням, пов'язаним з ліквідацією об'єктів інших необоротних матеріальних активів, є відображення в обліку матеріалів, відходів, отриманих унаслідок ліквідації. Ці запаси необхідно оприбутковувати на баланс у бухгалтерському обліку, але відображення в податковому обліку вони не одержують. Однак ні в П(С)БО 16, ні в П(С)БО 9 не вказано порядку визначення у бухгалтерському обліку вартості отриманих таким чином запасів. Зауважимо, що в податковому обліку вартість цих запасів зараховують до доходів, проте витрат немає. Для вирішення цих неузгодженостей необхідно з'ясувати, чи можна операцію з ліквідації об'єктів інших необоротних матеріальних активів вважати придбанням запасів.

У П(С)БО 7 відображено поняття «ліквідаційна вартість», яку вилучають із вартості об'єкта інших необоротних матеріальних активів, що підлягає амортизації. Витрати на ліквідацію інших необоротних матеріальних активів віднімаються з ліквідаційної вартості, тобто з вартості оприбуткованих активів, одержуваних у процесі ліквідації цього об'єкта. При зменшенні ліквідаційної вартості на суму витрат на ліквідацію об'єкта збільшується вартість інших необоротних матеріальних активів, що амортизуються. Це означає, що у бухгалтерському обліку витрати на ліквідацію об'єкта інших необоротних матеріальних активів пов'язують не із запасами, а з цим об'єктом.

Розглянемо детально облік продажу інших необоротних матеріальних активів. У п. 33 П(С)БО 7 зазначено, коли об'єкт інших необоротних матеріальних активів вибуває в результаті продажу, його вилучають зі складу активів підприємства.

Облік довгострокових активів, що утримуються для продажу, регулюється МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» (IFRS 5 «Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations»). У цьому стандарті вказано, як обліковувати і за якими статтями звіту відображати ці активи, якщо виник намір їх продати протягом певного терміну, тобто доти, поки продовжується визнання довготермінових активів, аж до їхнього списання в результаті продажу на сторону.

Згідно з МСФЗ 5 довготерміновий актив або група активів кваліфікуються як призначені для продажу або група вибуття (відповідно їх переводять до цієї категорії та обліковують на окремому рахунку), коли виникають обґрунтовані очікування, що їхню балансову вартість відшкодують якимось чином (найчастіше – за допомогою продажу на сторону), але не подальшою їхньою експлуатацією. При цьому за очікуваннями вибуття цих активів має відбутися в межах року з дати визнання їх такими, що вибувають, якщо тільки продовження періоду вибуття не зумовлене об'єктивними обставинами,

що є непідконтрольними компанії. Довготерміновий актив або групу активів класифікують як призначені для продажу також у разі, коли спеціально для перепродажу їх придбавають [74].

Аналогом цього міжнародного стандарту в Україні є П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», де визначено методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групу активів, що належать до вибуття в результаті операції продажу, а також про припинену діяльність і шляхи розкриття цієї інформації у фінансовій звітності.

Зокрема, у П(С)БО 27 акцент зроблено насамперед на продаж, однак не допускаються інші способи вибуття, умовами якого була б передбачена компенсація від сторонньої особи. За необхідності відшкодування втрат від втрати об'єктів (з тих, що обліковувалися за статтею утримуваних для продажу) внаслідок надзвичайних подій сума компенсації визнається як дохід періоду, в якому вона відбулася. Якщо ці активи до вибуття не перевести до статті активів, що вибувають, то амортизація на їхню вартість нараховуватиметься до останнього дня їхнього перебування на балансі, у тому числі в період, коли їх демонтують. Зауважимо, що нарахування амортизації припиняється в той момент, коли активи визнаються такими, що вибувають (п. 6 розд. II П(С)БО 27). Водночас такими, що вибувають (п. 2 розд. II П(С)БО 27), їх визнають тільки тоді, якщо вибуття відбувається шляхом продажу.

У п. 1 П(С)БО 27 використовується також такий термін, як «подібні активи»: «Необоротний актив або група вибуття визнаються такими, що утримуються для продажу у випадку, якщо... умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів». Визначення цього поняття подано, крім цього, у П(С)БО 7: «Подібні об'єкти – об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливую вартість». Однак за МСБО 16 «Основні засоби» для обліку обмінних операцій

має значення не подібність активів, а комерційний зміст операції. Доходимо висновку, що тлумачення зазначеного терміна у П(С)БО 27 є неоднозначним, ураховуючи, що в п. 10 МСБО 5 йдеться про комерційний зміст операцій, предметом яких є активи, що вибувають. Так, можна припустити, що у змісті термінів «подібні активи», поданих у П(С)БО 27 і П(С)БО 7, наявні розбіжності. Вважаємо за доцільне вираз «для подібних активів» замінити на «у подібних випадках» для зрозумілішого трактування п. 1 П(С)БО 27 та усунення вищеназваних неузгодженостей.

Фінансовий результат (прибуток або збиток) від вибуття активів, на оцінку і облік яких поширюється дія П(С)БО 27, визначається так само, як і результат від продажу інших необоротних матеріальних активів – різниця між чистими надходженнями і балансовою вартістю вибулого об'єкта. Операції з вибуття цих активів відображають відповідно до П(С)БО 7. Проте ці активи, призначені для продажу, не можуть бути іншими необоротними матеріальними активами, а лише активами, які зараховано такими, що вибувають, тому списувати їх потрібно не з рахунка 11, а з іншого, спеціально для цього призначеного, оскільки згідно як із П(С)БО 27, так і з МСБО 5 це окрема категорія довготермінових активів.

Інструкцією про застосування Плану рахунків № 291 для обліку цих активів передбачено субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», на якому обліковують наявність і рух необоротних активів і груп вибуття, які визнаються утримуваними для продажу відповідно до П(С)БО 27. Однак зарахування необоротних активів, утримуваних для продажу, до запасів є суперечливим питанням, оскільки їх можна доволі швидко повернути до складу необоротних лише за умови зміни рішення керівництва підприємства про продаж цих активів. Зауважимо, що в Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 зазначено, що на рахунку 28 «Товари» обліковують рух товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Проте інші необоротні матеріальні активи придбані для подальшого

використання, а не продажу, і на момент прийняття рішення про продаж активу його вже використовували на підприємстві, а отже, він не є новопридбаним. На нашу думку, обліковувати необоротні активи на рахунках другого класу Плану рахунків серед оборотних активів недоцільно.

Інші необоротні матеріальні активи, які підприємство планує продати протягом 12 календарних місяців, за економічною суттю мають довготерміновий характер. Вони є засобами праці, незалежно від того, коли буде списано на витрати їхню вартість. Вважаємо, що зазначені активи потрібно обліковувати в першому класі Плану рахунків бухгалтерського обліку «Необоротні активи». Для цього до рахунка 11 потрібно відкрити окремий субрахунок для обліку цих активів, оскільки «вільного» рахунка у вказаному класі немає. Цим субрахунком може бути 119 «Інші необоротні матеріальні активи, утримувані для продажу».

У більшості країн вибуття необоротних матеріальних активів відображають таким чином: списують початкову вартість і накопичений знос необоротних матеріальних активів, що вибувають, та обліковують будь-які доходи від вибуття – прибуток чи збиток [14, с. 310]. У Німеччині, наприклад, якщо очікується значне зменшення вартості активу до завершення нормативного терміну експлуатації, то нараховують понаднормативну амортизацію. Однак якщо раніше наявні причини для понаднормативного списання відсутні, то відновлення списаних сум проводиться лише тоді, коли це не призводить до збільшення податкових зобов'язань підприємства [14, с. 310]. Організації, які не мають статусу юридичної особи, мають більшу свободу дій: списання здійснюють відповідно до так званого «обґрунтованого комерційного судження», що не передбачає відновлення списаних сум за жодних обставин. Цікавим є відображення вибуття необоротних матеріальних активів у Франції: виручку від реалізації цих активів зараховують до доходів від екстраординарної діяльності [14, с. 310].

Документальне оформлення вибуття об'єктів інших необоротних матеріальних активів здійснюють шляхом складання типової форми № ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів», який використовують для основних засобів. Вважаємо за доцільне застосування окремого первинного документа для операцій з іншими необоротними матеріальними активами, а саме форми ІНМА-6 «Акт вибуття інших необоротних матеріальних активів» (додаток Ж).

З набуттям чинності П(С)БО 27 цілком доречним було внесення зміни до П(С)БО 7 у частині вибуття основних засобів. Зокрема, у п. 33 вилучено з напрямів вибуття основних засобів їх продаж. Зміст цього пункту зараз подано у такій редакції: «Об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або невідповідності критеріям визначення активів. У випадку прийняття рішення щодо реалізації основних засобів вони переводяться до складу оборотних активів».

Оскільки порядок обліку списання інших необоротних матеріальних активів залежить від способу вибуття, в акті необхідно вказувати причини цього вибуття, а саме: внутрішнє переміщення, що передано як внесок до статутного капіталу, безоплатна передача, ліквідація при стихійних лихах, списання внаслідок зносу, переведення в розряд оборотних активів. Також у цьому акті слід ввести такі додаткові показники: термін корисного використання (експлуатації) об'єкта, ліквідаційна та справедлива вартість, метод нарахування амортизації, очікувані витрати, пов'язані з вибуттям, а також вартість поліпшення, яке призвело до збільшення вартості об'єкта.

### **2.3. Проблемні аспекти обліку тимчасових споруд**

Важливу роль, особливо у будівельній галузі національної економіки, відіграють тимчасові споруди. Специфічним є їхнє відображення в бухгалтерському обліку підприємств цієї галузі.

Основною особливістю цих споруд вважають те, що у більшості випадків після завершення будівництва їх розбирають, а потім збирають для використання на інших будівельних майданчиках. Тимчасові об'єкти, якщо вони відповідають вимогам належності до активів підприємства, відображають у його бухгалтерському обліку таким чином: титульні споруди – як об'єкти основних засобів, нетитульні – як інші необоротні матеріальні активи або малоцінні та швидкозношувані предмети. При цьому згідно з П(С)БО 7 підприємства можуть самостійно встановлювати вартісні ознаки предметів, що передбачаються в складі інших необоротних матеріальних активів. Отже, для одних підприємств той чи інший предмет може бути об'єктом основних засобів, а для інших – малоцінним необоротним матеріальним активом.

Загальну класифікацію тимчасових споруд подано в п. 3.1.14 Правил визначання вартості будівництва (ДБН Д.1.1-1-2000), затверджених за Наказом Держбуду України № 174 від 27.08.2000 р. До нетитульних тимчасових будівель, споруд, приладдя й обладнання належать такі: приоб'єктні контори і комори виконробів та майстрів, складські приміщення і навіси при об'єкті будівництва, душові, кубові, неканалізовані вбиральні та приміщення для обігрівання робітників; настили, стрем'янки, драбини, перехідні містки, ходові дошки, огорожі при розплануванні будівлі, пристрої з техніки безпеки, інвентарні уніфіковані засоби підмоцнування типу колісок, вишок, інвентарних майданчиків, риштувань тощо; паркани й огорожі (крім спеціальних і архітектурно оформлених), запобіжні козирки, захистки при виконанні буропідривних робіт; тимчасові розведення від магістральних і розвідних мереж електроенергії, води, пари, газу і повітря в межах робочої зони (території в межах до 25 м від периметра будівель або від лінійних споруд), а також витрати, пов'язані з пристосуванням будівель і споруд, які будуються та наявні на будівельних майданчиках, замість будівництва згаданих вище нетитульних тимчасових будівель і споруд, тощо.



До титульних тимчасових споруд належать відповідно до ДБН Д.1.1-1-2000:

- тимчасове пристосування заново збудованих, наявних і орендованих будівель та споруд, їхнє відновлення і ремонт (ліквідація облаштувань орендованих приміщень) після завершення використання;
- переміщення конструкцій і деталей контейнерних та збірно-розбірних мобільних (інвентарних) будівель і споруд на будівельний майданчик, улаштування основ та фундаментів, монтаж, введення інженерних мереж, створення і благоустрій тимчасових селищ (у тому числі вахтових), розбирання та демонтаж, відновлення майданчика, переміщення конструкцій і деталей на склад;
- улаштування й утримання тимчасових доріг та їхнє подальше розбирання;
- улаштування та розбирання мереж зв'язку і тимчасових комунікацій для забезпечення електроенергією, водою, теплом тощо на будівельному майданчику від розподільних пристроїв до окремих об'єктів;
- улаштування тимчасових підвісних доріг і кабель-кранів та їхнє розбирання;
- тимчасові матеріально-технічні склади закриті (опалювальні та неопалювальні) й відкриті;
- тимчасові облаштування (майданчики, платформи тощо) для матеріалів, виробів, конструкцій і устаткування, а також для вантажно-розвантажувальних робіт та ін.

Витрати на зведення і ліквідацію титульних споруд закладаються в кошторис у вигляді окремого розрахунку, вартість нетитульних споруд окремо в кошторисі не відображається. Звідси доходимо висновку: титульні споруди будують за рахунок коштів замовника, нетитульні – підрядника. Зауважимо, що витрати на нетитульні тимчасові споруди в підсумку також компенсує замовник,

але не прямо, а опосередковано – у складі собівартості виконаних будівельно-монтажних робіт.

До 2000 р. тимчасові (нетитульні) споруди обліковували на рахунку 123 «Тимчасові (нетитульні) споруди та прилади», а витрати на їхнє будівництво – на рахунку 30 «Некапітальні роботи». Останній рахунок використовували для обліку тимчасових титульних і нетитульних споруд. Титульні споруди могли зараховувати до складу як основних засобів, так і малоцінних швидкозношуваних предметів, залежно від вартості й терміну служби, а нетитульні списували тільки в дебет рахунка 123 [129]. Отже, всі нетитульні споруди вважали оборотними коштами підприємств та відображали у складі МШП.

Починаючи з 2000 р., відповідно до Листа Мінфіну № 18-424 від 04.02.2000 р., сальдо рахунка 123 переносили тільки на субрахунок 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди» рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи», а тимчасові титульні споруди залишаються поза увагою. Таким чином, тимчасові (нетитульні) споруди з оборотних активів були віднесені до необоротних. Однак термін експлуатації цих активів насамперед залежить від тривалості спорудження об'єкта, на якому їх використовують, і він не завжди може перевищувати рік. Згідно з П(С)БО 7 до необоротних належать активи, термін використання яких становить більше ніж рік, або операційний цикл (якщо останній більший, ніж рік), а всі інші активи зараховують до оборотних.

Отже, тимчасові (нетитульні) споруди можуть належати до необоротних активів і обліковуватися на субрахунку 113, якщо термін їхньої експлуатації становить більше ніж рік, або до оборотних – якщо термін їхнього використання менше, ніж рік, і обліковуватися на рахунку 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети» у складі цих активів. У разі, коли тимчасові (нетитульні) споруди відносяться до оборотних активів, їх потрібно списувати з балансу згідно з п. 23 П(С)БО 9 «Запаси» під час передачі в експлуатацію.

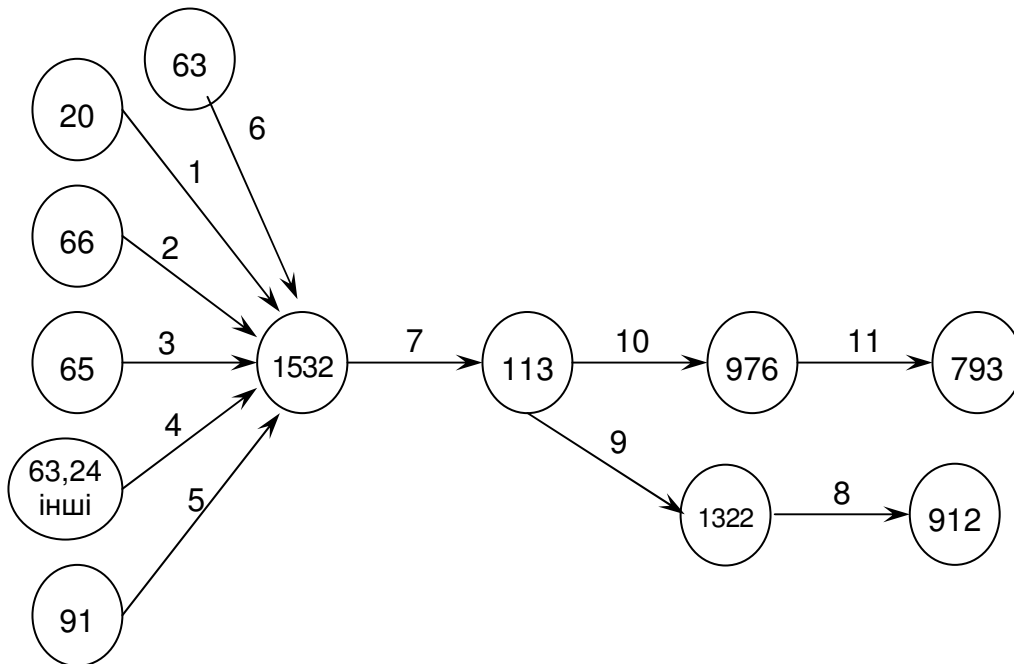
Відповідно до п. 3.1.14.6 Правил визначання вартості будівництва (ДБН Д.1.1-1-2000), затверджених за Наказом Держбуду України № 174 від 27.08.2000 р., «...витрати зі спорудження, складання, розбирання, амортизації, поточного ремонту і переміщення нетитульних тимчасових будівель і споруд враховуються в загальновиробничих витратах» [101]. З такою точкою зору погоджується І. Чалий, який вважає, що списання цих активів має відбуватися за дебетом рахунка 91 [129]. Ця точка зору не повністю обґрунтована, оскільки витрати зі спорудження вищезазначених активів є капітальними інвестиціями, а не загальновиробничими витратами, пов'язаними з основною діяльністю. Щодо витрат на розбирання тимчасових нетитульних споруд зауважимо, що відповідно до вимог Інструкції з використання Плану рахунків бухгалтерського обліку і П(С)БО 16 «Витрати» вони є витратами від іншої діяльності, тому їх потрібно узагальнювати на рахунку 97 «Інші витрати». До загальновиробничих витрат можна зарахувати лише витрати на здійснення ремонтів тимчасових нетитульних споруд та їхню амортизацію.

У податковому обліку для розмежування оборотних і необоротних тимчасових (нетитульних) споруд використовується вартісна межа, яка становить 2500 грн. Отже, тимчасові (нетитульні) споруди, вартість яких перевищує 2500 грн. і термін використання яких дорівнює більше, ніж 365 днів, амортизуються як звичайні об'єкти основних засобів. При цьому згідно з п. 145.1 Податкового кодексу України ці тимчасові (нетитульні) споруди зараховують до основних фондів групи 12 з мінімально допустимим строком експлуатації 5 років, тобто норма амортизації за ними становить 20% при використанні прямолінійного методу.

На думку І. Чалого, зазначені умови амортизації для тимчасових (нетитульних) споруд, які передбачалися до набуття чинності Податкового кодексу, не могли влаштовувати будівельні підприємства, тому слід було визначати недовготривалі терміни експлуатації цих споруд, з чим варто погодитись [129, с. 59].

Методику обліку тимчасових (нетитульних) споруд можна відобразити з допомогою моделі (рис. 2.7). Зауважимо, що в моделі

обліку тимчасових (нетитульних) споруд стрілки спрямовані до рахунка, за яким визначають дебет, а виходять із рахунка, який кредитується. Номери господарських операцій, проставлені над стрілками, розшифровано нижче.



1. Списання матеріальних витрат з будівництва тимчасових нетитульних споруд.
2. Нарахування заробітної плати робітникам за будівництво тимчасових нетитульних споруд.
3. Проведення обов'язкових нарахувань на заробітну плату робітників, які виконували будівництво тимчасових нетитульних споруд.
4. Інші прямі витрати, пов'язані зі зведенням тимчасових нетитульних споруд.
5. Включення непрямих витрат у собівартість тимчасових нетитульних споруд.
6. Прийняття до оплати рахунків сторонніх організацій за будівництво тимчасових нетитульних споруд за мінусом ПДВ.
7. Введення в експлуатацію закінчених будівництвом тимчасових нетитульних споруд.
8. Нарахування зносу за тимчасовими нетитульними спорудами.
9. Списання зносу за вибулими тимчасовими нетитульними спорудами.
10. Списання залишкової вартості вибулих тимчасових нетитульних споруд.
11. Віднесення на зменшення фінансового результату собівартості вибулих тимчасових нетитульних споруд.

**Рис. 2.4. Модель обліку тимчасових (нетитульних) споруд**  
[32, с. 30]

Будівництво тимчасових нетитульних споруд є здійсненням капітальних інвестицій підрядних будівельних організацій або замовників при господарському способі будівництва. Для обліку витрат на спорудження чи придбання тимчасових нетитульних споруд можна використовувати окремий аналітичний рахунок № 2 до субрахунка 153. Потреби у використанні для цієї мети окремого субрахунка «Некапітальні роботи» до рахунка 23 «Виробництво», як це передбачено Інструкцією № 291, немає. Навіть у разі виконання робіт із будівництва тимчасових нетитульних споруд працівниками допоміжних виробництв витрати, що попередньо зібрані на субрахунку «Допоміжні виробництва» до рахунка 23, потрібно списувати в дебет рахунка 1532, а не в дебет вищезазначеного субрахунка рахунка 23. З огляду на це пропонується внести уточнення в Інструкцію щодо характеристики рахунка 23 «Виробництво». До витрат на проведення некапітальних робіт, які можна узагальнювати на цьому рахунку, необхідно зарахувати тільки будівництво тимчасових титульних споруд і демонтаж припинених будівництвом об'єктів.

Крім цього, з метою дотримання єдиної методики обліку інших необоротних матеріальних активів пропонується виключити з Інструкції таку кореспонденцію рахунків: дебет рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи» і кредит рахунка 23 «Виробництво». Аргументація цієї пропозиції впливає з того, що облік інших необоротних матеріальних активів регламентується так само, як облік основних засобів, П(С)БО 7 «Основні засоби». Обидва види активів належать до необоротних і відображаються в I розділі балансу. Отже, їхнє надходження повинно мати єдину методику обліку. Якщо рахунок 10 «Основні засоби» згідно з Інструкцією не кореспондує з рахунком 23, то, відповідно, він не має кореспондувати з рахунком 11. Крім цього, бухгалтерський запис за дебетом рахунка 11 і кредитом рахунка 23 суперечить характеристиці витрат, які можна обліковувати на субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних

матеріальних активів». Так, в Інструкції № 291 зазначено, що на цьому субрахунку відображають витрати підприємства (організації, установи) на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, які обліковують на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». На думку згаданого вченого-економіста, саме на цьому субрахунку потрібно узагальнювати всі витрати, пов'язані з надходженням таких активів [47, с. 31].

Згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт витрати на спорудження і розбирання тимчасових титульних та нетитульних споруд слід урахувувати на окремому субрахунку рахунка 23 «Виробництво» і вже з нього списувати до дебету рахунка 90 «Собівартість реалізації». З іншого боку, витрати на придбання нетитульних споруд рекомендують відображати на субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» з подальшим списанням на субрахунок 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди» (якщо активи необоротні) або на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» (якщо активи оборотні).

Як зазначалося, для обліку витрат, пов'язаних з будівництвом тимчасових титульних споруд, був запропонований витратний субрахунок 233 до рахунка 23 «Виробництво». Не буде помилковим такі витрати відображати на окремому аналітичному рахунку до субрахунка 231 «Основне виробництво», оскільки будівництво цих споруд є основною діяльністю будівельної організації. Якщо підрядна будівельна організація будує тимчасові титульні споруди для замовників, то витрати слід списувати на субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», а якщо для власних потреб – то ці активи доцільно списувати на субрахунок 118 «Тимчасові титульні споруди», який необхідно відкрити до рахунка 11. Це пояснюється тим, що тимчасові титульні споруди, як і нетитульні, є особливим видом майна у будівництві, тому їх доцільно обліковувати за єдиною методикою.

Досліджуючи базові підприємства галузі, встановлено відсутність реєстру аналітичного обліку тимчасових титульних і нетитульних споруд, який відображав би узагальнену інформацію про наявність і рух вищезазначених активів. З метою ліквідації цього недоліку пропонуємо до використання Відомість аналітичного обліку тимчасових будівель та споруд. У запропонованому реєстрі сконцентрована інформація щодо наявності та руху як оборотних, так і необоротних тимчасових споруд. Її використання дасть змогу керівництву будівельних організацій приймати своєчасні ефективні управлінські рішення щодо необхідності спорудження нових тимчасових споруд або їхньої ліквідації. Ця інформація є також дуже важливою при плануванні матеріального забезпечення виконання виробничої програми будівельної організації.

Окремою проблемою при вибутті тимчасових (нетитульних) споруд є облік матеріальних цінностей, що надходять після розбирання об'єкта. Порядок оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, отриманих від розбирання цих активів, чітко не врегульований ні в бухгалтерському, ні в податковому обліку.

Після ліквідації тимчасових (нетитульних) споруд у розпорядженні підприємства залишаються різні матеріальні цінності (запасні частини, комплектуючі, відходи), які обов'язково мають бути зараховані на баланс підприємства. Якщо в майбутньому підприємство планує отримати економічні вигоди від операцій з цими матеріалами, то відповідно до вимог національних стандартів зазначені матеріальні цінності відповідатимуть визначенню «запаси». Зокрема, згідно з п. 5 П(С)БО 9 запаси визнаються активом, якщо є ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їхнім використанням, та їхня вартість може бути достовірно визначена.

Відповідно до п. 8 П(С)БО 9 придбані (отримані) або вироблені запаси зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю. При цьому зазначений стандарт безпосередньо не регламентує

порядок обліку зворотних відходів, зокрема визначення їхньої первісної вартості. Найбільш прийнятним, на нашу думку, може бути порядок оцінювання, визначений п. 12 П(С)БО 9, згідно з яким первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їхня справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 9 цього П(С)БО 9. Однак створення тимчасових (нетитульних) споруд, де використовувалися перелічені вище матеріали, здійснювалося на платній основі, тому ця операція не є безкоштовною.

Згідно з П(С)БО 16 виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що застосовується на самому підприємстві. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, визначеному в п. 11 П(С)БО 16. Це означає, що якщо матеріали призначаються для реалізації, то їх потрібно оцінювати за справедливою вартістю, якщо для використання на підприємстві – то за ціною можливого використання.

Відповідно до П(С)БО 19, справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [94]. В додатку до П(С)БО 19 подано визначення справедливої вартості активів і зобов'язань, яку трактують як відновлювальну вартість матеріалів (сучасна собівартість придбання).

Оскільки в чинних П(С)БО визначення терміна «ціна можливого використання» не подано, вважаємо, що підприємство має право самостійно оцінювати матеріали, які воно надалі застосовує у виробничому процесі, відповідно до ціни, за якою їх можна використати. Для цього доцільно створити оціночну комісію, склад якої має затвердити керівництво. Однак чинне законодавство не містить вимог щодо того, які саме посадові особи мають бути



членами у складі комісії, тому рекомендуємо сформувати її з працівників економічних відділів, відповідальних за встановлення цін на підприємстві, а також бухгалтерії та складського господарства. Крім цього, пропонуємо обрану методику оцінки матеріалів від ліквідації об'єктів тимчасових (нетитульних) споруд зазначати в наказі про облікову політику підприємства.

Кількість і склад оприбуткованих матеріалів потрібно фіксувати в Акті про розбирання тимчасових (нетитульних) споруд (форма ІНМА-7). Акт у двох примірниках має складати комісія, призначена керівником підприємства, будови чи організації, та затверджувати керівник підприємства (організації) або уповноважена особа. Перший примірник акта слід передавати у бухгалтерію, другий – залишати в особи, відповідальної за зберігання необоротних матеріальних активів. Він є підставою для здавання на склад запчастин, матеріалів, металобрухту тощо, що залишилися в результаті списання цих активів.

Необхідність застосування запропонованого Акта про розбирання тимчасових (нетитульних) споруд (ф. ІНМА-7) зумовлена необхідністю посилення контролю за використанням такого роду активів, оскільки, як підтвердили практичні дослідження, після розбирання цих споруд отримують значну кількість будівельних матеріалів, які інколи не обліковують. Особливо такий документ доцільно складати на підприємствах будівельного комплексу, де тимчасові (нетитульні) споруди наявні майже на кожному об'єкті будівництва. Цей акт використовували до прийняття національних стандартів і затвердження переліку типових документів з обліку основних засобів та матеріалів, але в останніх він не передбачений.

У результаті дослідження обліку вибуття інших необоротних матеріальних активів на різних підприємствах пропонуємо відкрити окремий субрахунок до рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи» для обліку активів, призначених для продажу. Основну увагу при цьому варто зосередити на обліку тимчасових (нетитульних)

споруд: матеріали після розбирання цих споруд оприбутковувати за справедливою вартістю або ціною можливого використання; застосувати запропоновану форму Акта про розбирання тимчасових (нетитульних) споруд (ф. ІНМА-7).

## **2.4. Облік амортизації інших необоротних матеріальних активів**

Однією з важливих умов забезпечення неперервного виробництва є стан необоротних матеріальних активів. Серед показників, за допомогою яких характеризують стан необоротних матеріальних активів, нині особлива роль належить амортизації. В західній економічній теорії цей показник описується терміном «депресіація» («depreciation» – «знецінення»), а у вітчизняній – «амортизація» («amortization» – «пом'якшувати, компенсувати»).

Перша документальна згадка про амортизацію необоротних активів датована 1588 р. [24, с. 25], проте трактування суті цього поняття донині є неоднозначним.

К. Маттерн, Б. Райзберг і Л. Лозовський вважають, що амортизація – це грошовий вираз зносу. На думку П. Безруких, Л. Соріна і М. Молдованова, амортизація є процесом перенесення вартості зносу на собівартість продукції, Є. Хендриксен і М. Ван Бреда стверджують, що амортизація – це прийом або метод бухгалтерського обліку [18, с. 13].

У багатьох наукових джерелах [121, с. 61; 41, с. 52; 51, с. 142; 102, с. 56; 80] амортизацію трактують як процес поступового зменшення цінності майна, хоча визначення суті цього процесу суттєво відрізняються. В «Економічному словнику» амортизацію визначено лише як зменшення вартості основного капіталу [120, с. 61]. А. Цигічко і М. Попович називають її «...процесом поступової втрати вартості необоротних активів, які вживаються впродовж певного періоду» [128, с. 52]. К. А. Багриновський, Т. І. Конник, М. Р. Левінсон і В. Ю. Будавей цей термін характеризують як «...втрату вартості основних фондів внаслідок фізичного та

морального зношування» [51, с. 135; 13, с. 56], а С. І. Ожегов і Н. Ю. Шведова – як «...поступове зменшення цінності майна внаслідок його зношування» [80].

Як видно з вищенаведеного, ряд вчених розуміє амортизацію як будь-яке знецінення необоротних активів. Це трактування дає змогу акцентувати увагу насамперед на знеціненні, а не його причинах чи певних характеристиках об'єкта знецінення. Інші науковці, визначаючи амортизацію, вказують на взаємозв'язок процесу поступової втрати вартості необоротних активів з їхнім використанням. Однак зазначимо, що з часом втрачають цінність також необоротні активи, не задіяні у виробничих процесах, а тому аналізований термін фактично стосується лише необоротних активів, які експлуатуються. Також зазначається, що втрата вартості необоротних активів є наслідком фізичного та морального зношування, а решта дослідників амортизацію характеризує як поступове зменшення цінності будь-якого майна (яке вживається і не вживається) внаслідок будь-якого його зношування (фізичного та морального).

В інших джерелах амортизацію розуміють як поступове зношування основних фондів і перенесення їхньої вартості на продукцію, яку з допомогою цих фондів виробляють [9; 128, с. 44]. Це трактування амортизації вважаємо ширшим, оскільки воно передбачає, крім поступового зношування майна (чим фактично вичерпується перша група визначень), перенесення вартості основних фондів на вироблену з їхньою допомогою продукцію.

В. М. Суторміна, В. М. Федосов, Н. С. Рязанова, В. Ф. Гарбузов, А. Е. Фукс, А. М. Мороз, А. В. Кудрицький і З. Н. Борисенко амортизацію трактують лише як процес поступового перенесення вартості засобів праці (відповідно до їхнього зношування) на вироблену з їхньою участю продукцію [115, с. 100; 122, с. 38; 124, с. 40; 4, с. 16; 120, с. 64; 12, с. 9]. Цей підхід відрізняється від визначення, де амортизацію розуміють як зменшення цінності майна, й частково збігається з трактуванням, за яким це одночасно і зменшення цінності майна, і перенесення його вартості на вироблену продукцію.

С. В. Мочерний, Ю. В. Буряк, В. Г. Смольков, В. Ф. Халипов і О. Є. Кузьмін амортизацією називають процес поступового перенесення вартості засобів праці на вироблений з їхньою допомогою продукт із метою використання цієї вартості для подальшого відтворення засобів праці [134, с. 7; 39, с. 62]. Особливістю цього тлумачення є його спрямованість на нагромадження коштів для повного відновлення у майбутньому основних фондів, задіяних на виготовленні продукції.

В Україні у бухгалтерському обліку відповідно до П(С)БО 7 поняття «амортизація» характеризує систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом терміну їхнього корисного використання (експлуатації). Згідно зі змінами, внесеними у П(С)БО 7 за Наказом Міністерства фінансів України № 989 від 25.11.2002 р., знос інших необоротних матеріальних активів визначено як суму амортизації об'єкта з початку його використання.

У Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку 4 «Облік амортизації», № 36 «Зменшення корисності активів» та інших документах амортизацією називають «...систематичний розподіл вартості об'єкта необоротних активів, яка підлягає амортизації, протягом терміну його корисної експлуатації» [69, с. 164]. При цьому вказано, що амортизація за звітний період залежно від прийнятої облікової політики прямо чи опосередковано зараховується на рахунок прибутків і збитків та відображається у фінансовій звітності. Інакше кажучи, амортизаційні відрахування визнаються як витрати і прямо чи опосередковано вираховуються з доходу при визначенні фінансового результату.

У Положенні бухгалтерського обліку 10/99 «Витрати організації», яке на сьогоднішній день діє в Росії, визначено, що «...до доходів від звичайної діяльності належить також відшкодування вартості основних засобів, нематеріальних та інших активів, які амортизуються, що здійснюється у вигляді амортизаційних відрахувань» [123, с. 187].

Облік амортизації за об'єктами її нарахування здійснюється на підприємствах Росії згідно з чинним Положенням бухгалтерського

обліку 6/01. У ньому зазначається, що до основних засобів належить частина майна, яка використовується як засоби праці при виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг або для управлінських потреб організації протягом періоду, який перевищує 12 місяців, чи операційного циклу, якщо він перевищує 12 місяців, та погашається шляхом нарахування амортизації [123, с. 187].

В Україні амортизацію на підприємствах нараховують на основі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Однак цей стандарт не дає змоги повною мірою розкрити механізм точного встановлення терміну корисного використання і методіку визначення ліквідаційної вартості, оскільки вибір способу амортизації зводиться до найбільш простого у застосуванні.

Термін корисного використання об'єкта можна визначити на основі технічної документації, що додається до об'єкта. Проте, незважаючи на доступність і надійність, цей метод не дає змоги врахувати індивідуальних особливостей експлуатації активу. Встановити термін корисного використання активу також можна загалом за групами, визначеними податковим законодавством, зокрема Податковим кодексом України. Проте це групування унеможлиблює врахування специфіки окремого об'єкта інших необоротних матеріальних активів та умов його використання, а найголовніше – воно стосується активів, вартість яких перевищує 2500 грн.

Більшість підприємств для визначення терміну корисного використання інших необоротних матеріальних активів застосовує власний досвід. Якщо, наприклад, підприємство використовувало в господарській діяльності певний об'єкт необоротних активів, то воно має інформацію про термін його корисної експлуатації, на підставі якої можна встановити новий термін застосування придбаного подібного об'єкта. Цей спосіб передбачено у п. 46 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». Проте зазначимо, що інші необоротні матеріальні активи до 2000 р. обліковувалися на різних рахунках, а за окремими з них термін корисної експлуатації не визначався, тому нині при надходженні

нових об'єктів на підприємство не завжди є необхідні дані для порівняння. Вважаємо за доцільне затвердити терміни корисної експлуатації інших необоротних матеріальних активів загалом по будівельній галузі, визначивши їхні діапазони. При цьому терміни корисного використання однотипних об'єктів слід затверджувати наказом по підприємству на основі прийнятих галузевих норм і з урахуванням специфіки кожного об'єкта при його надходженні. Цю специфіку можуть визначати технічні працівники підприємства, відповідальні за утримання й експлуатацію об'єкта. Необхідно також ураховувати моральний знос, оскільки відомо, що чим більш тривалий термін використання, тим нижча норма амортизації та більший період відшкодування зносу, а отже, менше можливостей для своєчасного використання новітніх технічних досягнень, що зумовлює збільшення масштабів морального знецінення активів.

Нерідко після використання протягом установленого терміну об'єкти інших необоротних матеріальних активів продають або розбирають на частини (ліквідують) для інших виробничих потреб. Сума, яку передбачають отримати в результаті цієї реалізації або ліквідації, становить ліквідаційну вартість об'єкта. Як у разі з термінами корисного використання, точно встановити розмір суми ліквідаційної вартості при нарахуванні амортизації також доволі складно, тому згодом допускається її перегляд.

У МСБО 16 «Основні засоби» вказано, що ліквідаційна вартість активу часто на практиці не має важливого значення, тому вона несуттєва при визначенні суми, що амортизується. Це означає, що підприємство на власний розсуд може визначати необхідність встановлення ліквідаційної вартості, а також її розмір.

Згідно з П(С)БО 7, ліквідаційна вартість – це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після завершення терміну їхнього корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією). Проте в цьому стандарті не зазначено методики визначення такої вартості, тому для її встановлення застосуємо положення МСБО. Згідно з

Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, якщо наявна ймовірність, що ліквідаційна вартість буде суттєвою, то її оцінюють на дату придбання активу або його будь-якого наступного переоцінювання на основі вартості реалізації, яка існує на цей момент для аналогічних активів, що вичерпали термін корисного використання і перебувають в умовах, подібних до умов майбутнього використання цього активу. В усіх випадках ліквідаційна вартість зменшується на суму очікуваних витрат, пов'язаних з вибуттям у кінці терміну корисної експлуатації активу. Отже, ліквідаційна вартість оприбуткованого об'єкта дорівнює доходу, одержаному від продажу подібного необоротного активу, тому встановити цей дохід нескладно, оскільки ціну визначає ринок.

Іншим способом визначення ліквідаційної вартості може бути метод експертного оцінювання. Однак у сучасних умовах спрогнозувати ліквідаційну вартість об'єкта амортизації доволі проблематично. Так, наприклад, ціна на матеріальні цінності, які залишаються після ліквідації об'єкта, може відрізнитися від їх ціни на момент його оприбуткування.

У МСБО 16 зазначено, що на практиці ліквідаційна вартість буває незначною і може ігноруватися при розрахунку амортизованої суми (прирівнюватися до нуля). В цих випадках найпростіший спосіб визначити ліквідаційну вартість – прирівняти її до нуля, оскільки нестабільність економіки України не дає змоги з достатньою точністю спрогнозувати вартість, наприклад, матеріальних цінностей, які залишились після ліквідації об'єкта, через певну кількість років.

За П(С)БО 7 ліквідаційну вартість оцінюють на основі майбутньої вартості активів, яку переглядають відповідно до зміни цін. Ураховуючи те, що в більшості випадків вартість інших необоротних матеріальних активів є незначною, та зважаючи на інфляційні процеси в Україні, ліквідаційна вартість цих активів може навіть перевищити їхню первісну вартість, що недопустимо при нарахуванні амортизації. З огляду на це пропонуємо внести зміни в п. 4 П(С)БО 7, тобто визначити ліквідаційну вартість як ринкову вартість інших активів, ураховуючи майбутній коефіцієнт інфляції,

або як суму коштів, яку підприємство очікує отримати від вибуття необоротних активів після завершення терміну їхнього корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з вибуттям. Це дасть змогу підприємствам визначати ліквідаційну вартість активу на дату придбання об'єкта і не збільшувати при зміні цін, що відповідно спростить роботу бухгалтера при нарахуванні амортизації та забезпечить усунення вказаних недоліків.

Економічним важелем амортизації та її регулювання є методи нарахування амортизаційних відрахувань, які передбачають розподіл вартості необоротних матеріальних активів за роками їхньої служби у певному системному порядку. Правильний вибір методу амортизації має важливе значення, оскільки він суттєво впливає на прибуток, що відображається у фінансовій звітності, та відповідно на рішення, які приймають користувачі фінансової звітності.

Світовою практикою вироблено велику кількість методів визначення розмірів амортизації. Більшість зарубіжних країн для обліку амортизації необоротних активів використовуює основні положення МСБО. Відповідно до п. 47 МСБО 16 для розподілу суми, що амортизується, на систематичній основі протягом терміну корисної експлуатації можна використовувати різні методи амортизації: прямолінійного списання, зменшення залишку, суми одиниць продукції. Разом із цим, методологія нарахування амортизації в багатьох державах має певні відмінності. Так, наприклад, у Польщі, як і в Україні до 1997 р., амортизацію нараховують за певною схемою відповідно до термінів і з використанням коефіцієнтів для конкретних груп необоротних активів. Величина нарахованого зносу може коливатись залежно від: кількості робочих змін; рівня технологічного та економічного прогресу; виробничих потужностей; терміну експлуатації; попередньо встановленої ліквідаційної вартості; коефіцієнтів зносу відповідно до податкового законодавства тощо [14, с. 308]. Зауважимо, що в Люксембурзі амортизаційні відрахування не нараховують за активами, які мають невизначений термін експлуатації [14, с. 308].

У Німеччині законодавством не передбачено жодних конкретних методів амортизації, але на практиці найчастіше використовують



прямолінійний метод і зменшення залишкової вартості, при цьому терміни служби активів традиційно встановлюють за спеціальними галузевими податковими таблицями. В цій державі з метою оподаткування застосовують не норми амортизації (у відсотках до балансової вартості), а нормативні терміни використання за окремими групами необоротних активів. На основі цієї практики фірми та компанії самостійно визначають розмір амортизаційних відрахувань [44, с. 49].

Слід звернути увагу, як зазначає І. Ю. Забеліна, на один важливий виняток при встановленні термінів експлуатації необоротних активів. Для всіх цих активів, крім нерухомого майна, дозволені спрощені підстави для встановлення термінів експлуатації за умови, що необоротні активи були придбані в середині року (в першому або другому півріччі) [44, с. 48]. У цьому разі підприємству надається право вибору.

У Франції особливістю нарахування амортизації є те, що при визначенні суми амортизаційних відрахувань не враховується майбутня ліквідаційна вартість активу. При цьому комерційна амортизація за індивідуальними рахунками передбачається в результаті за звичайними операціями, тоді як додаткові суми амортизації з метою оподаткування – у складі екстраординарних операцій. Відображенню при консолідації підлягає лише комерційна амортизація.

Методиці нарахування амортизації у США властиві багатоваріантність вибору методу визначення величини зносу та надання права самостійності в установленні терміну корисного використання, рішення щодо яких приймає на підставі професійного судження бухгалтер. Важливою рисою є також те, що в системі обліку дозволяється перегляд норм амортизації, але оцінка необоротних матеріальних активів при цьому не змінюється [14, с. 309].

До 1997 р. в Україні більшість підприємств нараховувала амортизацію за нормами, що діяли відповідно до постанови РМ СРСР № 1072 від 22 жовтня 1990 р., з 1997 р. по 1.04.2011 р. – за нормами Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». З

набуттям чинності 1.04.2011 р. Податкового кодексу України в частині оподаткування прибутку підприємств докорінно змінилася методика обліку амортизації. Вона стала максимально наближеною до вимог стандартів бухгалтерського обліку. Кількість груп основних засобів розширено із чотирьох до шістнадцяти, за якими встановлено мінімально допустимі строки корисного використання у роках.

П(С)БО 7 «Основні засоби» надало право на використання підприємствами таких методів нарахування амортизації: прямолінійного, виробничого, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного та згідно з податковим законодавством.

Особливостями інших необоротних матеріальних активів, крім низької вартості, вважають методи бухгалтерської амортизації. Згідно з п. 27 П(С)БО 7 підприємство на власний розсуд, як вже зазначалося раніше, може застосовувати до інших необоротних матеріальних активів такі методи:

1) списання 50% амортизованої вартості на витрати в першому місяці використання, а інших 50% – у місяці списання зі складу активів;

2) списання 100% амортизованої вартості на витрати в першому місяці використання;

3) прямолінійний;

4) виробничий.

Однак перші два методи застосовуються лише для малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів.

При використанні прямолінійного методу вартість об'єкта інших необоротних матеріальних активів списують однаковими частинами протягом усього періоду його експлуатації. В економічній літературі прямолінійний метод іноді називають по-іншому: лінійний, рівномірного списання, рівномірний.

Характеризуючи метод прямолінійного списання, Н. Горицька вказує на такі його переваги: простота і точність розрахунку, рівномірність розподілу сум амортизації між обліковими періодами, стабільність, пропорційність нарахування амортизації та віднесення

її на собівартість [24, с. 11]. Крім цього, як вважає В. Пархоменко, зазначений метод, будучи простим і традиційним, дає змогу відмовитися від щомісячного відображення в регістрах аналітичного обліку інших необоротних матеріальних активів та сум нарахованого зносу й отримувати ці дані шляхом розрахунку в будь-який період при вибутті об'єкта. Для цього місячну суму амортизації слід помножити на кількість місяців використання (експлуатації) об'єкта, додавши суму зносу на початок застосування цього методу [86, с. 5]. Використання методу прямолінійного списання вважають найбільш доцільним, коли ступінь експлуатації об'єкта інших необоротних матеріальних активів у кожному звітному періоді є незмінним. Це відповідно передбачає практично рівномірне зменшення економічної корисності об'єкта з кожним роком. Вказаний метод слід застосовувати для дорогих інших необоротних матеріальних активів (понад 5000 грн.).

Однак недоліком цього методу є те, що при його використанні не враховується моральний знос, різна виробнича потужність інших необоротних матеріальних активів за роками експлуатації та її тенденція до зменшення в останні роки терміну їхньої служби, а також різниця в сумах, необхідних для обслуговування і ремонту об'єктів на початку та наприкінці періоду їхнього використання. Традиційно за методом прямолінійного списання амортизують інші необоротні матеріальні активи, знос яких рівномірний і не залежить від обсягу виробництва.

Іншим недоліком прямолінійного методу, передбаченого в П(С)БО 7, вважаємо, як вже зазначалося раніше, використання терміна «ліквідаційна вартість». Цю вартість ураховують при всіх способах нарахування амортизації, від її суми залежать такі важливі показники, як собівартість продукції (робіт, послуг), витрати, прибуток та ін.

Виробничий метод застосовують до активної частини необоротних активів, які експлуатуються нерівномірно. Він ґрунтується на тому, що величина амортизації є результатом експлуатації об'єкта і залежить від обсягу виробленої на ньому продукції [32, с. 43]. При

використанні виробничого методу місячну суму амортизації визначають як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробничу ставку амортизації обчислюють діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), що підприємство планує виробити (виконати), використовуючи об'єкт необоротних матеріальних активів.

Застосування виробничого методу можливе лише в разі, коли фактичний місячний обсяг продукції (робіт, послуг) можна достовірно визначити. Використовуючи цей метод, підприємство змушене дбати, щоб його виробничі об'єкти постійно експлуатувалися, а відповідно, швидше переносили власну вартість на вартість готової продукції.

Нарахування амортизації за виробничим методом, на думку О. Губачової, можна вважати обґрунтованим, якщо фактично отриманий дохід від застосування необоротних активів пов'язаний з обсягом виробленої за його допомогою продукції в кожному обліковому періоді [32, с. 43]. В цьому разі сума зносу, яку визначають за витратами поточного періоду, сума накопиченого зносу та залишкова вартість змінюються порівняно з минулим періодом прямо пропорційно до кількості виробничих одиниць продукції (обсягу виконаних робіт). При використанні цього методу суму амортизації називають «змінні витрати».

Л. Городянська вважає, що виробничий метод слід застосовувати тоді, коли за активом, на який нараховується знос, можна визначити фактичний обсяг виробленої продукції (виконаних робіт). Використання цього методу також доцільне, коли економічна корисність того чи іншого активу зменшується здебільшого внаслідок експлуатації на виробництві, ніж з плином часу [28, с. 15].

Отже, виробничий метод застосовують насамперед тоді, коли величини нарахованої амортизації відповідають обсягу продукції (робіт, послуг), а також якщо керівництво підприємства дбає, щоб виробничі об'єкти постійно експлуатувалися, «заробляючи» на власну амортизацію, оскільки зношення цих засобів прямо залежить від фізичних одиниць роботи або використання. Недоліком цього

методу вважаємо те, що його використання можливе лише за умови, що виробничу віддачу об'єкта необоротних матеріальних активів можна достовірно визначити.

Особливість малоцінних необоротних матеріальних активів полягає в тому, що їхня амортизація нараховується і відображається у бухгалтерському обліку в момент передавання цих активів в експлуатацію. При цьому знос малоцінних предметів і бібліотечних фондів нараховується не за встановленими нормами, а спрощеним способом: у розмірі 100% або 50% від їхньої вартості за рішенням адміністрації підприємства.

Використовуючи 100%-ий метод амортизації при введенні малоцінних необоротних активів в експлуатацію (Дт 112 Кт 153), на них відразу нараховують амортизацію в розмірі 100% від їхньої первісної вартості (Дт 23, 91 та ін. Кт 132). Такі малоцінні необоротні матеріальні активи списуються з балансу за непридатністю за рахунок нарахованого зносу в сумі облікової первісної їх вартості (Дт 132 Кт 112).

Деяко складнішим є відображення в бухгалтерському обліку операцій з малоцінними необоротними матеріальними активами, при здаванні яких в експлуатацію знос нараховується в розмірі 50% від їхньої первісної вартості. Їх списують з балансу після донарахування зносу предметів до 100%. Отже, знос за цими активами нараховується двічі: в момент введення в експлуатацію та при списанні (ліквідації) об'єкта.

Зауважимо, що згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» для цілей бухгалтерського обліку можна також застосовувати метод нарахування амортизації. Цей метод передбачає нарахування бухгалтерської амортизації відповідно до норм п.п. 144–148 Податкового кодексу. Для обліку амортизації інших необоротних матеріальних активів відведено шість груп: 10 – бібліотечні фонди, 11 – малоцінні необоротні активи, 12 – тимчасові (нетитульні) споруди, 13 – природні ресурси, 14 – інвентарна тара, 15 – предмети прокату.

Разом із цим, на більшості підприємств з метою зменшення трудомісткості та уникнення суттєвих розбіжностей між податковим і бухгалтерським обліком широко практикують саме податковий метод нарахування амортизації.

У п. 29 П(С)БО 7 зазначено, що «...нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання» [98]. Це визначення може спричинити неправильне його розуміння, оскільки термін «придатними для корисного використання» водночас передбачає нарахування амортизації за капітальними інвестиціями, якими вважають необоротні матеріальні активи, не введені в експлуатацію, але які можуть бути придатними для експлуатації. З огляду на зазначене вище пропонуємо передостанній абзац п. 29 П(С)БО 7 «Основні засоби» подати у такій редакції: «Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів було введено в експлуатацію». Ці зміни будуть відповідати вимогам Податкового кодексу України.

Л. Городянська зауважує, що необхідність ведення паралельного бухгалтерського та податкового обліку амортизації можна розглядати як удосконалення методики її нарахування. Так, на думку дослідниці, який би метод нарахування амортизації не обрали, облік основних засобів насправді є один – бухгалтерський, а вимоги податкових органів передбачають не облік, а розрахунок, що складається з кількох арифметичних дій [28, с. 13]. Хоча після набуття чинності Податкового кодексу облік амортизації основних засобів покращився, проте застосування податкового методу для визначення амортизації є менш ефективним через окремі недоліки, які спотворюють амортизаційні відрахування. З огляду на це обрання бухгалтерських методів нарахування амортизації вважаємо більш правильним. Встановлення мінімально допустимих строків корисного використання у роках за 16 групами все ж таки не враховує того факту, що всередині однієї і тієї ж групи можуть бути різні засоби. Наприклад, у групі тимчасові (нетитульні) споруди можуть бути дерев'яні та кам'яні споруди, період використання яких є різним.

На нашу думку, в бухгалтерському обліку найбільш доцільно нараховувати амортизацію малоцінних необоротних матеріальних активів у розмірі 100% від їхньої вартості відразу в першому місяці використання об'єкта. Цей метод нарахування амортизації більш простий у застосуванні, ніж інші, оскільки в підприємства відпадає потреба у визначенні очікуваного терміну корисного використання інших необоротних матеріальних активів (у разі прямолінійного методу) чи загального обсягу продукції, що воно передбачає одержати від використання об'єкта інших необоротних матеріальних активів (за виробничого методу). Використання цього методу також дасть змогу максимально поєднати бухгалтерський і податковий облік малоцінних необоротних матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 грн., оскільки при повній (100%) їхній амортизації в місяці введення в експлуатацію податковий облік цих активів майже аналогічний до звичайного обліку малоцінних швидкозношуваних предметів. При введенні об'єкта інших необоротних матеріальних активів в експлуатацію відразу нараховуватимуть 100%-ву амортизацію, яку списуватимуть у витрати або собівартість продукції (робіт, послуг). Вважаємо, що цей метод доцільно застосовувати не лише для амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів, а й для дешевих інших необоротних матеріальних активів (тимчасових (нетитульних) споруд, інвентарної тари, предметів прокату тощо). Пропонуємо внести зміни у п. 27 П(С)БО 7, враховуючи вищезазначену пропозицію. Для амортизації дорогих інших необоротних матеріальних активів слід використовувати інші методи нарахування амортизації, передбачені П(С)БО 7 «Основні засоби».

Для нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів застосовують такі типові форми первинного обліку основних засобів згідно з Наказом Міністерства статистики України № 352 від 29.12.1995 р.: типові форми № ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для промислових підприємств), № ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для будівельних підприємств).

Доцільно на практиці також використовувати окремий реєстр з нарахування амортизації (зносу) за іншими необоротними матеріальними активами, у тому числі тимчасовими (нетитульними) спорудами. Зокрема, цим реєстром може бути розроблена таблиця № 8 «Розрахунок зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів», видозмінену форму якої пропонуємо до використання в додатку 3.

Запропонована нами форма ІНМА-8 «Розрахунок амортизації (зносу) інших необоротних матеріальних активів» більш зручна у використанні, ніж типові форми первинного обліку амортизації основних засобів, оскільки вона дає змогу враховувати специфіку обліку амортизації інших необоротних матеріальних активів, у тому числі малоцінних. Структура цього первинного документа передбачає, що нараховувати і визначати амортизацію можна трьома методами: прямолінійним (для цього призначені графи «плановий період експлуатації» та «балансова вартість предметів»), 50%-им (відповідно графи 4 та 7) та 100%-им (графа 3). У цьому розрахунку окремим підпунктом виділяються малоцінні необоротні матеріальні активи і тимчасові (нетитульні) споруди зі складу інших необоротних матеріальних активів. Це пов'язано з тим, що на більшості досліджуваних підприємств вказані активи становлять найбільшу питому вагу серед інших необоротних матеріальних активів.

Підбиваючи підсумок, зазначимо, що у монографії: розглянуто можливі варіанти визначення терміну корисного використання об'єкта та ліквідаційної вартості інших необоротних матеріальних об'єктів; запропоновано нараховувати амортизацію малоцінних і дешевих інших необоротних матеріальних активів у розмірі 100% від їхньої вартості відразу в першому місяці використання об'єкта, що усуне окремі розбіжності між бухгалтерським та податковим обліком цих активів; за дорогими іншими необоротними матеріальними активами при нарахуванні амортизації рекомендовано застосовувати інші методи, передбачені П(С)БО 7; розроблено окремий реєстр з нарахування амортизації (зносу) за іншими необоротними матеріальними активами.



## **РОЗДІЛ 3 АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ ЯК СКЛАДОВОЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ**

### **3.1. Документальне оформлення надходження об'єктів інвестиційної нерухомості**

Сучасний розвиток концепції обліку для цілей управління зумовлює необхідність системного аналізу його методу як сукупності чітко структурованих способів та прийомів дослідження (вивчення) його об'єктів. У цьому параграфі ставиться за мету розглянути діючу, прописану в нормативних документах облікову практику відображення операцій з руху об'єктів інвестиційної нерухомості у первинних облікових документах, виявити існуючі недоліки та запропонувати оптимальні шляхи вдосконалення цієї підсистеми обліку.

У площині системних реформ, що відбуваються, предметом уваги широкого кола учасників ринкових відносин є адаптація вітчизняної системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів фінансового звітності.

Як правильно зазначають О. Жорікова та О. Кравченко, існуюча тенденція до оновлення нормативно-правових актів щодо регулювання облікового процесу і впровадження нової інформаційної підсистеми протягом останніх років призвела до суттєвих змін у методиці обліку, зокрема необоротних активів, які є необхідною складовою майна підприємства, а питання їхнього обліку особливо важливі у зв'язку з активізацією процесу приватизації в Україні [43, с. 14].

В останні роки суттєво розширено класифікацію необоротних активів та доповнено їх понятійний апарат. Як свідчить практика,

такі процеси супроводжуються наявністю низки теоретичних і практичних проблем в організації та методиці здійснення реєстрації господарських операцій з такими активами.

Починаючи із січня 2008 р., в суб'єктів господарювання з'явився новий об'єкт обліку – інвестиційна нерухомість, який вони повинні (за їхньої наявності) відображати в звітності окремими рядками (055–057) відповідно до норм, прописаних у національному П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість».

Визначення нової обліково-економічної категорії наведено у ст. 4 названого стандарту. Зокрема, це – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

Реформування порядку відображення операцій з обліку необоротних активів розпочалося із набранням чинності з 01.01.2000 р. П(С)БО 7 «Основні засоби», що зумовило докорінні зміни у методиці однієї з найважливіших ділянок обліку – обліку основних засобів на вітчизняних підприємствах. Пізніше на основі них були затверджені Методичні рекомендації з обліку основних засобів.

Проте на сьогодні, як свідчить аналіз існуючих інструктивних документів, вони не узагальнюють усі положення щодо обліку необоротних активів, оскільки там не описано порядок обліку таких об'єктів, як: інвестиційна нерухомість; основні засоби, що утримуються з метою продажу (необоротні активи та групи вибуття), і біологічні активи (хоча останні за своєю сутністю не повною мірою відповідають сутності основних засобів).

Отже, на сьогодні бачимо, що існує об'єктивна необхідність у дослідженні формування інформації в обліковому середовищі щодо об'єктів інвестиційної нерухомості.

Облік будь-якого виду активів, зокрема й інвестиційної нерухомості, розпочинається з визнання об'єкта активом на основі критеріїв, прописаних у законодавчих документах. Критерії умовно

можна поділити на загальні та ті, які визначають ідентичність об'єктів інвестиційної нерухомості.

Так, відповідно до п. 4 П(С)БО 2 «Баланс» до загальних умов визнання належать умови, згідно з якими активом є ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому [95].

Критеріями визнання активом інвестиційної нерухомості згідно із п. 8 П(С)БО 32 є такі: існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу та їхня первісна вартість може бути достовірно визначена.

Виокремлення нового виду активу – інвестиційної нерухомості – потребує додаткових зусиль при здійсненні ідентифікації, визнання та їхнього оцінювання і зумовлює необхідність детального дослідження відображення в обліковій системі всіх можливих операцій, пов'язаних із такими об'єктами.

Ми ставимо за мету розкрити і детально обґрунтувати основні засади нашого бачення порядку відображення таких активів в обліковій системі, не порушуючи існуючих методів та принципів узагальнення таких операцій.

Уся облікова система підприємства має бути побудована таким чином, щоб забезпечувати надання своєчасної та неупередженої облікової інформації про її об'єкти.

Тому, на нашу думку, необхідно вести мову про потребу розробки єдиної системи методологічного відображення операцій з об'єктами інвестиційної нерухомості у бухгалтерському обліку. Воно має проходити крізь призму забезпечення достовірною інформацією користувачів, причетних до управління такими активами. Достовірною має бути і підсумкова фінансова звітність, яка використовується для аналізу та оцінювання фінансового стану підприємства зовнішніми користувачами.

Так, С. Левицька вважає, що еволюція і розвиток економічних відносин зумовлюють зміну функціонального призначення обліку

господарської діяльності підприємств. Сьогодні це не лише контроль за дотриманням нормативного поля та раціонального використання ресурсів, а й насамперед функція управління, основним завданням якої є отримання достовірної інформації про результати проведених підприємством операцій з метою реалізації ефективної системи менеджменту організації господарської діяльності [63, с. 7].

Отже, ми ведемо мову про те, що використання на підприємстві облікової системи має інформаційний характер, за основу якого взято принцип достовірності, котрий визначає її корисність і показує, що вона повністю відображає господарські процеси на підприємстві, легко перевіряється та служить інтересам користувачів. На практиці саме достовірна інформація є цінною і може забезпечувати прийняття правильних інформаційно виправданих, виважених рішень щодо подальшого розвитку як окремих підрозділів, так і будівельного підприємства загалом.

Важливим є те, що забезпечення достовірності даних за результатами облікових спостережень можливо при застосуванні всіх принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, запропонованих законодавством, зокрема це: принципи обачності, оцінювання, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, перевагу сутності над формою, історичної собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності [48].

Окремі вчені зазначають, що необхідно, щоб облікову інформацію однозначно сприймали ті, хто її складає, а також ті, хто виступає її користувачами.

В економічній літературі можемо натрапити на перелік й інших принципів, використання яких, на думку окремих вчених, підвищить достовірність даних бухгалтерського обліку, зокрема:

- порівнюваність і постійність – не можна протягом звітного періоду використовувати різні методи бухгалтерського обліку, інакше зникає можливість порівнювати дані;

- суттєвість – не потрібно витрачати час на облік незначних факторів. Якщо витрати на ведення обліку дорівнюють за вартістю засобам, які обліковуються, то облік необхідно спростити;
- консерватизм – оскільки відображення фактів господарської діяльності в бухгалтерському обліку не завжди є однозначним, необхідно вибирати оцінку, яка є менш оптимістичною, тобто слід враховувати можливий брак прибутку і потенційні збитки. Це забезпечить обережність в оцінюванні активів, майна і у визначенні величини прибутку;
- повнота інформації – містити максимум даних, необхідних користувачу. Інформація сама по собі є значною цінністю, незалежно від фактів, які вона фіксує. Ця цінність зумовлена можливостями, котрі вона надає для прийняття рішень, тобто потенційними діями. Кожна така дія стає бухгалтерською категорією.

На нашу думку, хоч назви принципів відрізняються від загально-відомих, сутність залишається тією самою.

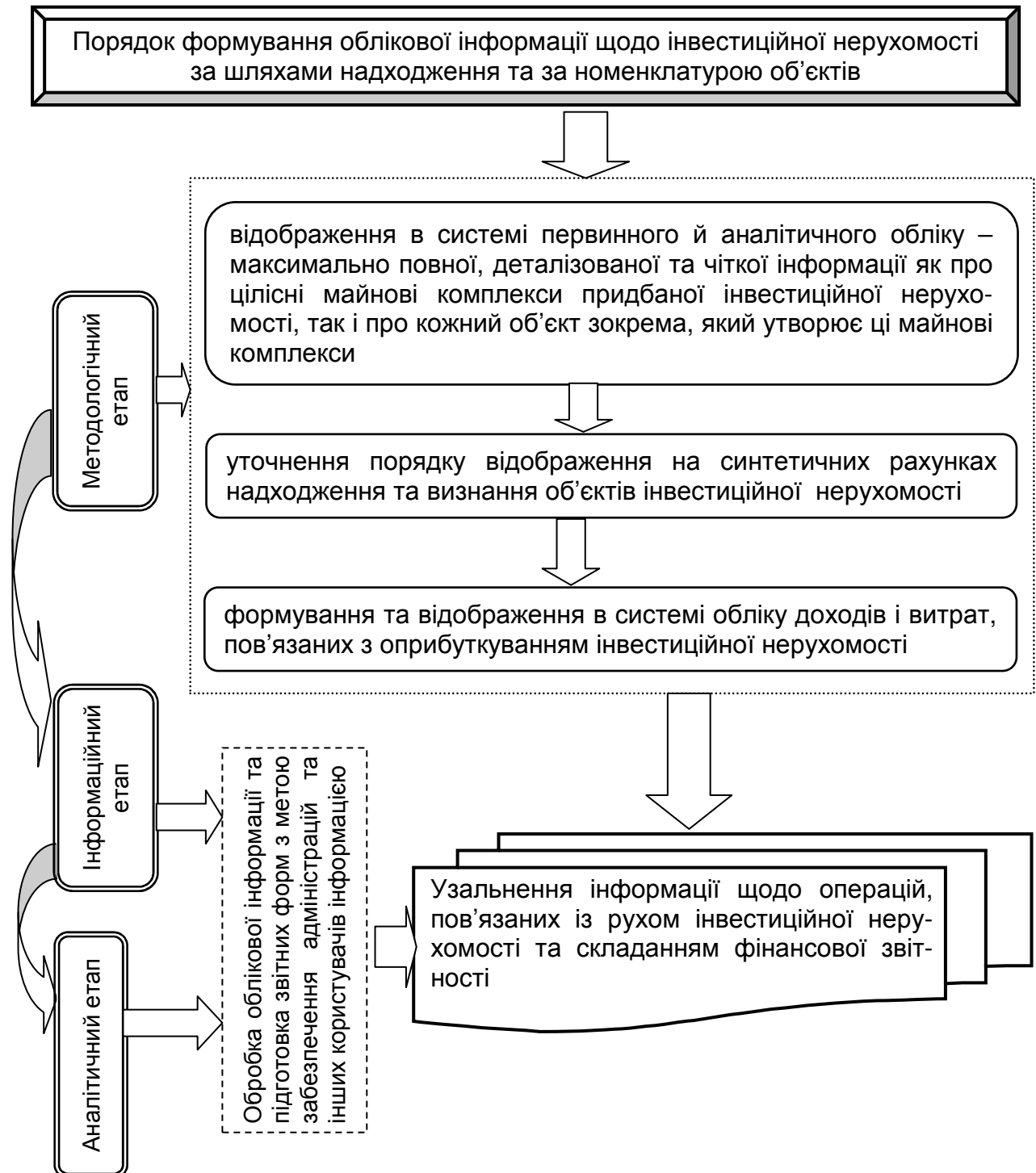
Вищеназвані принципи організації бухгалтерського обліку, прописані у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», обов'язково мають враховуватися всіма вітчизняними підприємствами при виборі облікової політики.

На рис. 3.1 відображений порядок формування облікової інформації щодо інвестиційної нерухомості за шляхами надходження та за номенклатурою об'єктів. Як видно з рисунка, формування вищезазначеної інформації, на нашу думку, відбувається у три етапи (методологічний, інформаційний, аналітичний).

Визначивши етапи, які необхідно розглянути щодо відображення в системі обліку даних про рух об'єктів інвестиційної нерухомості, виявляємо необхідність точного та чіткого документування потоків інформації, починаючи з моменту прийняття рішення про здійснення такої операції.

Тому розглянемо насамперед зміст терміна «первинний облік». Його достатньо часто використовують науковці при здійсненні досліджень будь-якої ділянки облікового процесу. Адже правильно

організована робота на цій ділянці значною мірою забезпечить одержання адекватної та достовірної інформації.



**Рис. 3.1. Порядок формування облікової інформації щодо інвестиційної нерухомості за шляхами налагодження та номенклатурою об'єктів**

Вивчення наукової літератури показало, що часто вченими розгляд первинного обліку зводиться до правильного заповнення первинних документів, тобто помилково ототожнюються поняття первинного обліку та документування (заповненням облікових реєстрів). Тут, на нашу думку, необхідно розставити правильні акценти щодо згадуваних обліково-економічних категорій і розкрити їхній зміст.

Доволі велика кількість вчених трактує зміст досліджуваної категорії. Зокрема, Ю. Б. Агеєва та А. Б. Агеєва наводять таке визначення: первинний облік – єдиний, який повторюється у часі, організований процес збору, вимірювання, реєстрації, накопичення та зберігання інформації, а в умовах автоматизованих систем управління – також її передачі та первинна обробка [1, с. 131].

На думку І. М. Бабина, первинний облік є єдиною періодичною організованою системою збору, вимірювання, реєстрації, накопичення інформації та відображення її у відповідних формах документів. Вважаємо, що первинний облік має виконувати не лише функції сприйняття, вимірювання, реєстрації окремих господарських операцій і процесів, а й функції накопичення та групування інформації, а також, що особливо важливо, аналітичні і контрольні функції, які полягають у виявленні та аналізі відхилень у момент їхнього виникнення [3, с. 289].

Дещо іншої точки зору притримується А. М. Прохоров, який трактує первинний облік як первинну реєстрацію фактів, подій, процесів, заповнення формулярів спостереження та інших документів у статистичному, бухгалтерському й оперативному обліку [110, с. 984].

На думку О. В. Приставки, первинний облік має бути виділений в окрему систему від самого бухгалтерського обліку, оскільки він формує інформацію не тільки для нього, а й для інших підсистем – планування, прогнозування, аналізу комерційної діяльності підприємства [103]. Подібним є твердження В. І. Подольського та Н. С. Макарова, які зазначають, що первинний облік є повноцінною складовою бухгалтерського та управлінського обліку і його необхідно виділити в

самостійну систему зі своєю структурою, цілями, завданнями, а також внутрішніми та зовнішніми зв'язками, яка потребує дослідження [90, с. 47]. Такі трактування дещо перебільшені. Не заперечуючи того, що первинний облік – окрема підсистема облікового процесу, вести мову про те, що первинний облік є самостійною системою, думаємо, нема підстав. Дані первинного обліку можуть слугувати лише як інформаційна основа для здійснення функцій управління.

Отже, узагальнивши вищенаведені визначення, вкажемо, що первинний облік – один з етапів формування звітної облікової інформації, на якому відбувається первинне нагромадження облікових даних з використанням методів бухгалтерського обліку. Вибір первинних документів є складовою облікової політики підприємства.

Побудова підсистеми первинного обліку щодо об'єктів інвестиційної нерухомості – важлива та вирішальна умова ефективної системи управління такими активами на підприємстві (вона має цілковито задовольняти інформаційні потреби користувачів різних рівнів).

Щоб документування могло виконувати зазначені функції, інформація, занесена на облікові носії, має бути правдивою як за кількісними, так і за якісними ознаками.

Тому при надходженні чи іншому руху об'єктів інвестиційної нерухомості нам необхідно описати, яким чином має здійснюватись процес розпізнання та реєстрації фактів у облікових первинних документах, дослідити перелік і зміст первинних документів, які, як ми вважаємо, доцільно було би використовувати для реєстрації таких операцій.

На основі даних рис. 3.1 нам необхідно при первинному спостереженні здійснити реєстрацію максимально повної, деталізованої та чіткої інформації як про цілісні майнові комплекси придбаної інвестиційної нерухомості, так і про кожний об'єкт зокрема, який утворює ці майнові комплекси. Тому необхідно уточнити, що мається на увазі при тлумаченні поняття інвестиційної нерухомості та необоротних активів, що утворюють із ними цілісні майнові комплекси і



сприяють надходженню додаткових грошових потоків, збільшуючи вартість об'єктів такої нерухомості.

Керуючись визначенням інвестиційної нерухомості, запропонованим у П(С)БО, це – земельні ділянки, будівлі та споруди і водночас такі об'єкти, як інші необоротні активи, біологічні активи та поліпшення земель, які є нерухомими за своєю природою й утримуються з метою передачі в оренду, але все ж таки не можуть бути зараховані до складу об'єктів інвестиційної нерухомості.

Інвестиційна нерухомість – це активи, на які поширюється право власності, тобто вони можуть бути віднесені на баланс підприємства (у всіх випадках надходження, крім фінансової оренди) при одержанні права власності на такі об'єкти, які відповідно до ст. 316 Цивільного кодексу можуть бути реалізовані, незалежно від волі інших осіб. Згідно зі ст. 317 ЦК право власності полягає у тому, що власник має право володіння, користування та розпоряджання майном. Відповідно до глави 24 ЦК підставами для набуття права власності на об'єкти нерухомого майна для суб'єкта господарювання є приватизація, придбання, будівництво чи безоплатне одержання об'єкта нерухомості.

Згідно з нормами Цивільного кодексу, прописаними у ст. ст. 327, 657, 716, 719 та ін., право власності, яке набуває суб'єкт господарювання на об'єкти нерухомості, підлягає обов'язковій юридичній і державній реєстрації.

Момент набуття права власності супроводжується укладанням договору купівлі-продажу об'єкта нерухомого майна (незалежно від того, який об'єкт придбавається: земельна ділянка, будівля, споруда чи цілісний майновий комплекс). Пізніше перехід права власності на об'єкти нерухомості має бути зафіксований у Державному реєстрі договорів, і лише з цього моменту в суб'єкта господарювання (в нашому випадку ми ведемо мову про будівельні підприємства) виникає право власності на придбаний актив. Проте майнові права набуваються не одразу, а лише після реєстрації цього права у бюро технічної інвентаризації (БТІ). Тому спочатку відбувається

реєстрація договору купівлі-продажу, а лише потім реєстрація права власності.

Законодавством запропоновані й інші види документів, крім договору купівлі-продажу, що засвідчуватимуть набуття права власності, зокрема договір дарування, договір пожертвування, обміну, ренти, свідоцтво про приватизацію.

Зі сказаного вище випливає, що придбання інвестиційної нерухомості – це складний процес, оскільки на такі активи поширюється режим регулювання нерухомих речей, тому такі операції підлягають додатковому документальному державному регулюванню.

Розглянемо більш детально порядок відображення в системі бухгалтерського обліку цих операцій, можливі шляхи придбання інвестиційної нерухомості, принципи і методи, які використовуватимуться для адекватного та повного відображення в системі первинного спостереження. З цією метою необхідно розкрити порядок організації первинного обліку надходжень інвестиційної нерухомості відповідно до прописаних у законодавчих і нормативних документах вимог щодо змісту та структури первинних документів, пропонованих для реєстрації фактів оприбуткування інвестиційної нерухомості, здійснити їхній детальний аналіз і розробити шляхи вдосконалення облікової інформації, яка у них відображається. Це зумовлено тим, що первинний облік – початкова стадія системного сприйняття і реєстрації окремих операцій, які характеризують господарські процеси та явища, що відбуваються на підприємстві. Тому ці документи мають містити можливу інформацію про інвестиційну нерухомість при мінімальних витратах на їхнє складання.

Як слушно зауважує А. Загородний, первинний облік – це початкова стадія облікового процесу, на якій здійснюється спостереження за господарськими явищами, їхнє вимірювання та реєстрація в первинних документах [46, с. 72]. З огляду на це вона має бути організована відповідним чином.

Наказом Міністерства фінансів України № 372 від 7.06.2010 р. затверджено Зміни до Положення про документальне затвердження

записів у бухгалтерському обліку (№ 88 від 24.05.95 р.), що набрав чинності з 23.07.2010 р. В цьому нормативному документі прописаний новий порядок оформлення первинних документів у системі бухгалтерського обліку, зокрема зазначено у п. 11, що тепер первинні документи можуть бути створені як у письмовій, так і в електронній формі. Проте використання останніх можливе лише з дотриманням вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Організація первинного обліку надходження об'єктів інвестиційної нерухомості полягає у своєчасному і повному оформленні первинних документів у системі бухгалтерського обліку.

З метою забезпечення відображення інвестиційної нерухомості у первинному обліку необхідно використовувати документи, в яких були би враховані особливості цього виду необоротних активів, а не типові, що призначені для обліку основних засобів і затверджені Наказом Мінстату України № 325 (352) від 29.12.1995 р. із врахуванням вищезазначених змін від 7.06.2010 р.

Окремі науковці, зокрема О. Миронова, пояснюють можливість використання згадуваних первинних документів тим, що об'єкти інвестиційної нерухомості, набуваючи «інвестиційного» характеру (статусу), залишаються основними засобами. На основі цього вона робить висновок, що всі норми чинного законодавства, які стосуються документального оформлення операцій з основними засобами, діють щодо об'єктів інвестиційної нерухомості [72, с. 121].

З цим твердженням важко погодитися, оскільки на законодавчому рівні відбулося виділення нових за своїм змістом об'єктів у складі необоротних активів, тому не варто їх відносити та обліковувати у складі основних засобів, тим більше, що ними вони були до прийняття і набуття чинності П(С)БО 32.

Якщо міжнародна наукова спільнота погоджується з відокремленням та виведенням зі складу основних засобів об'єктів, які відповідають визначенню «інвестиційна нерухомість», поданому в ст. 4 П(С)БО 32, то не зовсім правильно вести мову про те, що ці об'єкти

залишаються основними засобами. Тут лише зауважимо, що об'єкти інвестиційної нерухомості за своєю природою, складом і фізичними характеристиками дуже близькі до основних засобів, але ніяк не можна стверджувати, що вони залишаються основними засобами.

Тут існує одночасне заперечення декількох норм, прописаних у П(С)БО 32, зокрема там, де йдеться про переведення об'єктів зі складу основних засобів до інвестиційної нерухомості, а, як констатує О. Миронова, об'єкти були й залишаються основними засобами, тобто не потрібно відображати у первинних документах переведення активів, на яке вказується у п. 24 П(С)БО 32. До того ж науковець зазначає, що, безумовно, спеціальний статус накладає певний відбиток на операції з цими об'єктами, але здебільшого це стосується порядку оформлення права власності, тобто операцій купівлі-продажу та оренди нерухомості. Варто наголосити, що, на нашу думку, жодних відмінностей немає у порядку оформлення права власності та суміжних майнових прав на об'єкти нерухомого майна, які будуть віднесені до складу інвестиційної нерухомості чи визнані основними засобами після введення в експлуатацію (власне, йдеться про порядок нотаріального завірення договору купівлі-продажу нерухомості та реєстрацію таких прав у бюро технічної інвентаризації).

В економічній літературі наводяться пропозиції про те, що для відображення оприбуткування і введення в експлуатацію інвестиційної нерухомості необхідно використовувати ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»; ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів»; ОЗ-3 «Акт списання основних засобів»; ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»; ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів»; ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»; ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів»; ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для будівельних організацій).

Що стосується відображення моменту зарахування на баланс підприємства інвестиційної нерухомості, то авторами монографії запропоновано прийняття такого первинного документа, як форма ІН-1 «Акт приймання та внутрішнього переміщення інвестиційної нерухомості» (додаток К), який необхідно використовувати при придбанні об'єктів інвестиційної нерухомості від постачальників, введенні їх в експлуатацію після закінчення будівельно-монтажних робіт, а також для оформлення переведення об'єктів основних засобів, товарів чи запасів до складу інвестиційної нерухомості.

При формуванні первинного потоку інформації інвестиційну нерухомість слід відображати у системі обліку відповідно до таких об'єктів, як земельні ділянки, будівлі, споруди, а також інші активи, які разом з ними формують цілісний майновий комплекс. При цьому останні, на нашу думку, доцільно узагальнювати на окремому аналітичному рахунку до субрахунка 100 «Інвестиційна нерухомість», зокрема, таким чином:

1001 «Будівлі і споруди»;

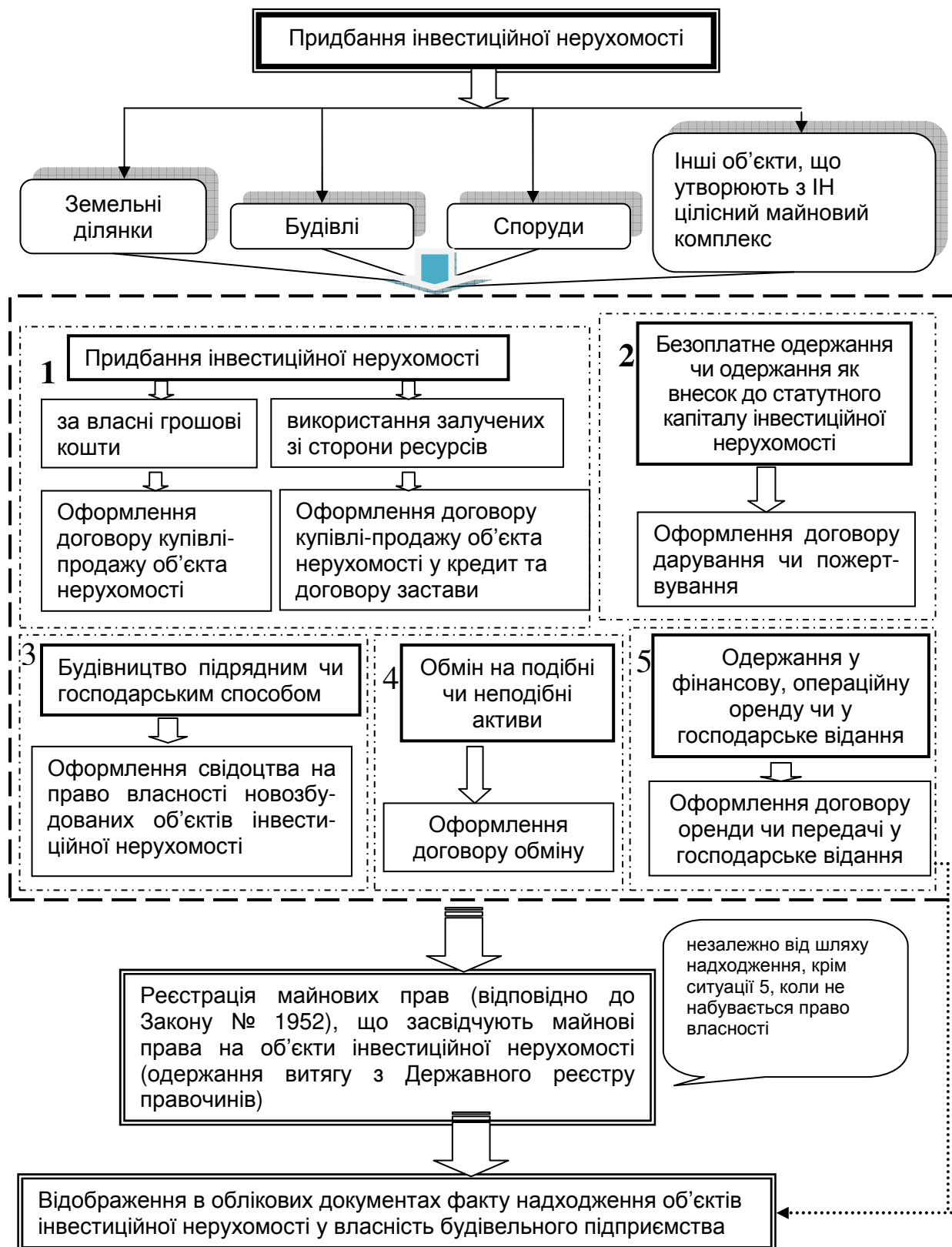
1002 «Земельні ділянки»;

1003 «Необоротні активи, що утворюють цілісний майновий комплекс з інвестиційною нерухомістю».

Вважаємо, що введення такої аналітики в організацію обліку цих активів дасть змогу формувати та надавати користувачам достатньо деталізовану інформацію.

Надходження об'єктів інвестиційної нерухомості може здійснюватися шляхом: будівництва підрядним способом; будівництва господарським способом; обміну на подібні активи; обміну на неподібні активи; одержання як внесок до статутного капіталу; безоплатного одержання, а також одержання у фінансову оренду; одержання на умовах операційної оренди; одержання у господарське відання і переведення зі складу основних засобів, запасів чи товарів.

Порядок документального оформлення господарських операцій з оприбуткування об'єктів інвестиційної нерухомості на підприємствах відображено на рис. 3.2.



**Рис. 3.2. Первинне документальне оформлення надходження об'єктів інвестиційної нерухомості**

На цьому рисунку процес придбання та інших шляхів надходження на підприємство об'єктів інвестиційної нерухомості відображено відповідно до активів, які ними можуть виступати згідно з п. 4 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»:

- земельні ділянки;
- будівлі, споруди;
- цілісні майнові комплекси, зокрема земельні ділянки, будівлі, споруди й усі об'єкти основних засобів, які утворюють з інвестиційною нерухомістю і в сукупності генерують грошові потоки.

Відображення документального оформлення процесу надходження на підприємство інвестиційної нерухомості відповідно до об'єктів зумовлене особливими характеристиками окремих активів, зокрема таких, як земельні ділянки. На сьогодні в Україні відбувається реформування земельних відносин, зумовлене необхідністю формування ринкового середовища, де об'єктом буде земля. Незважаючи на незавершеність реформ, земля є об'єктом обігу, операцій, пов'язаних із купівлею-продажем, операційною та фінансовою орендою тощо, які регулюються Земельним кодексом України (від 2001 р. зі змінами і доповненнями), ухвалення якого й дозволило здійснювати операції із земельними ділянками (хоча наразі йдеться про ділянки несільськогосподарського призначення).

Оскільки складання первинних документів необхідне для повного висвітлення інформації про наявність і рух об'єктів інвестиційної нерухомості, то їх можна покласифікувати за напрямками залежно від того, яку інформацію вони містять, зокрема щодо:

- придбання об'єктів інвестиційної нерухомості;
- переведення до складу інвестиційної нерухомості;
- виведення об'єктів зі складу інвестиційної нерухомості;
- вибуття інвестиційної нерухомості.

Вважаємо, що з огляду на низку відмінностей інвестиційної нерухомості від основних засобів для її обліку слід використовувати інші первинні документи. Такі документи, як вже було зазначено раніше, розроблені авторами монографії і затверджені Методо-

логічною радою з бухгалтерського обліку Міністерства фінансів як типові.

Наступним первинним документом з обліку інвестиційної нерухомості після ІН-1, запропонованим до використання авторами, є акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та добудованих об'єктів інвестиційної нерухомості форми ІН-2 (додаток Л).

Цим первинним документом можна оформляти повернення об'єкта з ремонту. Якщо ремонтні роботи виконував структурний підрозділ підприємства, то виписують один примірник акта. Якщо ці роботи виконувало інше підприємство, то акт складається у двох примірниках (один примірник залишається на підприємстві, інший – передається виконавцю ремонтних робіт).

Акт повинні підписати уповноважена особа, яка здійснює прийняття об'єкта нерухомості після закінчення ремонтних робіт, і представник підприємства, що виконувало ремонт, реконструкцію чи добудову.

Якщо проводився капітальний ремонт, реконструкція чи добудова об'єкта нерухомості, то такі зміни необхідно внести до його технічного паспорта.

Крім цього, на кожен об'єкт інвестиційної нерухомості необхідно відкривати також інвентарну картку обліку інвестиційної нерухомості на підставі акта прийняття-передачі інвестиційної нерухомості (форма ІН-1).

Інвентарна картка обліку інвестиційної нерухомості (форма ІН-4 (додаток Н)) – це первинний документ, який ми пропонуємо використовувати для узагальнення інформації про кожен об'єкт інвестиційної нерухомості. Приводом для відкриття інвентарної картки слугує акт форми ІН-1, а також технічна документація на цей об'єкт.

Надалі до цього первинного документа заносять всі відомості про утримуваний об'єкт інвестиційної нерухомості, зокрема про ремонт, переоцінку, індексацію чи знос, а також інформацію про вибуття або про результати його ліквідації. У розділі «Індивідуальна



характеристика об'єкта» прописують основні якісні та кількісні параметри.

Щодо запропонованої форми ІН-5 «Опис інвентарних карток інвестиційної нерухомості» (додаток П), то цей документ призначений для обліку і систематизації карток (форма ІН-4). Опис інвентарних карток ведуть в одному примірнику за кожною класифікаційною групою інвестиційної нерухомості.

Інформацію про вибуття об'єктів інвестиційної нерухомості відображають у графі «Відмітка про вибуття».

Наступним етапом є заповнення картки обліку руху інвестиційної нерухомості (форма ІН-6 (додаток Р)) в кінці місяця за даними, що містяться в інвентарних картках та інших формах первинних документів, з розрахунку амортизації, якщо оцінювання інвестиційної нерухомості здійснюється за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації. Дані інвентарної карти і картки обліку руху інвестиційної нерухомості звіряються з даними синтетичного обліку інвестиційної нерухомості. За даними карток обліку руху інвестиційної нерухомості заповнюється інвентарний список інвестиційної нерухомості (форма ІН-7 (додаток Т)). Цей документ ведеться з метою узагальнення інформації про об'єкти інвестиційної нерухомості.

Для реєстрації фактів списання та вибуття на сторону інвестиційної нерухомості доцільним є запровадження і використання первинного документа форми ІН-3 «Акт на вибуття інвестиційної нерухомості» (додаток М). Цей документ потрібен для оформлення всіх випадків вибуття об'єктів інвестиційної нерухомості, зокрема він використовується для оформлення операцій:

– вибуття об'єктів інвестиційної нерухомості при передачі їх іншому підприємству (організації) за договором купівлі-продажу, безоплатній передачі як внесок до статутного капіталу, обміні на інші активи;

- переведення об'єктів інвестиційної нерухомості до складу основних засобів (якщо змінено мету утримання нерухомості);
- переведення об'єктів інвестиційної нерухомості до складу запасів (у разі прийняття рішення на підприємстві про продаж таких об'єктів);
- ліквідації об'єктів інвестиційної нерухомості.

Авторами монографії запропоновано також застосування форми ІН-8 «Розрахунок амортизації інвестиційної нерухомості» (додаток Х), необхідної для нарахування місячної суми амортизації у звітному періоді за об'єктами інвестиційної нерухомості, які відображаються у звітності за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації.

Коротка характеристика запропонованих авторами форм первинних документів з обліку інвестиційної нерухомості міститься у табл. 3.1.

*Таблиця 3.1*

**Характеристика форм первинних документів з обліку інвестиційної нерухомості**

№ з/п	Назва і шифр первинного документа	Умови застосування первинного документа	Інформація, що міститься у первинному документі
1	2	3	4
1	Форма ІН -1 «Акт приймання та внутрішнього переміщення інвестиційної нерухомості»	Призначена для оформлення зарахування до складу інвестиційної нерухомості новопридбаних об'єктів; введення в експлуатацію об'єктів інвестиційної нерухомості після завершення їхнього будівництва; переведення об'єктів нерухомості зі складу основних засобів, запасів чи товарів до інвестиційної нерухомості.	Коротка характеристика об'єкта: назва об'єкта; дата введення в експлуатацію; вартість придбання (переведення); рік побудови; номер паспорта; інвентарний номер; метод нарахування амортизації; норма амортизації; сума амортизації.
2	Форма ІН-2 «Акт приймання – здачі відремонтованих, реконструйованих та добудованих об'єктів інвестиційної нерухомості»	Відображається оформлення повернення об'єктів інвестиційної нерухомості з ремонту (капітального ремонту, реконструкції чи добудови об'єкта нерухомості).	Місце утримання об'єкта, рахунки, які відображають рух інвестиційної нерухомості; зміни в характеристиці об'єкта в результаті реконструкції, добудови, а також кошторисна і фактична вартість ремонтних робіт (у грн.).

**Розділ 3. Актуальні проблеми обліку інвестиційної нерухомості як складової необоротних активів**

*Продовження табл. 3.1*

1	2	3	4
3	Форма ІН-3 «Акт вибуття інвестиційної нерухомості»	Реєструється вибуття об'єктів інвестиційної нерухомості при передачі їх іншому підприємству (організації) за договором купівлі-продажу, безоплатній передачі як внесок до статутного капіталу, обміні на інші активи; переведення об'єктів інвестиційної нерухомості до складу основних засобів (якщо змінено мету утримання нерухомості); переведення об'єктів інвестиційної нерухомості до складу запасів (у разі прийняття рішення на підприємстві про продаж таких об'єктів); ліквідації об'єктів інвестиційної нерухомості.	Міститься коротка характеристика об'єктів інвестиційної нерухомості: назва, дата введення в експлуатацію, інвентарний номер, метод нарахування амортизації, сума нарахованої амортизації, а також на зворотній стороні наводяться результати списання об'єктів, зокрема витрати на списання та цінності, одержані в результаті таких дій.
4	Форма ІН-4 «Інвентарна картка обліку інвестиційної нерухомості»	Цей первинний документ використовується для узагальнення інформації про кожен об'єкт інвестиційної нерухомості.	Містяться дані, які характеризують об'єкт, та інформація про первинний документ, що засвідчує введення в експлуатацію інвестиційної нерухомості.
5	Форма ІН-5 «Опис інвентарних карток інвестиційної нерухомості»	В цьому документі здійснюється облік, а також систематизація інвентарних карток об'єктів інвестиційної нерухомості.	Містяться дані про номери карток, інвентарні номери, присвоєні об'єктам, назва інвестиційної нерухомості, а також відмітки про вибуття активів.
6	Форма ІН-6 «Картка обліку руху інвестиційної нерухомості»	Заповнення цього реєстру здійснюється в кінці місяця за даними, що містяться в інвентарних картках та інших формах первинних документів з урахуванням сум амортизації.	Міститься інформація про наявні об'єкти інвестиційної нерухомості на 1-е число звітної дати, а також описана інформація про надходження, вибуття, обсяги нарахованої амортизації, витрати на капітальний ремонт.
7	Форма ІН-7 «Інвентарний список інвестиційної нерухомості»	Ведення цього документа здійснюється для обліку об'єктів за місцем їхньої експлуатації і за матеріальновідповідальними особами.	Міститься інформація про найменування об'єкта його первісної вартості, а також інформація з інвентарної картки (її номер і дата складання), інформація щодо вибуття чи переміщення об'єкта, зокрема дані документа, що підтверджують рух (номер та дата), і прописується причина такого руху.
8	Форма ІН-8 «Розрахунок амортизації інвестиційної нерухомості»	Застосовується підприємствами для визначення суми амортизації інвестиційної нерухомості, що оцінюється за первісною вартістю.	Документ складається з трьох частин, зокрема з опису даних щодо об'єктів, які є на початок року, а це: інвентарний номер, найменування об'єкта, дата введення в експлуатацію, балансова вартість, ліквідаційна вартість, термін очікуваного використання, розрахунок амортизації та сума зносу з початку використання; в другій частині цього документа міститься інформація про об'єкти інвестиційної нерухомості, що надійшли і вибули в звітному періоді (у тому числі й ті, що передані та повернені з реконструкції, після реконструкції тощо). Третій розділ містить інформацію про нараховані щомісячно суми амортизаційних відрахувань щодо всіх об'єктів, які надійшли, вибули і залишилися на кінець року.

### **3.2. Окремі питання організації та методики обліку витрат і доходів щодо об'єктів інвестиційної нерухомості**

Метою утримання інвестиційної нерухомості є очікування на отримання додаткових економічних вигод, зокрема одержання плати за надані в операційну оренду об'єкти інвестиційної нерухомості та/або збільшення власного капіталу.

Відповідно до принципу бухгалтерського обліку відповідності нарахування доходів і витрат, підприємство може обчислити одержані доходи щодо об'єктів інвестиційної нерухомості при одночасному визнанні витрат, понесених на утримання цих активів, які привели до можливості акумулювання та одержання додаткових грошових надходжень.

Отже, перш ніж описати порядок обчислення і відображення в системі бухгалтерського обліку таких доходів та фінансових результатів, нам необхідно розглянути організацію і методику обліку витрат, що виникають на підприємстві у зв'язку з утриманням таких інвестиційних активів.

Тому, узагальнюючи інформацію про витрати та доходи, розглянемо теоретичні й методологічні складові порядку формування і відображення у системі бухгалтерського обліку таких показників.

Перш за все, розглянемо, яким чином в економічній літературі й нормативно-правових актах здійснюється трактування економічних категорій «витрати» та «доходи».

Формування даних про доходи і витрати як важливі види інформації в обліковій системі потребує наявності більш точного, розширеного визначення, тому нам необхідно описати їхню сутність, що, на нашу думку, забезпечить можливість формування об'єктивного та однозначного масиву інформації про доходи і витрати, в тому числі й щодо об'єктів інвестиційної нерухомості, які утримуються суб'єктом господарювання.

Оскільки базовими нормативними документами, що формують методологічну основу системи бухгалтерського обліку, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, то нам необхідно розглянути, яким чином здійснюється трактування досліджуваного поняття. Так, у п. 5 П(С)БО 15 «Дохід» зазначається: «Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена» [93].

Деяко інше визначення наводиться у Міжнародному стандарті фінансової звітності (МСФЗ), де доходами визнаються збільшення господарської вигоди протягом звітного періоду завдяки надходженню чи збільшенню вартості активів або зменшенню боргів [69].

Отже, у МСФЗ доходами є не лише вигоди, одержані в результаті надходження активів чи зменшення боргів, а йдеться також про можливість визнання доходу при збільшенні вартості активів у результаті здійснення їхньої переоцінки.

Так, Т. Г. Камінська пропонує здійснити уточнення змісту категорії «доходи» таким чином, щоб визначення відображало економічну сутність цього поняття, та трактувати доходи як збільшення капіталу в результаті приросту вартості активів внаслідок їхнього надходження і (або) коригування оцінки наявних активів. До того ж при характеристиці поняття, на думку згаданого науковця, необхідно вказувати основні елементи, які обліковуються у складі доходів організації. Водночас Т. Г. Камінська звертає увагу на те, що доходи мають бути прив'язані до певного моменту часу залежно від умов їхнього визнання у бухгалтерському обліку [55].

На нашу думку, окремі пропозиції автора є достатньо обґрунтованими, зокрема уточнення можливості визнання доходу в результаті переоцінки активів на звітну дату.

Хоча відповідно до Методичних рекомендацій щодо обліку основних засобів не завжди збільшення корисності активів буде

відноситися до збільшення суми доходів, оскільки згідно з п. 36 Методичних рекомендацій з обліку основних засобів сума дооцінки вартості та зносу основних засобів відображається збільшенням первісної (переоціненої) вартості і накопиченого зносу об'єкта основних засобів. Різниця між сумою дооцінки вартості та сумою дооцінки зносу основних засобів зараховується на збільшення додаткового капіталу [70].

Лише відповідно до п. 37 тих самих Методичних рекомендацій, де передбачено, що у разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх уцінок залишкової вартості об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок (індексацій) його залишкової вартості та вигід від відновлення його корисності з дати зарахування на баланс підприємства цього об'єкта сума чергової (останньої) дооцінки, але не більша від зазначеного перевищення включається до складу інших доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більша від зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу [70].

У Методичних рекомендаціях з обліку інвестиційної нерухомості згідно з п. 3.1 вказано, що підприємство на дату балансу відображає у фінансовій звітності інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, якщо її можливо достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації, з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення, які визнаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів». Вибраний підхід застосовується до оцінювання всіх подібних об'єктів інвестиційної нерухомості. Крім вищезазначеного, у згаданому нормативному документі нічого не сказано, яким чином відображати переоцінку об'єктів, оцінених за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації. Тому вважаємо, що

необхідно доповнити методичні рекомендації пунктами, які би містили інформацію про відображення в обліку таких операцій на звітну дату.

З метою усунення суперечностей окремі науковці пропонують у нормативних документах різних рівнів введення єдиного понятійного апарату в теорії, методології та практиці вітчизняного обліку і розкривають економічну сутність категорій бухгалтерського обліку в новій редакції Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [48].

Таким чином, визначення доходу в бухгалтерському обліку полягає у розробці системи вартісного вимірювання одержаних економічних вигід як у матеріальній, так і в нематеріальній формі, а також у результаті коригування (збільшення) їхньої оцінки. Водночас використання або споживання цих ресурсів, необхідних для одержання доходів, вимірюється у бухгалтерському обліку за допомогою поняття «витрати». Слушно зазначає І. Т. Грудзевич про наявність взаємозв'язку доходів та витрат у системі обліку, коли висловлює думку про те, що вміння планомірно й раціонально керувати витратами в періоди погіршення кон'юнктури ринку підвищує шанси підприємства на виживання [31].

Немає єдності серед вчених щодо трактування термінів як у вітчизняній, так і в зарубіжній довідковій літературі. Так, означене поняття «cost» може містити у словниках різні його визначення, зокрема, що це грошовий вираз (вартісна міра) величини ресурсів (засобів), фактично витрачених або потенційно необхідних для досягнення певної мети (виробництва одиниці продукції, виконання замовлення, реалізації проекту, контролю діяльності підрозділу і т. ін.), або тлумачення цього терміна як «собівартість», «вартість» та «затрати», а поняття «charges» і «expenses» – як «витрати» й «затрати». Класиками економічної теорії вживається загальноприйняте визначення витрат, тобто вони стверджують, що це сукупність живої та уречевленої праці, необхідної на виготовлення продукції.

Дослідивши наукову літературу [54; 52], можемо констатувати, що витрати – одне з ключових понять економічної науки, сутність і зміст якого постійно уточнювали представники різних її гілок упродовж кількох останніх століть. Так, у теоретичній системі А. Сміта основна увага приділялась такій складовій витрат, як заробітна плата, оскільки саме вона обслуговує використання праці – основного джерела багатства, як вважає згаданий науковець. Неокласики стверджують, що всі фактори виробництва однаково важливі та зосереджують свою увагу на вивченні витрат, тобто на проблемі вибору виробниками найменш затратних їхніх комбінацій, а також на необхідності врахування в економічному аналізі як бухгалтерських, так і наявних витрат [83].

Що стосується трактування сутності витрат у нормативно-правових документах, то там простежується дещо інший підхід. Так, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які зумовлюють зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу) [91]. Подібне визначення подано й у МСФЗ, зокрема: витрати – це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, які відбуваються у формі відпливу чи зменшення активів або збільшення зобов'язань, що ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу [114].

Цікаву думку щодо характеристики поданих у нормативних документах визначень висловлює Т. Г. Камінська, яка зазначає, що тлумачення таким чином терміна «витрати» характеризує його як зменшення певного виду ресурсів з метою одержання прибутку [55].

Хоча таке твердження не зовсім обґрунтоване науковцем, оскільки в поданих визначеннях не міститься пояснення чи опис мети понесення витрат, водночас є правильною її думка з огляду на загальну практику бухгалтерського обліку, де мета понесення витрат полягає в одержанні доходу, а пізніше й прибутку.



Варто зазначити, що запропонований у П(С)БО підхід до трактування поняття «витрати» чітко показує, що не кожне вибуття активів чи збільшення зобов'язань можна зарахувати до складу витрат звітного періоду, зокрема не є витратами вибуття активів чи збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбулося зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення чи розподілу.

Взагалі слід наголосити, що витрати – важлива складова будь-якої господарської діяльності, оскільки їхній розмір впливає на основний її показник – фінансовий результат.

Дослідження сутності терміна «витрати» дає змогу зробити висновок, що це вартісний вимір ресурсів, використаних для виконання певних операцій чи досягнення запланованих цілей. Коли ж йдеться про витрати щодо інвестиційної нерухомості, то тут ведемо мову про затрати грошових чи інших матеріальних і нематеріальних активів на придбання та утримання таких об'єктів. Отже, витрати означають факт використання сировини, матеріалів, послуг і лише в момент визнання доходів визначають пов'язану з ними частину затрат з метою обчислення фінансового результату.

Порядок обліку витрат регулюється П(С)БО 16 «Витрати», де прописано способи визначення та принципи їх визнання. Щодо обліку витрат, які виникають у зв'язку з утриманням об'єктів інвестиційної нерухомості, то тут необхідно керуватися нормами П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», нещодавно ухваленого Податкового кодексу України й затвердженими Методологічною радою з бухгалтерського обліку Міністерства фінансів Методичними рекомендаціями з обліку інвестиційної нерухомості.

Наявність різного роду витрат, зокрема це стосується також утримання об'єктів інвестиційної нерухомості, потребує правильного розуміння їхнього призначення та економічної ролі у господарській діяльності підприємства. Саме тому виникає об'єктивна необхідність науково обґрунтованої класифікації витрат, понесених на утримання інвестиційної нерухомості.

На важливе значення класифікації витрат вказують вітчизняні вчені. Зокрема, Ф. Ф. Бутинець зазначає: «Велике значення класифікації витрат полягає в управлінні ними для різних потреб управління підприємства» [16], а І. Є. Давидович розглядає класифікацію витрат як «зведення за визначеними ознаками всієї різноманітності витрат на виробництво і реалізацію продукції в економічно обґрунтовані групи, які включали б однорідні витрати» [35].

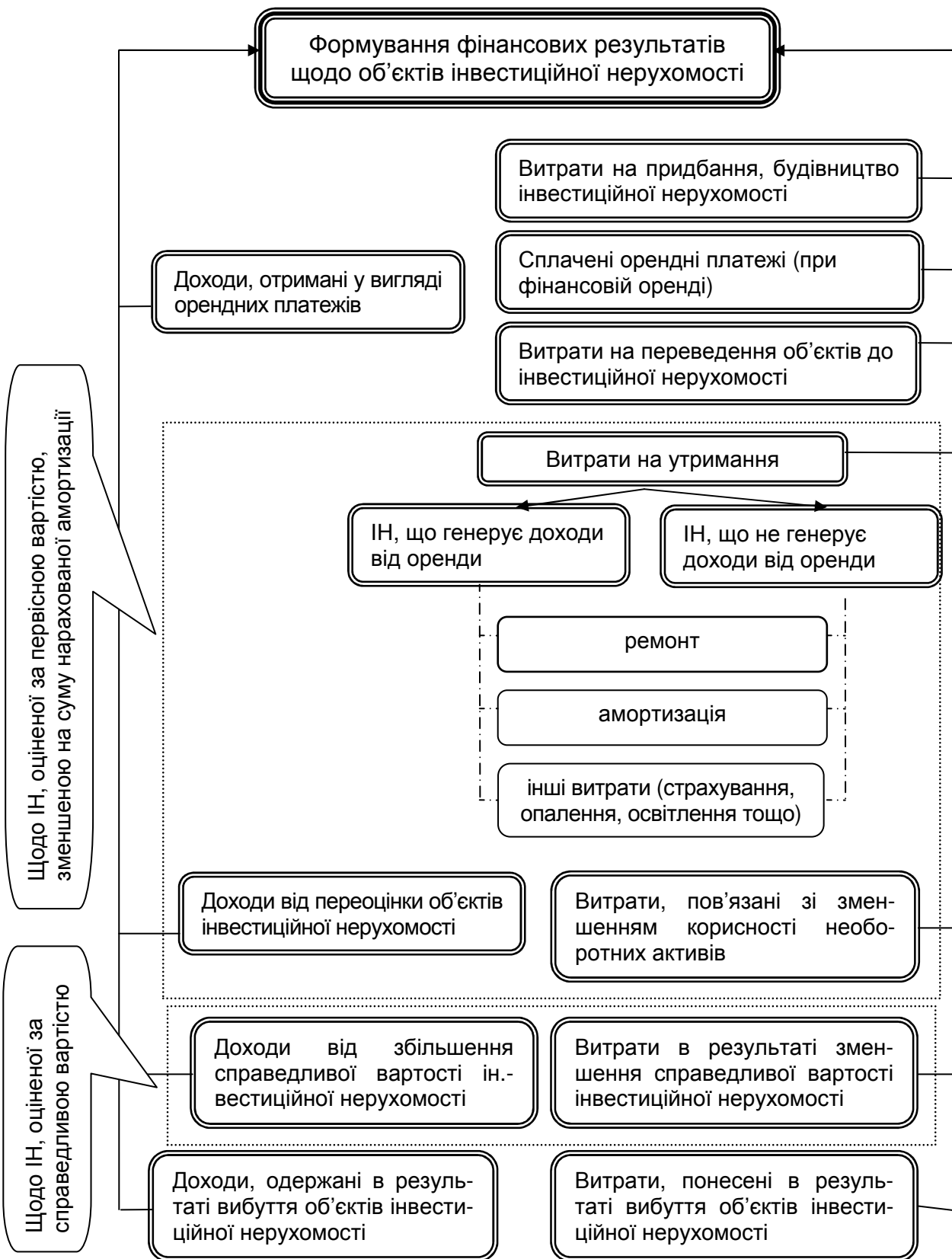
З огляду на сказане вище вважаємо, що у дослідженні необхідно здійснити класифікацію як витрат, так і доходів, що виникають у зв'язку з утриманням на підприємстві об'єктів інвестиційної нерухомості. Вона відіграє важливу роль в організації їхнього відображення в обліковій системі. Основними напрямками обліку витрат за об'єктами інвестиційної нерухомості, на нашу думку, є:

- витрати, пов'язані з надходженням об'єктів інвестиційної нерухомості;
- витрати, понесені на утримання таких активів;
- витрати від зменшення корисності активів, зокрема від їхньої уцінки;
- витрати, що виникли у зв'язку з вибуттям (ліквідацією) об'єктів інвестиційної нерухомості.

Щодо доходів такими класифікаційними ознаками можуть бути:

- доходи, отримані у вигляді орендних платежів за передану в операційну оренду інвестиційну нерухомість;
- доходи від переоцінки об'єктів інвестиційної нерухомості;
- доходи, одержані в результаті вибуття інвестиційної нерухомості.

Отже, визначивши основні класифікаційні ознаки витрат і доходів щодо об'єктів інвестиційної нерухомості, розглянемо більш детально їхні складові, враховуючи можливість їхнього оцінювання як за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації, так і за справедливою вартістю, оскільки про альтернативу в методах оцінювання йдеться у п. п. 36.2 та 36.5 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість».



**Рис. 3.3. Склад доходів і витрат, що виникають у результаті утримання об'єктів інвестиційної нерухомості**

Відобразимо схематично на рис. 3.3 доходи і витрати за вже означеними раніше класифікаційними ознаками та охарактеризуємо методику відображення їх в обліковій системі на вітчизняних підприємствах.

На рис. 3.3 схематично відображено перелік доходів і витрат, які можуть виникати в результаті утримання на підприємстві об'єктів інвестиційної нерухомості, а також порядок формування фінансового результату за звітний період від утримання об'єктів інвестиційної нерухомості на звітну дату.

Тепер розглянемо більш детально склад витрат та порядок їхнього відображення у бухгалтерському обліку, зокрема облік витрат, пов'язаних з утриманням об'єктів інвестиційної нерухомості. Понесення таких витрат є об'єктивною необхідністю, оскільки для того, щоб об'єкт міг забезпечувати генерування додаткових грошових надходжень (доходів від оренди), підприємству необхідно підтримувати інвестиційну нерухомість у придатному для використання стані.

Витрати на утримання об'єктів інвестиційної нерухомості, які відображено на рис. 3.3, поділяються на такі, що відносяться до об'єктів, які генерують доходи від оренди, і витрати на утримання об'єктів, що не генерують надходження таких доходів (витрати на ремонт, амортизацію, страхування, освітлення тощо). Як бачимо, склад витрат є незмінним незалежно від того, чи об'єкти передані в оренду, чи ні. Хоча, звичайно, можна вести мову про те, що обсяги витрат на утримання об'єктів, не переданих в оренду, можуть бути меншими порівняно з витратами, понесеними тоді, коли об'єкт переданий в оперативну оренду. Оскільки нас цікавить не лише економічний зміст та склад витрат, пов'язаних з утриманням об'єктів інвестиційної нерухомості, а й порядок їхнього відображення у системі бухгалтерського обліку, тому необхідно розглянути можливі варіанти відображення зазначених витрат як в аналітичному, так і в синтетичному обліку. Відповідно до укладеного договору оренди, об'єкти інвестиційної нерухомості можуть утримуватися як коштами

орендодавця (власника), так і коштами орендаря, що суттєво впливає на організацію обліку витрат.

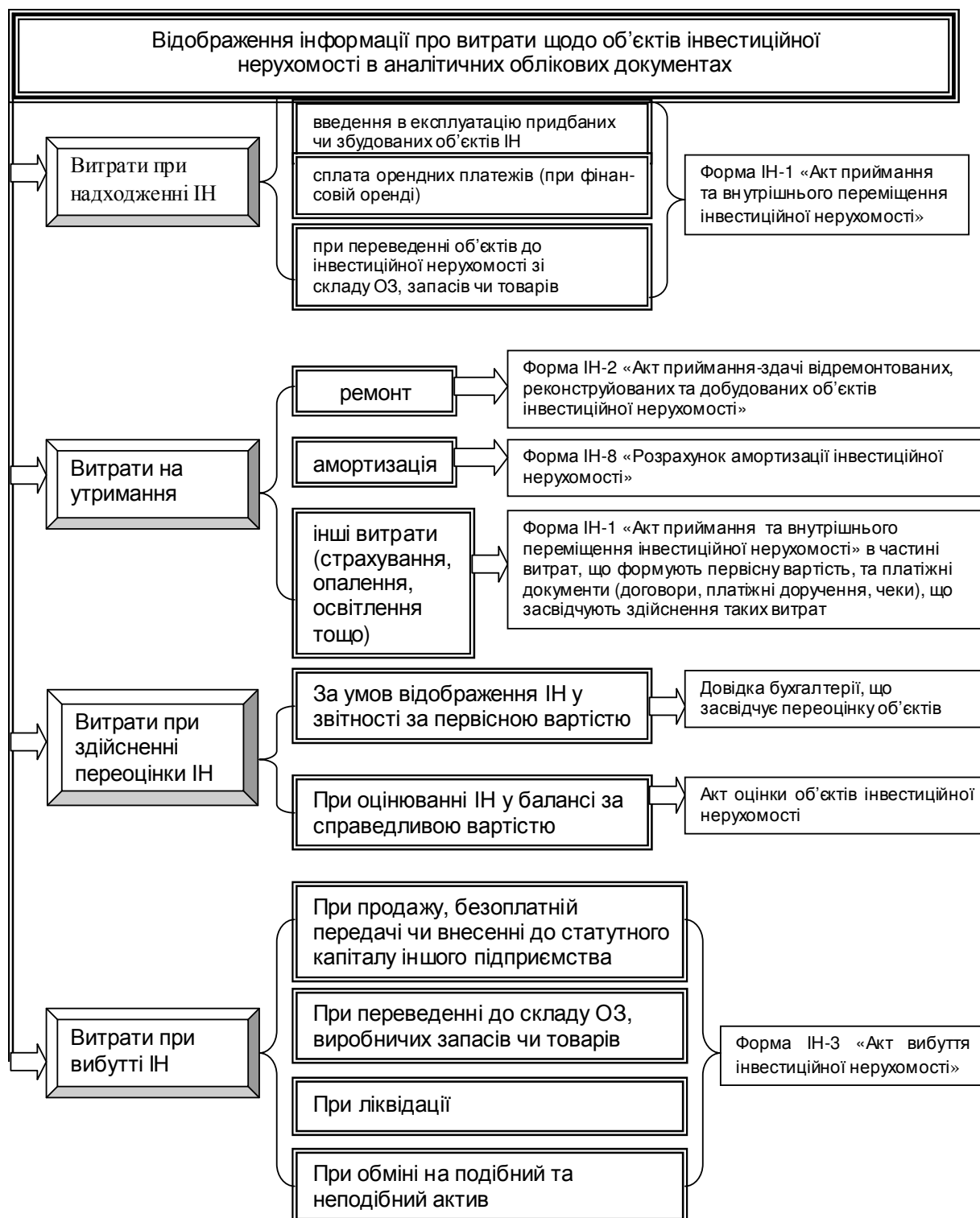
Розглянемо більш детально порядок аналітичного й синтетичного обліку таких витрат, як амортизація, витрати на обслуговування, поточний та капітальний ремонт і ін., а також затрати, які може понести підприємство при утримуванні у складі активів об'єктів інвестиційної нерухомості, зокрема витрати, пов'язані зі зменшенням корисності активів (уцінка вартості необоротних об'єктів, що відображаються у фінансовій звітності за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації). За умови застосування до інвестиційної нерухомості методу оцінювання за справедливою вартістю можуть виникати також втрати від зменшення її вартості на звітну дату.

Коли йдеться про організацію аналітичного обліку, то в ній чільне місце займають запропоновані у попередньому параграфі форми первинних документів. Зараз доцільно прописати умови, за яких ці документи необхідно заповнювати, щоб таким чином зафіксувати максимальну кількість повної та неупередженої інформації про понесені витрати щодо утримуваних об'єктів інвестиційної нерухомості.

Схематично порядок відображення таких витрат у первинних документах відображено на рис. 3.4.

З цього рисунка видно, що запропоновані первинні документи при їхньому вчасному, повному і правильному заповненні міститимуть достатню й неупереджену інформацію про витрати, необхідну для подальшого відображення їх у регістрах аналітичного і синтетичного обліку та у фінансовій звітності.

Важливим етапом обліку інвестиційної нерухомості є порядок реєстрації фактів понесених витрат щодо цих активів на рахунках бухгалтерського обліку. Тому спочатку ми розглянемо існуючий порядок реєстрації таких операцій згідно з чинною Інструкцією до Плану рахунків бухгалтерського обліку, обґрунтуємо існуючі її недоліки і висловимо власні пропозиції щодо вдосконалення прописаної у цьому інструктивному документі методики.



**Рис. 3.4. Відображення інформації про витрати щодо об'єктів інвестиційної нерухомості в аналітичних облікових документах**

Розкриємо організацію обліку витрат на утримання інвестиційної нерухомості, до яких у згадуваному вже Податковому кодексі належать: оперативна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона тощо.

Останні зміни у П(С)БО 7 зумовили зближення систем бухгалтерського та податкового обліку. Так, раніше у стандарті зазначалось, що первісна вартість основних засобів має збільшуватись на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта.

Внесення змін до згадуваного стандарту дає змогу здійснювати капіталізацію витрат у тому разі, якщо вони перевищують 10% балансової вартості цих необоротних активів.

На нашу думку, уніфікація систем бухгалтерського і податкового обліку щодо питань віднесення чи невіднесення витрат на ремонт до складу витрат звітного періоду є значним поступом вперед, оскільки багато питань виникали щодо тих норм, які діяли у фінансовому обліку відповідно до можливості капіталізації витрат. Зокрема, це стосувалося насамперед визначення моменту, коли такі витрати призводили, а коли не призводили до зростання майбутніх економічних вигід, первинно очікуваних від використання об'єкта. Це суттєво ускладнювало порядок обліку витрат на ремонт та встановлення величини можливої зміни оцінки необоротних активів на звітну дату.

Хоча тепер класифікація ремонтів не впливатиме безпосередньо на побудову обліку, все ж таки за результатами ремонтних робіт можуть змінюватися фізичні властивості об'єктів інвестиційної нерухомості. Тому розглянемо ознаки, за якими можна було би класифікувати ремонтні роботи. Згідно з п. 34.2.2 П(С)БО 32, можемо виділити витрати на ремонт і обслуговування відповідно до об'єктів, які передано в оренду (та забезпечують надходження на

підприємство грошових надходжень), і таких, які утримуються підприємством, але не генерують доходу від оренди протягом звітного періоду.

Отже, як бачимо, у П(С)БО 32 йдеться про витрати, пов'язані з ремонтом та обслуговуванням об'єктів інвестиційної нерухомості. На основі зазначеного поділу витрат розрізняють капітальні витрати (модернізація, модифікація, реконструкція) й інші види поліпшення необоротних активів. З огляду на те, що у Податковому кодексі всі ремонтні роботи класифікуються на дві групи: ті, що підлягають капіталізації (вартість яких перевищує 10% сукупної вартості основних засобів на початок звітного періоду), та ті, які є поточними витратами (вартість яких менша від 10% сукупної вартості основних засобів на початок звітного періоду), з метою узгодження його змісту із П(С)БО 32 пропонуємо таку саму класифікацію ввести й у зміст останнього.

Для реєстрації таких витрат у системі первинного обліку, які відображено на рис. 3.4, рекомендуємо використовувати форму первинного документа ІН-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та добудованих об'єктів інвестиційної нерухомості». Адже використання типової форми ОЗ-2 «Акти приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» не забезпечує відображення тієї інформації, яка характеризує особливості інвестиційної нерухомості.

Введення запропонованої форми, як вже зазначалося, дасть змогу належним чином відображати в системі обліку і надавати внутрішнім користувачам інформацію про понесені витрати на ремонт за об'єктами інвестиційної нерухомості. Зокрема, це місце утримання об'єкта, рахунки, які відображають рух інвестиційної нерухомості; зміни в характеристиці об'єкта в результаті реконструкції чи добудови; кошторисна й фактична вартість ремонтних робіт у гривнях.

Акт слід складати після завершення поліпшення об'єктів інвестиційної нерухомості. На підставі форми ІН-2 бухгалтерією



підприємства повинні здійснюватись записи у книгах (картках) аналітичного обліку об'єктів інвестиційної нерухомості про вартість виконаного поліпшення.

Запровадження й використання форми ІН-2 дасть змогу узагальнювати інформацію про понесені витрати щодо ремонту об'єктів інвестиційної нерухомості, оскільки використання форми ОЗ-2 на практиці призводить до багатьох незручностей, адже облік основних засобів за останні роки зазнав значних змін, а первинні документи, затверджені наказом Міністерства статистики України № 325 від 29.12.1995 р., залишаються незмінними. Тому вважаємо, що при виділенні такого нового об'єкта в обліковій системі, як інвестиційна нерухомість, необхідно використовувати запропонований первинний документ щодо відображення понесених витрат на ремонт таких об'єктів, оскільки це є об'єктивною необхідністю.

Документами з обліку ремонтних робіт, що виконуються підрядним способом, вважаються акт приймання виконаних підрядних робіт (форма КБ-2в) та довідка про вартість виконаних робіт (форма КБ-3).

Наступний етап в обліку інвестиційної нерухомості – узагальнення інформації про поліпшення її об'єктів на рахунках синтетичного обліку. В нещодавно прийнятих Методичних рекомендаціях з обліку інвестиційної нерухомості для відображення витрат на поточний ремонт, технічне обслуговування та інші поточні витрати, пов'язані з утриманням інвестиційної нерухомості, запропоновано використовувати субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Зокрема, цей облік відбувається таким чином:

– відображення витрат, понесених на ремонт, технічний огляд і технічне обслуговування об'єктів інвестиційної нерухомості:

Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності»;

Кт 20 «Виробничі запаси»; 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»; 65 «Розрахунки за страхуванням»;

– відображення витрат, понесених під час ремонту об'єктів інвестиційної нерухомості, що здійснювались підрядним способом:

Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності»;

Кт 63 «Розрахунки із постачальниками та підрядниками»;

– відображення понесених витрат на ремонт і/або обслуговування об'єктів інвестиційної нерухомості, якщо доходи від оренди визнані основним видом діяльності:

Дт 23 «Виробництво»;

Кт 20 «Виробничі запаси»; 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»; 65 «Розрахунки за страхуванням»;

– відображення понесених витрат на поліпшення (добудову, реконструкцію) об'єкта інвестиційної нерухомості господарським способом:

Дт 151 «Капітальне будівництво»;

Кт 20 «Виробничі запаси»; 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»; 65 «Розрахунки за страхуванням»;

– відображення заборгованості підрядній організації за виконані роботи з реконструкції, модернізації об'єктів інвестиційної нерухомості:

Дт 151 «Капітальне будівництво»;

Кт 63 «Розрахунки із постачальниками та підрядниками».

З наведеної кореспонденції видно, що витрати на поточний ремонт можуть відображатися як на рахунку 23 «Виробництво», так і на рахунку 949 «Інші операційні витрати». Вибір рахунка для відображення витрат залежить від того, яким видом діяльності для підприємства є передача об'єктів інвестиційної нерухомості: операційною чи іншою звичайною.

Відображення таким чином витрат на обслуговування об'єктів інвестиційної нерухомості пропонують також окремі науковці. Так, О. Миронова зазначає, що витрати відносяться на рахунок 23 «Виробництво», якщо доходи від оренди інвестиційної нерухомості відображаються на субрахунку 7031 (як доходи від основної

діяльності) й на субрахунку 949 «Інші операційні витрати», якщо доходи від такої оренди відображаються на субрахунку 7131 (як інші операційні доходи)[72, с. 254].

Необхідно також зауважити, що якщо інвестиційна нерухомість генерує доходи від оренди, тобто об'єкти передані в операційну оренду, то за таких умов виникає можливість здійснення ремонтних робіт як орендодавцем (власником майна), так і орендарем відповідно до укладеного договору операційної оренди між суб'єктами господарювання.

Можливість здійснення ремонтних робіт орендарем та порядок відшкодування таких витрат власником майна мають бути чітко прописані у договорі, адже, незважаючи на те, що орендар використовує об'єкт у своїй діяльності, цей актив відображається у складі майна (на балансі) орендодавця.

Вищеописаний порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку зберігається, якщо ремонтні роботи здійснює власник майна – орендодавець, а якщо ремонтні роботи проводить підприємство – орендар, то за наявності підтверджуючих первинних документів (чеки, накладні, наряди) можна скласти обліковий регістр, де буде міститися узагальнена інформація про витрати на повернений з ремонту орендований об'єкт нерухомості. З цією метою пропонуємо використовувати «Акт приймання-здачі відремонтованих та поліпшених орендованих об'єктів нерухомості» (додаток Ш). Форма такого документа може бути довільна, але в ній, на нашу думку, обов'язково має міститись інформація про вартість орендованого об'єкта (фізичні й вартісні характеристики) з уточненням реквізитів договору, що надає право здійснювати ремонтні роботи щодо цього об'єкта. В окремій графі акта необхідно відобразити інформацію щодо витрат на ремонт, а також, чи будуть такі витрати збільшувати вартість об'єкта інвестиційної нерухомості (понад 10% вартості об'єкта) або віднесуться до витрат на підтримання об'єкта у робочому стані. Заповнення вищеназваних

реквізитів у цьому документі передбачає надання достовірної аналітичної інформації орендодавцям щодо здійснених ремонтів і поліпшень об'єктів нерухомого майна.

У синтетичному обліку ці операції відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку № 199 відобразатимуться в орендаря таким чином:

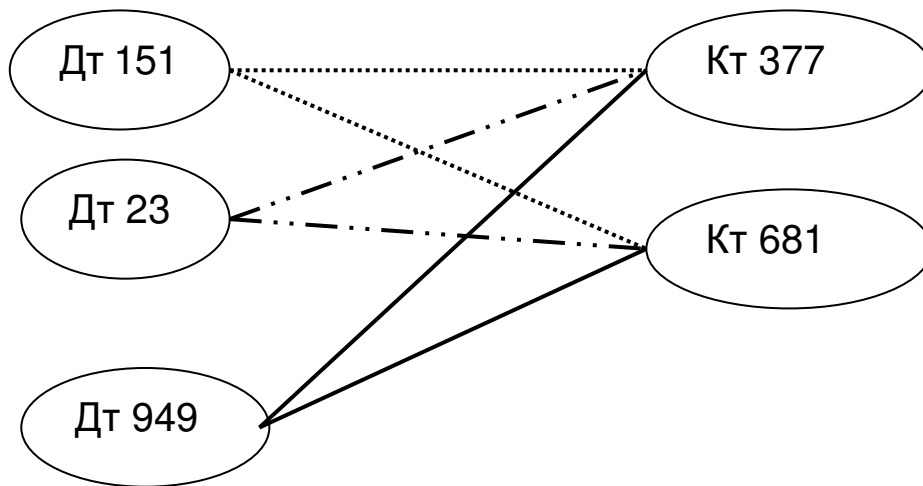
– сума витрат, понесених на здійснення ремонтних робіт:

Дт 23 «Виробництво», 949 «Інші витрати операційної діяльності», 151 «Капітальне будівництво»;

Кт 20, 22, 65, 66, 68 – залежно від того, чи вартість таких ремонтних робіт буде збільшувати первісну вартість орендованих об'єктів.

Тут важливо також те, що вартість витрат, понесених на ремонт чи поліпшення орендованих необоротних активів, зменшуватиме суму кредиторської заборгованості, яка виникає внаслідок існування договірних відносин щодо операційної оренди за об'єктами нерухомості.

В орендодавця такі операції, відповідно, мають зменшувати наявну суму дебіторської заборгованості, що виникає за орендними платежами або відобразатиметься як отримані авансові платежі (відповідно як передплата орендних платежів). У податковому обліку має значення інформація про вартість ремонтних робіт. Зокрема, якщо вони перевищуватимуть 10% балансової вартості всієї інвестиційної нерухомості, то такі витрати капіталізуються, якщо менші чи дорівнюють 10% балансової вартості цих активів, то такі витрати відображаються на рахунку 23 чи 949 (залежно від того, чи є оренда для цього підприємства основною або іншою операційною діяльністю). Якщо ж витрати перевищують 10% балансової вартості активу, то вони узагальнюються на субрахунку 151 «Капітальне будівництво». Схематично це відображено на рис. 3.5.



**Рис. 3.5. Схема синтетичного обліку відображення визнання понесених витрат орендарем на ремонт об'єктів інвестиційної нерухомості в орендодавця**

де *— . . .* – зарахування понесених орендарем витрат на ремонт, вартість яких менша від 10% балансової вартості об'єкта, підприємством, де оренда є основним видом діяльності;

*.....* – зарахування понесених орендарем витрат на ремонт, вартість яких менша від 10% балансової вартості об'єкта, підприємством, де оренда є іншою операційною діяльністю;

*—* – зарахування понесених орендарем витрат на ремонт, вартість яких більша від 10% балансової вартості об'єкта, при їхній капіталізації підприємством-орендодавцем.

Отже, ми розглянули порядок документального відображення інформації про ремонти та капітальні поліпшення об'єктів інвестиційної нерухомості. Автори запропонували використовувати первинний документ ІН-2 як типову форму для узагальнення інформації про понесені витрати на ремонт об'єктів інвестиційної нерухомості, якщо такий ремонт проводиться підприємством-власником. Для узагальнення інформації про понесені витрати на ремонт нерухомого майна, утримуваного на умовах операційної

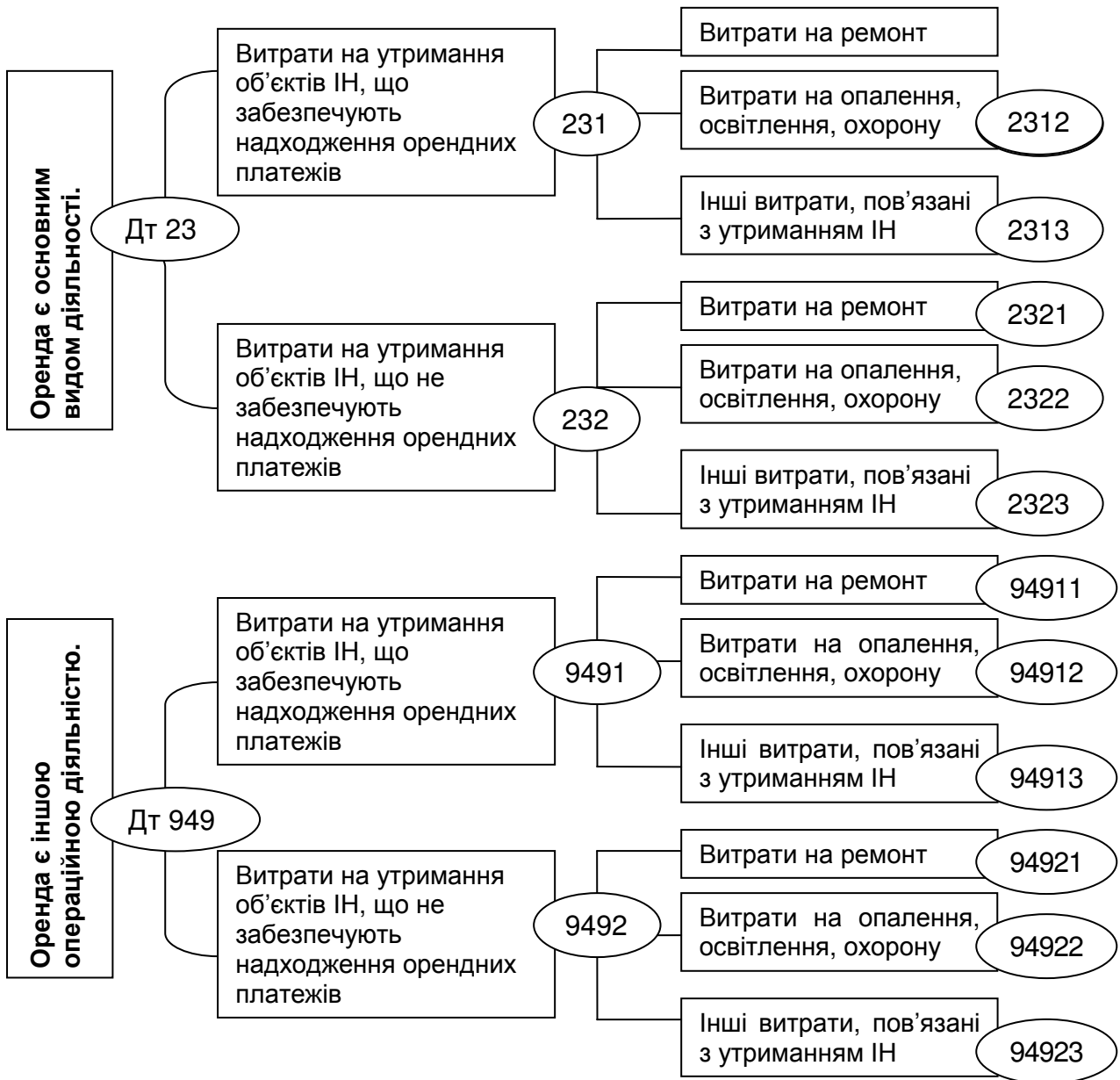
оренди, рекомендуємо використовувати первинний документ «Акт приймання-передачі відремонтованих та поліпшених орендованих об'єктів нерухомості».

Щодо витрат, пов'язаних з обслуговуванням об'єктів інвестиційної нерухомості, а це, як ми вже зазначали, витрати на страхування, освітлення, опалення, охорону тощо, то такі витрати визнає підприємство, яке орендує (якщо об'єкт генерує надходження доходів від орендної плати), або власник, якщо такі об'єкти не передані в операційну оренду.

Щодо відображення в системі рахунків такої інформації, то вона в першому випадку в орендаря буде відноситись до інших операційних витрат і ніяким чином не впливатиме на обсяги та суми розрахунків за кредиторською заборгованістю щодо отриманих в операційну оренду об'єктів нерухомості. Що ж стосується власників об'єктів інвестиційної нерухомості, то такі витрати можуть бути віднесені на рахунок 23 «Виробництво» чи рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності» залежно від того, яким видом діяльності визнається оренда у статутних документах підприємства.

Аналізуючи економічну літературу, ми ознайомилися з розробленою аналітикою щодо відображення таких витрат. Окремі її автори пропонують відображати достатньо деталізовану інформацію на аналітичних рахунках четвертого порядку відповідно до видів витрат і об'єктів інвестиційної нерухомості залежно від того, чи забезпечують вони генерування доходів від оренди [72, с. 254]. Незважаючи на незручність організації ведення такого обліку, в майбутньому це дасть змогу дуже швидко формувати масиви інформації для складання проміжної та річної фінансової звітності відповідно до вимог П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», оскільки прописані норми цього нормативного документа вимагають подання інформації в такому вигляді.

Погоджуючись із вищесказаним, відобразимо робочий план рахунків щодо відображення понесених витрат на ремонт об'єктів інвестиційної нерухомості.



**Рис. 3.6. Аналітичний облік витрат на утримання об'єктів інвестиційної нерухомості**

Досліджуючи організацію і методику обліку витрат щодо об'єктів інвестиційної нерухомості, які виникають у зв'язку з утриманням інвестиційної нерухомості, розглянемо також порядок обліку витрат, пов'язаних зі зносом об'єктів нерухомості, що в обліку відображається у сумі накопиченої амортизації.

Амортизація є багатоаспектною обліково-економічною категорією, у науково-дослідній літературі це питання підлягало розгляду в бухгалтерському, правовому, економічному та фінансовому аспектах. Як слушно зазначає С. Голов, у бухгалтерському обліку амортизація є розподілом вартості довгострокових активів протягом терміну їхнього корисного використання, де амортизаційні відрахування розглядаються як витрати, що нічим не відрізняються від інших видів витрат. Необхідність застосування такого підходу впливає з принципу відповідності витрат і доходів, що дає змогу визначити фінансовий результат діяльності підприємства за певний звітний період [22, с. 4].

Поняття амортизації використовується в усіх науках економічного профілю. Однак, незважаючи на багатогранність досліджень, досі залишаються не вирішеними окремі питання, серед яких: проблеми трактування понять «амортизація» та «знос»; порядок і умови визначення строку корисної експлуатації; невідповідність норм зносу об'єктів через їхнє завищення чи заниження; недосконалість методів нарахування амортизації, зокрема не враховуються такі моменти, як: понесення додаткових витрат на підтримання необоротних активів у робочому стані; непередбачуваність фізичного та морального зносу; незабезпечення розрахунку суми амортизації, що дорівнює зниженню ринкової вартості об'єкта за певний період.

Наявність значної кількості досліджень і концепцій щодо трактування та розуміння сутності економічної категорії «амортизація» лише підтверджує актуальність цього питання.

Так, О. В. Волкова слушно зауважує, що амортизація – це об'єктивна економічна категорія, яка виражає процес поступового



перенесення частини вартості основних виробничих засобів та нематеріальних активів на собівартість продукції, що виробляється, і використання цієї вартості для наступного відтворення [19, с. 45].

Зазначимо, що природу амортизації науковці описують по-різному. Зокрема, М. Г. Чумаченко стверджує, що амортизаційні відрахування мають подвійну функцію: вони є розрахунковими витратами у собівартості продукції, а їхня сума слугує джерелом фінансування інвестицій підприємства [131, с. 7].

Дещо іншу думку висловлює І. Сухарева, яка зазначає, що неактуально сьогодні в умовах ринкової економіки розглядати амортизацію як альтернативне джерело фінансування чи інвестування [116, с. 3].

Окремі вчені констатують, що спрямування амортизаційних коштів в інвестиційний процес є цілком виправданим, адже такий методологічний підхід повністю відповідає економічній природі та цільовому призначенню амортизаційних відрахувань і слугує для відображення на позабалансових рахунках бухгалтерського обліку інформації про накопичений знос 091 «Нарахована амортизація» та використані кошти на інвестування 092 «Використання амортизаційних відрахувань». Звичайно, введення таких субрахунків на підприємстві є можливим, але при цьому виникає запитання: чи доцільно запроваджувати цю систему з наголосом на такій функції амортизації, як фінансування?

Ми підтримуємо позицію тих науковців, які вважають, що амортизаційні відрахування відображають списання і перенесення вартості необоротного активу, який використовується у господарській діяльності суб'єкта господарювання та забезпечує одержання економічних вигід, а місячна норма нарахованої амортизації належить до складу витрат за видами діяльності. Інакше кажучи, амортизація відбувається як щомісячне відшкодування зношення необоротних об'єктів, зокрема об'єктів інвестиційної нерухомості.

Викликає інтерес визначення, яке наводить С. Хома. Вона, зокрема, зазначає, що амортизаційні відрахування, будучи перенесеними на готовий продукт, є частиною відшкодування раніше авансованого на придбання необоротних активів капіталу [126, с. 27].

У літературі серед основних функцій, які виконує амортизація, науковці наводять такі: відшкодування, оцінювальна, фіскальна, розподільча і регулююча. Хоча варто вказати, що в сучасних умовах господарювання втрачає актуальність трактування амортизації як такої, що має функцію відшкодування, змістом якої є повернення власникові раніше понесених витрат на придбання (створення) необоротного активу.

Щодо необхідності розподілу вартості необоротних активів, то потрібно наголосити, що нарахування амортизації протягом терміну корисного використання на об'єкти інвестиційної нерухомості, які оцінюються за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації у звітності, базується на одному з принципів бухгалтерського обліку, прописаному в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», – принципі відповідності доходів і витрат. З метою забезпечення виконання цього принципу до витрат необхідно зарахувати частину вартості необоротних активів, що була спожита в результаті передачі об'єктів інвестиційної нерухомості в оренду.

Розглянемо порядок організації та методики відображення в обліку нарахування амортизаційних відрахувань по об'єктах інвестиційної нерухомості й запропонуємо шляхи вдосконалення існуючого порядку відображення на окремому субрахунку обліку таких господарських операцій. Облік амортизаційних відрахувань по об'єктах інвестиційної нерухомості відповідно до чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. (зі змінами та доповненнями) ведеться на окремому субрахунку 135 «Знос інвестиційної нерухомості». За кредитом рахунка 135

170

відображається нарахування амортизаційних відрахувань, а за дебетом – їхнє списання. Порядок нарахування амортизації відображається на рахунках бухгалтерського обліку таким чином:

Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності»;

Кт 135 «Знос інвестиційної нерухомості», якщо дохід від оренди визнається іншим операційним доходом, або:

Дт 23 «Виробництво»;

Кт 135 «Знос інвестиційної нерухомості», якщо дохід від оренди за зазначеними об'єктами визнається основним операційним доходом.

Крім понять «амортизація інвестиційної нерухомості», в економічній літературі часто вживається поняття амортизаційної політики, за основу якої мають бути взяті принципи, що у майбутньому забезпечать реалізацію ефективних рішень управлінського персоналу щодо відшкодування і відтворення необоротних об'єктів, зокрема інвестиційної нерухомості. Необхідність побудови на підприємстві амортизаційної політики, у тому числі щодо об'єктів інвестиційної нерухомості, зумовлена наявністю варіативності рішень з нарахування амортизації за такими активами на державному рівні та необхідністю визначення строків корисного використання.

Водночас зазначимо, що прийнята на підприємстві амортизаційна політика (у тому числі щодо об'єктів інвестиційної нерухомості) не може суперечити нормам чинного законодавства, тому необхідно при її побудові керуватися П(С)БО 7 «Основні засоби», Податковим кодексом України і Методичними рекомендаціями з обліку інвестиційної нерухомості. Так, П(С)БО 7 прописує методи нарахування амортизації та обґрунтовує необхідність визначення мінімальних строків корисного використання об'єктів нерухомого майна, які не можуть перевищувати зазначені у ст. 154.1 Податкового кодексу України терміни, зокрема щодо будівель – 20 років, щодо споруд – 15, а щодо земельних ділянок, то відповідно до п. 22 П(С)БО 7 «Основні засоби» земля і капітальні інвестиції не є об'єктом амортизації.

Варто також розглянути, яким чином прописано порядок організації обліку амортизації у П(С)БО 32 щодо об'єктів інвестиційної нерухомості. Зокрема, розглянемо такі питання:

1. За яких умов інвестиційна нерухомість є об'єктом амортизації?  
2. Чи за всіма видами інвестиційної нерухомості нараховується амортизація?

3. Які методи необхідно застосовувати для обчислення місячної суми амортизаційних відрахувань?

Визначити, коли інвестиційна нерухомість є об'єктом амортизаційної політики, можна на основі норм п. 16 П(С)БО 32, де сказано, що об'єкти інвестиційної нерухомості можуть оцінюватися за одним із двох методів:

1) за справедливою вартістю (якщо її можна достовірно визначити);

2) за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення.

Керуючись цим, наголосимо, що амортизація нараховується по об'єктах інвестиційної нерухомості, яка оцінюється на звітну дату за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації, зокрема по таких об'єктах, як будівлі, споруди й об'єкти, що утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний майновий комплекс (інвентар, меблі, техніка тощо), крім земельних ділянок, на основі норм П(С)БО 7 «Основні засоби», про що ми вже вели мову раніше.

Відповідно до норм, поданих у п. 16 П(С)БО 32, зазначимо, що об'єкти, оцінені за справедливою вартістю, у системі бухгалтерського обліку не амортизуються, а переоцінюються на кожну звітну дату.

Варто зауважити, що дуже часто при дослідженні проблем обліку зносу вчені-економісти вели мову про недосконалість та неефективність податкового методу нарахування амортизації, а також про використання податкових норм. Суттєва проблема полягала в наявності розбіжностей у базах нарахування амортизації в

бухгалтерському та податковому законодавстві. Однак після часткового реформування фіскальної політики держави згадані вище недоліки стали неактуальними, оскільки саме ці питання зазнали суттєвих змін у системі податкового обліку. Так, із квітня 2011 р., тобто дати введення нових правил оподаткування прибутку підприємств, прописаних у Податковому кодексі, ліквідовано розбіжності між податковим і бухгалтерським обліком у частині нарахування амортизаційних відрахувань за необоротними активами. Зокрема, Н. Білова, аналізуючи податковий облік, слушно зазначає, що до ухвалення Податкового кодексу бухгалтерські правила суттєво відрізнялися від податкових, оскільки норми амортизаційних відрахувань, прописані у ст. 8 Закону «Про податок на прибуток», застосовувались до об'єктів незалежно від вибраного методу оцінювання щодо таких об'єктів, за яким вони відображалися у фінансовій звітності. Головною ж умовою для застосування норм податкової амортизації на основні фонди (необоротні активи), що придбаваються (споруджуються) підприємством, є їхнє використання у господарській діяльності такого підприємства [8, с. 46].

Отже, до реформування податкової системи згідно з податковим законодавством об'єкти інвестиційної нерухомості підлягали амортизації у податковому обліку, незалежно від методу оцінювання, який використовується до таких активів для відображення у звітності. Оскільки амортизація у податковому обліку має фіскальну функцію, для підприємства це означає зменшення бази оподаткування при обчисленні податку на прибуток за звітний період. Проте хоч внесені зміни у фіскальну політику максимально наближені до норм фінансового обліку, про об'єкти інвестиційної нерухомості у Податковому кодексі нічого не сказано. З огляду на це вважаємо за доцільне застосовувати норми бухгалтерського обліку та нараховувати амортизацію лише на ті об'єкти, щодо яких застосовується метод оцінювання за первісною вартістю.

Водночас особливу увагу звернемо на розгляд методів нарахування амортизації, пропонованих нормативно-правовими актами щодо обчислення накопиченого зносу за такими активами, і порядку відображення місячних норм амортизаційних відрахувань у первинних документах та на рахунках бухгалтерського обліку. До того ж з'ясуємо, яким чином вказана інформація переноситься і впливає на показники фінансової звітності.

Отже, нарахування амортизації відповідно до Податкового кодексу України та П(С)БО 7 «Основні засоби» для будівель, споруд і об'єктів, які утворюють з ними цілісні майнові комплекси, здійснюється з використанням таких методів розрахунку суми місячних амортизаційних відрахувань, як: прямолінійний; зменшення залишкової вартості; кумулятивний метод; метод прискореного зменшення залишкової вартості для обладнання, що утворює цілісний майновий комплекс з інвестиційною нерухомістю, протягом терміну корисного використання об'єкта інвестиційної нерухомості, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (зарахуванні на баланс). При цьому щодо останнього методу наголосимо, що терміни корисного використання не можуть бути меншими, ніж вказано у п. 145.1 Податкового кодексу, до досягнення залишкової вартості об'єктом його ліквідаційної вартості.

Для розрахунку амортизації по об'єктах інвестиційної нерухомості на сьогодні не розроблені первинні облікові документи, тому на практиці переважно застосовують типову форму ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)» або ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)», затверджені наказом Міністерством статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» № 352 від 29.12.95 р.

Вважаємо, що використання підприємствами чи організаціями названих форм неприпустиме, аргументуючи це тим, що їх будова від

1995 р. не оновлювалася. Нарахування амортизації у них здійснюється з метою формування фондів на повне відновлення і на капітальний ремонт. При цьому важливим є те, що форма розроблена для об'єктів основних засобів та не передбачає нарахування амортизації на об'єкти інвестиційної нерухомості.

З огляду на це пропонуємо використовувати форму первинного документа ІН-8 «Розрахунок амортизації інвестиційної нерухомості» для відображення у системі первинного обліку сум нарахованої амортизації по об'єктах інвестиційній нерухомості.

У запропонованій формі документа необхідно вказувати: інвентарний номер, найменування об'єкта, дату введення в експлуатацію, балансову і ліквідаційну вартість, визначений на підприємстві термін очікуваного використання, суми річної та місячної амортизації, суми накопиченого зносу відповідно до об'єктів, що були на початок року; за об'єктами, що надійшли і вибули у звітному періоді в результаті поліпшення, реконструкції, модернізації й консервації; по об'єктах інвестиційної нерухомості, що надійшли на підприємство чи переведені зі складу основних засобів, запасів, товарів.

Для забезпечення відтворення об'єктів інвестиційної нерухомості, на наш погляд, недостатньо використовувати суму нарахованої амортизації, але важливо визначати поточний стан об'єктів інвестиційної нерухомості, які піддаються як моральному, так і фізичному зносу, а рівень зношення об'єктів визначається у процесі нарахування амортизації. Підприємствам необхідно на звітну дату, вивчивши ситуацію на ринку, здійснювати уцінку чи дооцінку об'єктів інвестиційної нерухомості відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», а дооцінку (якщо є така необхідність) потрібно здійснювати в межах встановленого на поточний рік індексу інфляції.

Таким чином, узагальнивши вищесказане, можемо констатувати, що проблемних питань в організації та методиці нарахування амортизаційних відрахувань за необоротними активами є достатньо. Крім

цього, наголосимо, що ці дискусійні питання певним чином дублюються і щодо амортизації по об'єктах основних засобів, облік яких здійснюється згідно з нормами П(С)БО 7 «Основні засоби».

Відповідно до положень, прописаних у п. 16 П(С)БО 32, як вже зазначалося раніше, підприємство самостійно вибирає метод оцінювання інвестиційної нерухомості на дату балансу, який має прописуватися в обліковій політиці підприємства, зокрема: «Підприємство на дату балансу відображає у фінансовій звітності інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, якщо її можливо достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, що визнаються відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Обраний підхід застосовується до оцінки всіх подібних об'єктів інвестиційної нерухомості».

Отже, вибір методу оцінювання є важливим етапом, який має бути зафіксований у наказі «Про облікову політику підприємства», про що ми вже вели мову в попередніх параграфах цього дослідження.

Варто також зауважити, що у стандарті запропоновано здійснювати оцінювання об'єктів інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю на дату балансу за умови, якщо її тільки можливо визначити. Звідси випливає, що законодавець згідно з п. 16 надає переваги методу оцінювання за справедливою вартістю. З приводу оцінювання за справедливою вартістю до інвестиційної нерухомості Н. Малюга і І. Супрунова слушно зазначають, що оцінювання інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю потрібно застосовувати для надання інформації керівництву та власникам суб'єктів господарювання про ситуацію на ринку, але як додатковий захід – в окремих формах управлінської звітності, а не у фінансовій звітності, яка оприлюднюється [67, с. 272].

На нашу думку, оцінювання на дату балансу за справедливою вартістю для фінансової звітності на сьогодні мало використовується

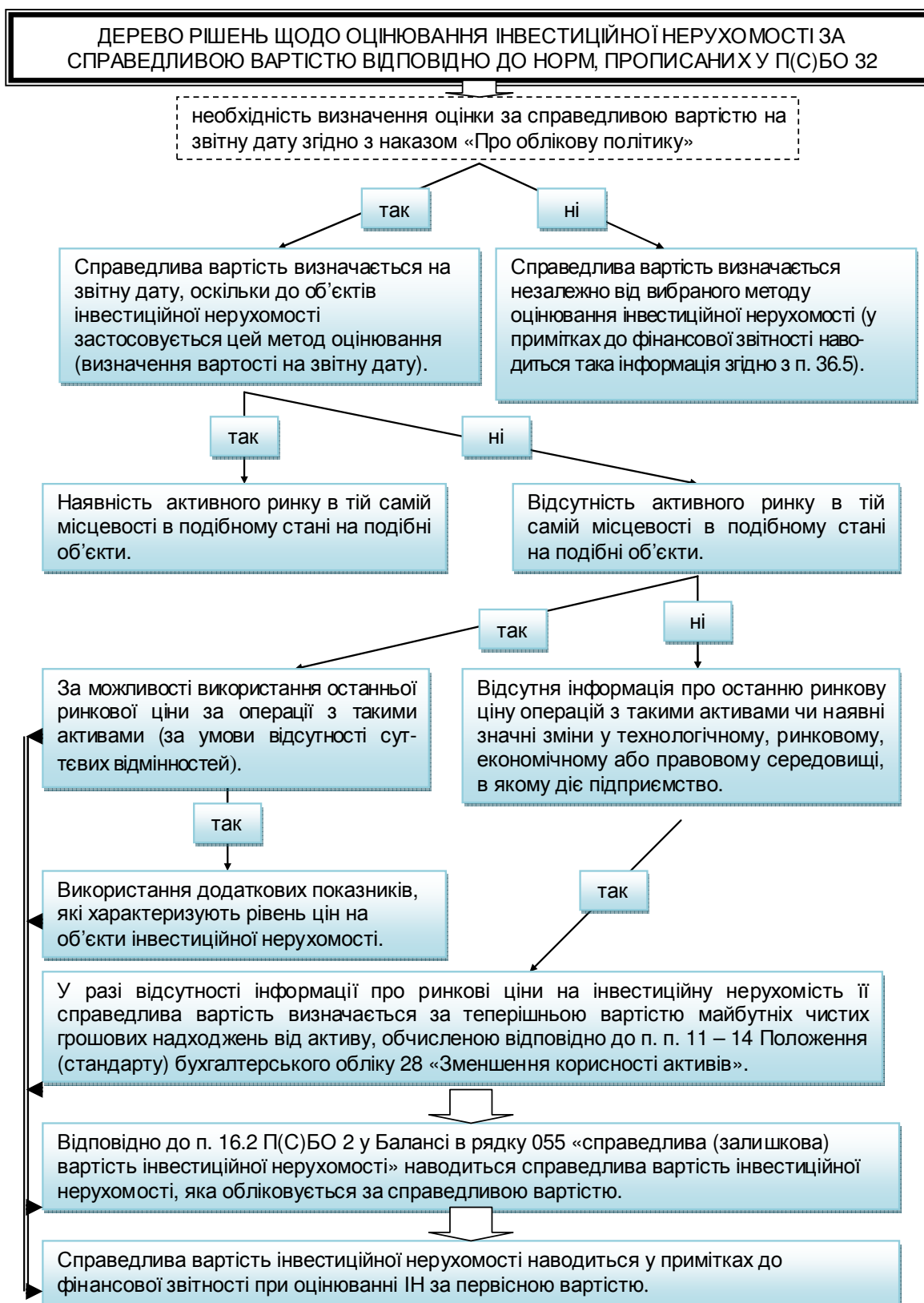


у практиці. Оскільки автори у монографії описували позитивні й негативні сторони застосування методу оцінювання за справедливою вартістю, то пропишемо порядок відображення у первинних документах і на рахунках бухгалтерського обліку зміни справедливої вартості інвестиційної нерухомості та з'ясуємо, яким чином вони впливатимуть на показники фінансової звітності.

Таким чином, при складанні проміжної та річної статистичної звітності підприємству, що вибрало метод оцінювання інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю, необхідно визначити вартість таких активів з урахуванням наявних цін на активному ринку в цій місцевості на подібні активи. Детально опис умов, за яких визначається справедлива вартість об'єктів, подано у п. 19 П(С)Б 32.

Зокрема, можна зобразити схематично за допомогою дерева рішень порядок визначення справедливої вартості об'єктів відповідно до норм, зазначених у п. п. 19 – 21 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» (рис. 3.7). Для відображення визначеної вартості об'єктів інвестиційної нерухомості необхідно заповнювати відповідний первинний документ, наявність якого зумовлена такими факторами, а саме:

- облікова інформація має бути достовірною, тобто у будь-який момент часу можна довести її правдивість;
- будь-які дії відображені у системі бухгалтерського обліку, в тому числі й на рахунках, мають супроводжуватися заповненням первинного облікового документа;
- на основі первинних документів складаються облікові реєстри, інформація яких узагальнюється у бухгалтерській проміжній та річній статистичній звітності.



**Рис. 3.7. Порядок визначення справедливої вартості з метою відображення у формах фінансової звітності**

Оскільки виконання дій у середовищі бухгалтерського обліку неможливе і неприпустиме без заповнення первинного документа, який засвідчує факт їхнього здійснення, пропонуємо форму первинного документа для відображення результатів визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості: «Акт оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості». Форма цього документа може бути довільною, він має складатися при здійсненні оцінювання об'єктів інвестиційної нерухомості на звітну дату, що відображаються у балансі за справедливою вартістю, але має містити таку інформацію:

*1. Кількісні та якісні характеристики інвестиційної нерухомості:*

- тип об'єкта;
- місце розташування;
- площа;
- стан;
- термін експлуатації;
- перелік основних засобів, що утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний майновий комплекс (з коротким описом їхнього стану).

*2. Опис даних для порівняння:*

- вартість будівництва подібних об'єктів (1 чи декількох);
- загальний рівень цін на подібні об'єкти нерухомості на активному ринку, що діє в цій місцевості;
- інші фактори, що вплинули на визначення ринкової вартості, за відсутності активного ринку в цій місцевості (тут слід детально описати, що послужило джерелом одержання порівняльної інформації для визначення вартості об'єктів інвестиційної нерухомості).

*3. Інформація про тих, хто здійснює це оцінювання і несе відповідальність за результати його проведення:*

- прізвище, ім'я, по батькові;
- посада;
- стаж роботи.

Оскільки ціна об'єкта інвестиційної нерухомості є інтегральним показником, що формується під впливом багатьох факторів, то, враховуючи вищенаведені дані, відповідальний за проведення оцінювання працівник прописує справедливую вартість об'єкта інвестиційної нерухомості на основі власного судження, яке має бути незалежним і об'єктивним.

*4. Інформація про вартість об'єктів інвестиційної нерухомості у попередні звітні періоди (така інформація необхідна для визначення доходу чи витрат звітного періоду в результаті зміни справедливої вартості об'єктів інвестиційної нерухомості).*

За результатами заповненого акта оцінки інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю працівники бухгалтерії можуть простежити зміни справедливої вартості у часі та фактори, що впливають на них.

Відповідно до п. 22 П(С)БО 32, сума збільшення або зменшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості на дату балансу відображається у складі іншого операційного доходу або інших витрат операційної діяльності, тому для відображення доходу від збільшення справедливої вартості об'єктів інвестиційної нерухомості у Методичних рекомендаціях з обліку інвестиційної нерухомості пропонується використовувати субрахунок 710 «Дохід від первісного визнання і від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю», а для відображення витрат від зменшення справедливої вартості порівняно з попередніми періодами – субрахунок 940 «Витрати від первісного визнання і від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

Отже, за результатами здійсненої переоцінки при застосуванні моделі оцінювання за справедливою вартістю відповідно до П(С)БО 32 складатимуться такі проведення:

– при збільшенні справедливої вартості на звітну дату здійснено дооцінку інвестиційної нерухомості для доведення її до справедливої вартості:

Дт 100 «Інвестиційна нерухомість»

Кт 710 «Дохід від первісного визнання і від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

– при зменшенні справедливої вартості на звітну дату здійснено уцінку інвестиційної нерухомості для доведення її до справедливої вартості:

Дт 940 «Витрати від первісного визнання і від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»

Кт 100 «Інвестиційна нерухомість».

Центральне місце в аналізі обліку доходів щодо утримуваних об'єктів інвестиційної нерухомості займає в цьому дослідженні облік доходів від оренди, які підприємство отримує (або очікує отримати) від переданих об'єктів інвестиційної нерухомості.

Таке твердження висловлюємо, проаналізувавши визначення, подане у п. 4 П(С)БО 32, де вказано, що інвестиційна нерухомість – це утримувані об'єкти з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва і постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

Тому розглянемо порядок оформлення первинних документів у бухгалтерському обліку щодо передачі в оперативну оренду інвестиційної нерухомості та порядок відображення дебіторської заборгованості, що виникає внаслідок таких дій, а також віднесення на відповідні рахунки бухгалтерського обліку отриманих доходів від оренди.

Проте перш ніж вдаватися в деталі відображення інформації в обліковій системі щодо таких операцій, з'ясуємо сутність економічно-облікової категорії «оперативна оренда».

Регулювання операцій щодо оренди здійснюється з використанням П(С)БО 14 «Оренда». В цьому нормативному документі (п. 3) прописано визначення поняття оперативної оренди таким чином: операційна оренда – інша оренда, ніж фінансова. Тому подамо визначення оренди та фінансової оренди, наведене у П(С)БО 14 (що є скороченим аналогом МСБО 17 «Оренда»), так: оренда – угода, за

якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку, а фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак: 1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди; 2) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання; 3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди; 4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди; 5) орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на модернізацію, модифікацію, дообладнання; 6) орендар може продовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату; 7) оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди.

Узагальнивши вищесказане, можемо запропонувати авторське визначення: оперативна оренда – це договір, за яким орендар набуває права користування необоротним активом за визначену плату протягом погодженого з орендодавцем строку, але в результаті таких дій орендар не набуває жодних ризиків чи вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом, отриманим на умовах оперативної оренди. Адже об'єкт, переданий на умовах такої оренди, залишається у власності орендодавця і відображається у складі активів у фінансовій звітності на звітну дату.

Водночас зазначимо, що у Податковому кодексі України лізингові операції ототожнені з орендними і подані такі їхні визначення: згідно з п. 14.1.96, лізингова (орендна) операція – господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних

фондів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк. Лізингові (орендні) операції здійснюються у вигляді оперативного лізингу (оренди), фінансового лізингу (оренди), зворотного лізингу (оренди), оренди житла з викупом, оренди земельних ділянок і оренди будівель, у тому числі житлових приміщень.

Лізинг поділяється на оперативний та фінансовий, зокрема оперативний лізинг (оренда) – господарська операція фізичної або юридичної особи, що передбачає передачу орендарю основного фонду, придбаного або виготовленого орендодавцем, на умовах інших, ніж ті, що передбачаються фінансовим лізингом (орендою) [89].

Дослідження названих вище термінів здійснювалося науковцями, але ототожнення таких категорій трапляється нечасто. Вважаємо, що не варто розмежовувати поняття оренди і лізингу за часовими, кількісними та іншими параметрами, адже поділ на фінансовий і оперативний лізинг (оренду) в законодавстві розмежовує види таких операцій за термінами, за можливістю набувати права щодо орендованих об'єктів та ін. У монографії використані поняття оренди і лізингу як таких, що є синонімами. Підтвердженням цього слугує переклад слова «лізинг», яке походить від англ. to lease – «передавати в оренду».

Дослідимо порядок відображення в інформаційно-обліковій системі господарських операцій, пов'язаних з передачею об'єктів інвестиційної нерухомості в оперативну оренду на рахунках бухгалтерського обліку та перенесення інформації за визначений період у відповідні форми звітності. Орендні відносини як один з видів господарської діяльності потребують укладання договору, в якому мають бути прописані: суб'єкти, об'єкт (з точним описом фізичних характеристик) й інші умови виконання, зокрема: розміри орендної плати і терміни її сплати; права орендаря та орендодавця; відповідальність орендаря за невиконання чи невчасне виконання умов договору; реквізити суб'єктів договірних відносин тощо.

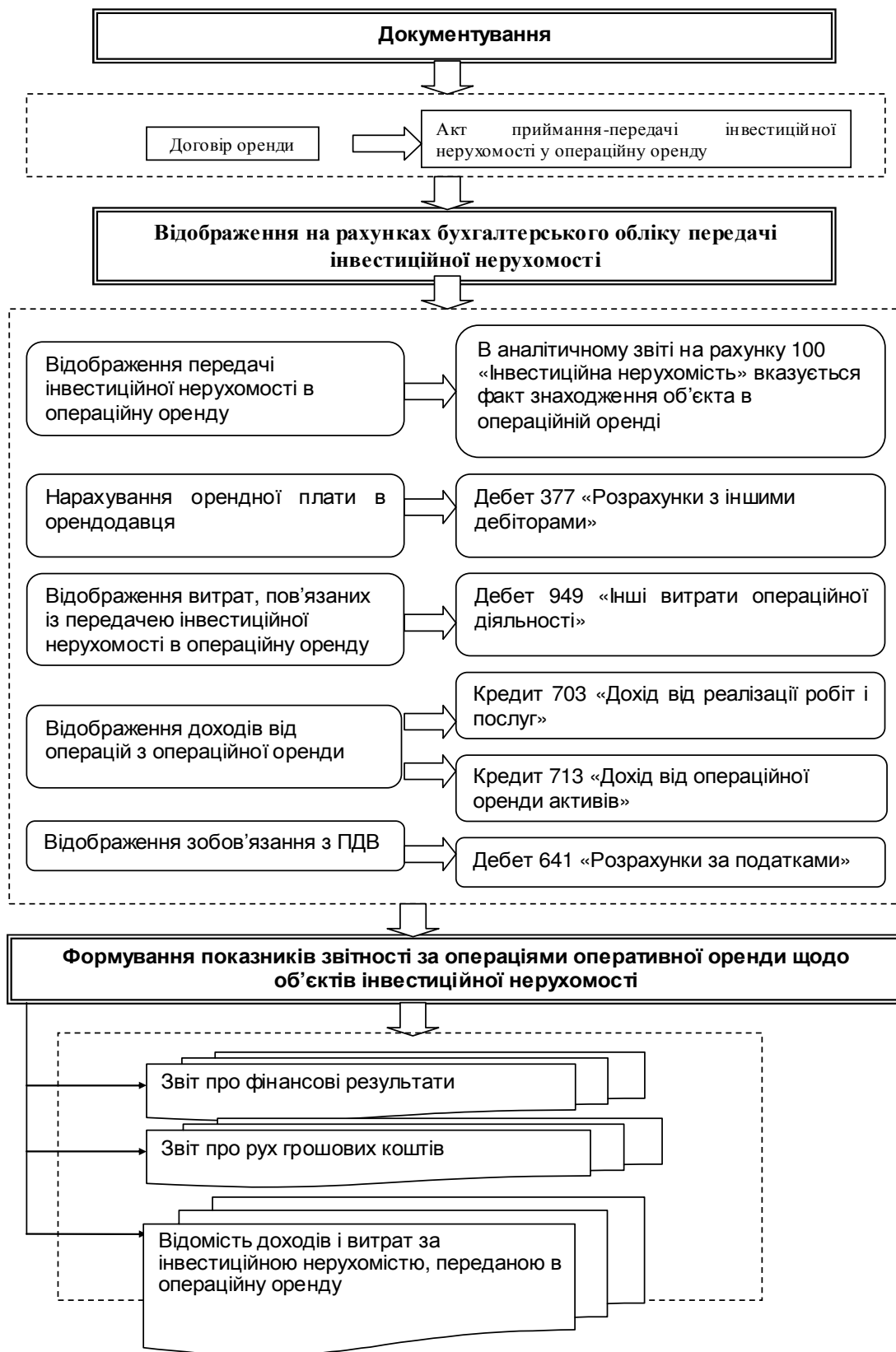
Важливою є правильна ідентифікація форми орендних операцій щодо об'єктів інвестиційної нерухомості, адже від цього залежатиме порядок відображення таких операцій і узагальнення результатів їхнього здійснення, оскільки за умовами оперативної оренди орендар не набуває жодних ризиків чи вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом, тому об'єкт після передачі в оренду відображається у складі майна орендодавця. Незважаючи на те, що об'єкт залишається у власності й вибуття активу не відбулося, таке переміщення має відображатися у первинному документі «Акті прийманні-передачі об'єктів інвестиційної нерухомості у операційну оренду» (додаток Ц). Цей первинний документ, як зазначалося раніше, заповнюється у двох примірниках, підписується орендодавцем та орендарем і служить разом із договором оперативної оренди основою для нарахування орендної плати.

Розглянемо порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій щодо передачі інвестиційної нерухомості в оперативну оренду, що схематично відображено на рис. 3.8. Для обліку доходів від операцій з операційної оренди інвестиційної нерухомості можна використовувати рахунки 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» або 713 «Дохід від операційної оренди активів», оскільки на сьогодні Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу та зобов'язань не передбачено використання окремого рахунка для відображення доходів від операційної оренди інвестиційної нерухомості.

Запропонований вибір рахунків для відображення обліку доходів за операціями з оперативної оренди зумовлений тим, яким видом діяльності для конкретного підприємства є здійснення орендних господарських операцій, зокрема, чи є це основна, чи інша операційна діяльність для підприємства (інформація про те, до якого виду діяльності належить передача інвестиційного майна в оренду, міститься в установчих документах).



**Розділ 3. Актуальні проблеми обліку інвестиційної нерухомості як складової необоротних активів**



**Рис. 3.8. Облік господарських операцій щодо передачі інвестиційної нерухомості в операційну оренду**

Якщо для суб'єкта господарювання орендні операції є основним видом діяльності, що має бути приписано в установчих документах, то необхідно для відображення доходів за такими операціями використовувати субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Щодо умов використання рахунка 713 «Дохід від операційної оренди активів», то зауважимо, що його використання здійснюється, якщо оренда не є основним видом діяльності для підприємства-орендодавця, відповідно до визначення операційної діяльності, яка є основною для підприємства (п. 4 П(С)БО 3, п. 4 П(С)БО 4), оскільки на рахунку 71 «Інший операційний дохід» відображається узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Своєчасному отриманню необхідної зведеної інформації щодо доходів і витрат за об'єктами нерухомості, переданої в операційну оренду, сприятиме, на думку авторів складання запропонованої у додатку Ш відповідної відомості.

Підсумовуючи вищезазначене, можна зробити висновок, що в обліку витрат та доходів, пов'язаних з інвестиційною нерухомістю, ще є багато проблем. Використання на практиці пропозицій авторів монографії могло б їх частково вирішити.

Розкриття інформації щодо орендних операцій у статистичній звітності відображено у додатку Ч.

## ВИСНОВКИ

У монографії здійснено теоретичне узагальнення, систематизацію наукових положень та їх зіставлення як основу аргументації пропозицій теоретичного характеру і запропоновано вирішення наукової проблеми в частині якісної організації облікової політики будівельних підприємств щодо необоротних активів. Це дало змогу сформулювати такі висновки і пропозиції:

1. Визначення терміна «інвестиційна діяльність», наведене в П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів», потребує уточнення. У ньому слід вилучити словосполучення «фінансових інвестицій», оскільки довготермінові фінансові інвестиції як такі вже є складовою необоротних активів. Слово «реалізація» необхідно замінити ширшим за змістом словосполученням «вибуття або зменшення корисності». З урахуванням висловлених зауважень визначення терміна «інвестиційна діяльність» може бути таким: це – процес придбання, вибуття, збільшення або зменшення корисності необоротних активів.

2. Під капітальними інвестиціями слід розуміти витрати на придбання, будівництво, реконструкцію, розширення і технічне переоснащення необоротних активів. Авансові платежі не мають відноситися до капітальних інвестицій, оскільки згідно із принципом «нарахування та відповідності доходів та витрат» авансовий платіж є лише збільшенням кредиторської заборгованості у підрядника і дебіторської – у замовника.

3. До визначення основних засобів, яке наведене у П(С)БО 7 «Основні засоби», необхідно внести доповнення, з урахуванням якого

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

4. На субрахунку 151 «Капітальне будівництво» доцільно узагальнювати лише витрати з виконання будівельно-монтажних робіт як підрядним, так і господарським способом для власних потреб підприємства. Результатом таких капітальних інвестицій є будівлі та споруди.

5. На окремих аналітичних рахунках до субрахунка 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» пропонується здійснювати облік обладнання й інших активів, які після введення їх в експлуатацію стають основними засобами, що узагальнюються на окремих субрахунках рахунка 10 «Основні засоби» (крім будівель, споруд, землі, капітальних витрат і витрат на поліпшення земель).

6. Під іншими необоротними матеріальними активами слід розуміти засоби господарської діяльності суб'єктів господарювання, період планового використання яких перевищує рік, котрі, маючи матеріальну форму і переважно незначну вартість, здатні забезпечувати отримання економічної вигоди.

7. У П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» не подано чітких рекомендацій щодо розмежування об'єктів основних засобів та інвестиційної нерухомості, що на практиці спричинюватиме певні труднощі з віднесенням таких активів до інвестиційної нерухомості, які все ж таки частково використовуються підприємством у процесі операційної діяльності. Тому порядок віднесення таких об'єктів до операційної чи інвестиційної нерухомості має бути прописаний на підприємстві в наказі «Про облікову політику».

8. При проведенні оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості, незалежно від обраної її моделі, необхідно керуватися принципами

бухгалтерського обліку, які прописані у ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

9. При формуванні облікової політики підприємства мають враховувати такі фактори: вид економічної діяльності та галузеві особливості; організаційно-правову форму підприємства; обсяги виробництва і номенклатуру робіт, що виконуються; чисельність працюючих на підприємстві та кількість матеріально відповідальних осіб; відносини із податковою службою; умови забезпечення підприємства товарно-матеріальними цінностями; умови організації та стимулювання праці; рівень планування і здійснення внутрішнього контролю; свободу у прийнятті рішень з питань ціноутворення та вибору замовників; забезпеченість технічними засобами функцій менеджменту; рівень інформаційного забезпечення підприємства; рівень кваліфікації бухгалтерських працівників; віддаленість структурних одиниць; стратегію фінансово-господарської діяльності підприємства.

10. У П(С)БО 7 не регламентується вартісна межа віднесення матеріального активу до малоцінних необоротних активів, однак це є важливим аспектом зарахування того чи іншого активу до складу основних засобів або інших необоротних матеріальних активів, від чого залежить методика його обліку, що впливає на фінансовий результат. У монографії запропоновано встановити, що малоцінними необоротними матеріальними активами є такі, вартість яких менша, ніж 2500 грн. Це дасть змогу зблизити бухгалтерський та податковий облік цієї частини активів.

11. Елементами облікової політики підприємства щодо інших необоротних матеріальних активів слід вважати: терміни корисного використання (експлуатації); методи нарахування амортизації; ліквідаційну вартість; способи оцінки; вартісну межу належності матеріального активу до малоцінних необоротних активів; первинні документи з обліку інших необоротних матеріальних активів, складання робочого плану рахунків; правила документообігу.

12. Складові облікової політики щодо об'єктів інвестиційної нерухомості можна поділити на організаційні та методичні. До організаційних складових потрібно відносити: вибір організаційної форми обліку; визначення повноважень та відповідальності за організацію обліку; перелік посадових осіб з правом розпорядчого підпису; перелік матеріальновідповідальних осіб; посадові інструкції; перелік статей звітності, яку надають користувачам за результатами здійснення операцій з інвестиційною нерухомістю протягом звітного періоду. Методичними складовими облікової політики щодо інвестиційної нерухомості слід вважати: первісну оцінку об'єктів інвестиційної нерухомості; критерії віднесення об'єктів до інвестиційної нерухомості; вибір методу нарахування амортизації; робочий план рахунків у частині, що безпосередньо пов'язана з об'єктами інвестиційної нерухомості; графік документообігу та перелік первинних документів; положення про організацію інвентаризаційної роботи щодо об'єктів інвестиційної нерухомості.

13. Структуру рахунків і субрахунків, призначених для обліку наявності та вибуття необоротних активів, потрібно вдосконалювати. Так, наприклад, інвестиційну нерухомість, яка зараз узагальнюється на однойменному субрахунку 100 «Інвестиційну нерухомість», можна відобразити на аналітичних рахунках до субрахунків 101 «Земельні ділянки» і 103 «Будівлі та споруди». Такими рахунками можуть бути 1011 «Земельні ділянки, утримувані як операційна нерухомість» і 1012 «Земельні ділянки, утримувані як інвестиційна нерухомість», 1031 «Будівлі та споруди, утримувані як операційна нерухомість» і 1032 «Будівлі та споруди, утримувані як інвестиційна нерухомість». Пояснення цього підходу до структури субрахунків полягає у тому, що земельні ділянки, будівлі та споруди, незалежно від їх призначення, є вищеназваними активами за їх змістом.

14. Характеризуючи призначення субрахунка 205 «Будівельні матеріали», наведене в Інструкції № 291, не можна погодитися з тим, що на ньому слід відображати рух обладнання і комплектуючих виробів, призначених для монтажу. Такого роду обладнання так само, як і обладнання, яке не потребує монтажу, до моменту його введення в експлуатацію має узальнюватися на субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів». Ведення обліку обладнання, яке вимагає монтажу на субрахунку 205 «Будівельні матеріали», спотворює його економічний зміст, адже таке обладнання є необоротним, а не оборотним активом.

15. Субрахунки 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» і 974 «Витрати від неопераційної курсової різниці» доцільно було б перейменувати на «Дохід від курсової різниці від інвестиційної діяльності» та «Витрати від курсової різниці від інвестиційної діяльності». Відображення курсової різниці від фінансової діяльності (зміна курсу іноземної валюти за валютними кредитними) платежами на субрахунках 744 і 974 є помилковим. Це твердження пояснюється тим, що кожен вид діяльності повинен мати свої об'єкти обліку, внесення цієї зміни потребує відкриття субрахунків «Дохід від курсової різниці, пов'язаної із фінансовою діяльністю» та «Витрати від курсової різниці, пов'язаної з фінансовою діяльністю» відповідно до рахунків 73 і 95.

16. До рахунка 74 «Інші доходи» доцільно було б відкрити субрахунки, на яких узагальнювалися би доходи від дооцінки необоротних активів і їх списання. Аргумент необхідності таких змін полягає у тому, що якщо є зазначені витрати на рахунку 97, то їм мають відповідати доходи на рахунку 74. Крім цього, в назву субрахунка 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» доцільно внести деякі корективи. Слова «і фінансових інвестицій» у цій назві зайві, оскільки довготермінові фінансові інвестиції вже є необоротними активами. Щодо поточних фінансових інвестицій, які за своєю економічною сутністю є оборотними активами, то їх уцінку більш

правомірно відображати на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» разом з уцінкою інших оборотних активів.

17. Для обліку інших необоротних матеріальних активів доцільно використовувати такі первинні документи: Акт придбання та поліпшення інших необоротних матеріальних активів (форма ІНМА-1), Інвентарна картка обліку інших необоротних матеріальних активів (форма ІНМА-2), Опис інвентарних карток з обліку інших необоротних матеріальних активів (форма ІНМА-3), Карта обліку руху інших необоротних матеріальних активів (форма ІНМА-4), Інвентарний список інших необоротних матеріальних активів (форма ІНМА-5), Акт вибуття інших необоротних матеріальних активів (форма ІНМА-6), Акт про розбирання тимчасових (нетитульних) споруд (форма ІНМА-7), Розрахунок амортизації (зносу) інших необоротних матеріальних активів (форма ІНМА-8).

18. При розробці робочого Плану рахунків у частині інших необоротних матеріальних активів можна використати таку систему кодування: перші три цифри означають код субрахунка, який вказує на вид об'єкта інших необоротних матеріальних активів, четверта цифра – код об'єкта за вартістю, що передбачає розмежування активів за вартісною ознакою, п'ята – код об'єкта за видом діяльності (основна, інша операційна і т. д.), шоста – код об'єкта за видами витрат, що дає змогу побачити, для яких цілей використовується об'єкт, сьома цифра – код об'єкта за призначенням, що означає належність іншого необоротного матеріального активу до виробничої чи невиробничої сфери.

19. Вартість безоплатно одержаних інших необоротних матеріальних активів до моменту їхнього введення в експлуатацію доцільно відображати за дебетом субрахунка 184 «Інші необоротні активи», а не субрахунків рахунка 11, як це передбачає Інструкція № 291. На відповідні субрахунки рахунка 11 слід відносити безкоштовно отримані інші необоротні матеріальні активи із субрахунка 184 лише після введення їх в експлуатацію. Ця пропозиція



дасть змогу не допустити помилок при нарахуванні амортизації за ІНМА.

20. Використання на практиці запропонованої авторами відомості аналітичного обліку тимчасових будівель та споруд дає змогу отримувати бухгалтерам і менеджменту будівельних підприємств узагальнену інформацію про наявність і рух тимчасових (титкульних та нетиткульних) споруд.

21. З огляду на низку відмінностей інвестиційної нерухомості від основних засобів для її обліку слід використовувати інші первинні документи. Такими документами можуть бути запропоновані у монографії: Акт прийняття та внутрішнього переміщення інвестиційної нерухомості (форма ІН-1), Акт прийняття-здачі відремонтованих, реконструйованих та добудованих об'єктів інвестиційної нерухомості (форма ІН-2), Акт вибуття інвестиційної нерухомості (форма ІН-3), Інвентарна картка обліку інвестиційної нерухомості (форма ІН-4), Опис інвентаризаційних карток інвестиційної нерухомості (форма ІН-5), Картка обліку руху інвестиційної нерухомості (форма ІН-6), Інвентарний список інвестиційної нерухомості (форма ІН-7), Розрахунок амортизації інвестиційної нерухомості (форма ІН-8).

22. З огляду на те, що у Податковому кодексі всі ремонтні роботи класифікуються на дві групи: ті, що підлягають капіталізації (вартість яких перевищує 10% сукупної вартості основних засобів на початок звітного періоду), та ті, які є поточними витратами (вартість яких менша, ніж 10% сукупної вартості основних засобів на початок звітного періоду), з метою узгодження його змісту із П(С)БО 32 пропонуємо таку саму класифікацію ввести у зміст останнього. Ця пропозиція дасть змогу здійснювати вибір варіантів ведення бухгалтерського обліку витрат на ремонти інвестиційної нерухомості на практиці.

23. Оскільки про порядок нарахування амортизації за об'єктами інвестиційної нерухомості у Податковому кодексі нічого не сказано, вважаємо за доцільне застосовувати норму бухгалтерського обліку та

нараховувати амортизацію на ті об'єкти, щодо яких застосовується метод оцінювання за первісною вартістю.

24. Для відображення результатів визначеної справедливої вартості інвестиційної нерухомості доцільно використовувати на практиці запропонований у монографії Акт оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості, в якому наводяться кількісні та якісні характеристики цього виду активів, інформація про тих, хто здійснює оцінювання таких об'єктів, а також інформація щодо вартості оцінюваних об'єктів інвестиційної нерухомості за попередні роки.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Агеева Ю. Б. Экономический словарь (для бухгалтера, аудитора, директора) / Ю. Б. Агеева, А. Б. Агеева. / – М. : РедСо : Бератор-Публишинг, 2006. – 256 с.
2. Атамас П. Аналіз і оцінка пропозицій з удосконалення плану рахунків / П. Атамас, О. Атамас // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 5. – С. 3–16.
3. Бабин І. М. Методологічні та організаційні основи первинного обліку на підприємствах сфери послуг / І. М. Бабин // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету : Економічні науки. Вип. 7, ч. 1. – Кіровоград : КНТУ, 2005. – С. 288–290.
4. Банківська енциклопедія / за ред. А. М. Мороза. – К., 1993. – 328 с.
5. Барановська Т. В. Облікова політика підприємств в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Т. В. Барановська. – К. : НАУ, 2005. – 23 с.
6. Безруких П. С. Организация бухгалтерского учета на предприятии / П. С. Безруких. – М. : Финансы, 1966. – 205 с.
7. Белоусов А. Шляхи гармонізації бухгалтерського та податкового обліку основних засобів / А. Белоусов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 11. – С. 11–16.
8. Білова Н. Інвестиційна нерухомість: чи нараховується амортизація в податковому та бухгалтерському обліку? / Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. – № 43 (1123). – С. 46–47.

9. Большая энциклопедия Кирилла и Мефодия [Електронний ресурс]. – К. : CD-вид-во «Інфодиск», 2000. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM) кольор. ; 12 см. : – Системні вимоги: Pentium-266 ; 32 Mb Ram ; CD-ROM Windows 98/2000/ NT/XP. – Назва з титул. екрана.
10. Бондар М. І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю : монограф. / М. І. Бондар. – К. : КНЕУ, 2008. – 256 с.
11. Бондаренко И. В. Менеджмент – корпоративный маркетинг, информационный, антикризисный : [справоч.-информ. изд.] / И. В. Бондаренко, В. И. Дубницкий. – Донецк, 2004. – 140 с.
12. Борисенко З. Н. Амортизационная политика / З. Н. Борисенко. – К. : Наук. думка, 1993. – 136 с.
13. Будавей В. Ю. Воспроизводство основного капитала в США (проблемы амортизации и использования основного капитала обрабатывающей промышленности) / В. Ю. Будавей. – М. : Мысль, 1966. – 246 с.
14. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл. спец. 7.050106 «Облік і аудит»] / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 542 с.
15. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : підруч. [для студ. спец. 7.050106 «Облік і аудит»] / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська; [за ред. Ф. Ф. Бутинця]. – 4-те вид. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 528 с.
16. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 445 с.
17. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах : підруч. / [М. Ф. Огійчук, В. Я. Пласкієнко та ін.] ; за ред. М. Ф. Огійчука. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К. : Вища школа, 2003. – 800 с.

18. Виговська Н. Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи / Н. Г. Виговська. – Житомир, 1998. – 340 с.
19. Волкова О. В. Розробка амортизаційної політики на підприємстві / О. В. Волкова // Вісник СНАУ. Серія «Економіка та менеджмент». – 2010. – № 5/2. – С. 116 – 120.
20. Голов С. Дискусійні аспекти амортизації / Сергій Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 3 – 8.
21. Голов С. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку «Інвестиційна нерухомість» у вітчизняному форматі (коментар до П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість») / Сергій Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 9. – С. 9–17.
22. Голов С. Справедлива вартість та її місце в системі ринкових оцінок бухгалтерського обліку / Сергій Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 4. – С. 3–17.
23. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : практ. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2001. – 840 с.
24. Горицька Н. Порядок використання чинних з 01. 01. 2000 р. методів нарахування амортизації згідно з П(С)БО 7 та порівняння його з існуючою міжнародною практикою / Н. Горицька // Дебет-Кредит. – 2000. – № 25. – С. 10–25.
25. Городянська Л. Відтворення необоротних матеріальних ресурсів у вітчизняній обліково-аналітичній системі / Л. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 9. – С. 4 – 8.
26. Городянська Л. Нарухування амортизації в єдиній системі / Л. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 7. – С. 37–40.
27. Городянська Л. Організація первинного обліку основних засобів на підприємстві / Л. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 6. – С. 26–30.

28. Городянська Л. Податковий та бухгалтерський облік амортизації на підприємстві / Л. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 2. – С. 12–16.
29. Горошанська О. А. Облік і аналіз відтворення основних засобів у підприємствах харчування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О. А. Горошанська. – Харків, 1999. – 20 с.
30. Громов С. А. Коренной поворот в практике применения законодательства о лизинговой деятельности / С. А. Громов // Вестник ВАС РФ. – 2011. – № 11. – С. 74–104; № 12. – С. 113–155.
31. Грудзевич І. Т. Управління витратами на підприємстві : матеріали ІІ наук.-практ. конф. [«Актуальні проблеми і перспективи розвитку економіки України»], (Луцьк, 19–20 лист. 2009 р.) : тези доп. / І.Т. Грудзевич, О. Залевська. – Луцьк : Волин. нац. ун-т ім. Л. Українки, 2009. – 676 с.
32. Губачова О. Обираємо метод нарахування амортизації основних засобів / О. Губачова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 11. – С. 42 – 48.
33. Губіна І. Безкоштовно отримані необоротні активи в бухгалтерському обліку / І. Губіна // Бухгалтерія. – 2001. – № 30 (445). – С. 87–89.
34. Гуцайлюк З. В. Деякі питання реформування системи бухгалтерського обліку: концепція та реалізація / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 10. – С. 11–17.
35. Давидович І. Є. Управління витратами : навч. посіб. / І. Є. Давидович. – К. : Центр уч. літ., 2008. – 320 с.
36. Дерев'янка С. І. Облікова політика підприємства: суть та значення [Електронний ресурс] / С. І. Дерев'янка. – Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/14.NTP\\_2007/Economics/](http://www.rusnauka.com/14.NTP_2007/Economics/).
37. Дерій В. А. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві : [курс лекцій]. / В. А. Дерій. – 2-ге вид., випр. і доп. – Тернопіль : Джура, 2004. – 92 с.

38. Десятнюк О. М. Облік і аудит основних засобів: організація і методика (на прикладі підприємств електротехнічної промисловості) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О. М. Десятнюк. – Тернопіль, 1999. – 20 с.
39. Джангирова М. Э. Выбор метода оценки активов при формировании показателей финансовой отчетности / М. Э. Джангирова // Международный бухгалтерський учет. – 2003. – № 8 (56). – С. 20–24.
40. Економіка та менеджмент / за ред. О. Є. Кузьміна. – Львів : Держ. ун-т «Львівська політехніка», 1996. – 828 с.
41. Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3 – 10.
42. Житний П. Принципи формування облікової політики / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 25–28.
43. Жорікова О. Облік необоротних активів: деякі питання вдосконалення законодавчого регулювання / О. Жорікова, О. Кравченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 12 – 16.
44. Забеліна І. Ю. Особливості нарахування амортизації основних засобів у ФРН / І. Ю. Забеліна // Фінанси України. – 2003. – № 11. – С. 47–50.
45. Загородній А. Г. Облікова політика та її вплив на фінансові результати діяльності підприємства / А. Г. Загородній, Г. О. Партин // Фінанси України. – 2001. – № 1. – С. 54–60.
46. Загородній А. Г. Фінансовий словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Т. С. Смовженко. – [2-ге вид., виправл. і доп.]. – Львів : Центр Європи, 1997. – 576 с.
47. Задорожний З. В. Проблеми обліку витрат на виконання некапітальних робіт / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 10. – С. 27–31.

48. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 19.07.1999 р. (із змін. і доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.mns.gov.ua/content/laws\\_kru\\_buh.html](http://www.mns.gov.ua/content/laws_kru_buh.html).
49. Зубілевич С. Зменшення корисності активів / С. Зубілевич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 2. – С. 9–14.
50. Зюкова М. М. Удосконалення обліку та аналізу основних засобів (на матеріалах хлібопекарських підприємств Полтавської області) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / М. М. Зюкова. – Харків, 2004. – 21 с.
51. Имитационные системы принятия экономических решений / [К. А. Багриновский, Т. И. Конник, М. Р. Левинсон и др.]. – М. : Наука, 1989. – 165 с.
52. История экономических учений : уч. пособ. / под ред. В. Автономова, О. Ананьина, Н. Макашевой. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 784 с.
53. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30 лист. 1999 р. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 1. – С. 15–19.
54. Історія економічних учень : підруч. : у 2 ч. / за ред. В. Д. Базилевича. – [3-тє вид., виправл. і доп.]. – К. : Знання, 2006.  
Ч. 1. – 2006. – 582 с.
55. Камінська Т. Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку [Електронний ресурс] / Т. Г. Камінська // Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/chem\\_biol/nvnau/2010\\_154\\_3/10ktg.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnau/2010_154_3/10ktg.pdf).



56. Карєв В. Деякі аспекти застосування пунктів 14 і 15 П(С)БО 7 «Основні засоби» / В. Карєв // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 6. – С. 23–27.
57. Кіндрацька Л. М. Бухгалтерський облік у банках України / Л. М. Кіндрацька. – К. : КНЕУ, 2001. – 636 с.
58. Ковальчук В. М. Економічна теорія / В. М. Ковальчук. – Тернопіль : Екон. думка, 2000. – 180 с.
59. Крупка Я. Д. Про нормативно-правове регулювання обліку інвестиційної діяльності підприємств / Ярослав Дмитрович Крупка // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 3. – С. 22–29.
60. Кузнєцова С. Організація облікової служби на підприємстві / С. Кузнєцова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 9. – С. 16–20.
61. Кузьмінський А. М. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. / А. М. Кузьмінський, Ю. А. Кузьмінський. – К. : КНЕУ, 1999. – 288 с.
62. Куликова Л. Учет основных средств: современная концепция и тенденции развития / Л. Куликова. – Казань, 2000. – 308 с.
63. Левицька С. Організація обліку господарської діяльності підприємства / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 6. – С. 6–10.
64. Лисова Л. Д. Облікова політика основних засобів і аналіз ефективності їх використання в підприємствах харчування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Л. Д. Лисова. – Харків, 1998. – 22 с.
65. Лобза І. Бухгалтерський і податковий облік безкоштовного одержання основних засобів / І. Лобза // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 50. – С. 4–5.
66. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Н. М. Малюга. – Житомир, 1998. – 248 с.

67. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік інвестиційної нерухомості: оцінка за справедливою вартістю : матеріали VI Міжнар. – наук.-практ. конф. [«Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління»], (Львів, 28–29 квіт. 2011 р.) / Н. М. Малюга, І. В. Супрунова. – Львів, 2011. – 319 с.
68. Международные стандарты учета и аудита : [сб. с комм.]. № 4 : Директивы Европейского Экономического сообщества / [сост.: проф. Н. Е. Приходько, доц. И. И. Тимошенко, доц. В. И. Головки, асс. О. И. Григоревц] – М., 1993. – 487 с.
69. Международные стандарты финансовой отчетности – 1999. – М. : Аскерн-Асса, 1999. – 1135 с.
70. Методичні рекомендації з обліку основних засобів : затв. наказом Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.pau.ua/doc/?uid=1023.1226.4&nobreak=1>.
71. Методичні рекомендації про застосування реєстрів бухгалтерського обліку : затв. Наказом Міністерства фінансів України № 356 від 29.12.2000 р. (із змін. та доп.). [Електронний ресурс]. – К. : ЦКТ, 2009. – (Електронна бібліотека «Юрист-плюс»).
72. Миронова О. Інвестиційна нерухомість: бухоблік, оподаткування, страхування, оформлення та реєстрація прав власності / О. Миронова. – Х. : Фактор, 2008. – 448 с.
73. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
74. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

75. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
76. Моссаковський В. Невирішені питання обліку непоточних активів / Валерій Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 5. – С. 17–28.
77. Мочерний С. В. Економічна теорія / С. В. Мочерний. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К. : Академія, 2005. – 640 с.
78. Науково-учбово-методична робота з обліку та звітності в АПК: стан та перспективи / за ред. П. Т. Каблука, М. Я. Дем'яненка, В. М. Жука. – К. : Ін-т аграр. екон., 2003. – 196 с.
79. Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку / П. П. Німчинов. – К. : Вищ. школа, 1977. – 240 с.
80. Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. – К. : CD-вид-во «ЦКТ», 2009. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM). – Систем. вимоги : Pentium-266 ; 32 Mb Ram ; CD-ROM Windows 98/2000/ NT/XP. – Назва з титул. екрану. – (Електронна бібліотека «Юрист-плюс»).
81. Олейник А. І. Бухгалтерський облік на підприємствах України із застосуванням міжнародних стандартів : метод. посіб. / А. І. Олейник, А. І. Рибальченко. – Х. : Основа, 2002. – 678 с.
82. Омельченко О. Ю. Облік основних засобів і операцій по їх оподаткуванню : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О. Ю. Омельченко. – К., 2006. – 23 с.
83. Островерх Т. Еволюція поняття витрат в економічній науці / Т. Островерх // Вісник Львівського університету. Серія : Економіка. – 2008. – № 40. – С. 393–396.
84. Павлюк І. Облік придбання, іншого надходження і будівництва основних засобів / І. Павлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 11. – С. 31–38.

85. Пархоменко В. Бухгалтерський облік основних засобів в оренді / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 9. – С. 3–5.
86. Пархоменко В. Облік амортизації / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 6. – С. 21–22.
87. Пасемник О. Роль облікової політики в організації бухгалтерського обліку / О. Пасемник // Наукові записки. – 2006. – Вип. 15. – С. 300 – 302.
88. Підприємницька діяльність в Україні: проблема розвитку та регулювання : зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф., (Київ, 27–28 трав. 2010 р.). – К. : МІБО КНЕУ, 2010. – 336 с.
89. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=300560&cat\\_id=46733](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=300560&cat_id=46733).
90. Подольский В. И. Аудит первичного учета предприятий : практ. пособ. / В. И. Подольский, Н. С. Макарова – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 173 с.
91. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 берез. 1999 р. – Режим доступу : <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92&ArtID=120>.
92. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України № 559 від 30 лист. 2001 р. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
93. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.99 р. – Режим доступу : <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92&ArtID=133>.
94. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України № 163 від 7 лип. 1999 р. – Режим доступу : <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92&ArtID=142>.

95. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 березня 1999 р. – Режим доступу : <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92&ArtID=15>.
96. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України № 779 від 2 лип. 2007 р. – Режим доступу : <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92&ArtID=155>.
97. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів» [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.1999 р. – Режим доступу : <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92&ArtID=135>.
98. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27 квітня 2000 р. – Режим доступу : <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92&ArtID=115>.
99. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України № 242 від 18 жовтня 1999 р. – Режим доступу : <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92>.
100. Пономаренко Н. Особливості взаємовідносин між учасниками орендних операцій та порядок оподаткування орендних платежів / Н. Пономаренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 5. – С. 53.
101. Правила визначання вартості будівництва (ДБН Д.1.1-1-2000) [Електронний ресурс] : затв. Наказом Держбуду № 174 від 27.08.2000 р. – Режим доступу : <http://www.minjust.gov.ua>.
102. Пратт Ш. Оценка бизнеса: анализ и оценка компании закрытого типа / Ш. Пратт. – [2-е изд.]. – М., 1995. – 298 с.
103. Приставка О. В. Документування господарських операцій у системі управління підприємством / О. В. Приставка // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК

- України: стан та перспективи. Ч. II : Науково-учбово-методична робота з обліку та звітності в АПК: стан та перспективи / за ред. П. Т. Саблука, М. Я. Дем'яненка, В. М. Жука. – К. : Ін-т аграр. екон., 2003. – 196 с.
104. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / М. С. Пушкар. – Тернопіль, 2000. – 21 с.
105. Радаєв В. В. Економічна теорія / В. В. Радаєв. – К. : Лібра, 2001. – 386 с.
106. Сажинець С. Про уніфікацію обліку довгострокових малоцінних необоротних матеріальних активів на підприємствах / С. Сажинець // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 42 – 50.
107. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : навч. посіб. / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2003. – 26 с.
108. Словінська Л. Г. Концепція облікової політики підприємств у сучасних умовах господарювання / Л. Г. Словінська // Вісник Київського університету імені Т. Шевченка. Серія : Економіка. – 2001. – № 3. – С. 13 – 15.
109. Словник іншомовних слів / за ред. О. С. Мельничука. – К. : Голов. ред. УРЕ, 1974. – 776 с.
110. Советский энциклопедический словарь / гл. ред. А. М. Прохоров. – [4-е изд.]. – М. : Сов. энцикл., 1988. – 1600 с.
111. Соколов Я. В. Международные стандарты бухгалтерского учета и мы / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов // Проблемы учета и анализа : [сб. статей, посв. 100-летию со дня рожд. П. И. Савича] / под ред. А. Д. Ларионова. – Спб., 2001. – С. 135–145.
112. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. В. Сопко. – [3-е вид.]. – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.

113. Сопко В. Деякі питання термінології та класифікації засобів праці / В. Сопко, В. Карев // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 11 – 16.
114. Стандарты финансовой отчетности в синоптическом представлении. Федеративная Республика Германия. Международные стандарты финансовой отчетности / [под руков. А. Г. Грязновой и д-ра К. Штурани]. – 2-е изд. – М. : Фин. акад., 2003. – 268 с.
115. Суторміна В. М. Фінанси зарубіжних корпорацій / В. М. Суторміна, В. М. Федосов, Н. С. Рязанова. – К. : Либідь, 1993. – 247 с.
116. Сухарев И. Р. Практическое применение требований МСФО в российских условиях: учёт основных средств (продолжения) / И. Р. Сухарев // Международный бухгалтерский учт. – 2010. – № 4 136). – С. 2–9.
117. Тарасевич Е. И. Оценка недвижимости / Е. И. Тарасевич. – СПб. : СПбГТУ, 1997. – 422 с.
118. Ткаченко Л. Особливості оцінки основних засобів: історія і сучасність / Л. Ткаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. – С. 11–18.
119. Трактат о счетах и записях : монограф. / Л. Пачоли ; [пер. Э. Г. Вальденберга] ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 319 с.
120. Український радянський енциклопедичний словник : у 3 т. / [відп. ред. А. В. Кудрицький]. – 2-ге вид. – К. : Голов. ред. УРЕ, 1986.  
Т. 1. – 1986. – 752 с.
121. Усач Б. Ф. Аудит : навч. посіб. / Б. Ф. Усач. – 4-те вид. – К. : Знання, 2007. – 231 с.
122. Финансово-кредитный словарь: в 3 т. / [гл. ред. В. Ф. Гарбузов]. – М. : Финансы и статистика, 1984.  
Т. 1. – 1984. – 511 с.

123. Финансовый учет : учеб. / [под. ред. В. Г. Гетьмана]. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 808 с.
124. Фукс А. Е. Амортизація і оновлення основного капіталу: теорія і практика / А. Е. Фукс. – К. : Вид-во КДЕУ, 1996. – 160 с.
125. Хендриксен Е. С. Теория бухгалтерского учета / Е. С. Хендриксен, М. Ф. ван Бреда ; [под ред. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
126. Хома С. Облік і аналіз амортизації основних засобів на підприємствах нафтогазового комплексу : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / С. Хома. – Тернопіль, 2008. – 27 с.
127. Хома С. Особливості обліку забезпечення щодо виведення основних засобів з експлуатації з урахуванням вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності / С. Хома // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 23–27.
128. Цыгичко А. Н. Возмещение основного капитала как фактор экономического роста / А. Н. Цыгичко. – М. : Мысль, 1977. – 240 с.
129. Чалий І. Тимчасові явища: як обліковувати тимчасові нетитульні споруди в будівництві / І. Чалий // Дебет-Кредит. – 2002. – № 30-31. – С. 58–62.
130. Чериковер А. Амортизация и ее зависимость от оценки имущества: амортизация в народном хозяйстве / А. Чериковер. – М., 1995. – 300 с.
131. Чумаченко М. Амортизаційні відрахування / Микола Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 6–8.
132. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / В. Г. Швець. – К. : Знання-Прес, 2003. – 444 с.
133. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, А. М. Петрачкова. – [2-ге изд., стереотип.]. – М., 1998. – 560 с.
134. Язык рынка : словарь / [сост. : Ю. В. Буряк, В. Г. Смольков, В. Ф. Халипов]. – М. : Концерн «РОСС», 1992. – 80 с.



# ДОДАТКИ

## Відомість 4.1. Аналітичного обліку капітальних інвестицій за \_\_\_\_\_ 2000\_\_ р.

№ з/п	Види капітальних інвестицій та найменування їх об'єктів	У дебет рахунка 15 з кредиту рахунків											Усього за дебетом	Усього за кредитом	Сальдо на кінець місяця (дебет)	Усього капітальних інвестицій з початку року (дебет рахунка 15)
		20 «Виробничі запаси»	23 «Виробництво»	31 «Рахунки в банках»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	64 «Розрахунки за податками й платежами»	65 «Розрахунки за страхуванням»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	13, 15, 22, 37, 42, 48, 50, 53, 60, 68, 71, 73, 74, 911, 912							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
I	Капітальне будівництво (151)															
1	Назва об'єктів будівництва															
1.1																
1.2																
1.3																
1.4																
1.5	Усього (сума рядків 1.1–1.7)															
II	«Придбання (виготовлення) основних засобів» (152)															
2	Назва об'єктів будівництва															
2.1																
2.2																
2.3																
2.4																
2.5	Усього (сума рядків 1.1–1.7)															
III	«Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» (153)															
3	Назва об'єктів будівництва															
3.1																
3.2																
3.3																
3.4																
3.5	Усього (сума рядків 1.1–1.7)															
IV	«Придбання (створення) нематеріальних активів» (154)															
V	«Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів» (155)															
VI	«Інші капітальні інвестиції» (156)															
VII	«Капітальні витрати на поліпшення земель» (157)															
VIII	Передплата (без ПДВ) (підрядники, постачальники)															
8.1																
8.1																
8.3																
IX	ПДВ															
X	Усього за відомістю															

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Виконавець \_\_\_\_\_

## П(С)БО, які регулюють облік інвестиційної нерухомості

№ з/п	Номер і назва П (С)БО	Номер і зміст статті, що регулює облік об'єктів інвестиційної нерухомості
1	2	3
1	П(С)БО 2 «Баланс»	16.2. У вписуваних рядках 055 – 057 відображається вартість об'єктів, що віднесені до інвестиційної нерухомості відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість»: у рядку 055 «справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості» наводяться справедлива вартість інвестиційної нерухомості, яка обліковується за справедливою вартістю, та залишкова вартість інвестиційної нерухомості, яка обліковується за первісною вартістю, що дорівнює різниці між первісною вартістю (рядок 056) і сумою зносу (рядок 057). Показник рядка 055 включається до підсумку балансу; в рядку 056 «первісна вартість інвестиційної нерухомості» наводиться первісна вартість інвестиційної нерухомості, яка обліковується за первісною вартістю; у рядку 057 «знос інвестиційної нерухомості» наводиться у дужках знос інвестиційної нерухомості, яка обліковується за первісною вартістю.
2	П(С)БО 31 «Фінансові витрати»	Капіталізація фінансових витрат – включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу. Приклади кваліфікаційних активів: інвестиційна нерухомість – будівля, яка потребує добудови, реконструкції, реставрації та іншого поліпшення.
3	П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»	Наводяться визначення інвестиційної нерухомості, порядок визнання, оцінки та відображення в фінансовій звітності інформації про інвестиційну нерухомість.

### П(С)БО, що опосередковано регулюють облік інвестиційної нерухомості

№ з/п	Номер і назва П(С)БО	Регулювання обліку об'єктів інвестиційної нерухомості
1	2	3
1	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Прописані основні вимоги щодо складання фінансових звітів та принципи, на основі яких формується необхідна інформація про зобов'язання, капітал і активи, зокрема інвестиційну нерухомість.
2	П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал»	Регулює порядок відображення у звіті про власний капітал інформації щодо впливу зміни облікової політики, порядок відображення даних, які відображають результати переоцінки активів. Така інформація щодо об'єктів інвестиційної нерухомості має знаходитись у визначеній частині звіту: якщо відбулися зміни в обліковій політиці щодо оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості чи віднесення об'єктів до інвестиційної нерухомості та порядок відображення даних, що відображають результати переоцінки активів, зокрема до оцінки чи уцінки об'єктів інвестиційної нерухомості, що оцінюються за справедливою вартістю.
3	П(С)БО 7 «Основні засоби»	Описаний порядок проведення переоцінки, методи нарахування амортизації і порядок їх використання. Окремі з них мають застосовуватися для нарахування амортизації на об'єкти інвестиційної нерухомості, які за рішенням керівника обліковуються за первісною вартістю. Також у П(С)БО дано визначення таких економічних категорій: амортизація, вартість, що амортизується, знос основних засобів, подібні об'єкти, первісна вартість, переоцінена вартість, строк корисного використання.
4	П(С)БО 14 «Оренда»	Регулює порядок обліку операцій, пов'язаних з операційною і фінансовою орендою, відображення у фінансовій звітності інформації про понесені витрати та одержані доходи від здійснення такої діяльності, а також інформацію про об'єкти, передані в операційну чи фінансову оренду.
5	П(С)БО 15 «Дохід», 16 «Витрати»	Прописують порядок обчислення та класифікацію доходів і витрат, отриманих підприємством внаслідок здійснення господарської діяльності, зокрема і одержаних доходів та понесених витрат внаслідок утримання та передачі в оренду об'єктів інвестиційної нерухомості.
6	П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»	Описано визначення немонетарних статей балансу, до яких також належать об'єкти інвестиційної нерухомості.
7	П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	Прописано порядок обліку та переведення об'єктів нерухомого майна, в т. ч. інвестиційної нерухомості, до складу необоротних активів, утримуваних для продажу.
8	П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»	Визначаються умови та порядок обчислення зміни корисності активів, наведені приклади розрахунків, які необхідно здійснювати при зміні корисності об'єктів. Ці норми мають безпосереднє відношення і до об'єктів інвестиційної нерухомості, які обліковуються на підприємстві за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації.

### Основні переваги та недоліки оцінювання об'єктів інвестиційної нерухомості за первісною і справедливою вартістю

Оцінювання за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації		Оцінювання за справедливою вартістю	
Переваги	Недоліки	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
1. Можливість визначення точної вартості придбання (виготовлення) об'єктів інвестиційної нерухомості за результатами минулих подій	1. Вартість об'єктів, виготовлених самостійно (придбаних) підприємством, може не відповідати дійсності (бути завищеною чи заниженою), адже стандарти не містять точного переліку витрат та методів оцінки використаних запасів, які формують вартість створених активів	1. Придбані (виготовлені) об'єкти відносяться на баланс за діючими ринковими цінами, незалежно від суми понесених витрат на придбання (виготовлення), що зумовлює підвищення ефективності та зменшення витрат на спорудження об'єктів нерухомості власними силами	1. Наявність недосконалого нормативно-правового регулювання порядку здійснення оцінки та переоцінки на звітну дату об'єктів інвестиційної нерухомості
2. Можливість нарахування амортизаційних відрахувань, що відображають реальну втрату вартості об'єктів за результатами експлуатації	2. Зміна вартості як об'єктів, так і одиниць виміру, в яких вони відображаються в балансі	2. Можливість оцінки реальних управлінських дій при придбанні чи виготовленні об'єктів	2. Недостатньо розвинута сфера оцінюваної діяльності
3. Чинними нормативно-правовими актами дозволено здійснювати переоцінку (якщо є свідчення того, що ефективність активу є або буде кращою (гіршою), ніж очікувалось) та/або індексацію балансової вартості об'єктів інвестиційної нерухомості, тобто балансову вартість коригувати таким чином, щоб вона відповідала ринковій вартості активів	3. Неможливість прогнозування майбутніх доходів, пов'язаних із використанням об'єктів інвестиційної нерухомості, через зміну вартості грошей у часі чи зміну корисності активу.	3. Можливість відображення на рахунках бухгалтерського обліку на звітну дату коливань змін ринкової ціни на об'єкти інвестиційної нерухомості	3. Можливість неточності результатів оціночної діяльності
4. Можливість збільшення первісної вартості на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єктів інвестиційної нерухомості (добудова, реконструкція тощо)		4. Відображення доходів (витрат) від зміни справедливої вартості об'єктів	4. Наявність додаткових витрат, пов'язаних із використанням професійних оцінювачів
5. Фінансовий результат за операціями з об'єктами інвестиційної нерухомості (оціненими за первісною вартістю) обчислюються, не враховуючи змін цін на активному ринку (таким чином виникає можливість реальної оцінки управлінських дій)			

**Додаток Д**  
Типова форма № ІНМА-1  
Затверджую

\_\_\_\_\_ (підприємство, організація)

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ \_\_\_\_\_

від \_\_\_\_\_ 200\_\_ р. № \_\_\_\_\_  
Код УКУС \_\_\_\_\_

**АКТ  
ПРИЙМАННЯ ТА ПОЛІПШЕННЯ  
ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ  
МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

Номер документа	Дата складання	Код особи, яка відповідає за збереження ІНМА	Код виду операції

Здавач	Одержувач	Дебет		Кредит		Первісна вартість	Справедлива вартість	Шифр		Код рахунка або об'єкта аналітичного обліку для віднесення сум амортизації	Термін корисного використання (експлуатації)	Метод нарахування амортизації	Норма амортизації	Ліквідаційна вартість	Сума амортизації (знос) за даними переоцінки на ____ р. або за документами придбання	Рік випуску	Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)	Номер паспорта
		Рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунка	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунка			Інвентарний	Заводський									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19

На підставі наказу № \_\_\_\_\_  
від « \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.

Спосіб надходження об'єкта \_\_\_\_\_ Проведений огляд \_\_\_\_\_  
(найменування об'єкта)

що приймається (передається) в експлуатацію від \_\_\_\_\_

У момент приймання (передачі) об'єкт перебуває в \_\_\_\_\_  
(місцезнаходження об'єкта)

Коротка характеристика об'єкта \_\_\_\_\_

Об'єкт технічним вимогам відповідає (не відповідає) \_\_\_\_\_

Доробка непотрібна (потрібна) \_\_\_\_\_

Підсумки іспитів об'єкта \_\_\_\_\_

Висновок комісії \_\_\_\_\_

**Додаток.** Перелік технічної документації \_\_\_\_\_

Голова комісії \_\_\_\_\_

Члени комісії \_\_\_\_\_

Об'єкт інших необоротних матеріальних активів прийняв \_\_\_\_\_

Здав \_\_\_\_\_

Відмітка бухгалтерії про відкриття картки або переміщення об'єкта \_\_\_\_\_

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_

### Поліпшення об'єкта інших необоротних матеріальних активів

Цех, відділ, дільниця, лінія	Дебет		Кредит		Сума	Номер		
	Рахунок, субрахунок	Код аналітич- ного обліку	Рахунок, субрахунок	Код аналітич- ного обліку		Інвен- тарний	Заводський	Паспорта

Об'єкт перебував у плановому / неплановому ремонті, поліпшенні (реконструкції, модернізації) з \_\_\_\_ по \_\_\_\_, а саме \_\_\_\_\_ днів.

Передбачені відомістю дефектів роботи по ремонту, поліпшенню виконані повністю / не повністю

( *вказати, що саме не виконано* )

По закінченні ремонту, поліпшенні об'єкт пройшов випробування та зданий в експлуатацію на підставі даних техніко-економічного паспорта № \_\_\_\_\_ проведені роботи відносяться до \_\_\_\_\_

( *поліпшення, ремонту* )

Зміни в характеристиці об'єкта, що визнані поліпшенням \_\_\_\_\_

Здав \_\_\_\_\_  
( *посада* ) \_\_\_\_\_  
( *підпис* ) \_\_\_\_\_  
( *П. І. Б.* ) \_\_\_\_\_

Прийняв \_\_\_\_\_  
( *посада* ) \_\_\_\_\_  
( *підпис* ) \_\_\_\_\_  
( *П. І. Б.* ) \_\_\_\_\_

Довідка

1. Кошторисна вартість фактично виконаного обсягу робіт, грн. ремонту \_\_\_\_\_ поліпшення \_\_\_\_\_

2. Фактична вартість, грн. ремонту \_\_\_\_\_ поліпшення \_\_\_\_\_

Найменування витрат	Сума	Кореспонд. рахунок

Головний бухгалтер

## Відомість аналітичного обліку інших необоротних матеріальних активів

Види ІНМА	Види складових ІНМА	Залишок на початок	Джерела надходження об'єктів інших необоротних матеріальних активів											Вибуття				Залишок на кінець
			Витрати на придбання ІНМА					Інші джерела надходження										
			Створений на підприємстві				Придбаний за грошові кошти							Дебет рахунка 153			Дебет рахунка 11	
			Кредит рахунків					Кредит рахунків						Дебет рахунків				
			20	66	65	інші	63	46	11	10	22	42	інші	10	13	286	інші	
			Бібліотечні фонди															
Малоцінні необоротні матеріальні активи																		
Тимчасові (нетитульні) споруди																		
Природні ресурси																		
Інвентарна тара																		
Предмети прокату																		
Інші необоротні матеріальні активи																		



# Додаток Ж

Типова форма № ІНМА-6

Затверджую

від \_\_\_\_\_ 20\_\_ р. №\_\_

Код УКУС \_\_\_\_\_

підприємство, організація \_\_\_\_\_

Ідентифікаційний код  
ЄДРПОУ \_\_\_\_\_

## АКТ ВИБУТТЯ ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Номер документа	Дата складання	Код виду операції

Причина вибуття \_\_\_\_\_

Цех, відділ, дільниця, лінія	Дебет		Кредит		Первісна вартість	Справедлива вартість	Шифр		Код рахунка або об'єкта аналітичного обліку для віднесення сум амортизації	Термін корисного використання (експлуатації)	Метод нарахування амортизації	Ліквідаційна вартість	Сума амортизації (зносу) за даними переоцінки на ____ р. або за документами придбання	Норма амортизації
	Рахунок, суб-рахунок	Код аналітичного рахунка	Рахунок, суб-рахунок	Код аналітичного рахунка			Інвентарний	Заводський						
1	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16

На підставі наказу № \_\_\_\_\_  
від «\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.

Очікувані витрати, пов'язані з вибуттям \_\_\_\_\_

В результаті огляду комісія встановила:

1. Дата введення в експлуатацію \_\_\_\_\_
  2. Плановий термін експлуатації \_\_\_\_\_
  3. Фактичний термін експлуатації з \_\_\_\_\_ по \_\_\_\_\_
  2. Кількість ремонтів \_\_\_\_\_ на суму \_\_\_\_\_ грн.
  3. Вартість поліпшення \_\_\_\_\_ грн.
  4. Маса об'єкта за паспортом \_\_\_\_\_
  5. Технічний стан \_\_\_\_\_
- Висновок комісії \_\_\_\_\_

**Додаток.** Перелік технічної документації \_\_\_\_\_

Голова комісії \_\_\_\_\_  
Члени комісії \_\_\_\_\_  
Головний бухгалтер \_\_\_\_\_

### Розрахунок результатів вибуття об'єкта

Витрати, пов'язані з вибуттям		Надійшло від вибуття цінностей		
Вид витрат	Сума, грн.	Вид цінностей	Кількість	Сума, грн.

Результат вибуття \_\_\_\_\_

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

**Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів**

**Додаток 3**

Типова форма

№ ІНМА-8

(підприємство, організація)

Затверджую

Ідентифікаційний код

200 р. №

від

ЄДРПОУ \_\_\_\_\_  
УКУС \_\_\_\_\_

Код

**Розрахунок амортизації (зносу)  
інших необоротних матеріальних активів**

Рахунок, субрахунок	Текст і основні записи	Плановий період експлуатації	Передано в експлуатацію		Списані не придатні до використання			Знос (гр.4+гр.6–гр.7), або гр.3, або гр.3/гр.2
			Балансова вартість предметів	50% від вартості предметів	Балансова вартість предметів	50% від вартості предметів	вартість оприбуткованого брухту	
А	1	2	3	4	5	6	7	8
	Сальдо на початок місяця							
91,92, 93,94	ІНМА. Передано в експлуатацію на об'єкт № 1 всього в т. ч. Малоцінні необоротні матеріальні активи Тимчасові (нетитульні) споруди Списуються ІНМА, які непридатні для використання на об'єкті № 1							
91,92, 93,94								
	РАЗОМ							
	Сальдо зносу на кінець місяця							

Розрахунок склав \_\_\_\_\_

(посада)

(підпис)

(прізвище, ім'я, по батькові)

« \_\_\_\_\_ » 200 \_\_\_\_\_ р.

(підприємство, організація)  
ідентифікаційний код ЄДРПОУ \_\_\_\_\_

Типова форма ІН-1  
ЗАТВЕРДЖУЮ

(посада, прізвище, ім'я, по батькові)  
« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 201 \_\_\_\_ р.

АКТ ПРИЙМАННЯ ТА ВНУТРІШНЬОГО ПЕРЕМІЩЕННЯ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ

Номер документа	Дата скла дання	Код особи, відповідальної за збереження об'єктів інвестиційної нерухомості	Код виду операції

Назва об'єкта інвестиційної нерухомості	Дата введення в експлуатацію	Вартість придбання (переведення)	Рік побудови	Номер паспорта	Інвентарний номер	Здавач	Одержувач	Дебет		Кредит		Метод нарахування амортизації	Норма амортизації	Сума амортизації	Код рахунка та об'єкта аналітичного обліку (для віднесення амортизаційних відрахувань)
						Цех, відділ, дільниця		Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	

На підставі наказу, розпорядження \_\_\_\_\_ від « \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ р. № \_\_\_\_ проведено огляд \_\_\_\_\_, що приймається (передається) від \_\_\_\_\_ (найменування об'єкта)  
У момент прийняття (передачі) об'єкт знаходиться \_\_\_\_\_ (місцезнаходження об'єкта)  
Коротка характеристика об'єкта \_\_\_\_\_

**Додаток.**

Перелік технічної документації \_\_\_\_\_

Голова комісії \_\_\_\_\_  
(посада) (підпис) (прізвище та ініціали)

Члени комісії:

\_\_\_\_\_ (посада) (підпис) (прізвище та ініціали)

\_\_\_\_\_ (посада) (підпис) (прізвище та ініціали)

\_\_\_\_\_ (посада) (підпис) (прізвище та ініціали)

Об'єкт інвестиційної нерухомості прийняв

\_\_\_\_\_ (посада) (підпис) (прізвище та ініціали)

Відмітка бухгалтерії про відкриття картки або переміщення об'єкта

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 200\_р.

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_.

(підпис, прізвище та ініціали)

(підприємство, організація)  
ідентифікаційний код ЄДРПОУ \_\_\_\_\_

Типова форма ІН-2  
ЗАТВЕРДЖУЮ

\_\_\_\_\_ (посада, прізвище, ім'я, по батькові)

«\_\_» \_\_\_\_\_ 201\_\_р.

**АКТ ПРИЙМАННЯ-ПЕРЕДАЧІ ВІДРЕМОНТОВАНИХ, РЕКОНСТРУЙОВАНИХ ТА ДОБУДОВАНИХ  
ОБ'ЄКТІВ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ**

Номер документа	Дата складання	Код особи, яка відповідає за збереження інвестиційної нерухомості	Код виду операції

Цех, відділ, дільниця	Дебет		Кредит		Сума	Інвентарний номер
	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунка	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунка		
1	2	3	4	5	6	7

На замовлення № \_\_\_\_\_

(найменування об'єкта)

знаходився в плановому/неплановому ремонті (реконструкції, добудови)

з \_\_\_\_\_ по \_\_\_\_\_, а саме \_\_\_\_\_ днів.

(дата) (дата)

Передбачені відомістю дефектів роботи по ремонту (реконструкції, добудови) виконані повністю/не повністю

\_\_\_\_\_ (вказати, що саме не виконано)

По закінченні ремонту (реконструкції, добудови) об'єкт зданий в експлуатацію.

Зміни в характеристиці об'єкта, що визнані реконструкцією, добудови \_\_\_\_\_.

Здав \_\_\_\_\_  
(посада) (підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

Прийняв \_\_\_\_\_  
(посада) (підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

#### ДОВІДКА

1. Кошторисна вартість фактично виконаного обсягу робіт, грн.  
ремонту \_\_\_\_\_  
реконструкції, добудови \_\_\_\_\_

**Керівник відділу** \_\_\_\_\_  
(прізвище, ім'я, по батькові)

2. Фактична вартість, грн.  
ремонту \_\_\_\_\_  
реконструкції, добудови \_\_\_\_\_

**Головний бухгалтер** \_\_\_\_\_  
(прізвище, ім'я, по батькові)

\_\_\_\_\_ (підприємство, організація)  
 ідентифікаційний код ЄДРПОУ \_\_\_\_\_

Типова форма ІН-3  
 ЗАТВЕРДЖУЮ

\_\_\_\_\_ (посада, прізвище, ім'я, по батькові)  
 «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 201\_\_ р.

### АКТ ВИБУТТЯ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ

Номер документа	Дата складання	Код особи, відповідальної за зберігання інвестиційної нерухомості	Код виду операції

Інвестиційна нерухомість	Рік побудови	Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)	Цех, відділ, дільниця	Дебет		Кредит		Сума	Інвентарний номер	Метод нарахування амортизації	Сума амортизації
				Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Комісія, призначена наказом (розпорядженням) від «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р. № \_\_\_\_\_ на підставі \_\_\_\_\_ зробила огляд \_\_\_\_\_

(найменування об'єкта)

В результаті огляду комісія встановила:

1. Надійшов на підприємство «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.
2. Технічний стан та причини ліквідації \_\_\_\_\_

Висновок комісії: \_\_\_\_\_

Додаток. Перелік документів, що додаються \_\_\_\_\_

Голова комісії \_\_\_\_\_  
 (посада) (підпис) (прізвище та ініціали)

Члени комісії:

\_\_\_\_\_ (посада) \_\_\_\_\_ (підпис) \_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)

\_\_\_\_\_ (посада) \_\_\_\_\_ (підпис) \_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)

\_\_\_\_\_ (посада) \_\_\_\_\_ (підпис) \_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)

Зворотний бік форми ІН-3

**РОЗРАХУНОК РЕЗУЛЬТАТІВ СПИСАННЯ ОБ'ЄКТІВ**

Витрати на списання			Найменування цінностей	Надійшло від списання цінностей	
Найменування документа	Статті витрат	Сума		Кількість	Сума
1	2	3	4	5	6

Результати списання \_\_\_\_\_

У картці \_\_\_\_\_

вибуття інвестиційна нерухомість відмічено

«\_\_» \_\_\_\_\_ 201\_р.



(підприємство, організація)  
ідентифікаційний код ЄДРПОУ \_\_\_\_\_

Типова форма ІН-4  
ЗАТВЕРДЖУЮ

(посада, прізвище, ім'я, по батькові)  
«\_\_\_\_\_» \_\_\_\_\_ 201 \_\_\_\_ р.

Бухгалтерський запис (акт, накладна)		Первісна вартість всіх об'єктів
дата	номер	
14	15	16

### ІНВЕНТАРНА КАРТКА ОБЛІКУ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ

Назва інвестиційної нерухомості	Акт про введення в експлуатацію		Дата початку оплати ІН	Номер		Сума	Рік побудови	Цех, відділ, ділянка	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунка	Первісна балансова вартість	Код рахунка і об'єкта аналітичного обліку	Норма амортизаційних відрахувань	Поправочний коефіцієнт	Вибуло (передано)		
	Дата	№		Інвентарний	Паспортний										Бухгалтерський запис (акт, накладна)		Причина вибуття, переміщення
															дата	номер	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18

Добудова, індексація				Ремонт (бухгалтерський запис)							
дата	номер	Інвентарний номер	сума	дата	номер	Інвентарний номер	сума	дата	номер	Інвентарний номер	сума
<b>Коротка індивідуальна характеристика об'єкта</b>											
<b>Найменування конструктивних елементів та інших ознак, що характеризують об'єкт</b>				<b>Матеріали, розміри та інша відомість</b>							
				основний об'єкт		найменування найважливіших прибудов обладнань та приладдя, що відносяться до основного об'єкта					
1				2		3	4	5			6

Картку заповнив

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ р.

\_\_\_\_\_  
 (підприємство, організація)  
 ідентифікаційний код ЄДРПОУ \_\_\_\_\_

Типова форма ІН-5  
 ЗАТВЕРДЖУЮ

\_\_\_\_\_  
 (посада, прізвище, ім'я, по батькові)  
 «\_\_\_\_» \_\_\_\_\_ 201\_\_ р.

ОПИС ІНВЕНТАРНИХ КАРТОК  
 за період з «\_\_» \_\_\_\_\_ 201\_\_р.  
 по \_\_\_\_\_ 201\_\_р.

Найменування класифікаційної групи			
Номер		Найменування об'єкта	Відмітка про вибуття
картки	інвентарний		
1	2	3	4

(підприємство, організація)  
 ідентифікаційний код ЄДРПОУ \_\_\_\_\_

Типова форма ІН-6  
 ЗАТВЕРДЖУЮ

(посада, прізвище, ім'я, по батькові)  
 «\_\_» \_\_\_\_\_ 201\_\_р.

### КАРТКА ОБЛІКУ РУХУ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ

Звітні періоди	Наявність інвестиційної нерухомості на 1-е число звітної дати	Надійшло всього (індексовано)	Вибуло			Амортизація		Витрати на капітальний ремонт
			Всього	внаслідок старіння та зносу	внаслідок стихійного лиха	+,-	сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	11
Січень								
Лютий								
Березень								
Разом за I квартал								
Квітень								
Травень								
Червень								
Разом за II квартал								
Липень								
Серпень								
Вересень								
Разом за III квартал								
Жовтень								
Листопад								
Грудень								
Разом за IV квартал								
Всього (оборот за рік)								

(підприємство, організація)  
 ідентифікаційний код ЄДРПОУ \_\_\_\_\_

Типова форма ІН-7  
 ЗАТВЕРДЖУЮ

(посада, прізвище, ім'я, по батькові)  
 «\_\_» \_\_\_\_\_ 201\_\_р.

**ІНВЕНТАРНИЙ СПИСОК ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ**  
 (за місцем їх знаходження, експлуатації)

\_\_\_\_\_ (відділ, цех, дільниця)

\_\_\_\_\_ (найменування класифікаційної групи)

Повне найменування об'єкта	Інвентарна картка або запис в інвентарній книзі		Інвентарний номер	Первісна (балансова) вартість	Вибуття (переміщення)		
	номер	дата			Документ, що підтверджує рух		причина вибуття (переміщення)
					дата	номер	
1	2	3	4	5	6	7	8

**Типова форма ІН-8  
ЗАТВЕРДЖУЮ**

(посада,

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 201\_\_р.

 (підприємство, організація)  
 ідентифікаційний код ЄДРПОУ \_\_\_\_\_

прізвище, ім'я, по батькові)

**РОЗРАХУНОК АМОРТИЗАЦІЇ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ**
**А. По об'єктах на початок року**

Інвентарний номер	Найменування об'єкта	Дата введення в експлуатацію	Балансова вартість	Ліквідаційна вартість	Термін очікуваного використання	Розрахунок амортизації		Знос з початку використання
						На рік	На місяць	
1	2	3	4	5	6	7	8	9

**Б. За об'єктами інвестиційної нерухомості, що надійшли та вибули в звітному періоді (у тому числі й ті, що передані і повернені з реконструкції, після реконструкції тощо)**

Інвентарний номер	Найменування об'єкта	Дата введення в експлуатацію	Балансова вартість	Ліквідаційна вартість	Термін очікуваного використання	Розрахунок амортизації		Знос з початку використання
						На рік	На місяць	
1	2	3	4	5	6	7	8	9

**В. По усіх об'єктах, що надійшли, вибули та залишилися на кінець року**

Нарахована амортизація по всіх об'єктах на початок року	Амортизація за місяць												Всього за рік	Знос з початку використання
	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

Розрахунок склав \_\_\_\_\_ (посада) \_\_\_\_\_ (підпис) \_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_ (підпис) \_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 201\_\_р.

(підприємство)

Ідентифікаційний  
код ЄДРПОУ**Акт приймання-передачі інвестиційної нерухомості у операційну оренду**

Номер документа	Дата складання	Код особи, відповідальної за збереження об'єктів інвестиційної нерухомості	Код виду операції

У відповідності з договором операційної оренди № \_\_\_\_\_ від «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р. \_\_\_\_\_ в особі \_\_\_\_\_  
передає, (назва підприємства)

а \_\_\_\_\_ в особі \_\_\_\_\_ приймає об'єкти оренди:  
(назва підприємства)

№ з/п	Найменування ІН	Площа	Вартість, грн.	Сума ПДВ, грн.	Загальна вартість з ПДВ, грн.	Дебет		Кредит		Термін оренди
						рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	
1	2	3	5	6	7	8	9	10	11	12

Дата введення у склад ІН	Поліпшення об'єкта	Балансова вартість після поліпшення	Сума переоцінки	Балансова вартість після переоцінки
18	19	20	21	22

Дата	Найменування ІН	Площа	Орендні платежі		
			За устаткування		
			за об'єкт	ПДВ (20%)	всього
1	2	3	6	7	8
Разом:					

На підставі наказу, розпорядження \_\_\_\_\_  
від «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р. проведений огляд

(найменування об'єкта)

Приймається (передається) в експлуатацію від \_\_\_\_\_  
У момент приймання (передачі) об'єкт знаходиться в \_\_\_\_\_

(місцезнаходження об'єкта)

Коротка характеристика об'єкта \_\_\_\_\_

Об'єкт технічним умовам відповідає  
не відповідає

(вказати, що саме не відповідає)

Доробка потрібна  
не потрібна

(вказати, що саме потрібно)

Підсумки перевірки об'єкта

Висновок комісії \_\_\_\_\_

Додаток



Перелік технічної  
документації \_\_\_\_\_

Голова комісії \_\_\_\_\_  
(підпис) (ПІБ)

Члени комісії: \_\_\_\_\_  
(підпис) (ПІБ)

\_\_\_\_\_ (підпис) (ПІБ)

Орендодавець:

Юридична адреса \_\_\_\_\_

Банківські реквізити \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Орендар:

Юридична адреса \_\_\_\_\_

Банківські реквізити \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**Розкриття інформації у статистичній звітності щодо орендних операцій**

Звіт про фінансові результати

Рядок 010 «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)»

Рядок 060 «Інші операційні доходи»

Рядок 015 «Податок на додану вартість»

Рядок 035 «Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)»

Рядок 090 «Інші операційні витрати»

Фінансові результати від операційної діяльності  
Рядок 100 «Прибуток»  
Рядок 105 «Збиток»

Звіт про рух грошових коштів

Рядок 010 «Надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)»

Рядок 020 «Надходження від покупців і замовників авансів»

Рядок 070 «Надходження від боржників (неустойки, штрафів, пені)»

Рядок 080 «Інші надходження»

Рядок 170 «Чистий рух коштів від операційної діяльності»

**Зведена форма внутрішньої звітності щодо понесених витрат та одержаних доходів від переданих у операційну оренду об'єктів інвестиційної нерухомості**

**ВІДОМІСТЬ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ЗА ОБ'ЄКТАМИ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ, ПЕРЕДАНОЇ В ОПЕРАЦІЙНУ ОРЕНДУ**

**I. Інформація щодо об'єктів інвестиційної нерухомості, якими володіє суб'єкт господарювання**

Перелік об'єктів інвестиційної нерухомості, якими володіє підприємство	Дата введення в експлуатацію	Характеристика об'єктів інвестиційної нерухомості			
		Місце розташування	Площа	Вартість, м <sup>2</sup>	Загальна вартість об'єкта
1		2	3	4	5

**II. Витрати на утримання об'єкта**

Суми нарахованої місячної амортизації		Вартість поточних ремонтів		Вартість витрат, пов'язаних із експлуатацією ІН	
Метод амортизації	Сума	Перелік ремонтних робіт	Сума	Перелік витрат	Сума
6	7	8	9	10	11

**III. Інформація щодо операцій з оперативної оренди**

Номер договору	Об'єкт оренди (назва, площа)	Орендар ІН (назва, реквізити)	Первинний документ, що засвідчує передачу об'єктів ІН у оперативну оренду	Термін оренди	Сума місячних орендних платежів	Повнота та вчасність погашення дебіторської заборгованості	Інше
9	10	11	12	13	14	15	

**IV. Зведена інформація щодо оперативної оренди інвестиційної нерухомості за попередній звітний період**

Об'єкти ІН, передані в оренду	Вартість майна	Сума місячних орендних платежів	Сума річних орендних платежів	Зведена сума витрат, пов'язаних із утриманням ІН	Фінансові результати за орендними операціями щодо об'єктів ІН
16	17	18	19	20	21

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

**ЗАДОРЖНИЙ Зеновій-Михайло Васильович**  
**СЕМЕГЕН Людмила Григорівна**  
**БОГУЦЬКА Лілія Тарасівна**

**АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ**  
**ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ**  
**ЩОДО НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ**

Монографія

Редактор **Інна Буняк**  
Комп'ютерна верстка **Ольги Слимак**  
Дизайн обкладинки **Марії Одобецької**

Підписано до друку 21.12.2012 р.  
Формат 60x84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Гарнітура Times.  
Папір офсетний. Друк на дублюванні.  
Умов. друк. арк. 27,6. Облік.-вид. арк. 28,3.  
Зам. № М 017-12. Тираж 300 прим.

Видавець та виготовлювач  
Тернопільський національний економічний університет  
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль 46004

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи  
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»  
вул. Львівська, 3, м. Тернопіль 46004  
тел. (0352) 47-58-72  
E-mail: edition@tneu.edu.ua