

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 7, 28

Тема 2. Облік основних засобів за НП(С)БО 7. Зменшення корисності активів за НП(С)БО 28



2.1 Загальні положення НП(С)БО 7. Визнання та оцінка основних засобів

2.2 Переоцінка основних засобів. Амортизація основних засобів

2.3 Зменшення корисності основних засобів. Вибуття основних засобів

2.4 Загальні положення НП(С)БО 28. Визнання та оцінка зменшення корисності активу

2.5 Відновлення корисності активу. Зменшення та відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки

Мета: формувати систему наукових знань, практичних вмінь і навичок з обліку основних засобів за НП(С)БО 7, а також отримати інформацію про зменшення корисності активів за НП(С)БО 28

Основні терміни і поняття: основні засоби, первісна вартість, справедлива вартість, переоцінена вартість, ліквідаційна вартість, залишкова вартість, вартість, яка амортизується, строк корисного використання (експлуатації), амортизація, знос, зменшення корисності

2.1 Загальні положення НП(С)БО 7. Визнання та оцінка основних засобів

НП(С)БО 7 «Основні засоби» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Норми цього положення застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім бюджетних установ та

підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ).

Основні терміни, що використовуються в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, містяться в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Основні терміни, що наведені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»

Термін	Трактування
основні засоби	матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, виконання робіт і 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)
група основних засобів	сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів
подібні (однорідні) об'єкти	об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість
первісна вартість	історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів
справедлива вартість	сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату
переоцінена вартість	вартість необоротних активів після їх переоцінки
ліквідаційна вартість	сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)
залишкова вартість	різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу)
вартість, яка амортизується	первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
амортизація	систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)
знос основних засобів	сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання
строк корисного використання (експлуатації)	очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг)
зменшення корисності	втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування
капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи	витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами:

1. Основні засоби.

1.1. Земельні ділянки.

1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом.

1.3. Будівлі, споруди та передавальні пристрої.

1.4. Машини та обладнання.

1.5. Транспортні засоби.

1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).

1.7. Тварини, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.

1.8. Багаторічні насадження, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, а також плодоносні рослини.

1.9. Інші основні засоби.

2. Інші необоротні матеріальні активи.

2.1. Бібліотечні фонди.

2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.

2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди.

2.4. Природні ресурси.

2.5. Інвентарна тара.

2.6. Предмети прокату.

2.7. Інші необоротні матеріальні активи.

Підприємства *можуть* установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за *первісною вартістю*. Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів.

Первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

▪ суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

▪ реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

▪ суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(С)БО 31 «Фінансові витрати»).

Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених НП(С)БО 7.

Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених НП(С)БО 7.

Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо дорівнює її собівартості, яка визначається згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» та НП(С)БО 16 «Витрати».

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Залишкова

вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

2.2 Переоцінка основних засобів. Амортизація основних засобів

Переоцінка основних засобів

Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди.

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. **Індекс переоцінки** визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а **сума уцінки** – до складу витрат.

Амортизація основних засобів

Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується (крім вартості земельних ділянок, природних ресурсів і капітальних інвестицій).

Нарахування амортизації здійснюється *протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта*, який встановлюється підприємством (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на

баланс), і *призупиняється на період* його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід урахувувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Строк корисного використання (експлуатації) та ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів переглядаються на кінець звітного року у разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання та ліквідаційної вартості, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання та/або ліквідаційної вартості.

Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів:

1) **прямолінійного**, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

2) **зменшення залишкової вартості**, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3) **прискореного зменшення залишкової вартості**, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється;

4) **кумулятивного**, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця

строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

5) **виробничого**, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується, та решта 50 % вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 % його вартості.

Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається на кінець звітного року у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Нарахування амортизації проводиться щомісячно.

Місячна сума амортизації при застосуванні прямолінійного методу визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання. Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає за датою, на яку об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу амортизації припиняється з дати, що настає за датою вибуття об'єкта основних засобів.

Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми зносу основних засобів і витрат підприємства, крім випадків, коли сума

нарахованої амортизації включається до собівартості іншого активу і балансової вартості такого активу.

2.3 Зменшення корисності основних засобів. Вибуття основних засобів

Втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів включаються до складу витрат звітного періоду із збільшенням у балансі суми зносу основних засобів.

Сума вигід від відновлення корисності об'єкта основних засобів, визнана відповідно до НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми зносу об'єкта основних засобів.

Об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття *внаслідок безоплатної передачі або невідповідності критеріям* визнання активом.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів.

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

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

2.4 Загальні положення НП(С)БО 28. Визнання та оцінка зменшення корисності активу

НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності.

Норми НП(С)БО 28 *не поширюються на*: запаси; активи, які виникають у підрядника від будівельних контрактів; відстрочені податкові активи; активи, які виникають від виплат працівникам; фінансові активи, які обліковуються за справедливою вартістю; біологічні активи, які оцінені за справедливою вартістю.

Основними термінами, що використовуються в цьому стандарті, є:

Вигоди від відновлення корисності – це величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу (у межах балансової (залишкової) вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності) перевищує його балансову (залишкову) вартість.

Втрати від зменшення корисності – це сума, на яку балансова (залишкова) вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.

Сума очікуваного відшкодування активу – це найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу.

Група активів, яка генерує грошові потоки – це мінімальна група активів, використання якої приводить до збільшення грошових коштів окремо від інших активів (груп активів).

Чиста вартість реалізації активу – це справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

На дату річного балансу підприємство має оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активу. Про зменшення корисності активів можуть свідчити, такі ознаки:

1. Зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалось.
2. Застаріння або фізичне пошкодження активу.
3. Суттєві негативні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство, що відбулися протягом звітного періоду або очікувані найближчим часом.
4. Збільшення протягом звітного періоду ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво зменшити суму очікуваного відшкодування активу.
5. Перевищення балансової вартості чистих активів підприємства над їх ринковою вартістю.
6. Суттєві зміни способу використання активу протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які негативно впливають на діяльність підприємства.
7. Інші свідчення того, що ефективність активу є або буде гіршою, ніж очікувалось.

За наявності ознак про зменшення корисності активу підприємство визначає суму очікуваного відшкодування активу.

Суму очікуваного відшкодування визначають окремо для кожного активу.

Чиста вартість реалізації активу базується на цінах активного ринку за вирахуванням очікуваних витрат на реалізацію. До *витрат на реалізацію* належать витрати, які можна прямо пов'язати з продажем активу, за винятком фінансових витрат і витрат з податку на прибуток.

За відсутності активного ринку для конкретного активу його чиста вартість реалізації базується на наявній інформації про суму, яку підприємство може отримати за актив на дату річного балансу в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами після вирахування витрат на його реалізацію.

Теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу визначається застосуванням відповідної ставки дисконту до майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу та його продажу (списання) наприкінці строку корисного використання (експлуатації). Майбутні грошові потоки від активу визначаються виходячи з фінансових планів підприємства на період не більше п'яти років. Якщо в підприємства є досвід визначення суми очікуваного відшкодування активу і наявні розрахунки, що свідчать про достовірність оцінки майбутніх грошових потоків, то така оцінка може визначатися на підставі фінансових планів підприємства, які охоплюють період більше п'яти років.

Майбутні грошові потоки слід попередньо оцінювати для активу в його теперішньому стані. Майбутні грошові потоки від продажу (списання) активу наприкінці строку його корисного використання оцінюються за чистою вартістю його реалізації.

Ставка дисконту базується на ринковій ставці відсотка (до вирахування податку), що використовується в операціях з аналогічними активами. За відсутності ринкової ставки відсотка ставка дисконту базується на ставці відсотка на можливі позики підприємства або розраховується за методом середньозваженої вартості капіталу підприємства.

Втрати від зменшення корисності активу визнаються *іншими витратами*. Після визнання втрат від зменшення корисності активу, що амортизується, нарахування амортизації здійснюється виходячи з нової балансової (залишкової) вартості активу і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання (експлуатації).

2.5 Відновлення корисності активу. Зменшення та відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки

Якщо на дату річного балансу ознаки зменшення корисності активу перестали існувати, то підприємство визначає і відображає вигоди від відновлення його корисності.

Про відновлення корисності активу можуть свідчити, зокрема, такі ознаки:

1. Суттєве збільшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду.
2. Суттєві позитивні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство, що відбулися протягом звітного періоду.
3. Зменшення протягом звітного періоду ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво збільшити суму очікуваного відшкодування активу.
4. Суттєві зміни активу та/або способу його використання протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які позитивно вплинуть на діяльність підприємства.
5. Інші свідчення того, що ефективність активу є або буде кращою, ніж очікувалось.

Якщо ознаки зменшення корисності активу перестали існувати, то вигоди від відновлення корисності активу визнаються *іншим доходом*. Після відновлення корисності активу, що амортизується, нарахування амортизації здійснюється виходячи з нової балансової (залишкової) вартості активу і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання (експлуатації). Балансова (залишкова) вартість активу, збільшена внаслідок відновлення його корисності, не повинна перевищувати балансову (залишкову) вартість цього активу, визначену на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності.

Якщо суму очікуваного відшкодування певного активу визначити неможливо, то визначається *сума очікуваного відшкодування групи активів*, яка генерує грошові потоки і до якої належить цей актив.

Суму очікуваного відшкодування активу неможливо визначити, якщо теперішня вартість майбутніх грошових надходжень від цього активу суттєво відрізняється від чистої вартості його реалізації та якщо актив самостійно не генерує надходження грошових коштів від його використання.

Балансова вартість групи активів, яка генерує грошові потоки, включає балансову вартість лише тих активів, які можна прямо віднести до такої групи, або визначається шляхом розподілу балансової вартості активів на обґрунтованій та послідовній основі.

Балансова вартість групи активів, яка генерує грошові потоки, не включає суму зобов'язання, якщо суму очікуваного відшкодування такої групи можна визначити без урахування цього зобов'язання.

Втрати від зменшення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки, визнаються, якщо сума очікуваного відшкодування цієї групи менша за її балансову вартість.

Балансова вартість окремих активів групи зменшується на відповідну частину зазначених втрат, визначену шляхом розподілу загальної суми втрат пропорційно балансовій вартості кожного активу групи.

Якщо чисту вартість реалізації окремого активу групи або теперішню вартість майбутніх чистих грошових надходжень для окремого активу групи можна визначити, то балансова вартість такого активу не зменшується нижче чистої вартості реалізації активу або теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від цього активу.

Втрати від зменшення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки, визнаються для кожного активу групи в порядку, установленому НП(С)БО 28.

Вигоди від відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки, визнаються, якщо сума очікуваного відшкодування цієї групи перевищує її балансову вартість.



Контрольні питання

1. Що таке основний засіб та які основні групи основних засобів Вам відомі?
2. Дайте коротку характеристику основним видам оцінки основних засобів.
3. Які шляхи надходження основних засобів на підприємство Ви можете назвати?
4. Як формується первісна вартість основного засобу, що придбаний за плату? Чому дорівнює первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в

обмін на подібний об'єкт / неподібний актив?

5. Що слід розуміти під переоцінкою основного засобу? Який механізм переоцінки передбачений законодавством?

6. Що таке амортизація та знос? Назвіть основні методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені законодавством та дайте їх коротку характеристику.

7. Які ознаки можуть свідчити про зменшення корисності активів? Як здійснюється оцінка зменшення корисності активу?

8. Які ознаки можуть свідчити про відновлення корисності активу? Як здійснюється оцінка в такому випадку?

9. Опишіть особливості зменшення та відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки.