

Тема 6. Облік довгострокових активів

- 6.1 Склад, класифікація та оцінка довгострокових активів.
- 6.2 Методи розрахунку та облік амортизації основних засобів.
- 6.3 Облік надходження та вибуття основних засобів.
- 6.4 Контрольні запитання.
- 6.5. Тести для самоконтролю.

6.1. Склад, класифікація та оцінка довгострокових активів

Довгострокові активи – це такі активи, які мають строк служби більше одного року, придбані для використання в господарській діяльності, не призначені для реалізації. До довгострокових активів належать, наприклад: основні засоби, земля, нематеріальні активи, природні ресурси, довгострокові фінансові вкладення.

У країнах англо-американської моделі обліку до складу довгострокових активів належать основні засоби, власність, будівлі та обладнання, нематеріальні активи, передплачені витрати деяких періодів, інвестиції і фонди та інші поза оборотні активи.

Відповідно до GAAP довгострокові активи поділяються на матеріальні (або реальні) та нематеріальні активи.

Основними ознаками матеріальних активів є: наявність їхнього фізичного втілення; використання їх безпосередньо в діяльності компанії; можливість приносити вигоду протягом декількох облікових періодів.

Матеріальні довгострокові активи ще називаються матеріальними основними фондами або основними виробничими фондами в балансі відображаються в статті «Власність, будівлі, споруди».

У США та в інших окремих країнах виділяють в окрему групу природні ресурси у зв'язку з їх особливими ознаками. Природні ресурси часто називають «вичерпними активами», тому, що вони постійно зменшуються в процесі експлуатації.

У Великобританії та Австралії всі довгострокові активи

відображаються в розділі основного капіталу, до складу якого входять матеріальні активи, нематеріальні активи, інвестиції.

До складу довгострокових активів Чехії відносяться:

- **нематеріальні інвестиції:** засновницькі витрати; нематеріальні результати науково-дослідної та подібної діяльності; програмні продукти; цінні права; інші нематеріальні інвестиції; незакінчені нематеріальні інвестиції; надані застави на нематеріальні інвестиції;

- **матеріальне інвестиційне майно:** земельні ділянки; будівлі, приміщення та споруди; машини, прилади та обладнання, транспортні засоби та інвентар; рослинні комплекси довготривалого покрову; основне стадо та робоча худоба; інше матеріальне інвестиційне майно; коригувальна стаття до придбаного майна;

- **незакінчені матеріальні та нематеріальні інвестиції;**

- **надані застави на матеріальне інвестиційне майно;**

- **фінансові інвестиції.**

До складу довгострокових активів у Польщі відносяться:

- **нематеріальні цінності та права:** витрати, понесені при створенні підприємства; витрати на розвиток; вартість фірми; інші нематеріальні цінності та права; аванси в рахунок вартості нематеріальних цінностей та прав;

- **речове довгострокове майно:** власні землі; будинки та споруди; машини та устаткування; транспортні засоби; інші довгострокові засоби; вкладені (розпочаті) інвестиції; аванси в рахунок інвестицій;

- **фінансове довгострокове майно:** акції та паї; цінні папери; надані позики довгострокові; інші складові фінансового довгострокового майна; довгострокова дебіторська заборгованість.

У більшості зарубіжних країн довгострокові активи можна поділити на наступні загальні групи: матеріальні довгострокові активи; нематеріальні довгострокові активи; довгострокові фінансові інвестиції.

Згідно з принципами обліку, довгострокові активи при їх придбанні оцінюються за собівартістю. Собівартість включає ціну купівлі та витрати,

необхідні для доведення об'єктів до стану використання за прямим призначенням.

Якщо купується будівля то, крім договірної ціни, у фактичну собівартість включаються витрати на її ремонт, переобладнання – тобто на приведення до споживчого вигляду.

Якщо купується обладнання – фактична собівартість включає договірну ціну, витрати на транспортування, встановлення і монтаж.

Об'єкти, що збудовані підприємством, оцінюються за фактичними витратами будівництва. До таких витрат належать: вартість матеріалів, витрачених на будівництво; інші прямі витрати, пов'язані з будівництвом (заробітна плата, послуги зі сторони тощо); частина непрямих витрат (управлінські витрати).

Об'єкти, одержані безкоштовно, оцінюються за їхньою купівельною вартістю.

Вартість нематеріальних довгострокових активів, відповідно GAAP визначається наявністю у компанії певних прав, використання яких дає можливість отримання комерційної вигоди від їх використання в господарській діяльності.

6.2. Методи розрахунку та облік амортизації основних засобів

МСБО 16 «Основні засоби» визначає - амортизація це систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації.

Сума, що амортизується – собівартість активу або інша сума, яка замінює собівартість у фінансовій звітності, мінус його ліквідаційна вартість.

Ліквідаційна вартість – чиста сума, яку підприємство передбачає отримати в кінці строку корисної експлуатації активу після вирахування витрат, пов'язаних з його вибуттям.

Об'єктом амортизації є активи, що мають обмежений строк корисного використання. Земля, наприклад, термін корисного використання якої

необмежений, не підлягає амортизації.

Термін корисної експлуатації - період часу, протягом якого підприємство передбачає використовувати актив; кількість одиниць продукції, яку підприємство очікує отримати від використання активу.

Термін корисної експлуатації визначає підприємство з урахуванням таких чинників: очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта; очікуваного фізичного зносу; морального зносу (внаслідок технічного прогресу або заміни попиту на продукцію); правових або аналогічних обмежень щодо використання об'єкта (наприклад, термін оренди, передбачений угодою, або законодавство, що визначає граничний термін безпечної експлуатації певних об'єктів тощо).

Термін корисної експлуатації відображає наміри керівництва підприємства щодо використання певного об'єкта основних засобів з урахуванням накопиченого досвіду та оцінки ринкової ситуації.

Відповідно до МСБО 16 можна використовувати такі методи амортизації:

- **прямолінійного списання** – однакові амортизаційні відрахування здійснюються кожного року протягом строку експлуатації активу;

- **зменшення залишку** – більші амортизаційні відрахування здійснюються на початку строку експлуатації активів, а потім зменшуються кожного року, вартість активу зменшується з року в рік, але не зменшується до нуля;

- **суми одиниць продукції** – амортизаційні відрахування базуються на виписку продукції протягом періоду, порівняному з загальною продуктивністю активу.

МСБО 16 не містить вичерпного переліку методів, які слід використовувати для розрахунку амортизації основних засобів. Єдиною вимогою є те, що метод амортизації має забезпечити розподіл вартості активу на систематичній основі та відобразити спосіб, у який економічна

вигода від цього активу отримується підприємством.

Методи амортизації основних засобів, які використовуються в зарубіжних країнах:

- рівномірної амортизації;
- прямолінійного списання;
- дегресивної (прискореної) амортизації;
- суми чисел років (кумулятивний);
- зменшення залишку;
- прогресивної (уповільненої) амортизації: амортизаційного фонду, ануїтету;
- суми одиниць продукції (виробничий).

Метод рівномірної амортизації досягається переважно за допомогою методу прямолінійного списання, при якому сума щорічних амортизаційних відрахувань може бути розрахована двома способами:

- розрахунок здійснюють діленням вартості об'єкта, що підлягає амортизації, на термін його корисної експлуатації;
- суму щорічних відрахувань визначають множенням установленної чи розрахованої річної норми амортизації на первісну вартість об'єкта (за вирахуванням його ліквідаційної вартості).

Наприклад, собівартість придбаного верстата становить 20 000 дол. США, а термін його корисної експлуатації дорівнює 4 роки. Ліквідаційна вартість становить 2 000 дол. США.

При першому способі сума щорічних амортизаційних відрахувань дорівнює:

$$(20\,000 - 2\,000) \div 4 = 4\,500 \text{ дол. США.}$$

При другому способі норма амортизації дорівнює 25% (100 : 4) і сума щорічних відрахувань дорівнює:

$$((20\,000 - 2\,000) \times 25) \div 100 = 4\,500 \text{ дол. США}$$

Розрахунок амортизації методом прямолінійного списання наведено в табл. 6.1.

Таблиця 6.1 - Розрахунок амортизації методом прямолінійного списання

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Балансова вартість
0	-	-	-	20 000
1	$1/4 \times 18\ 000$	4 500	4 500	15 500
2	$1/4 \times 18\ 000$	4 500	9 000	11 000
3	$1/4 \times 18\ 000$	4 500	13 500	6 500
4	$1/4 \times 18\ 000$	4 500	18 000	2 000
	Разом	18 000		

Переваги методу – простота розрахунку і рівномірність розподілу суми амортизації між обліковими періодами.

Недоліки – не враховує моральний знос, відмінність виробничої потужності основних засобів у різні роки експлуатації та необхідності збільшення витрат на ремонт в останні роки служби.

Метод дегресивної (прискореної) амортизації означає щорічне зниження суми амортизаційних відрахувань.

Найпоширенішими методами прискореної амортизації є метод суми чисел років – це результат сумування порядкових номерів тих років, протягом яких функціонує об'єкт. Згідно з цим методом річну норму амортизації визначають як відношення терміну служби, що залишився (на початок звітнього року), до суми чисел років.

У нашому прикладі: сума чисел років дорівнює: $1 + 2 + 3 + 4 = 10$; норма амортизації дорівнює: в 1-му році $4/10$; в 2-му – $3/10$, в 3-му – $2/10$, в 4-му – $1/10$. (табл. 6.2).

Таблиця 6.2 - Розрахунок амортизації методом суми чисел років

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Балансова вартість
0	-	-	-	20 000
1	$4/10 \times 18\ 000$	7 200	7 200	12 800
2	$3/10 \times 18\ 000$	5 400	12 600	7 400
3	$2/10 \times 18\ 000$	3 600	16 200	3 800
4	$1/10 \times 18\ 000$	1 800	18 000	2 000
	Разом	18 000		

Метод зменшення залишку передбачає визначення суми амортизаційних відрахувань множенням балансової вартості об'єкта основних засобів на початок звітного періоду на постійну норму амортизації (табл. 6.3.).

У нашому прикладі норма амортизації дорівнює :

$$1 - \sqrt[4]{2000:20000} = 1 - 0,5623 = 0,4377 = 44\%$$

Таблиця 6.3 - Розрахунок амортизації методом зменшення залишку

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Балансова вартість
0	-	-	-	20 000
1	44% × 20 000	8 800	8 800	11 200
2	44% × 11 200	4 928	13 728	6 270
3	44% × 6 270	2 760	16 488	3 512
4	44% × 3 512	1 545	18 033	1 967

Методи прогресивної амортизації передбачають поступове зростання суми амортизаційних відрахувань протягом терміну експлуатації основних засобів. Ці методи використовують в окремих галузях, таких, як комунальне господарство та підприємства, що здійснюють операції з нерухомістю.

До методів прогресивної амортизації належать методи амортизаційного фонду та метод ануїтету. Особливістю цих методів є те, що вони передбачають дисконтування майбутніх грошових надходжень від інвестицій в основні засоби з використанням складних відсотків.

При використанні методу амортизаційного фонду одночасно з періодичним нарахуванням амортизації сума, що дорівнює величині амортизаційних відрахувань, вкладається в надійні цінні папери або депонується на окремому рахунку. Отримані відсотки за інвестиціями зараховують до амортизаційного фонду. Амортизаційний фонд формується за рахунок двох джерел: амортизаційних відрахувань і отриманого доходу у вигляді відсотків на інвестиції. Величину амортизаційних відрахувань розраховують у такий спосіб, щоб до кінця терміну служби основних засобів амортизаційний фонд дорівнював їхній первісній вартості (за вирахуванням

ліквідаційної вартості).

У нашому прикладі допустимо, що верстат амортизується за допомогою створення амортизаційного фонду вкладанням коштів у 5-відсоткові цінні папери. Відсотки за інвестиціями виплачуються раз на рік.

$$\text{Амортизаційні відрахування} = (\text{Собівартість об'єкта} - \text{Ліквідаційна вартість}) \div \text{Майбутня вартість одиниці ануїтету}$$

Амортизаційні відрахування = $(20\,000 - 2\,000) \div 4,3101 = 4176$ дол. США (табл. 6.4).

Таблиця 6.4 - Розрахунок амортизаційних відрахувань в умовах створення амортизаційного фонду

Рік	Відрахування до амортизаційного фонду	Відсоток на залишок фонду	Разом збільшення амортизаційного фонду	Залишок амортизаційного фонду	Витрати на амортизацію	Накопичена амортизація	Балансова вартість
0	-	-	-	-	-	-	20 000
1	4 176	0	4 176	4 176	4 176	4 176	15 824
2	4 176	209	4 385	8 561	4 385	8 561	11 439
3	4 176	428	4 604	13 165	4 064	13 165	6 835
4	4 176	659	4 835	18 000	4 835	18 000	2 000

Нарахування амортизації відображають записом:

Дебет рахунку «Витрати на амортизацію»

Кредит рахунку «Накопичена амортизація основних засобів»

Кредит рахунку «Дохід від відсотків»

Амортизація, яка визнається в оподаткуванні, називається *податковою (фіскальною)*. У більшості зарубіжних країнах визнається лінійна амортизація та прогресивна (уповільнена), їх особливість полягає в податковому регулюванні. Наприклад, у Франції використовується прямолінійна амортизація, прискорена амортизація та понижуючі коефіцієнти (1,5 – для основних засобів з терміном амортизації 3 – 4 роки; 2,0 - з терміном 5 – 6 років; 2,5 – з терміном більше 6 років), але ліквідаційна вартість при цьому не визначається. У Бельгії сума амортизації для

оподаткування може бути визнана в межах 40 % від вартості нарахованої амортизації, в Великобританії – 25 %.

Амортизація нарахована компанією відповідно до облікової політики називається *економічною*. В ряді зарубіжних країнах використовується паралельний розрахунок економічної та податкової амортизації (Великобританія, Нідерланди, Іспанія, Франція). Якщо економічна амортизація більше податкової, то різниця обліковується як екстраординарний збиток.

У Німеччині законодавством не передбачено конкретних методів амортизації, найчастіше використовують прямолінійний метод та метод зменшення залишку.

У Данії амортизаційні ставки існують окремо для фінансового та податкового обліку, частіше використовують прямолінійний метод.

У Бельгії законодавство дозволяє такі методи амортизації: лінійний, зменшення залишку, подвоєних амортизаційних відрахувань, прискореної амортизації по окремим активам, яку можна використовувати тільки відповідно до податкового законодавства.

У Португалії дозволено використовувати тільки прямолінійний метод нарахування.

6.3 Облік надходження та вибуття основних засобів

Первісною оцінкою основних засобів є собівартість їх придбання або створення, яку називають первісною вартістю. Собівартість основних засобів – це сплачена сума грошових коштів, або їх еквівалентів, або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на момент його придбання або створення.

У зарубіжних країнах не створюються спеціальні джерела фінансування капітальних вкладень. Для обліку основних засобів використовують рахунок основних засобів, який має субрахунки за їх

класифікаційними групами (будівлі, споруди, обладнання, транспортні засоби тощо), а також субрахунки накопиченого зносу по кожній класифікаційній групі.

Придбання об'єкта основних засобів в обліку відображається записом:

Дебет рах. «Основні засоби»

Кредит рах. «Рахунки до сплати»

Витрати на власне будівництво об'єктів попередньо обліковується на рахунку витрат «Незавершене будівництво». Прийняття в експлуатацію готового об'єкта відображається записом:

Дебет рах. «Основні засоби»

Кредит рах. «Незавершене будівництво»

У таких країнах як Франція, Бельгія та інших є особливості відображення в обліку об'єктів, що надійшли в результаті будівництва. Вартість таких об'єктів зараховується на доходи підприємства, для обліку яких відведено рахунок доходів «Імобілізована продукція». Доходи, що відображаються на цьому рахунку, компенсують витрати на будівництво об'єкта. В остаточному підсумку таке відображення не має впливу на формування фінансових результатів. В такому разі в обліку робиться запис:

Дебет рах. «Основні засоби»

Кредит рах. «Імобілізована продукція».

У кінці звітного періоду на рахунок «Фінансові результати звітного періоду» буде перенесено витрати (з рахунку витрат «Незавершене будівництво» та доходи (з рахунку «Імобілізована продукція»).

Вибуття основних засобів відбувається здебільшого в результаті їх ліквідації внаслідок зносу або реалізації. Відповідно до МСБО результати вибуття основних засобів повинні відображатися на фінансових результатах діяльності підприємства – в розділі інших або надзвичайних результатів.

Прибутки чи збитки від ліквідації або реалізації основних засобів визначаються як різниця між чистими надходженнями та залишковою вартістю об'єктів основних засобів. Техніка відображення в обліку операцій,

пов'язаних з вибуттям основних засобів, в різних країнах може бути різна.

Наприклад, фірма реалізувала верстат, первісна вартість якого 12 000 дол., нарахована амортизація 4 000 дол. США. Договірна ціна реалізації становить – 10 000 дол. США.

За методикою обліку в США ця операція відобразиться записами:

Дебет рах «Рахунки до отримання»	10 000
Дебет рах. «Амортизація устаткування»	4 000
Кредит рах. «Прибутки від вибуття основних засобів»	2 000
Кредит рах. «Устаткування»	12 000

За методикою обліку у Франції:

1. Списується балансова вартість реалізованого верстата:

Дебет рах. «Амортизація устаткування»	4 000
Дебет рах. «Витрати по недоамортизованій вартості основних засобів»	8 000
Кредит рах. «Устаткування»	12 000

2. Відображення доходу від реалізації верстата:

Дебет рах. «Розрахунки з клієнтами»	10 000
Кредит рах. «Доходи від вибуття основних засобів»	10 000

Різниця між сумою рахунку «Доходи від вибуття основних засобів» та рахунку «Витрати по недоамортизованій вартості основних засобів» покаже результат від реалізації верстата.

МСБО 16 пропонує базовий підхід до оцінки основних засобів - за первісною вартістю та альтернативний підхід - основні засоби можуть відображатися в звітності за переоціненою вартістю. Процес переоцінки основних засобів за МСБО та П(С)БО України суттєво не відрізняються.

У Франції законодавство дозволяє відображати в обліку переоцінку основних засобів, однак визнання прибутку від збільшення вартості активу супроводжує податком на прибуток від доходів, що виникають.

У Великобританії для проведення переоцінки не існує законодавчих норм, проте частіше за всього використовують відновлювану вартість.

6.4 Контрольні запитання

1. Надайте визначення довгострокових активів.
2. Наведіть приклади довгострокових активів у зарубіжних країнах.
3. Надайте визначення амортизації відповідно до МСБО 16 «Основні засоби».
4. Надайте визначення ліквідаційної вартості та терміну корисної експлуатації основних засобів.
5. Назвіть методи амортизації основних засобів, які рекомендовані МСБО 16 «Основні засоби».
6. Наведіть приклади методів амортизації основних засобів, які використовуються у зарубіжних країнах.
7. Поясніть методику визначення амортизаційних відрахувань методом рівномірної амортизації.
8. Поясніть методику визначення амортизаційних відрахувань методом прискореної амортизації.
9. Поясніть методику визначення амортизаційних відрахувань методом зниження залишку.
10. Поясніть методику визначення амортизаційних відрахувань методом амортизаційного фонду.
11. Пояснити облік надходження основних засобів.
12. Пояснити облік вибуття основних засобів.

6.5 Тести для самоконтролю

1. Підприємство застосовує базовий підхід до оцінки основних засобів. Як вплине збільшення справедливої вартості основних засобів на дату балансу на статті звіту про фінансовий стан:

- а) збільшиться балансова вартість основних засобів;
- б) збільшиться стаття «Інший додатковий капітал»;
- в) збільшиться нерозподілений прибуток;
- г) оцінка статей не зміниться.

2. Первісна вартість устаткування становить 10 000 дол. США, справедлива вартість – 15 000 дол. США, переоцінка устаткування в бухгалтерському обліку відобразиться записом:

- а) Дебет рах. «Основні засоби» Кредит рах. «Резерв переоцінки» - 5 000 дол. США;
- б) Дебет рах. «Резерв переоцінки» Кредит рах. «Основні засоби» - 5 000 дол. США;
- в) Дебет рах. «Основні засоби» Кредит рах. «Дохід від інвестиційної діяльності» - 5 000 дол. США;
- г) Дебет рах. «Витрати від зменшення корисності» Кредит рах. «Резерв переоцінки» - 5 000 дол. США.

3. Первісна вартість устаткування становить 10 000 дол. США, справедлива вартість – 15 000 дол. США, переоцінка устаткування в бухгалтерському обліку відбулася у 2016 р., а у 2017 році його переоцінюють до 12 000 дол. США, в обліку переоцінка 2017 року відобразиться записом:

- а) Дебет рах. «Основні засоби» Кредит рах. «Резерв переоцінки» - 7 000 дол. США;
- б) Дебет рах. «Резерв переоцінки» Кредит рах. «Основні засоби» - 3 000 дол. США;
- в) Дебет рах. «Основні засоби» Кредит рах. «Дохід від інвестиційної діяльності» - 3 000 дол. США;
- г) Дебет рах. «Витрати від зменшення корисності» Кредит рах. «Резерв переоцінки» - 3 000 дол. США.

4. Первісна вартість обладнання – 10 000 дол. США, ліквідаційна вартість – 1 000 дол. США, термін експлуатації – 5 років, метод амортизації прямолінійний, річна сума амортизації складає:

- а) 1 800 дол. США;
- б) 2 000 дол. США;
- в) 2 200 дол. США;
- г) 750 дол. США.

5. Списання амортизації на витрати звітного періоду відображається проводкою:

- а) Дебет рах. «Амортизація» Кредит рах. «Накопичена амортизація»;
- б) Дебет рах. «Накопичена амортизація» Кредит рах. «Амортизація»;
- в) Дебет рах. «Амортизація» Кредит рах. «Основні засоби»;
- г) Дебет рах. «Накопичена амортизація» Кредит рах. «Основні засоби».

6. Вартість об'єктів основних засобів, що надійшли у Франції відображається проводкою:

- а) Дебет рах. «Основні засоби» Кредит рах. «Незавершене будівництво»;
- б) Дебет рах. «Основні засоби» Кредит рах. «Імобілізована продукція»;
- в) Дебет рах. «Імобілізована продукція» Кредит рах. «Основні засоби»;
- г) Дебет рах. «Імобілізована продукція» Кредит рах. «Незавершене будівництво».

7. Природні ресурси, видобуті, але не реалізовані в поточному році, відображаються як:

- а) основні засоби;
- б) товарно-матеріальні запаси;
- в) нематеріальні активи;
- г) незавершене будівництво.

8. За яким принципом підготовки фінансової звітності оцінка довгострокових активів у звіті про фінансовий стан переважно здійснюється на підставі витрат на їх придбання або виробництво:

- а) нарахування і відповідності доходів і витрат;
- б) історичної (фактичної) собівартості;
- в) обачності;
- г) превалювання змісту над формою.

9. Компанія придбала основні засоби в обмін на запаси (10 000 дол. США) та сплатила додатково 5 000 дол. США. У Звіті про рух грошових коштів буде відображено:

- а) витрати грошових коштів на операційну діяльність 10 000 дол. США, на інвестиційну діяльність – 5 000 дол. США;
- б) надходження грошових коштів від інвестиційної діяльності – 15 000 дол. США;
- в) витрати грошових коштів на інвестиційну діяльність – 5 000 дол. США;
- г) витрати грошових коштів на фінансову діяльність – 5 000 дол. США.

10. Сумування порядкових номерів тих років, протягом яких функціонує об'єкт – це метод:

- а) прискореної амортизації;
- б) рівномірної амортизації;
- в) кумулятивний амортизації;
- г) прогресивної амортизації.