

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ
ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

О. С. Яцунська

**Облік основних засобів
за стадіями життєвого циклу**

Монографія

Херсон
Видавництво Грінь Д.С.
2017

УДК 657.42:330.322.5
Я 94

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Одеського національного економічного університету
(протокол № 10 від 11 липня 2017 р.)*

Рецензенти:

М. І. Бондар – декан обліково-економічного факультету Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана, д-р екон. наук, професор

Г. М. Давидов – декан факультету обліку і фінансів Кіровоградського національного технічного університету, д-р екон. наук, професор

Р. В. Кузіна – завідувач кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки Одеського національного економічного університету, д-р, екон. наук, доцент

Яцунська О. С.

Я 94 Облік основних засобів за стадіями життєвого циклу : монографія /
О. С. Яцунська. – Херсон : ФОП Грінь Д.С., 2017. – 188 с.

ISBN 978-966-930-233-5

Монографію присвячення дослідженню теоретичних засад та організаційно-методичних положень щодо подальшого розвитку обліку в системі управління станом та ефективністю використання основних засобів за стадіями життєвого циклу в умовах наближення вітчизняної системи бухгалтерського обліку до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Монографія розрахована на широке коло читачів: науковців, аспірантів, практиків, студентів та усіх, хто цікавиться питаннями вдосконалення організаційно-методичного забезпечення обліку на вітчизняних підприємствах.

ISBN 978-966-930-233-5

УДК 657.42:330.322.5

© Яцунська О. С., 2017

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ	4
ПЕРЕДМОВА.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА СТАДІЯМИ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ	8
1.1 Загальний підхід до дослідження напрямів удосконалення обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу	8
1.2 Поняття основних засобів та їх життєвого циклу	13
1.3 Класифікація основних засобів для різних цілей управління... ..	30
Висновки до розділу 1	41
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОЦІНКИ ТА ВИЗНАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА СТАДІЯМИ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ	43
2.1 Підходи до бухгалтерської оцінки основних засобів в інформаційній системі підприємства	43
2.2 Методичні підходи до визнання основних засобів за стадіями життєвого циклу	58
Висновки до розділу 2	84
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ОРГАНІЗАЦІЙНО- МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА СТАДІЯМИ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ	87
3.1 Облікова політика як елемент організації обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу	87
3.2 Організаційно-методичне забезпечення обліку основних засобів на стадіях надходження та вибуття	102
3.3 Організаційно-методичне забезпечення обліку основних засобів на стадіях продуктивного використання та поліпшення.....	112
Висновки до розділу 3	128
ВИСНОВКИ	132
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	134
ДОДАТКИ	152

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

КОПФГ	–	Класифікація організаційно-правових форм господарювання
МСБО	–	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку
МСФЗ	–	Міжнародний стандарт фінансової звітності
НКЦПФР	–	Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку
НП(С)БО	–	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку
ОГГК	–	одиниця, яка генерує грошові кошти
П(С)БО	–	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку

ПЕРЕДМОВА

У контексті поглиблення глобалізаційних та євроінтеграційних процесів в Україні пріоритетного значення набувають заходи щодо створення якісної системи бухгалтерського обліку і звітності. Дуже важливими в таких умовах постають питання обліку основних засобів як одного з найбільш вагомих елементів майна господарюючих суб'єктів. Особливо це стосується промислових підприємств, для яких характерна велика частка основних засобів у складі загальної вартості необоротних активів, що 2015 року перевищувала 78 %.

Існуюча система обліку повною мірою не відповідає сучасним вимогам управління, насамперед, у зв'язку із недосконалістю нормативного, організаційно-методичного та інформаційного забезпечення. За останнє десятиріччя з'явилися нові для вітчизняних підприємств економічні об'єкти, що мають пряме відношення до основних засобів на різних стадіях їх руху, зокрема такі: одиниці, що генерують грошові кошти; необоротні активи, утримувані для продажу тощо. Тому актуальним є пошук нових підходів до формування організаційно-методичного забезпечення обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу.

Питання вдосконалення обліку основних засобів завжди були під пильною увагою багатьох учених: А. А. Белоусова, М. І. Бондаря, Б. І. Валуєва, Л. В. Городянської, А. П. Грінько, І. А. Деруна, В. М. Диби, О. О. Жарікової, М. М. Зюкової, Т. Г. Камінської, В. П. Карєва, О. С. Кірей, Н. В. Кравчук, В. А. Кулик, В. Ю. Ларікова, Л. А. Леонової, В. І. Леонтьєвої, В. О. Лєсняка, Л. Г. Ловінської, О. В. Макєвої, В. Ф. Максимової, Т. П. Мац, О. А. Наумчук, О. Ю. Омельченко, О. А. Петрик, Н. І. Самбурської, С. В. Хоми, В. А. Шпака та багатьох інших.

Аналізу проблем бухгалтерського відображення операцій з основними засобами в умовах упровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі МСФЗ) присвячено дослідження зарубіжних учених: І. Ю. Баймуратова, Е. С. Борониної,

М. О. Вахрушиної, Н. В. Малиновської, Д. В. Тихомирова та інших; та вітчизняних науковців, серед яких: С. Ф. Голов, С. Я. Зубілевич, Н. М. Костюченко, Р. В. Кузіна, Н. О. Лоханова, А. В. Озеран, В. П. Пантелеєв тощо.

Однак, беручи до уваги вагомий науковий здобутки попередників, зазначимо, що сучасні умови розвитку вітчизняної системи бухгалтерського обліку, а саме конвергенції з МСФЗ, визначають нові аспекти та дискусійні питання теоретичного і практичного характеру щодо організаційно-методичного забезпечення обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу. Зокрема, недостатньо з'ясованими виступають: облікова інтерпретація категорій «основний капітал», «життєвий цикл основних засобів» та інші; склад класифікаційних ознак та елементів облікової політики щодо основних засобів; організаційно-методичні аспекти здійснення й обліку зменшення корисності активів тощо.

Актуальність окреслених питань зумовили вибір теми, завдання, об'єкт, предмет і загальний підхід до дослідження.

Метою дослідження визнано розробку теоретичних засад та організаційно-методичних положень щодо подальшого розвитку обліку в системі управління станом та ефективністю використання основних засобів за стадіями життєвого циклу в умовах наближення вітчизняної системи бухгалтерського обліку до Міжнародних стандартів фінансової звітності. Монографія складається з трьох розділів.

У першому розділі – *«Теоретичні засади обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу»* – розглянуто загальну направленість підходу до дослідження з питань удосконалення обліку основних засобів; досліджено генезис теоретичних підходів до трактування економічної сутності основного капіталу та наведено його облікову інтерпретацію; з позиції розгляду основних засобів як інвестиційних ресурсів упорядковано стадії життєвого циклу та поглиблено їх класифікацію.

У другому розділі – *«Методичні засади оцінки та визнання основних засобів за стадіями життєвого циклу»* – розглянуто

теоретичні й методичні засади їх оцінки та визнання за стадіями життєвого циклу.

У третьому розділі – *«Напрями розвитку організаційно-методичного забезпечення обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу»* – розглянуто питання вдосконалення облікової політики щодо основних засобів, їх синтетичного та аналітичного обліку, документального оформлення та методичні засади проведення процедури й бухгалтерського відображення результатів зменшення корисності.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає в можливості практичного застосування розроблених рекомендацій і пропозицій, спрямованих на вдосконалення організаційно-методичного забезпечення обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу на промислових підприємствах.

Автор висловлює щирі вдячність рецензентам – доктору економічних наук, професору, декану обліково-економічного факультету Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана *Миколі Івановичу Бондарю*; доктору економічних наук, професору, декану факультету обліку і фінансів Кіровоградського національного технічного університету *Григорію Миколайовичу Давидову*; доктору економічних наук, професору, завідувачу кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки Одеського національного економічного університету *Руслані Вілліївні Кузіній* – за цінні поради і рекомендації щодо поліпшення матеріалу монографії.

За допомоги в підготовці та виданні монографії автор висловлює щирі подяки науковому керівнику, доктору економічних наук, професору, завідувачу кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету *Наталії Олексіївні Лохановій*.

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА СТАДІЯМИ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ

1.1 Загальний підхід до дослідження напрямів удосконалення обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу

Загальний підхід до дослідження показує, за якими напрямками необхідно спрямовувати науковий пошук до вирішення окреслених проблемних питань. До основних наукових підходів економічних досліджень відносять: концептуальний, програмно-регіональний, системний, комплексний, інтегральний, маркетинговий, функціональний, динамічний, відтворювальний, процесний, нормативний, кількісний, адміністративний, поведінковий та ситуаційний [4, с. 97-111].

Однак, незважаючи на таку різноманітність підходів, як справедливо зазначають Л. І. Антошкіна та Д. М. Стеченко: «з другої половини ХХ ст. системний підхід став одним з пріоритетних, провідних серед усіх інших» [4, с. 105-106]. Доказом тому також можуть слугувати дослідження переваг та позитивних результатів використання даного підходу у сфері бухгалтерської науки [141, с. 59-60; 131, с. 49-50; 61, с. 114-115; 67, с. 76-77; 172, с. 22; 142, с. 42-55; 107, с. 45; 169, с. 298] тощо. Тому не вважаємо за доцільне зупинятися на достатньо широко розглянутих у літературі загальних положеннях та перевагах системного підходу, ми лише застосуємо його у процесі пошуку шляхів удосконалення обліку основних засобів на промислових підприємствах.

Блок-схему системного підходу дослідження напрямів удосконалення обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу на промисловому підприємстві відображено на рисунку 1.1.

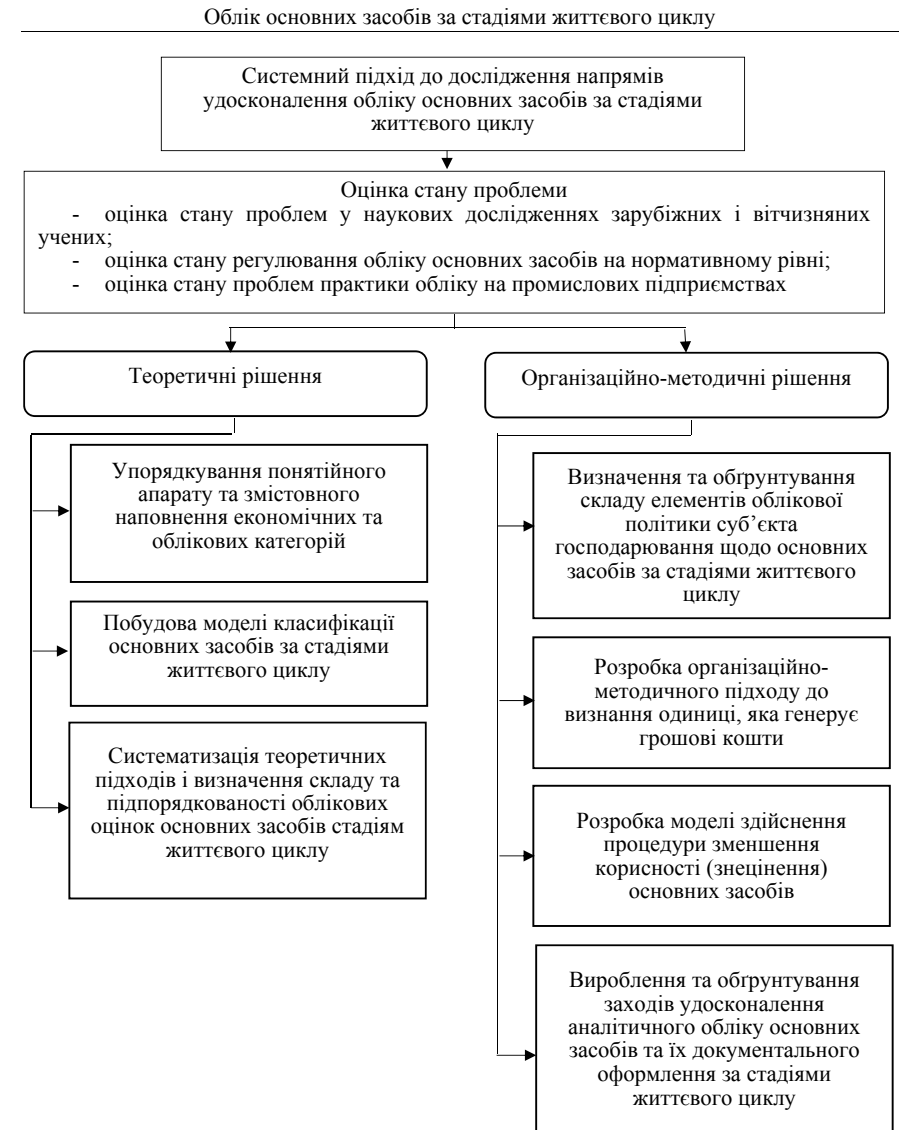


Рисунок 1.1 – Блок-схема системного підходу дослідження напрямів удосконалення обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу

Джерело: власна розробка автора

Загальна направленість підходу визначається теоретичними та організаційно-методичними блоками рішень, спрямованих на розв'язання виявлених проблем під час огляду отриманих наукових результатів зарубіжними та вітчизняними вченими, регулювання обліку основних засобів на нормативному рівні в контексті реформування вітчизняної системи обліку до вимог міжнародних стандартів та стану проблем обліку діючої практики в даній сфері дослідження.

Так, у межах теоретичного блоку потребує вирішення такий комплекс основних завдань:

- упорядкування понятійного апарату та змістовного наповнення економічних та облікових категорій. Адже, у наробках попередників відсутня односторонність щодо визнання облікових складових економічної категорії «основний капітал» та залишилися недостатньо з'ясованими змістовне наповнення понять «життєвий цикл основних засобів», «одиниця, яка генерує грошові кошти», «балансова (залишкова) вартість»; підпорядкованість та взаємозв'язок облікової політики суб'єкта господарювання з обліковими політиками та оцінками щодо окремого об'єкта обліку тощо. У свою чергу, без чіткого окреслення цих положень неможливо обґрунтовано підходити до організаційно-методичного забезпечення обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу;

- побудова моделі класифікації основних засобів за стадіями життєвого циклу. Незважаючи на великий науковий інтерес щодо системи класифікації об'єктів основних засобів, ще існує низка питань, які потребують подальших наукових досліджень, що обумовлено зміною змістовного наповнення класифікаційних ознак під впливом інституціональних перетворень і появою нових об'єктів обліку. Вирішення цього завдання полягає в дослідженні історичного аспекту та аналізі існуючих класифікацій основних засобів, їх узагальненні та розробці власних підстав та ознак класифікації. Адже без розкриття об'єкта з достатньою глибиною важко створити функціонуючу систему обліку, включаючи його організаційно-методичне забезпечення;

- систематизація теоретичних підходів і визначення складу та підпорядкованості облікових оцінок основних засобів за стадіями життєвого циклу. Розгляд цього питання полягає в історичному огляді та визначенні поняття оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку, яке можливо та необхідно розглядати як необхідну умову еволюційного розвитку системи бухгалтерського обліку особливо в умовах поглиблення євроінтеграційних процесів та запровадження МСФЗ. Адже, незважаючи на величезну кількість наукових праць, присвячених дослідженню цього поняття, воно залишається одним із дискусійних питань сьогодення, про що свідчить кількість наведених у працях науковців підходів до трактування, що обумовлює необхідність їх систематизації та визначення найбільш прийнятних із них щодо оцінки основних засобів.

На підставі визначених теоретичних підходів до оцінки основних засобів і вимог П(С)БО та МСФЗ потребує визначення складу та підпорядкованості видів оцінок за стадіями життєвого циклу зазначеного виду активу для підвищення рівня інформаційного забезпечення та складання достовірної фінансової звітності.

Блок організаційно-методичних рішень передбачає:

- визначення та обґрунтування складу елементів облікової політики суб'єкта господарювання щодо основних засобів за стадіями життєвого циклу. Адже незважаючи на свою 17-річну історію, дана дефініція досі залишається предметом наукових дискусій. До основних питань наукової полеміки здебільшого належать питання щодо трактування облікової політики, її структурних елементів та ролі в інформаційному забезпеченні процесу управління. Однак надалі залишається невирішеним питання складу структурних елементів облікової політики щодо об'єктів основних засобів як найбільш значущого (вагомого) елемента фінансової звітності підприємств;

- розробка організаційно-методичного підходу до визнання одиниці, яка генерує грошові кошти. Одним із перетинів практичного застосування норм П(С)БО 28 «Зменшення корисності

активів» та МСБО 36 «Зменшення корисності активів» (далі П(С)БО 28 та МСБО 36) постає проблема визначення та ідентифікації найменшої групи активів, що генерує грошові кошти. Під час відпрацювання цього етапу дослідження необхідно виходити з того, що основні засоби є складовою інвестиційного проекту;

– розробка моделі проведення процедури зменшення корисності основних засобів. Сучасна політична та економічна нестабільність в Україні має суттєвий негативний вплив на діяльність суб'єктів господарювання, що відображається у стрімкому падінні їх бізнес-активності. Адже за результатами статистичних спостережень можна констатувати скорочення загальної кількості суб'єктів господарювання, перехід суб'єктів малого підприємництва від загальної до спрощеної системи оподаткування, що зумовлено падінням розмірів отримуваних доходів; скорочення ринків збуту продукції внаслідок розірвання сталих ділових стосунків із країнами-партнерами, здійсненням антитерористичної операції у східних регіонах країни, анексією АР Крим; значне падіння платоспроможності споживачів та, як наслідок, зменшення попиту на інвестиційні та споживчі товари тощо. Ці умови спричиняють необхідність перевірки активів підприємства на предмет зменшення корисності відповідно до вимог національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Однак норми П(С)БО 28 так і не знайшли відображення в діяльності бухгалтерів-практиків, що насамперед пов'язано з відсутністю чіткого алгоритму дій, методичного забезпечення та документального оформлення щодо процедури зменшення корисності в рамках облікового процесу. Ураховуючи викладене вище, постає завдання дослідження існуючих підходів щодо формалізації процедури зменшення корисності активів та їх подальше поглиблення.

– вироблення та обґрунтування заходів підвищення інформаційного наповнення аналітичного обліку основних засобів та їх документального оформлення за стадіями життєвого циклу. Незважаючи на достатню розробленість системи аналітичного обліку основних засобів, актуальними є такі розробки в цій сфері, зокрема

на стадії надходження – формування забезпечень на суму зобов'язань підприємства щодо вибуття об'єктів основних засобів та відновлення довкілля; на стадії використання – відображення витрат від зменшення корисності, компенсації зменшення корисності тощо. Потребують доопрацювання форми первинних документів операцій з основними засобами у зв'язку з втратою та набуттям актуальності різних ознак та появою нових об'єктів обліку. Наявна й необхідність розробки документального забезпечення операцій з надходження об'єктів активу, зокрема щодо аналітичного обліку об'єктів капітальних інвестицій та одиниці, яка генерує грошові кошти тощо.

Конкретні рішення поставлених завдань теоретичного та організаційно-методичного напрямів наведено у відповідних пунктах роботи.

1.2 Поняття основних засобів та їх життєвого циклу

Категорія «основний капітал» формувалася у процесі тривалої еволюції суспільства, науково-технічного прогресу, економічних відносин та, як наслідок, економічної думки.

Першу спробу теоретичної характеристики капіталу здійснили меркантилісти, але вони орієнтувалися на зовнішні форми його руху і, у зв'язку з цим, проблема була зведена до торговельного прибутку, який утворюється у сфері обігу, що не дозволило їм дати правильну характеристику ролі матеріального виробництва.

Однією з перших наукових шкіл, які перенесли дослідження капіталу зі сфери обігу до сфери виробництва, були фізіократи у XVIII ст. Голова даної школи Франсуа Кене, визначивши в “Tableau economique”, що сільськогосподарські знаряддя праці, будівлі, худоба і все те, що використовується в землеробстві протягом декількох виробничих циклів, є «*avances primitives*» (первісними авансами), дав перше поняття основного капіталу [48, с. 34].

Подальшого розвитку категорія «основний капітал» набула в роботі А. Сміта «Дослідження про природу і причини багатства народів», а саме в другій книзі «Про природу капіталу, його

нагромадження і використання», де автор всебічно розглядає сутність, економічну роль, значення і функції капіталу. На думку економіста, джерелом капіталу виступає накопичений (тобто невитрачений на споживання) запас. Адже «...особа, яка володіє запасами, які достатні для забезпечення його протягом декількох місяців або років, звісно, намагається здобути дохід з більшої частини цих запасів, залишивши для безпосереднього свого споживання лише стільки, скільки необхідно для прожиття до тих пір, поки почне надходити цей дохід» [3, с. 308]. Таким чином, автор поділяє запаси особи на два види, а саме: «та частина, від якої особа очікує одержати прибуток, називається капіталом. Друга частина – це та, яка використовується на споживання» [3, с. 308].

Надалі А. Сміт визначає два способи використання капіталу для отримання доходу або прибутку, які являють собою критерії розподілу капіталу на два його види:

– оборотний – «... він може бути використаний на виробництво, переробку або придбання товарів для перепродажу їх із прибутком. Капітал використаний таким чином не приносить доходу або прибутку своєму власнику, доки він залишається в його володінні або зберігає свою колишню форму» [3, с. 308];

– основний – «... капітал може бути використаний на поліпшення землі, на купівлю корисних машин або інструментів чи інших подібних предметів, які приносять дохід або прибуток без переходу від одного власника до іншого або без подальшого обороту» [3, с. 309].

Давид Рікардо в «Початках політичної економії» критерієм поділу капіталу на основний та оборотний визнавав строк їх використання: – «залежно від того, чи швидко зношується капітал та чи часто він потребує відтворення або споживається повільно, належить до основного або до оборотного капіталу» [3, с. 417].

Досить фундаментально досліджував сутність основного капіталу Дж. Мілль у своєму першому томі «Основи політичної економії». Автор чітко вказав на багаторазову участь основного капіталу у виробничому процесі: – «... значна частина капіталу,

втілена в знаряддях виробництва, що відрізняються більш-менш тривалим існуванням, яка використовується у виробництві, не виключається з нього, а залишається в ньому, причому функція цієї частини капіталу не вичерпується одноразовим споживанням. Капітал, що існує в будь-яких із таких довговічних форм, і дохід, від якого надходить протягом тривалого періоду, називається основним капіталом» [82, с. 195].

Істотний внесок у теорію капіталу зробив Ж. Б. Сей, який бачив у ньому один із можливих чинників виробництва, що поряд із працею і землею приносить його власнику дохід [44, с. 248].

Із часом класична теорія капіталу отримала розвиток у ґрунтовному вченні «Капітал» К. Маркса, яким зроблено значний внесок у визначення сутності капіталу та обґрунтування його соціально-економічної природи; його метаморфозів та кругообороту, які знайшли відображення в загальновідомій формулі кругообороту капіталу [71, с. 31-114].

Виходячи з відмінності «... ролей, які засоби виробництва та робоча сила під час процесу виробництва відіграють у створенні вартості...», а також «...прибуткової вартості, вони розрізняються як постійний (*c*) та змінний капітал (*v*)». [71, с. 44]. Надалі К. Маркс, який досліджував питання процесу обороту капіталу як «... проміжок часу з моменту авансування капітальної вартості у визначеній формі до моменту повернення рухомої капітальної вартості у тій же самій формі» (тобто грошовій); та, упродовж здобутків попередників, було визнано, що не всі її частини обертаються однаково [71, с. 176]. Так, «... засоби праці, вступивши одного разу у сферу виробництва, вже ніколи її не залишають. Їх міцно утримує у сфері виробництва їх функція» [71, с. 177]. Таким чином, К. Маркс відносив до основного капіталу ту частину капіталу, яка цілком беручи участь у виробництві, переносить свою вартість на продукт не відразу, а частинами – протягом низки виробничих циклів. Отже, поділ капіталу на основний та оборотний здійснюється за критерієм розмежування в перенесенні та відшкодуванні їхньої вартості.

Слід зазначити, що незважаючи на свою майже 150-річну історію, трудова теорія вартості К. Маркса й досі залишається основою одного з елементів методів бухгалтерського обліку, а саме – «грошової оцінки», за яким оцінка активів суб'єкта господарювання переважно здійснюється виходячи з витрат на їх виробництво та придбання, тобто історичною (фактичною) собівартістю. Та найголовніше, що «кругооборот капіталу» за найбільш розповсюдженим (традиційним) підходом виступає предметом бухгалтерського обліку [155, с. 37; 108; 67, с. 209].

Із позиції корисності (споживчої вартості) розглядали сутність і поняття основного капіталу К. Менгер, Ф. Візер, Є. Бем-Баверк. Досліджувану економічну категорію вони відносили до благ вищого порядку або непрямих благ, тому що його корисність виявляється опосередковано (непрямим шляхом), тобто цінністю благ нижчого порядку.

У межах нашого дослідження концепція «суб'єктивної цінності» представників школи маржиналізму є цікавою з позиції оцінки об'єктів основного капіталу. Адже, як зазначає І. В. Супрунова, «двоєдиний характер, властивий економічній цінності та вартості, що теоретично втілюється у протиставленні трудової теорії вартості й теорії граничної корисності, у бухгалтерському обліку реалізується у протиставленні оцінки за історичною собівартістю і ринковою ціною (справедливою вартістю)» [154, с. 8].

Також слід підкреслити факт практичної реалізації в міжнародній та вітчизняній системі бухгалтерського обліку положення щодо опосередкованого виявлення корисності об'єктів основного капіталу. Так, згідно з МСБО 36 «Зменшення корисності активів» та П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» теперішня вартість очікуваних грошових потоків від використання об'єктів активу визначається виходячи з чистих грошових надходжень від реалізації продукції [89; 126].

Л. Вальрас (швейцарський економіст, засновник «математичної школи») визначав усі наявні ресурси як «основний капітал або капітал як такий», під яким розумів будь-який вид суспільного

багатства, який не споживається зовсім або який споживається лише через певний період [44, с. 232].

Учені С. Фішер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензі, називаючи основний капітал фізичним капіталом, визначають його як «...запас вироблених товарів, які беруть участь у виробництві товарів і послуг». У своїх дослідженнях вони виходили з принципу, що основний капітал є благом тривалого користування, його сьогодення цінність залежить від того, що він виробить у майбутньому [161, с. 322-323].

Економісти П. Самуельсон, В. Нордхаус розглядали «основний капітал» як такий, що складається із тих вироблених благ тривалого користування, які, у свою чергу, використовуються як ресурси в подальшому виробництві. Фундаментальною властивістю основного капіталу ці вчені називали те, що він «одночасно є як ресурсом, так і продуктом» [138, с. 287]. Причому на цей ресурс поширюється право власності, що визначає здатність людей або фірм володіти, купувати, продавати або використовувати його.

К. Р. Макконнелл і С. Л. Брю відносять капітал, разом із землею, працею та підприємницькою спроможністю, до категорії «економічних ресурсів», під якими розуміється вся частина виробничих засобів виробництва, тобто машини, обладнання, заводські транспортні засоби й збутова мережа, інструменти, товари, що використовуються у виробництві; та використовують термін «інвестиційні ресурси» [65, с. 26]. Такий підхід авторів дозволяє нам розглядати засоби виробництва – об'єкти основного капіталу – як частку інвестиційного проекту, якому вони підпорядковані, що більш детально нами буде розглянуто далі.

Узагальнюючи здобутки попередників щодо поняття основного капіталу та враховуючи його особливості на сучасному етапі розвитку, Л. В. Шинкарук було визначено низку основних критеріїв, які характеризують сутність основного капіталу, а саме: здатність приносити дохід, володіти правом власності, віддзеркалювати вплив на відтворювальний процес інноваційних, інформаційних, інтелектуальних факторів, що виявляється в структурі об'єктів

основного капіталу; здатність тривалий час зберігати свою корисність, хоча в умовах науково-технічного прогресу терміни ефективного використання скорочуються, що повинно бути враховане при оновленні основного капіталу, де необхідно приділяти більше уваги удосконалюванню якісних характеристик основного капіталу; можливість його оцінки за фактично виробленими затратами; можливість прийняти й оперувати визначенням, де поряд із матеріальними активами до складу основного капіталу входять і нематеріальні активи, що обґрунтовано характером руху їхньої вартості, відповідно до якого вартість капіталу в процесі виробничого функціонування і зносу поступово переноситься на продукт [170, с. 33-34].

Отже, за результатами дослідження генезису економічної категорії «основний капітал», нами визначено декілька підходів економічних шкіл, які буде покладено в основу подальшого дослідження облікової інтерпретації досліджуваної економічної категорії:

- трудова теорія вартості К. Маркса: з позиції визнання, за якою підґрунтям поділу капіталу на основний та оборотний виступають термін використання та характер руху їхньої вартості в процесі кругообороту капіталу; з позиції вартості – оцінка засобів виробництва за кількістю витраченої суспільно-необхідної праці, яка в бухгалтерському обліку розглядається як історична (фактична) собівартість;

- школи маржиналізму, яка зазначила, що цінність основного капіталу визначається цінністю виробленого продукту, та за сучасних умов відображається в процедурі виявлення зменшення корисності активів суб'єкта господарювання;

- підходу К. Р. Макконнелл і С. Л. Брю стосовно визнання засобів виробництва як «інвестиційні ресурси», що дозволяє розглядати об'єкти основного капіталу як складові інвестиційного проекту.

Наступним етапом нашого дослідження є розгляд основного капіталу з позиції бухгалтерської науки. Слід відзначити, що в

бухгалтерському обліку, генезис якого нерозривно пов'язаний із розвитком економічних теорій, саме спроможність генерувати дохід («майбутні економічні вигоди» за термінологією бухгалтерського обліку) згідно з «Концептуальною основою фінансової звітності» у міжнародній практиці та Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. є одним із критеріїв визнання активів господарюючого суб'єкта [52; 127]. Визнані активи в подальшому за часовим критерієм, одиницею виміру якого виступає рік, згруповані у дві класифікаційні групи – необоротні та оборотні активи у вітчизняній системі обліку, та непоточні й поточні – у міжнародній, відповідно.

Слід зазначити, що використання термінів «необоротні активи», «довгострокові активи» та «непоточні активи» в нормативному полі знайшло відображення в бурхливій науковій полеміці щодо їх доречності.

Так, деякі дослідники [93, с. 18-19; 59, с. 168], спираючись на тезу К. Маркса: – «... уся капітальна вартість знаходиться в постійному обігу та в цьому сенсі весь капітал є обіговим» [71, с. 177], вважають за необхідне ввести до офіційного обороту термін «довгострокові активи» замість «необоротні». При цьому, Л. Г. Ловінська пропонує таке поєднання: довгострокові активи – поточні активи; та зазначає необхідність зміни поняття «основні засоби» на «довгострокові матеріальні активи» [59, с. 173]. Інші автори, навпаки, зазначають необхідність використання поняття «необоротні активи» замість понять «внеоборотні» та «довгострокові», що обумовлено вимогами П(С)БО [152, с. 6].

Звернемося до міжнародної практики, у якій, згідно з МСБО 1 «Подання фінансової звітності» (далі МСБО 1), використовуються прикметники «*current*» та «*non-current*», які в офіційній українській версії перекладу наведено як «поточні» та «непоточні» [84]. Але за Новим англо-російським економічним словником І. Ф. Жданової відносно слова «*current*» наводиться декілька варіантів перекладу, серед яких: поточний; діючий; сучасний; той, що знаходиться в обігу [39, с. 242]. Із зазначених варіантів для нашого контексту підходять

два варіанти, це – поточний, або той, що знаходиться в обігу. Як наслідок, його антонім можна перекласти як непоточний, або той, що не знаходиться в обігу.

Другий варіант ми вилучаємо з розгляду, бо, як було зазначено вище, застосування поняття «необоротні активи» є некоректним по відношенню до кругообороту капіталу взагалі. Отже, використання прикметників «поточні» та «непоточні» є більш обґрунтованим.

Однак, звернувшись до Додатка 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі НП(С)БО 1) нам трапляється використання одразу декількох прикметників [94]: довгострокові (довгострокові біологічні активи, довгострокова дебіторська заборгованість, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокові кредити банків, інші довгострокові зобов'язання, довгострокові забезпечення); необоротні (інші необоротні активи; необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття); оборотні (інші оборотні активи); короткострокові (короткострокові кредити банків); поточні (поточні біологічні активи, інша поточна дебіторська заборгованість, поточні фінансові інвестиції, поточна кредиторська заборгованість, поточні забезпечення, інші поточні зобов'язання).

Отже, за результатами викладеного вище унаочнюється термінологічна плутанина, яка обумовлює необхідність узгодженості понятійно-категоріального апарату та нормативної бази щодо визначення елементів Балансу, а саме: «довгострокові» – «короткострокові», або «непоточні» – «поточні».

Із визначенням «необоротні активи» також не погоджується й А. П. Грінко, але, на її думку, більш доцільним буде використання терміна «основний капітал», «оскільки він складає основну частку всіх активів» [34, с. 32]. Однак ця теза автора не підтверджується даними статистичних спостережень, згідно з якими загальна питома вага необоротних активів у структурі балансу підприємств України складає: у 2012 р. – 45,32 %, у 2013 р. – 46,21 % та у 2014 р. 45,34 % відповідно [151; 150; 149]; та не враховує залежність структури балансу від виду економічної діяльності суб'єкта господарювання.

Слід також звернути увагу, що поєднання першого та другого критерію визнання основного капіталу та необоротних активів призвели до необґрунтованого ототожнення їх у науковій літературі й викликало необхідність визначення бухгалтерської інтерпретації «основного капіталу» та розмежування об'єктів необоротних активів за формами (видами) капіталу.

Так, О. А. Наумчук, розглядаючи сутність основного капіталу, до складу його облікових об'єктів відносить інші довгострокові матеріальні активи, нематеріальні активи та виробничі основні засоби; до складу людського капіталу – невиробничі основні засоби, адже об'єкти культурно-просвітницького та житлово-комунального призначення сприяють відновленню робочої сили; грошового капіталу – капітальні інвестиції, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокову дебіторську заборгованість [93, с. 16-17].

Т. М. Ступницька виступила з критикою щодо наведеної класифікації О. А. Наумчук та запропонувала дещо інший варіант, відповідно до якого надала власне визначення основного капіталу: «... це частина капіталу промислового підприємства (у грошовій, матеріальній та нематеріальній формі), яка інвестована в його необоротні активи» [152, с. 17-20]. Але, на нашу думку, підхід щодо ототожнювання всіх об'єктів необоротних активів з основним капіталом є помилковим, адже в такому випадку нехтується критерій руху їх вартості в процесі кругообороту капіталу. Обґрунтованим є зауваження автора стосовно включення відстрочених податкових активів у складі інших матеріальних довгострокових активів до грошової форми капіталу [152, с. 17-20].

Цікавою також є думка автора щодо класифікації об'єктів бухгалтерського обліку відносно сучасних форм капіталу (промислового, фінансового, інтелектуального). Так, дослідником до складу промислового капіталу віднесено основний (необоротний) та оборотний матеріальний капітал; фінансового – грошові кошти, фінансові інвестиції та дебіторську заборгованість; інтелектуального – нематеріальні активи [46, с. 322]. Але хотілося б зазначити, що запропонована підпорядкованість облікових категорій формам

капіталу має декілька дискусійних питань: по-перше, грошові кошти, фінансові інвестиції та дебіторська заборгованість повинні належати до складу грошової форми промислового капіталу; по-друге, викликає сумнів, що до складу фінансового капіталу входять лише названі автором об'єкти, адже фінансовий капітал являє собою «еволюційну форму капіталу» (як це зазначено самим автором) [46, с. 320], та, за визначенням Л. Л. Жданової, є «інтеграцією монополізованого промислового і монополізованого банківського капіталу» [40, с. 239]. Отже, до складу фінансового капіталу повинні входити облікові об'єкти, які підпорядковані промислому капіталу. По-третє, включення нематеріальних активів до складу інтелектуального капіталу, а не до складу промислового як основного капіталу, що обґрунтовано характером руху їхньої вартості [46, с. 322].

На думку А. П. Грінко, яка ототожнює основний капітал із довгостроковими активами, до складу основного капіталу включаються: основні матеріальні активи (основні засоби, інші матеріальні активи, групи вибуття основних матеріальних активів, незавершені капітальні інвестиції, інвестиційна нерухомість, довгострокові біологічні активи), нематеріальні активи (права користування нематеріальними активами, інші нематеріальні активи, гудвіл) та довгострокові фінансові активи (дебіторська заборгованість, фінансові інвестиції, відстрочені податкові активи) [34, с. 37].

Однак, незважаючи на деякі дискусійні питання щодо включення окремих об'єктів до складу основного капіталу, незрозумілим є загальний підхід автора. Адже, по-перше, запропонована «унікальна» класифікація основного капіталу з позиції різних критеріїв і факторів, які впливають на його складові, протирічить сама собі. Стає не зрозумілим, яким чином можна застосовувати для класифікації довгострокової дебіторської заборгованості та довгострокових фінансових інвестицій як підстави «характер використання», «характер володіння», «характер обслуговування окремих видів діяльності», «функціональне призначення» та «ступінь використання» [34, с. 58]. По-друге, надалі надана в дисертаційній роботі класифікація основного капіталу для

цілей бухгалтерського обліку за підставою «за бухгалтерськими рахунками та субрахунками» взагалі не включає довгострокові дебіторську заборгованість та фінансові інвестиції [34, с. 69].

Отже, узагальнюючи здобутки попередників, необоротні активи, які складаються з низки різноманітних об'єктів і відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 р. (далі План рахунків бухгалтерського обліку) згруповані за їх економічною однорідністю у дев'ять груп [110], на нашу думку, слід розмежувати за функціональними формами промислового капіталу, виходячи з їх сутності, функцій та способу перенесення вартості так, як це зображено на рисунку 1.2.

Як видно з рисунка 1.2, до складу частини продуктивного капіталу, тобто основного капіталу, включено основні засоби, інші необоротні активи, нематеріальні активи та довгострокові біологічні активи, що, як зазначалося вище, обумовлено характером руху їхньої вартості. Однак нам хотілося б зауважити, що включення капітальних інвестицій до грошової функціональної форми промислового капіталу є дещо умовним, як і до складу основного капіталу. Цей факт можна пояснити тим, що вони знаходяться в перехідній формі, тобто вже не гроші, але ще й не об'єкти основного капіталу.

Достатньо новою виступає дефініція «гудвіл» (від англ. *Goodwill* – доброзичливість, прихильність, престиж), яка почала активно використовуватися на початку 90-х років ХХ ст. Однак як економічне явище гудвіл виникає та розвивається разом із розвитком капіталізму, та набуває, так би мовити, зрілого стану на етапі монополістичного капіталізму. Отже, саме цей період можна охарактеризувати як активний процес концентрації та централізації капіталу у вигляді горизонтальної та вертикальної інтеграції. Джерелом виникнення гудвілу виступає саме централізація капіталу, тобто при придбанні та злитті підприємств, та являє собою «...перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних, ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання» [119].

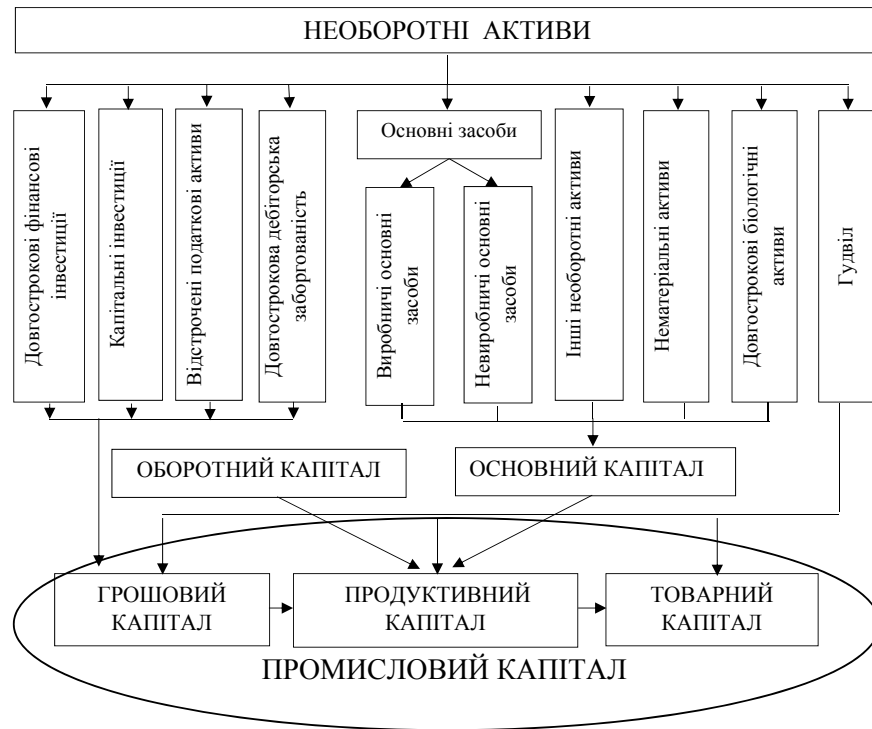


Рисунок 1.2 – Об’єкти необоротних активів як складові функціональних форм промислового капіталу
Джерело: уточнено автором за [110].

Більш детальне визначення гудвілу наведено в Податковому кодексі України: – «нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо» [111]. Таким чином, можна дійти висновку, що гудвіл за своєю економічною природою є частиною монопольного

зверхприбутку, який формується на всіх стадіях обігу та функціональних формах капіталу, як це показано на рисунку 1.2.

На підставі огляду літературних джерел та авторських уточнень можна зробити висновок, що основні засоби поряд з іншими необоротними активами, нематеріальними активами, довгостроковими біологічними активами є обліковими складовими економічної категорії «основний капітал». Теоретичним підґрунтями такого трактування є трудова теорія вартості К. Маркса.

Надалі як теоретичне підґрунтя дослідження буде використано підхід К. Р. Макконнелла та С. Л. Брю стосовно визнання засобів виробництва, а саме основних засобів як інвестиційних ресурсів, тобто складових інвестиційного проекту, що дозволить уточнити та поглибити зміст поняття «життєвий цикл основних засобів».

В економічній літературі є два науково-методичні підходи до трактування поняття інвестиційний проект, а саме: «вузький», згідно з яким проект розглядається суто як комплект документів щодо формулювання мети та комплексу дій, тобто інвестиційний бізнес-план; та «у широкому сенсі» – комплекс конкретних дій інвестора стосовно реалізації своїх інвестиційних намірів – інвестиційний процес [15, с. 17; 147, с. 89]. У спробі поєднати зазначені підходи авторами було наведено таке визначення інвестиційного проекту: «...це системно обмежений та закінчений комплекс документів, який містить систему взаємопов’язаних у часі й просторі та узгоджених з ресурсами заходів і дій, спрямованих на отримання прибутку або досягнення соціального ефекту» [15, с. 17-18].

У своєму ґрунтовному дослідженні «Методологія та організація обліку та контролю інвестиційної діяльності» М. І. Бондар оперує визначенням А. А. Пересади: «інвестиційний проект – це обмежена за часом цілеспрямована зміна системи з установленими вимогами до якості ресурсів, можливими межами витрат коштів і ресурсів і специфічною організацією його розроблення та реалізації» [12, с. 283; 109, с. 169].

На нашу думку, наведені трактування економічної категорії є достатньо схожими та ґрунтуються саме на основних

характеристиках інвестиційного проекту, до яких слід віднести: системність [15, с. 18; 109, с. 169], цілеспрямованість, обмеженість (у часі та ресурсів) і неповторність (унікальність) [15, с. 18; 2, с. 14-17; 50, с. 35; 32, с. 36].

Слід також зазначити слушну пропозицію авторів стосовно доповнення зазначеного переліку ознак такою: наявність певних зовнішніх умов, які є елементом структури проекту та впливають на його підготовку й реалізацію [15, с. 18]. До таких зовнішніх умов відносять політичне, економічне, суспільне, правове, науково-технічне, культурне та природне середовище [50, с. 42-43], однак слід урахувати й внутрішнє середовище: взаємини між учасниками, професіоналізм проектної команди, стиль керівництва проектом, засоби комунікації між учасниками проекту [50, с. 49] та передусім, на нашу думку, це саме механізм управління проектом, тобто «...методологію організації, планування, фінансування і координацію матеріальних, трудових і фінансових ресурсів протягом проектного циклу, спрямовану на досягнення цілей через застосування сучасних методів» [32, с. 41].

У свою чергу проект містить систему обмежень, найчастіше це «залізний трикутник» – зміст проекту, час і вартість [28, с. 102-103]. Ознака часової обмеженості проекту визначає його життєвий цикл як період: «...протягом якого реалізуються інвестиційні наміри інвестора» [15, с. 19]; «...період від моменту зародження ідеї про створення об'єкта інвестицій до одержання кінцевого ефекту від вкладень» [12, с. 286]; «...від першої затрати до останньої вигоди проекту» [2, с. 24-30]; «...між моментом появи ідеї проекту до моменту його реалізації» [50, с. 60]; «...з моменту появи проекту до моменту його ліквідації» [32, с. 46].

Отже, можна зробити висновок, що наведені в економічній літературі поняття життєвого циклу проекту є ідентичними за змістом та відображають цикл від його початкової та останньої фази та являють «...сукупність проектних фаз, які визначаються потребами управління підприємства, задіяного у виконанні певного проекту» [12, с. 286].

Але слід зазначити відсутність єдиної думки щодо поділу циклу реалізації проекту на фази, стадії та етапи, що насамперед пов'язано з метою такого поділу та сутністю проекту, а саме: цілеспрямованістю, унікальністю (неповторністю) й наявністю впливу зовнішнього та внутрішнього середовища на умови його реалізації. Так, М. І. Бондар, досліджуючи це питання, наводить існуючі думки науковців щодо розподілу життєвого циклу інвестиційного проекту на такі фази [12, с. 286-288]:

- передінвестиційну, інвестиційну, експлуатаційну, ліквідаційну [15, с. 23; 134, с. 72] або лише перші три [50, с. 67-69; 113, с. 49; 16, с. 53];
- народження проекту, початок експлуатації, швидке зростання, стабільне функціонування, занепад або відновлення [109, с. 175];
- задум, аналіз проблеми, детальна розробка, виконання проекту, використання, ліквідація [147, с. 95; 32, с. 49];
- зародження, зростання, зрілість, спад [83, с. 46];
- управлінські та технічні [83, с. 30].

На нашу думку, виходячи з мети дослідження, при тлумаченні поняття «життєвого циклу основних засобів» слід дотримуватися поділу життєвого циклу інвестиційного проекту на передінвестиційну, інвестиційну, експлуатаційну та ліквідаційну фази [15, с. 23; 134, с. 72; 50, с. 67-69; 113, с. 49; 16, с. 53].

1. Передінвестиційна фаза: аналіз (ідентифікація) інвестиційних можливостей; вибір ідеї проекту, визначення цілей і завдань; попередня оцінка техніко-економічної і фінансової прийнятності; ранжування альтернативних варіантів; вибір конкретного варіанта проекту; додаткові маркетингові дослідження; розробка й експертиза товару; детальне проектування та вибір технології; складання проектно-кошторисної документації.

2. Інвестиційна фаза: підготовка та проведення тендерів, вибір підрядника, укладання договорів; інженерно-технічне проектування; будівельні роботи, установка устаткування; передвиробничий

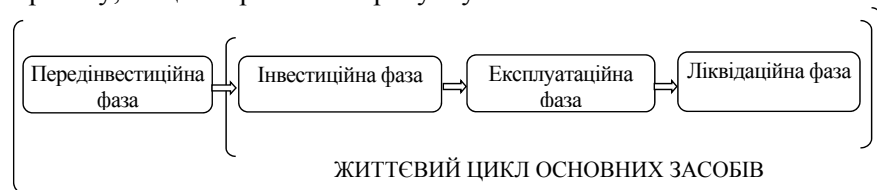
маркетинг; набір та навчання персоналу; закупівля матеріальних ресурсів та створення резервів.

3. Експлуатаційна фаза: здача об'єкта до експлуатації; виробнича експлуатація; ремонт, модернізація та заміна обладнання; реалізація продукції; розширення та інновації.

4. Ліквідаційна фаза: припинення виробничої діяльності; демонтаж устаткування; продаж та утилізація невикористаних засобів; звільнення персоналу.

Виходячи із переліку стадій, які підпорядковані кожній із фаз, можна дійти висновку, що основні засоби можна розглядати як частку інвестиційного проекту, яка охоплює інвестиційну, експлуатаційну та ліквідаційну фази його циклу. Інвестиційній фазі відповідає стадія надходження основних засобів, експлуатаційній – продуктивного використання та зберігання, відновлення та поліпшення якісних характеристик; ліквідаційній – вибуття.

У цілому можна зробити висновок, що життєвим циклом основних засобів є період часу, протягом якого реалізуються інвестиційна, експлуатаційна та ліквідаційна фази інвестиційного проекту, як це зображено на рисунку 1.3.



ЖИТТЄВИЙ ЦИКЛ ІНВЕСТИЦІЙНОГО ПРОЕКТУ

Рисунок 1.3 – Життєвий цикл основних засобів як складова життєвого циклу інвестиційного проекту

Джерело: власна розробка автора

Отже, «життєвий цикл основних засобів» охоплює значну частину життєвого циклу інвестиційного проекту. І це не випадково, бо саме його тривалість визначає економічний термін життя інвестиції [15, с. 22], який, у свою чергу, залежить від життєвого

циклу продукції чи послуг, які виробляються та здійснюються відповідно до заданого проекту, строку корисної експлуатації основних засобів, який ґрунтується на професійному судженні суб'єкта господарювання щодо використання даного активу.

Макеєва О. В. визначає життєвий цикл основних засобів як «...період від початку здійснення капітальних інвестицій в об'єкт до його вибуття» та наводить такі його стадії: здійснення капітальних інвестицій, продуктивне використання, відновлення та поліпшення якісних характеристик об'єкта, вибуття [63, с. 229-232]. Однак, на нашу думку, назви деяких життєвих стадій потребують уточнення.

Зокрема, назва стадії «здійснення капітальних інвестицій» не повністю розкриває склад джерел надходження даного виду об'єктів. Так, згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» (далі П(С)БО 7) капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи – це витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію, виготовлення та придбання об'єктів матеріальних необоротних активів [116].

Бондар М. І. наводить категорію «капітальні інвестиційні проекти», які «...передбачають одержання прибутку від вкладення капіталу в необоротні активи у формі будівництва, реконструкції, лізингу» [12, с. 289].

В українській термінології «капітальні інвестиції» тлумачиться як «...вкладання коштів у придбання будинків, споруд, інших основних фондів та нематеріальних активів, що підлягають амортизації», а сам по собі термін «інвестиція» відображає «...грошові, майнові, інтелектуальні цінності, що вкладаються в об'єкти інвестиційної та інших видів діяльності для отримання прибутку для досягнення соціального ефекту» [173].

Тому, виходячи з наданих визначень, на етапі «капітальних інвестицій» життєвого циклу основних засобів не будуть ураховані об'єкти, які були отримані підприємством безоплатно як внесок до статутного капіталу та в результаті його рекласифікації, тобто зміни бізнес-моделі щодо подальшого використання, зокрема переведення зі складу готової продукції або товарів до основних засобів. Тому ми вважаємо доцільним використовувати термін «надходження» замість

«капітальні інвестиції», що дозволить охопити всі джерела надходження основних засобів.

Іншою стадією, назва якої потребує уточнення, виступає стадія продуктивного використання. Адже об'єкти основних засобів після їх надходження на підприємство можуть бути готовими, але не введеними до експлуатації, запасними (тимчасово недіючими), законсервованими (недіючими) тощо, що обумовлює необхідність їх зберігання та визнання даної стадії як «продуктивного використання та зберігання».

Таким чином, у даному пункті нами розглянуто сучасну облікову інтерпретацію економічної категорії «основний капітал» з позиції трудової теорії вартості К. Маркса; обґрунтовано необхідність узгодження прикметників «необоротні – оборотні», «непоточні – поточні», «довгострокові – короткострокові» в назвах елементів фінансової звітності; виходячи з розгляду основних засобів як інвестиційних ресурсів, тобто складової інвестиційного проекту, поглиблено зміст поняття «життєвий цикл основних засобів».

Зважаючи на те, що основні засоби є складовою інвестиційного проекту, важливою умовою ефективної реалізації останнього виступає така організація обліку основних засобів, яка б забезпечувала надання повної та достовірної інформації для прийняття управлінських рішень на всіх стадіях життєвого циклу. У свою чергу запорукою ефективної організації обліку основних засобів виступає їх класифікація.

1.3 Класифікація основних засобів для різних цілей управління

Із розвитком економічних і соціальних наук відбувається уточнення та зміни класифікацій економічних об'єктів. Бухгалтерський облік за даних умов не є винятком. Свідченням тому може слугувати наведений у таблиці А.1 огляд економічної літератури з питань визначення класифікаційних ознак основних засобів, перелік яких зазнав шаленого збільшення за останніх часів.

При цьому слід відзначити відсутність єдиного погляду дослідників на кількість і склад ознак, за якими слід групувати основні засоби, що передусім пов'язано з низкою об'єктивних причин, зокрема впливом інституціональних перетворень, появою нових облікових об'єктів, таких як: інвестиційна та операційна нерухомість, необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу тощо; та суб'єктивних – прагматичних цілей дослідника, для досягнення яких будується певна її модель.

Проводячи аналіз здобутків попередників щодо цього питання, звертає на себе увагу той факт, що весь час «левова частку» серед переліку класифікаційних ознак займають офіційно регламентовані класифікації основних засобів, метою яких є досягнення єдиної системи обліку, проведення статистичних спостережень економічної діяльності суб'єктів господарювання та здійснення податкових розрахунків. Зокрема, до таких ознак можна віднести «відношення до галузі народного господарства» [22, с. 164-170; 72, с. 35-37; 18, с. 67-72; 55, с. 45-49; 19, с. 30-33; 133, с. 82-85; 51, с. 167-171; 167, с. 267-275; 10, с. 168; 96, с. 146-151; 56, с. 89; 157, с. 260-269; 25, с. 85-87; 58, с. 169; 136, с. 268; 162, с. 29; 137, с. 165], «види економічної діяльності» [163, с. 80-81], «види основних засобів» [22, с. 164-170; 72, с. 35-37; 18, с. 67-72; 19, с. 30-33; 133, с. 82-85; 51, с. 167-171; 167, с. 267-275; 10, с. 168; 96, с. 146-151; 56, с. 90; 157, с. 260-269; 21, с. 190-194; 25, с. 85-87; 163, с. 83-84; 70, с. 19-20; 61, с. 344; 74, с. 81; 67, с. 204], «мета бухгалтерського обліку» [10, с. 168; 56, с. 80-84; 157, с. 260-269; 58, с. 49; 20, с. 184; 21, с. 190-194; 139, с. 18-19; 162, с. 29], «мета податкового обліку (для розрахунку амортизації)» [10, с. 168; 56, с. 80-84; 157, с. 260-269; 21, с. 190-194; 58, с. 50; 163, с. 86-87; 162, с. 29]. Ураховуючи регламентований характер частини відповідних групувань і достатню наукову розробленість решти, не вважаємо за доцільне їх подальший розгляд.

Водночас перелік ознак для класифікації в літературі значно ширший.

Однією з найбільш повних науково обґрунтованих класифікацій основних засобів є праця Б. І. Валусєва, яка налічує дванадцять ознак

класифікації даного виду активу [22, с. 137-141]. Але, на жаль, у роботі існують певні недостатньо обґрунтовані положення, на які в подальшому звернув увагу сам автор [23, с. 43], зокрема немає підстав групувати ресурси за цільовим призначенням їх використання та відношенням до центрів експлуатації, бо в даному випадку вони вже розглядаються не як об'єкти, тобто ресурси підприємства, а як елемент витрат за видами діяльності. Однак слід відзначити, що ознака «цільове призначення використання» або «характер використання» до сьогодні знаходить відображення в угрупованнях дослідників [21, с. 190-194; 34, с. 57-74; 163, с. 88] та набуває подальшого розвитку. Зокрема, у працях науковців наведено ознаки «характер обслуговування окремих видів діяльності» [34, с. 57-74], «призначення» [137, с. 165] та «види діяльності» [73, с. 81], які хоча й мають інше визначення, однак як підстава класифікації знов-таки визнають об'єкт віднесення витрат.

Під впливом інституціональних перетворень відбуваються зміни у критеріях віднесення об'єктів основних засобів до складу підстав класифікації, що призводить до існування їх однакових назв у підпорядкуванні до різних ознак або різного їх змістовного наповнення. Так, у працях науковців радянської епохи наведено класифікаційну ознаку основних засобів «характер участі в процесі розширеного відтворення (функціональне призначення)», яка передбачає поділ даного виду ресурсу на виробничі та невиробничі, виходячи зі сфери їх використання, – матеріального виробництва або невиробничої сфери [22, с. 164-167; 72, с. 35-37; 55, с. 45-49; 19, с. 30-33; 133, с. 82-85]. За сучасних умов підґрунтям такого поділу науковці визнають, з одного боку, участь у процесі виробництва, виконання робіт або надання послуг, з іншого, – забезпечення соціально-культурних функцій [167, с. 267-275; 96, с. 146-151; 56, с. 89; 25, с. 85-87; 58, с. 169; 136, с. 268; 70, с. 19; 34, с. 58-74; 73, с. 81]. У свою чергу, наводячи однойменні підстави до ознаки «участь у господарській діяльності» автори мають на увазі вимоги п. 138.3.2 Податкового кодексу України щодо поділу основних

засобів на виробничі та невиробничі в контексті господарської діяльності, яка спрямована на отримання доходу [163, с. 84-85].

Ми підтримуємо думки авторів щодо обґрунтованості та доцільності виокремлення в обліку та фінансовій звітності виробничих та невиробничих активів, що дозволить сформулювати чітко уявлення про виробничі потужності та невиробничі об'єкти підприємства [13, с. 8; 99, с. 213].

Присутні й сталі ознаки класифікації, які не втрачають своєї актуальності та доопрацьовуються надалі, зокрема:

– «належність підприємству» або «характер володіння» та «форма власності» [22, с. 164-170; 72, с. 35-37; 55, с. 45-49; 18, с. 67-72; 133, с. 82-85; 53, с. 167-171; 167, с. 267-275; 10, с. 168; 96, с. 146-151; 56, с. 89; 157, с. 260-269; 21, с. 190-194; 25, с. 85-87; 58, с. 169; 136, с. 268; 163, с. 85; 70, с. 19; 162, с. 29; 34, с. 57-74; 67, с. 203-204]. Слід зазначити, що використання перших двох назв ознак класифікації не викликають заперечень, але при цьому варто вказати, що найбільш розповсюдженим і загальноприйнятим виступає саме назва «належність підприємству». Незрозумілим постає використання Т. В. Мац [73, с. 81] як назви даної ознаки «форми власності», яка вже існує в науковій літературі [163, с. 83], однак за підставою видів прав власності відповідно до ДК 001:2004 «Класифікатор форм власності».

– «характер використання», «ступінь використання» або «характер участі у виробничому процесі», які різні за назвою, але застосовуються до однакових об'єктів [22, с. 164-170; 72, с. 35-37; 55, с. 45-49; 18, с. 67-72; 133, с. 82-85; 51, с. 167-171; 167, с. 267-275; 10, с. 168; 96, с. 146-151; 157, с. 260-269; 21, с. 190-194; 25, с. 85-87; 58, с. 169; 136, с. 267-268; 163, с. 85; 70, с. 19; 162, с. 29; 137, с. 165; 61, с. 344; 67, с. 203-204; 34, с. 57]. Деякі інші класифікаційні ознаки за цією підставою наведено в праці [73, с. 81], що обумовлено введенням до термінологічного поля нових облікових категорій, таких як: операційна та інвестиційна нерухомість;

– «характер дії на предмет праці» [22, с. 154-170; 19, с. 30-33; 70, с. 19].

Слід також зазначити, що актуальною є пропозиція В. К. Радостовеця [133, с. 82-86], яка згодом знайшла відображення в роботах В. С. Леня [56, с. 80-84], О. П. Гаценко [27, с. 9-10], М. М. Зюкової [43, с. 8-9] та М. І. Бондаря [13, с. 8], класифікувати об'єкти основних засобів за ознакою наявності речової форми на інвентарні, тобто такі, що мають речовий зміст і підлягають обміру та підрахунку в натурі; та такі, які її не мають, – неінвентарні (капітальні витрати на поліпшення земель, лісових і водних ресурсів, капітальні ремонти орендованого майна), що не є властивим для такої економічної категорії, як основні засоби. На нашу думку, відповідно до вимог п. 8 П(С)БО 7 [116], визначений перелік неінвентарних об'єктів основних засобів необхідно доповнити забезпеченнями на суму зобов'язання на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення земельної ділянки, на який він був розташований, до придатного стану, які можна визнавати як складову об'єкта основного засобу.

Доцільним є уточнення класифікаційних схем основних засобів як об'єкта внутрішньогосподарського контролю В. Ф. Максимової [67, с. 116-117], а саме введення таких ознак групування: «характер руху основних засобів» та «інформаційна прозорість об'єкта». Однак дані ознаки, незважаючи на їх вагомість, не цілком корелюють із завданнями саме обліку як функцією управління. Бухгалтерський облік відображає факти господарського життя, використовуючи при цьому власні елементи методу, зокрема документування, що передбачає своєчасне документальне їх оформлення, тобто «інформаційну прозорість об'єкта» [67, с. 203-204].

Дещо пов'язаними та взаємодоповнюючими виступають ознаки, визнані колективом авторів [163, с. 86] та А. П. Грінько [34, с. 57-74], а саме: «термін корисної експлуатації» та «перенесення вартості в процесі використання».

Слід звернути увагу, що інколи спостерігається визначення науковцями класифікаційних ознак, які не є значущими та достатньо обґрунтованими, що призводить до роздування переліку ознак та відображення одних і тих же об'єктів у різних угрупованнях.

Так, колективом авторів [21, с. 190-194] доповнено існуючі класифікації ознакою «подібність», яка, на думку авторів, є необхідною для інформаційного забезпечення операцій з обміну активами. Однак, згідно з П(С)БО 7, подібні об'єкти – це об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливую вартість, тобто клас (вид) основних засобів. Тоді, класифікуючи об'єкти за подібністю, ми визнаємо класи (види) основних засобів, а за неподібністю – відношення класів один до одного. Також варто відзначити втрачання актуальності цієї ознаки в умовах конвергенції П(С)БО до міжнародних стандартів, відповідно до яких оцінювання отриманого об'єкта залежить не від подібності немонетарних активів, а від комерційної сутності такої операції.

Ю. О. Омельченко запропоновано поділяти основні засоби «за значимістю» і «станом зношеності», що, на її думку, дозволить акціонерам та іншим користувачам постійно мати інформацію про стан основних засобів і необхідність їх оновлення та під час прийняття рішення про проведення переоцінки майна [101, с. 9]. Однак поділ основних засобів за значимістю не є коректним, зокрема тому, що якщо об'єкт віднесено до категорії основних засобів, то його значимість підкріплена критеріальними ознаками визнання активу.

Деякими авторами взагалі пропонується спростити систему обліку основних засобів згідно з прийнятим П(С)БО 7 і Планом рахунків бухгалтерського обліку шляхом збереження тільки угруповання «Основні засоби», а угруповання «Інші необоротні активи» необхідно віднести до розряду аналітичного обліку до «Інших основних засобів» [177, с. 8]. Проте такий підхід протирічить саме меті класифікації – систематизації, поглибленню та отриманню нових знань щодо об'єктів поділу; та неминуче вплине на інформаційне забезпечення різних груп користувачів.

Доречною та доцільною виступає рекомендація Т. В. Мац [73, с. 81] щодо доповнення існуючих класифікаційних моделей ознакою «можливість отримання економічних вигод». Однак автором була визнана невдала назва ознаки, адже «можливість отримання економічних вигод» виступає одним із критеріїв визнання

активу. Тому, на нашу думку, для цієї ознаки більш притаманна назва «за напрямками отримання майбутніх економічних вигод та рівнем агрегування об'єктів». Виходячи з того, що майбутні економічні вигоди являють собою потенційну можливість отримання грошових коштів від використання активу [94], це дозволяє розмежувати основні засоби на окремі об'єкти та одиниці, які генерують грошові кошти, за якими грошові кошти (майбутні економічні вигоди) від використання надходять прямим шляхом; і корпоративні активи, за якими суб'єкт господарювання отримує грошові кошти (майбутні економічні вигоди) непрямим шляхом. Також слід відзначити, що дане групування слугуватиме в подальшому базисом щодо тестування та проведення процедури зменшення корисності основних засобів.

Зауважимо, що поняття «одиниця, яка генерує грошові кошти» недостатньо розглянуто в економічній літературі та наведено лише в МСФЗ та національних П(С)БО, що обумовлює необхідність ґрунтовного дослідження дефініції та підходу щодо її визнання, що буде нами здійснено в розділі 2.

Розгляд основних засобів за стадіями сукупного процесу функціонування (придбання, зберігання, експлуатації та реалізації) було започатковано Б. І. Валуєвим, що, на думку автора, надає можливість ураховувати специфіку їх поведінки на кожній стадії та визначити задачі контролю [22, с. 167-170]. Ця ідея згодом знайшла відображення у працях з обліку та має динамічний розвиток і нині [163, с. 85; 137, с. 165; 61, с. 344; 73, с. 81].

На особливу увагу заслуговує класифікаційна модель ресурсів у частині основних засобів Н. О. Лоханової [61, с. 344]. Ученим було розвинено та поглиблено групування Б. І. Валуєва [22, с. 167-179] на підставі обґрунтованого та запропонованого Н. А. Сиротенко підходу щодо розгляду стану ресурсів у статистичному та динамічному стані [141, с. 44-49]. Але, незважаючи на ґрунтовну розробленість групувальних ознак щодо основних засобів у праці автора, слід відзначити можливості її подальшого поглиблення, а саме: по-перше, необхідність розгляду основних засобів на стадії

відновлення та поліпшення якісних характеристик; по-друге, доповнення наведених ознак іншими, які були досліджені вченими-попередниками та власними, що дозволить розкрити особливості обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу.

У таблиці А. 2 наведено узагальнену та поглиблену нами модель класифікації об'єктів основних засобів у статичному стані, тобто за видами основних засобів, та в динамічному стані – за стадіями життєвого циклу.

Так, на стадії надходження були виділені такі ознаки:

запропоновані в дослідженнях попередників і доповнені нами:

– «за джерелами надходження» – придбані за плату, виготовлені власними силами, внесені як внесок до статутного капіталу, отримані безкоштовно, отримані в результаті обміну; отримані в результаті фінансової оренди; отримані в результаті рекласифікації об'єкта активу. Ця класифікація була доповнена нами шляхом введення останніх двох груп об'єктів. Це здійснено за таких причин. Ураховуючи значну вартість об'єктів основних засобів і відсутність достатньої кількості вільних грошових коштів, у сучасних умовах одним із розповсюджених шляхів їх відтворення є лізинг, тому вважаємо за доцільне ввести до переліку класифікаційних ознак «отримані в результаті фінансової оренди». Іншою передумовою розширення даної підстави класифікації виступає необхідність рекласифікації об'єктів активу, зокрема: переведення до складу основних засобів необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, запасних частин тощо. Спираючись на цю обставину, ми пропонуємо доповнити відповідну підставу класифікації основних засобів групувальною ознакою «отримані в результаті рекласифікації об'єкта активу»;

– «за джерелами придбання» – власні кошти, позичкові кошти, цільове фінансування і цільові надходження. На відміну від Н. І. Самбурської [137, с. 165], якою була обґрунтована дана підстава класифікації та її ознаки, замість групувальної ознаки «дотації з державного бюджету та інноваційне переоснащення» нами замінена назва на «цільове фінансування і цільові надходження». Така заміна

дозволить розширити діапазон групування та враховувати цільові внески з позабюджетних фондів, коштів фізичних та юридичних осіб тощо;

- «за наявності натуральної форми» – інвентарні та неінвентарні;
- «за належністю підприємству» – власні, орендовані; рекомендовані нами:

– «за моделлю обліку (облікової політикою) щодо подальшої оцінки» – за первісною вартістю, за переоціненою вартістю, за справедливою вартістю (для об'єктів інвестиційної нерухомості). Дана підстава та ознаки класифікації відсутні в нормативно-правових актах та економічній літературі, однак її визнання передбачає зміст П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» щодо обрання моделі обліку за первісною або справедливою вартістю [123]. Доповнення моделі класифікації даною підставою також визначається в процесі імплементації МСФЗ, зокрема МСБО 16 надає альтернативу використання моделі обліку за первісною або переоціненою вартістю [87].

На стадії продуктивного використання та зберігання:

- за характером використання» – діючі на власному підприємстві, здані в оренду;
- «за характером зберігання» – готові до введення в експлуатацію, запасні (тимчасово недіючі), законсервовані (недіючі), необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу. Назва останньої складової – «необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», на відміну від А. П. Грінько [34, с. 57], яка передбачувала у власній класифікації необоротних активів схожу групу, дозволяє враховувати не тільки групи вибуття, але й окремі об'єкти основних засобів, і приводить зміст групувальної ознаки відповідно до МСФЗ та П(С)БО;

– «за доцільністю використання» – основні засоби, які раціонально використовуються, та надлишкові основні засоби. Групування основних засобів за цією ознакою має слугувати посиланням щодо необхідності збереження або зміни бізнес-моделі задля подальшого найбільш ефективного використання об'єкта;

– «за обмеженням строку корисного використання» – обмежені строком корисного використання, не обмежені строком корисного використання;

– «за переносом вартості в процесі використання» – об'єкти, що підлягають амортизації або не підлягають амортизації;

– «за характером дії на предмет праці» – активні, пасивні;

– «за характером участі у виробничому процесі» – виробничі, невиробничі;

рекомендовані нами:

– «за напрямками отримання майбутніх економічних вигод від використання та рівнем агрегування об'єктів» – окремі об'єкти основних засобів; одиниці, які генерують грошові кошти; корпоративні активи. Доцільність введення даного групування за наведеними ознаками була розглянута нами вище.

На стадії відновлення та поліпшення якісних характеристик:

– «за станом зношуваності» – нові, придатні, застарілі, підлягають заміні;

рекомендовані нами:

– «за необхідністю поліпшення якісних характеристик» – основні засоби, що потребують поліпшення якісних характеристик, основні засоби, що не потребують поліпшення якісних характеристик. На відміну від групування «за станом зношуваності», яка відображає вплив фізичного зносу, дана підстава класифікації дозволяє проілюструвати вплив морального зносу першого та другого видів, а саме: у разі визнання часткового знецінення основних засобів під впливом першого та другого виду морального зносу такі об'єкти потребують поліпшення якісних характеристик (модернізації) або зміни бізнес-моделі щодо їх подальшого використання, яке буде більш ефективним.

На стадії вибуття (запропоновані в дослідженнях попередників та доповнені нами):

– «за причинами вибуття» – запланований продаж, позаплановий продаж, безоплатна передача, внесок до статутного капіталу, часткова або повна ліквідація, нестачі, остаточне псування (фізичне

пошкодження) за різних причин, рекласифікація об'єкта основних засобів у зв'язку зі зміною бізнес-моделі подальшого використання.

Досліджувана ознака класифікації була обґрунтована Н. О. Лохановою [61, с. 344] під назвою «причини реалізації». Однак, на нашу думку, запропонована автором назва дещо обмежує та не дозволяє розкрити можливі шляхи вибуття об'єктів основних засобів. Виходячи з цього, вважаємо за доцільне змінити назву ознаки класифікації, іменувати її «за причинами вибуття» та доповнити власними ознаками, що дозволяють охопити додаткові шляхи (причини) вибуття основних засобів на останній стадії життєвого циклу.

Узагальнена та поглиблена класифікаційна модель основних засобів, яка має певні елементи наукової новизни, дозволяє з достатньою мірою глибини розглянути об'єкт дослідження для створення відповідної системи управління за стадіями життєвого циклу, здійснювати її подальший розвиток і поглиблення у зв'язку з вимогами всіх користувачів облікової інформації.

Висновки до розділу 1

Підсумовуючи результати дослідження теоретичних засад обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу, можна сформулювати такі узагальнення, висновки та пропозиції:

1. Узагальнюючи теоретичні погляди вчених щодо сутності та облікової структури основного капіталу, встановлено, що найбільш прийнятними підходами до умов сьогодення, які дозволяють системно розглянути сутність та уточнити й обґрунтувати його облікову структуру, є: трудова теорія вартості К. Маркса – відносно критеріїв поділу капіталу на основний та оборотний, а також із позиції вартості, яка в бухгалтерському обліку розглядається як історична (фактична) собівартість; концепція «суб'єктивної цінності» школи маржиналізму, яка за сучасних умов відображається в процедурі виявлення зменшення корисності активів суб'єкта господарювання; підхід К. Р. Макконнелл і С. Л. Брю – стосовно визнання засобів виробництва як «інвестиційних ресурсів», що виступає підґрунтям розгляду об'єктів основного капіталу як складових інвестиційного проекту.

На підставі концептуальних засад трудової теорії вартості К. Маркса та здобутків науковців-попередників визначено облікові складові основного капіталу – основні засоби, інші необоротні активи, нематеріальні активи та довгострокові біологічні активи, що обумовлено характером руху їх вартості.

2. У процесі розгляду літературних джерел відносно понятійно-категоріального апарату обліку основних засобів встановлено, що поняття «життєвий цикл основних засобів» є недостатньо дослідженим та потребує подальшого доопрацювання. З посиланням на це, зроблено особистий внесок у з'ясування підпорядкованості понять та формалізації категорій, зокрема надано власне визначення життєвого циклу основних засобів як періоду часу, протягом якого реалізуються інвестиційна, експлуатаційна та ліквідаційна фази інвестиційного проекту. Інвестиційній фазі відповідає стадія надходження основних засобів, експлуатаційній – продуктивного

використання та зберігання, відновлення та поліпшення якісних характеристик; ліквідаційній – вибуття.

3. Під час дослідження класифікації основних засобів зазначено, що наведені в науковій літературі підходи мають деякі недоліки, дискусійні положення та невирішені питання, які потребують вирішення та доопрацювання. Зокрема, уточнено та доповнено зміст існуючих класифікаційних ознак такими підставами: «за джерелами надходження» – отримані в результаті фінансової оренди, рекласифікації об'єкта активу, цільове фінансування і цільові надходження; «за характером зберігання» – необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу; «за причинами вибуття» – безоплатна передача; внесок до статутного капіталу; часткова або повна ліквідація; нестачі; остаточне псування; рекласифікація об'єкта основних засобів у зв'язку зі зміною бізнес-моделі. Запропоновано нові класифікаційні ознаки та підстави: за моделлю обліку (облікової політикою) щодо подальшої оцінки (за первісною вартістю, за переоціненою вартістю, за справедливою вартістю); за напрямками отримання майбутніх економічних вигод від використання та рівнем агрегування об'єктів (окремі об'єкти основних засобів; одиниці, які генерують грошові кошти; корпоративні активи); за необхідністю поліпшення якісних характеристик (об'єкти, що потребують або не потребують поліпшення).

Узагальнену та поглиблену класифікаційну модель основних засобів наведено у статичному стані, тобто за видами основних засобів, та в динамічному – за стадіями життєвого циклу, що дозволяє з достатньою мірою глибини розглянути об'єкт дослідження для створення відповідної системи управління за стадіями життєвого циклу.

Основні результати досліджень, викладені в першому розділі, опубліковано в наукових працях [183; 185; 187; 192; 194].

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОЦІНКИ ТА ВИЗНАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА СТАДІЯМИ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ

2.1 Підходи до бухгалтерської оцінки основних засобів в інформаційній системі підприємства

Як категорія бухгалтерського обліку, оцінка в загальному вигляді являє собою вартість об'єктів, яка знаходить відображення в обліку та розглядається як один із його методичних прийомів або принципів. Так, згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» одним із принципів ведення бухгалтерського обліку визнано використання єдиного грошового вимірника [127].

Однак розуміння оцінки постійно змінюється, що пов'язано з генезисом вартісних економічних теорій та, у свою чергу, історичним розвитком бухгалтерського обліку й еволюцією складу та змісту його предмета та методу.

Так, В. Ф. Палій наголошує на тому, що в основу оцінки покладено домінуючі економічні теорії та об'єктивні потреби у відповідній інформації [108].

На думку І. В. Супрунової, положення економічних теорій щодо формування вартості знаходять своє прикладне застосування в методі бухгалтерського обліку – оцінці [154, с. 7].

Зовсім іншої позиції дотримується С. Ф. Голов. Автор зазначає, що сучасна теорія бухгалтерського обліку не може засновуватися на економічних теоріях, бо вони є інструментами дослідження та вдосконалення бухгалтерського обліку [30, с. 8].

Та в будь-якому разі справедливо можна стверджувати, що система бухгалтерського обліку приводить до виникнення низки дискусійних питань, що пов'язані з об'єктивною, достовірною та

корисною вартісною оцінкою об'єктів обліку, що спонукає до необхідності формування сучасного погляду на оцінку як облікову категорію.

В економічній літературі трапляються різні підходи до тлумачення поняття оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку, які були нами узагальнені в таблиці Б.1. Така різноманітність у підходах до трактування поняття, як результат узагальнення суттєвих ознак об'єкта, демонструє досить активний розвиток системи бухгалтерського обліку та свідчить про наявність певних термінологічних проблем.

Результати дослідження дефініції «оцінка» показали, що найбільш поширеним серед українських та російських науковців є адитивний підхід, який передбачає розгляд оцінки як складової методу бухгалтерського обліку, тобто як технічний прийом переведення натуральних показників у грошові, що насамперед пов'язано з тим, що авторами проводилися дослідження саме проблем теорії обліку.

Проте серед цієї групи авторів слід виділити проф. Н. М. Малюгу, яка за часи незалежності України зробила перший крок на етапі реформування бухгалтерського обліку України щодо визначення значення оцінки. Автором було розроблено перелік вимог щодо оцінки та запропоновано низку класифікаційних ознак бухгалтерських оцінок відповідно до потреб сучасної економіки: за об'єктом, за критерієм обчислення, залежно від подальшого використання майна, по відношенню до суб'єкта вимірювання оцінок, за видами, за статтями балансу, за часовою належністю, за методом розрахунку, внаслідок переоцінки [69, с. 12-13].

Тим часом, необхідно зауважити, що деякі автори [155, с. 69; 66, с. 142] об'єктами оцінки наводять тільки «господарські засоби», не враховуючи при цьому важливу групу об'єктів бухгалтерського обліку, а саме: господарські процеси, за результатами яких виникають витрати, доходи та фінансові результати.

Подальший розвиток досліджень оцінки в сучасних умовах господарювання відображено в роботі Л. Г. Ловінської [60, с. 11], яка

до визначення оцінки підійшла з позицій позитивістського підходу, прагматичною метою якого є забезпечення корисності облікової інформації для її користувачів, а саме корисності використання активів або дисконтованої оцінки майбутньої вартості.

Науковцем були сформульовані функції методу оцінки (вимірювання вартості об'єктів обліку; визначення критеріїв визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів та витрат; створення якісних характеристик облікової інформації; інформаційне забезпечення визначення ефективності менеджменту, фінансового стану та фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання), якими було доповнено існуюче «традиційне» визначення поняття. Тобто, окрім вартісного вимірювання (кількісного), оцінка набуває і якісної характеристики, яка є інформаційною базою оцінки фінансового стану та оцінки менеджменту підприємства.

Підґрунтям для розширення функцій оцінки Л. Г. Ловінської було визнано вплив теорії неоінституціоналізму, що призвело до збільшення об'єктів обліку та його мети. Однак хотілося б зазначити, що визначене науковцем розширення мети бухгалтерського обліку, а саме з позицій, коли «...його здійснення є не тільки відображення діяльності підприємств в історичній ретроспективі, але й прогнозні дані про майбутні вірогідні варіанти розвитку, й інформаційне забезпечення розроблення стратегії підприємства», призводить до наділення обліку завданнями інших функцій управління, у цьому випадку, планування [60, с. 12]

І. В. Супрунова у своєму ґрунтовному дослідженні генезису оцінки в працях українських дослідників розглядає її на підставі об'єктно-суб'єктного підходу, тобто виразу думки суб'єкта оцінки (внутрішнього або зовнішнього) щодо цінності об'єкта оцінки. До основи запропонованого автором трактування оцінки було покладено синергію економічних теорій: трудової теорії К. Маркса та теорії маржиналізму, що дозволило враховувати не лише вартісний, а й ціннісний підходи до розуміння сутності оцінки [154, с. 8].

Тобто, до основи підходу покладено саме мету оцінки, яка за словами Я. В. Соколова підпорядкована інтересам осіб, які здійснюють оцінку [144].

Можна зазначити широке використання об'єктно-суб'єктного підходу до оцінки саме об'єктів основних засобів відповідно до вимог П(С)БО 28 та МСБО 36, які вимагають суб'єктних оцінок та професійного судження щодо визначення суми очікуваного відшкодування активу [121; 93].

Заслуговує на увагу запропонований у роботі І. В. Супрунової трьохвимірний підхід до сутності оцінки, який передбачає розгляд оцінки з трьох точок зору: науки, практики та навчальної дисципліни. Даний підхід підтримують Н. М. Малюга та Ф. Ф. Бутинець [154, с. 8]. На нашу думку, ці точки зору неможливо відокремлювати одну від іншої, бо, як наголошує Я. В. Соколов: «Те що робить практик – ніщо інше, як «наказ-заповіт теоретика» [144].

Прихильниками підходу, в основу якого покладено кругообіг капіталу, є В. Ф. Палій [108] та Е. С. Бороніна [14, с. 10-11]. В. Ф. Палій розглядає оцінку у двох аспектах: як метод узагальнення всіх об'єктів обліку в єдиній валюті, та спосіб достовірного визначення наявного капіталу та його прирощення (зменшення) за звітний період у вигляді прибутку або збитку.

При цьому Е. С. Бороніна робить акцент на відповідність вимогам стандартів та облікової політики суб'єкта господарювання, що по суті є зрозумілим та виступає об'єктивними умовами реалізації методу оцінки.

На нашу думку, наведений підхід є найбільш прийнятним з точки зору саме розуміння та розкриття методу бухгалтерського обліку, який зорієнтований на дослідження його предмета.

Також заслуговує на увагу динамічний підхід, наведений у праці В. В. Карпової, яка пропонує та надає опис власної дефініції для визначення дій, які здійснюються в системі бухгалтерського обліку та вартості його об'єктів – «вартісне вимірювання» [47, с. 20]. У наведеному трактуванні автор робить акцент на вплив часового чинника, тобто розгляд вартості як у минулому, теперішньому та

майбутньому, що спонукає до необхідності періодичного оцінювання об'єктів обліку.

Таким чином, можна стверджувати, що в наукових публікаціях щодо досліджуваного поняття існують різноманітні підходи до його трактування, а це підтверджує той факт, що «оцінка» – це складна та багатогранна дефініція, яка знаходиться під впливом економічних теорій, концепцій і багатьох інших об'єктивних і суб'єктивних чинників.

Та, на нашу думку, в умовах глобалізації світової економіки, наближення вітчизняної системи бухгалтерського обліку до Міжнародних стандартів та враховуючи особливості такого об'єкта бухгалтерського обліку, як основні засоби, необхідно дотримуватися водночас декількох підходів (рисунок 2.1).

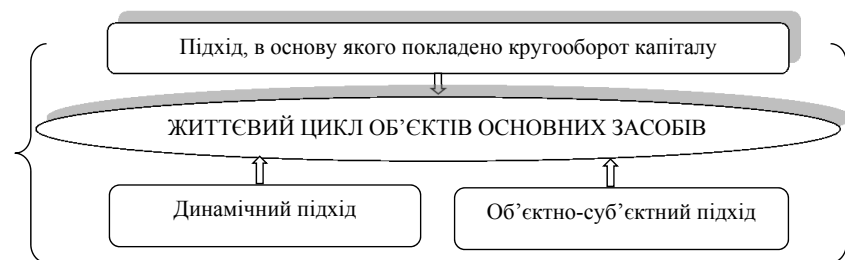


Рисунок 2.1 – Підходи до визначення оцінки об'єктів основних засобів

Джерело: узагальнено автором

Перш за все, необхідним є розгляд об'єкта основних засобів, виходячи з предмета бухгалтерського обліку, тобто саме підходу, в основу якого покладено кругообіг капіталу, бо саме він розкриває мету елемента методу бухгалтерського обліку оцінки – шлях пізнання предмета.

Ураховуючи особливість об'єктів основних засобів, а саме – характер довготривалого використання, яке вимагає їх оцінювання в часі, важливим є застосування динамічного підходу у:

– минулому, тобто для визначення первісної вартості об'єктів;

– теперішньому – для встановлення залишкової вартості, справедливої вартості, чистої вартості реалізації, теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень;

– майбутньому – для урахування ліквідаційної вартості.

У свою чергу, дотримання норм П(С)БО 28 та МСБО 36 вимагає від суб'єктів господарювання на дату балансу проведення процедури можливого зменшення корисності активів, яка передбачає порівняння залишкової вартості активу із сумою очікуваного відшкодування, визначення яких у свою чергу передбачає об'єктно-суб'єктний підхід щодо оцінювання цінності об'єкта активів з урахуванням зовнішніх інформаційних джерел – відносно визначення чистої вартості реалізації, та внутрішніх – розрахунку теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень від використання активу.

Варто також зазначити, що елементи суб'єктивізму також притаманні іншим видам оцінки, зокрема в частині визначення: первісної вартості у випадку створення забезпечення на суму зобов'язання на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, визнання витрат на ремонт і поліпшення тощо; справедливої вартості, яка ґрунтується на вхідних даних різних рівнів надійності; ліквідаційної вартості; та інших, які визначаються на їх основі.

Отже, на нашу думку, обґрунтованим є застосування всіх трьох розглянутих вище підходів одночасно, що дозволить дотримуватися загальної методології бухгалтерського обліку та забезпечувати надання достовірної облікової оцінки щодо об'єктів основних засобів.

Далі зупинимося на розгляді класифікації видів оцінки основних засобів за стадіями життєвого циклу в контексті визначених підходів.

Питанням класифікації видів оцінки присвячено роботи Я. В. Соколова [144, с. 199-206] та Н. М. Малюги [69, с. 13], у яких наведено найбільш повні та всебічні підстави класифікації. Однак найбільш дослідженою науковцями, серед зазначених ознак, є «часова приналежність», тобто оцінка об'єкта в минулому, теперішньому та майбутньому.

Так, В. В. Карповою класифікаційними ознаками вартісного вимірювання зазначено: мету, стадії обігу активу (надходження, наявність, вибуття) та часовий фактор (минуле, теперішнє, майбутнє) [47, с. 33-34]. Проте вважаємо, що матриця співвідношень загальних стадій обігу та часового фактора носить загальний характер, а стосовно оцінки основних засобів вона повинна бути розвинута за всіма стадіями життєвого циклу зазначеного активу.

Бондар М. І., розглядаючи проблему оцінки основних засобів, визначає необхідність вирішення двох основних питань: на який момент її встановлювати (дата придбання, поточний момент, майбутнє) і на якому рівні [13, с. 8].

Лесняк В. О. та Жарікова О. О. поділяють процедуру оцінки на такі етапи: під час первісного визнання, після визнання та на момент припинення визнання [57, с. 79; 37, с. 54].

Бороніна Е. С. до факторів класифікації оцінки об'єктів основних засобів відносить стадії життєвого циклу об'єкта (первісна, умовно-первісна, послідуєча), шляхи надходження, вид об'єкта та вид звітності (консолідована та індивідуальна) [14, с. 43-44]. Слід зауважити, що запропонована автором ієрархічна модель класифікації не відображає стадії життєвого циклу основних засобів та потребує поглиблення.

Із позиції динамічного підходу, тобто розгляду об'єкта в минулому, теперішньому та майбутньому, також підходять П(С)БО 7, П(С)БО 28 та їх міжнародні аналоги, якими визначено наведені на рисунку 2.2 види оцінок основних засобів [116; 121; 87; 89].

Зображена на рисунку 2.2 класифікація видів оцінок об'єктів основних засобів за стадіями життєвого циклу, яка враховує здобутки науковців-попередників та вимоги вітчизняних і міжнародних стандартів, дозволяє здійснювати обґрунтовану оцінку й забезпечувати контроль над корисністю використання об'єктів основних засобів, ураховуючи професійне судження щодо планів його використання в господарській діяльності.



Рисунок 2.2 – Оцінка основних засобів за стадіями життєвого циклу

Джерело: узагальнено автором

Спираючись на викладене вище, нами було побудовано матрицю, яка відображає взаємозв'язок теоретичних підходів до оцінки, стадій життєвого циклу основних засобів та часового лагу, що дозволяє упорядкувати вибір виду оцінки щодо об'єктів основних засобів протягом стадій їх життєвого циклу (таблиця 2.1)

Надалі більш детально зупинимося на кожному виді оцінки основних засобів, наведених на рисунку 2.2 та в таблиці 2.1.

Однією з найбільш досліджених і регламентованих виступає оцінка за первісною вартістю, яка формується на стадії придбання за результатами минулих подій і відображається на всіх стадіях життєвого циклу. При цьому слід звернути увагу на те, що на стадії

продуктивного використання та зберігання первісна вартість об'єкта може змінюватися за необхідності створення та зміни суми забезпечень на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території. На стадії поліпшення та відновлення якісних характеристик на величину даного виду вартості можуть впливати витрати на поліпшення активу за умови, якщо вони приведуть до збільшення первісно очікуваних вигод.

Таблиця 2.1 – Матриця взаємозв'язку теоретичних підходів до оцінки, її видів і стадій життєвого циклу основних засобів

Фактор часу	Стадії життєвого циклу	Підхід, в основу якого покладено кругообіг капіталу			
		Надходження	Продуктивне використання та зберігання	Поліпшення та відновлення якісних характеристик	Вибуття
Динамічний підхід	Минуле	Первісна вартість	Первісна вартість	Первісна вартість	Первісна вартість
	Теперішнє	Вартість, що амортизується	Справедлива вартість	Вартість, що амортизується	Справедлива вартість
			Переоцінена вартість		
			Залишкова вартість		
Майбутнє	Ліквідаційна вартість	Ліквідаційна вартість	Ліквідаційна вартість	Х	
Об'єктно-суб'єктний підхід					

Джерело: поглиблено автором на підставі [47]

Але, незважаючи на ґрунтовну розробленість поняття і складу первісної вартості, в умовах наближення змісту вітчизняних

стандартів до міжнародних, зазначаються деякі їх нормативні розбіжності, які впливають на формування показників фінансової звітності. Зокрема, А. В. Озеран під час контент-аналізу текстів П(С)БО 7 та МСБО 16 відзначено такі неузгодженості, які необхідно подолати через внесення змін до П(С)БО: відсутність урахування впливу торговельних і цінових знижок та відстрочення платежу під час оцінки первісної вартості; відсутність порядку оцінки первісної вартості основних засобів, що надійшли у вигляді державного гранту; різні підходи до оцінки первісної вартості, які надходять у результаті бартерних операцій [99, с. 208, 519].

Також слід відзначити, що в міжнародних і вітчизняних стандартах залишився нерозглянутим порядок оцінки первісної вартості об'єктів основних засобів, які були придбані на умовах попередньої оплати, якщо термін оплати і надходження об'єкта суттєво розірвані в часі. Присутній у цій господарській операції часовий лаг може спричинити, з одного боку, вплив на розмір справедливої вартості об'єкта, з іншого – зміну вартості грошей у часі; наслідки яких потребують відображення в обліку.

Іншим дискусійним питанням оцінки первісної вартості виступає вартісне вимірювання складової об'єкта основних засобів – забезпечення на суму зобов'язання щодо демонтажу, переміщення такого об'єкта та приведення земельної ділянки у стан, придатний для подальшого використання (п. 8 П(С)БО 7).

Порядок визнання та оцінки таких забезпечень регламентований п. 13 П(С)БО 11 «Зобов'язання» (далі П(С)БО 11) [117]. Ураховуючи значний термін використання об'єктів основних засобів такі забезпечення слід відносити до складу довгострокових, які визнаються у сумі їх теперішньої вартості. Як наслідок, постає питання визначення ставки дисконтування, яка відображає вартість грошей у часі та ризики, що характерні для даного виду зобов'язання.

Існуючі методи визначення ставки дисконтування узагальнено в роботі І. А. Деруна, зокрема це: безризикова ставка відсотка, відсоткова ставка рефінансування, середньозважена відсоткова

ставка по депозитах (кредитах), модель CAPM, середньозважена ставка капіталу (WACC), ставка LIBOR [36, с. 94-96]

При цьому слід зазначити, що недотримання визнаної норми стандарту призведе до нехтування принципу «нарахування та відповідності доходів і витрат». Адже такі витрати безпосередньо пов'язані з отриманням майбутніх економічних вигод від використання такого об'єкта як активу, та відповідно до п. 8 П(С)БО 16 «Витрати» повинні визнаватися через системний розподіл його вартості між звітними періодами [118].

Звертає на себе увагу також нормативна неузгодженість між МСБО 16 та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 від 30.09.2003 р., з одного боку, та П(С)БО 7, з іншого. Так, вітчизняний стандарт чітко зазначає у складі витрат, що входять до первісної вартості, витрати на створення забезпечення для цілей приведення у відповідний стан лише земельної ділянки. У свою чергу МСБО 16 та Методичні рекомендації № 561 дещо розширюють цей перелік, визначаючи «відновлення території», яка, наприклад, може включати не лише землю, а й акваторію, доквілля тощо. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне привести у відповідність до вимог МСБО 16 та Методичних рекомендацій № 561 п. 8 чинного П(С)БО 7, та внести відповідні зміни до назви субрахунка 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок», що дозволить подолати визначену неузгодженість та враховувати відновлення інших видів природних ресурсів. Більш детально це питання буде нами розглянуто в розділі 3.

Наступним дискусійним питанням постають умови капіталізації фінансових витрат згідно з П(С)БО 31 «Фінансові витрати» та МСБО 23 «Витрати на позики» [122; 92]. Зокрема, чітко нез'ясовно критерій суттєвості – довготривалості – часу, який необхідний для створення кваліфікаційного активу. Адже, як відомо, кваліфікаційними активами можуть виступати запаси, виробничі об'єкти, нематеріальні активи, інвестиції у нерухомість; які включаються до складу оборотних та необоротних активів [92]. Стислу відповідь на це питання надало Міністерство фінансів

України у Листі від 01.06.2006 р. № 31-34000-10-5/11601 [174]. Отже, на думку нормотворчого інституту, суттєвим необхідно вважати час, що становить більше трьох місяців. Вважаємо, що було б доцільно в самому тексті П(С)БО 31 окреслити відповідний термін для того, щоб уникнути різних тлумачень із цього приводу.

Наступною постає оцінка вартості, що амортизується, яка визначається як різниця між первісною та ліквідаційною вартістю у теперішньому часі за стадіями надходження, продуктивного використання та зберігання, відновлення та поліпшення якісних характеристик.

З посиланням на майбутнє на стадії надходження визначається, а в подальшому переглядається на кінець кожного фінансового року, ліквідаційна вартість. По відношенню до визначень цього виду вартості, що наведені в МСБО 16 та П(С)БО 7, А. В. Озеран зазначає суттєві розбіжності, зокрема: «у МСФЗ йдеться про визначення теперішньої вартості грошових потоків від вибуття активів, а в П(С)БО – їх майбутньої вартості, та пропонує власне визначення даної дефініції» [99, с. 208]. Також автором відзначено відмінність у періодичності перегляду даної вартості [99, с. 519]. Так, згідно з п. 51 МСБО 16 ліквідаційну вартість поряд зі строком корисного використання необхідно переглядати на кінець кожного звітного періоду, а у вітчизняному стандарті по відношенню до даного виду вартості ця норма взагалі відсутня, а в п. 25 П(С)БО 7 зазначена необхідність перегляду лише строку корисного використання в разі зміни очікуваних майбутніх вигод. Отже, така неузгодженість потребує нівелювання через внесення уточнень до П(С)БО 7.

На наступній стадії життєвого циклу основних засобів – стадії продуктивного використання та зберігання – МСБО 16 пропонує обрання однієї із моделей обліку – за первісною або переоціненою вартістю – до кожного класу основних засобів. При цьому слід відзначити, що такої альтернативи не надає П(С)БО 7. Проте в разі суттєвого відхилення залишкової вартості об'єкта від його справедливої вартості вітчизняні підприємства, що здійснюють облік

за П(С)БО 7, можуть скористатися можливістю здійснення переоцінки.

Однак слід відзначити нормативні розбіжності в межах П(С)БО 7 та П(С)БО 28, а також неузгодженість при їх порівнянні з міжнародними аналогами щодо визначення залишкової або балансової вартості. Адже МСБО 16 та МСБО 36 тлумачать балансову вартість як «суму, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності» [87; 89]. У свою чергу П(С)БО 7 наводить дефініцію «залишкова вартість», яка трактується як «різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу)» [116]. Зазначену дефініцію стандарт також використовує у визначенні «зменшення корисності». Але звернувшись до термінів, наведених у загальних положеннях П(С)БО 28, можна побачити поєднання одразу двох досліджуваних нами дефініцій – «балансова (залишкова) вартість» [121].

Наводячи порядок заповнення форм фінансової звітності за статтю «Основні засоби», Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 від 28.03.2013 р. застосовують термін «залишкова вартість», «яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу» [80].

Отже, наведене вище дозволяє нам зробити висновок про тотожність за сутністю даних дефініцій у вітчизняній нормативній базі. Але використання одночасно обох дефініцій призводить до плутанини в термінологічному полі бухгалтерської науки. Вирішення цієї проблеми вбачається через закріплення на законодавчому рівні дефініції «балансова (залишкова) вартість» (саме цю дефініцію ми буде використовувати надалі), що дозволить подолати визначену неузгодженість у вітчизняній законодавчій базі та дотримуватися вимоги інтернаціональності щодо побудови термінів і виступить кроком на шляху конвергенції національних та міжнародних стандартів.

Іншим питанням постає відмінність у дефінієнці зазначеної дефініції, зокрема відсутність у вітчизняному варіанті другого від'ємника – «накопичених збитків від зменшення корисності». Хоча, відповідно до п. 15 П(С)БО 28, втрати від зменшення корисності визнаються з «одночасним зменшенням його балансової (залишкової) вартості», тобто вважаємо за доцільне доповнення та викладення в такій редакції визначення балансової (залишкової) вартості: «балансова (залишкова) вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу) й *накопичених втрат від зменшення корисності*» (курсив – доповнено автором).

У разі обрання суб'єктом господарювання моделі переоцінки обліку основних засобів або її проведення за умови суттєвого відхилення балансової (залишкової) вартості від справедливої, визначається переоцінена вартість активів – вартість необоротних активів після їх переоцінки. До несуттєвих нормативних розбіжностей МСБО 16 та П(С)БО 7 в цьому контексті слід віднести відсутність другого методу переоцінки, який використовується для будівель. Алгоритм розрахунку даного методу полягає у вилученні з балансової вартості активу суми накопиченої амортизації та перерахунку чистої вартості активу до рівня переоціненої [87].

На думку А. В. Озеран, П(С)БО 7 не вимагає змін щодо цього питання, адже «обидва підходи мають однакові наслідки у фінансовій звітності» [99, с. 206-207]. Ми частково згодні з наведеною тезою автора. Дійсно, використання будь-якого методу переоцінки призведе до отримання однакових сум балансової (залишкової) вартості та не вплине на підсумок фінансової звітності. Однак різними в цьому разі будуть первісна вартість та сума зносу (амортизації) активу, що спричинить вплив на розмір аналітичних показників стану основних засобів: коефіцієнтів зносу та придатності. Тому ми підтримуємо А. В. Озеран щодо недоцільності внесення відповідних змін до П(С)БО 7, однак не за підставою «формального копіювання МСФЗ» [99, с. 207], а у зв'язку з

викривленням аналітичних показників стану основних засобів, які розраховуються на підставі фінансової звітності.

Базою порівняння для визначення необхідності проведення переоцінки основних засобів виступає їх справедлива вартість. За часів реформування вітчизняної системи обліку та введення П(С)БО дослідження цього виду вартості знайшло відображення в значній кількості наукових праць, присвячених перевагам та недолікам використання справедливої вартості [59, с. 120-122; 36, с. 94-96; 154, с. 9; 47, с. 37-39]; алгоритму визначення [36, с. 92; 1, с. 106-109]; етапам процесу визначення [10, с. 31-34] підходам (методикам) визначення [36, с. 93; 10, с. 31-34]; чинникам, які впливають на величину справедливої вартості [47, с. 35-37] тощо. Узагальнюючи наукові наробки дослідників варто зазначити, що використання справедливої вартості створює умови для об'єктивного оцінювання майбутніх грошових потоків, забезпечення порівнянності активів, ефективного управління, однак, з іншого боку, вона має значний відбиток суб'єктивізму.

Окремо слід звернути увагу на те, що, незважаючи на обрану облікову політику (модель обліку) щодо основних засобів, для розрахунку балансової (залишкової) вартості об'єкта необхідно визначити, чи мають місце втрати від зменшення корисності об'єктів. Відповідно до методики здійснення цієї процедури необхідно порівняти балансову (залишкову) вартість активу із сумою його відшкодування, тобто найбільшою із двох оцінок: чистою вартістю реалізації або теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень [115].

У контексті даних видів вартості необхідно відзначити дещо різне їх визначення в П(С)БО 28 та МСБО 36. Зокрема, по-перше, на відміну від дефініції «чиста вартість реалізації активу», яка наведена у вітчизняному стандарті; міжнародний стандарт наводить поняття «справедлива вартість мінус витрати на вибуття», яке, у свою чергу, доповнено дефініцією «витрати на вибуття». На нашу думку, за такою логікою також слід будувати перелік визначень у П(С)БО 28,

що дозволить уникнути штучного збільшення дефініцій та наблизити його зміст до першоджерела.

По-друге, МСБО 36 визнає теперішню вартість майбутніх грошових потоків від активу як «вартість при використанні»; у П(С)БО така дефініція відсутня. У свою чергу, наявність наведених вище неузгодженостей призвела до існування різних дефініцій терміна «сума очікуваного відшкодування», яка потребує усунення шляхом здійснення відповідних змін у П(С)БО 28, що буде сприяти підвищенню рівня конвергенції визначених міжнародних та вітчизняних облікових стандартів.

У кінці строку корисного використання та в разі зміни бізнес-моделі щодо подальшого використання основні засоби переходять до стадії життєвого циклу – «вибуття». На даній стадії основні засоби оцінюються за справедливою та залишковою вартістю в теперішньому стані, за ліквідаційною – у майбутньому; які детально були розглянуті вище.

Підбиваючи підсумки даного етапу дослідження, можна стверджувати, що побудована на теоретичних засадах динамічного, об'єктно-суб'єктного підходів, а також підходу, в основу якого покладено кругооборот капіталу, матриця взаємозв'язку оцінок основних засобів за стадіями їх життєвого циклу дозволяє систематизувати порядок їх визначення та може слугувати підставою для розробки та визначення елементів облікової політики суб'єкта господарювання щодо даного виду активів.

2.2 Методичні підходи до визнання основних засобів за стадіями життєвого циклу

Першою стадією життєвого циклу основних засобів, як було нами визначено в попередніх пунктах дослідження, виступає стадія надходження, яка реалізується в ході інвестиційної фази інвестиційного проекту.

На даній стадії суб'єктом господарювання, залежно від способу надходження, здійснюються спорудження, придбання та доведення

до придатного до використання стану об'єктів основних засобів, які відповідно до вимог Н(П)СБО 1 та Концептуальної основи фінансової звітності в разі відповідності критеріям визнання (отримання майбутніх економічних вигод та достовірної оцінки) визнаються як елемент фінансової звітності – актив.

У світлі процесу конвергенції вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних та імплементації останніх на обов'язкових та добровільних засадах можна окреслити такі проблемні питання, які потребують узгодженості та доопрацювання на нормативному рівні.

Перш за все, це визнання об'єкта основних засобів, а саме виділення його частин як об'єкта активу. Так, П(С)БО 7 при визначенні об'єкта основних засобів суб'єктам господарювання надається можливість поділити конструктивно складні об'єкти на декілька частин, за умови, що частини об'єкта мають різний термін корисного використання [116], тобто термін корисного використання є визначальним критерієм виділення частини складного об'єкта як самостійного.

Із цього приводу МСБО 16 дає простір для професійного судження, на відміну від чітких норм П(С)БО, під час використання критеріїв оцінки для визнання частин, із яких складається об'єкт основних засобів [87], тобто підприємство має право самостійно визначати об'єкт основних засобів, незважаючи на відмінності в терміні корисного використання його складових частин.

Також слід зазначити, що норми МСБО 16 та Методичних рекомендацій з обліку основних засобів № 561 [76], на відміну від П(С)БО 7, дозволяють розділити вартість об'єкта основного засобу на суттєві частини і кожен частину амортизувати окремо, без визнання (формування) окремих об'єктів. При цьому строк корисної експлуатації та метод амортизації таких суттєвих частин можуть бути різними.

На жаль, у практичній діяльності вітчизняних підприємств такий підхід до обліку багатокомпонентних об'єктів не знайшов широкого розповсюдження через трудомісткість та, більшою мірою, через

підпорядкованість бухгалтерського обліку рішенням фіскальних завдань.

У своєму дослідженні О. А. Наумчук обґрунтовує низку недоліків відсутності такої деталізації та розгляду як одного об'єкта основного засобу об'єкта, що містить низку компонентів [93], серед них: умовність віднесення об'єкта до визначеної класифікаційної групи; низький рівень контролю за збереженням майна підприємства; складність обліку операцій руху основних засобів; відсутність достовірної оцінки про ступінь зношеності об'єкту через систему амортизації.

Таким чином, на нашу думку, необхідно уточнити П(С)БО 7 відповідно до вимог М(С)БО 16, залишивши право визнання складових частин основного засобу як окремих об'єктів за підприємством, виходячи зі стратегії використання активу, що дозволить уникнути зазначених недоліків і надасть можливість достовірного відображення об'єктів основних засобів у фінансовій звітності.

Особливої уваги заслуговує п. 14 МСБО 16, згідно з яким, за умови, якщо задовольняються критерії визнання активу як частини об'єкта основних засобів можна визнати витрати на проведення регулярних основних технічних оглядів об'єктів основних засобів. Ураховуючи те, що зазначені витрати використовуються невід'ємно від об'єктів основних засобів у процесі їх використання, тобто забезпечують надходження економічних вигод; а також, якщо періодичність їх проведення перевищує рік, то економічні вигоди від їх здійснення будуть також надходити до суб'єкта господарювання більше року.

Таким чином, вважаємо за доцільне застосування підходу до визнання зазначених витрат як активу, а саме: об'єкта основних засобів зі строком корисного використання, який визначено необхідністю проведення наступного обов'язкового технічного огляду.

Також через вирішення зазначених вище питань виступає необхідність розроблення відповідного документального

оформлення таких складових об'єкта основного засобу, що буде здійснено нами в розділі 3.2 роботи.

Другою проблемою на стадії надходження об'єктів основних засобів виступає відповідність критеріальній ознаці – «отримання майбутніх економічних вигод», а саме їх ідентифікації. Адже не всі об'єкти основних засобів спроможні самостійно генерувати майбутні економічні вигоди, або взагалі тільки опосередковано сприяють їх надходженню.

Засобом вирішення проблеми ідентифікації надходження майбутніх економічних вигод, тобто потенційної можливості отримання підприємством грошових коштів від використання активу, виступає необхідність класифікації об'єктів активу, зокрема основних засобів, за ознакою «за напрямками отримання майбутніх економічних вигод від використання та рівнем агрегування об'єктів» на окремі об'єкти основних засобів, одиниці, які генерують грошові кошти та корпоративні активи. Більш детально це було розглянуто в пункті 1.3. У цьому розділі роботи нами буде приділено увагу проблемам понятійно-категоріального апарату щодо цієї дефініції та підходу до її визнання.

Слід відзначити, що дефініція «одиниця, яка генерує грошові кошти» виступає достатньо новою у вітчизняній системі обліку та потребує ґрунтовного дослідження. Вона була введена у вітчизняну систему обліку з прийняттям П(С)БО 28, який було створено як аналог до МСБО 36. Однак у ході порівняльного аналізу визначених стандартів щодо досліджуваного терміну було виявлено неспівставність його дефінієндуму та дефінієнсу (таблиця 2.2).

По-перше, звернемося до дефінієндуму. Вітчизняний стандарт оперує терміном «група активів, яка генерує грошові потоки», на відміну від МСБО 36, який даний об'єкт визначає як «одиницю, яка генерує грошові кошти». Як наслідок, виникає декілька питань: що саме виступає об'єктом «група активів» або «одиниця», та що саме вони генерують «грошові потоки» або «грошові кошти»?

Таблиця 2.2 – Порівняльний аналіз дефініції «однина, яка генерує грошові кошти» згідно з П(С)БО та МСФЗ

Дефініція	П(С)БО (укр.)	МСБО та МСФЗ		Російська версія перекладу
		Англійська версія перекладу	Українська версія перекладу	
1	2	3	4	5
Однина, яка генерує грошові кошти (<i>A cash-generating unit</i>)	Група активів, яка генерує грошові потоки – мінімальна група активів, використання якої призводить до збільшення грошових коштів окремо від інших активів [121]	A cash-generating unit is the smallest identifiable group of assets that generates cash inflows that are largely independent of the cash inflows from other assets or groups of assets [200]	Однина, яка генерує грошові кошти – найменша група активів, яку можна ідентифікувати і яка генерує надходження грошових коштів, що здебільшого не залежить від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів [89]	Единица, генерирующая денежные средства – наименьшая идентифицируемая группа активов, генерирующая притоки денежных средств, которые в значительной степени независимы от притоков денежных средств от других активов или групп активов [75]
Компонент підприємства (<i>A component of an entity</i>)	Компонент підприємства – однина (група грошові кошти та може бути відділена операційно і забезпечує діяльність з виробництва та/або продажу продукції (робот, послуг) [120]	Operations and cash flows that can be clearly distinguished, operationally and for financial reporting purposes, from the rest of the entity [202]	Діяльність та грошові потоки, які можна легко розрізнити від решти діяльності та грошових потоків суб'єкта господарювання операційно і з метою складання фінансової звітності [91]	Деятельность и потоки денежных средств, которые могут быть четко обособлены операционно и для целей финансовой отчетности от остальной части предприятия [77]
Грошові кошти (<i>Cash</i>)	Готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання [94]	Cash comprises cash on hand and demand deposits [199]	Грошові кошти складаються з готівки і депозитів до запитання [85]	Денежные средства включают денежные средства в кассе и депозиты до востребования [76]

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5
Майбутня економічна вигода (<i>Future Economic Benefit</i>)	Економічна вигода – потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів [94]	The future economic benefit embodied in an asset is the potential to contribute, directly or indirectly, to the flow of cash and cash equivalents to the entity [203]	Майбутня економічна, втілена в активі, є потенціалом, який може сприяти надходженню (прямо або не прямо) грошових коштів і їх еквівалентів до суб'єкта господарювання [52]	Будущая экономическая выгода, заключающаяся в активе, представляет собой потенциал прямого или косвенного увеличения поступлений в организацию денежных средств и эквивалентов денежных средств
Корпоративні активи (<i>A corporate assets</i>)	Відсутнє	Corporate assets are assets other than goodwill that contribute to the future cash flows of both the cash-generating unit under review and other cash-generating units [200]	Корпоративні активи – активи (за винятком гудвілу), які сприяють генеруванню майбутніх грошових потоків як від одиниці, яка генерує грошові кошти, що розглядається так і від інших одиниць, які генерують грошові кошти [89]	Корпоративные активы – активы, помимо гудвила, которые способствуют поступлению денежных средств в будущем как от генерирующей единицы, так и от других генерирующих единиц [75]

Джерело: складено автором за [52; 75; 76; 77; 85; 89; 91; 94; 120; 121; 199; 200; 202; 203]

Використання в дефінієндумі словосполучення «група активів», відповідно до П(С)БУ 28, призводить до порушення декількох вимог побудови терміну, а саме:

– тавтології – із подальшим використанням у дефінієнсі визначення «мінімальна група активів»;

– однозначності, тобто використання одного варіанта терміну в рамках одного термінологічного поля – бухгалтерського обліку. Так, П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» як компонент підприємства розглядає «одиницю (групу одиниць), яка генерує грошові кошти» [120]. Таким чином, ми стикаємося з тим, що в різних стандартах використовуються різні терміни, які визначають одну й туж саму дефініцію; а також із трактуванням однією дефініції через іншу, яка не визначена в українських стандартах.

– інтернаціональності (збігу змісту та форми термінів у декількох національних мовах) відносно досліджуваного терміна, але й терміна «компонент підприємства» [120; 202].

Відносно словосполучення «грошові потоки» замість «грошові кошти», варто зазначити, що жодний обліковий стандарт України не визначає термін «грошові потоки». Однак дана категорія наведена у МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» («*Statement of Cash flows*» (англ. *cash flows* – грошові потоки), який розглядає грошові потоки як «надходження та виплати грошових коштів та еквівалентів грошових коштів», що відповідає дефінієнсу терміна «рух грошових коштів», наведеного у НП(С)БО 1 [85; 94]. Тобто, можна зробити висновок, якщо ми говоримо про «збільшення грошових коштів» (їх надходження або притоки), а це виступає лише частиною «грошового потоку», то більш справедливим буде використання поняття «грошові кошти». Підтвердженням цього є те, що «одиниця, яка генерує грошові кошти» передусім виступає активом, одним із критеріїв визнання якого виступає «отримання майбутніх економічних вигод», тобто «потенційної можливості отримання підприємством грошових коштів від використання активів» [123].

По-друге, порівнюючи дефінієнс терміна, який досліджується, слід звернути увагу, що П(С)БО 28 зазначає, що збільшення грошових коштів здійснюється «окремо» від інших активів, тоді як МСБО 36 наголошує на тому, що збільшення грошових коштів «здебільшого» не залежить від надходжень грошових коштів від інших активів [121; 89]. Адже ця група активів не буде спроможна «окремо» генерувати надходження грошових коштів (окрім випадків, коли одиницею, яка генерує грошові кошти, визнано ціле підприємство), що насамперед пов'язано з наявністю таких активів, як корпоративні активи та гудвіл, які також сприяють отриманню майбутніх економічних вигод, відповідно й грошових коштів, однак не прямим шляхом.

Отже, зазначена неузгодженість дефінієндума та дефінієнсу досліджуваної облікової категорії на законодавчому рівні призвела до використання різних термінів у науковій літературі, а саме: «одиниця, генеруюча грошові кошти» [29; 24], «одиниця, генеруюча грошові потоки» [42; 7], або взагалі «генеруюча одиниця» [114; 68; 156].

Таким чином, вважаємо за доцільне використовувати як дефінієндум досліджуваного терміна словосполучення «одиниця, яка генерує грошові кошти», що відповідає її змістовному наповненню; та дефінієнсу, який наведено у МСБО 36, а саме: «найменша група активів, яку можна ідентифікувати і яка генерує надходження грошових коштів, що здебільшого не залежить від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів». Це дозволить усунути різні трактування даної дефініції в П(С)БО та узгодити їх з Міжнародними стандартами, а також розкрити основу розмежування активів за їх спроможністю генерувати грошові кошти.

На підставі проведеного дослідження трактувань «одиниці, яка генерує грошові кошти» можна виділити три критерії визнання даного об'єкта обліку:

– ідентифікованість, тобто можливість відділення найменшої групи активів від інших об'єктів активів;

– збільшення (надходження) грошових коштів від використання даного об'єкта, тобто можливість отримання майбутніх економічних вигод;

– відносна незалежність збільшення (надходження) грошових коштів від використання даного активу від інших.

З переліку визначених критеріїв не викликає питань лише другий, адже якщо об'єкт визнано активом, то це передбачає отримання майбутніх економічних вигод (прямо або непрямо), як потенційну можливість отримання грошових коштів від використання активів, або спроможності зменшувати відтік грошових коштів.

Застосування першого критерію щодо визнання найменшої групи активів, яку можна ідентифікувати, вимагає від бухгалтерів професійного судження, яке може бути вельми суб'єктивним. Адже це може бути окремий об'єкт, група об'єктів, цех, група цехів або ціле підприємство. При цьому, принциповим виступає саме третій критерій: грошові кошти, отримувані від визначеної групи, здебільшого не повинні залежати від надходження грошових коштів від інших активів.

Отже, на нашу думку, одиницею, яка генерує грошові кошти, можна визнати саме інвестиційний проект, тобто підпорядковані йому об'єкти активів, а передусім об'єкти основних засобів, які будуть використовуватися протягом інвестиційної, експлуатаційної та ліквідаційної фаз його життєвого циклу.

Це дозволить чітко ідентифікувати одиницю, яка генерує грошові кошти та відокремлювати отримані від її використання економічні вигоди (грошові кошти), як це зображено на рисунку 2.3.

Однак, при цьому слід зазначити, що на підприємстві можуть існувати активи, які самі не генерують грошові кошти, але сприяють їх отриманню від інших активів. МСБО 36 такі активи визначає як корпоративні, тобто «активи (за винятком гудвілу), які сприяють генеруванню майбутніх грошових потоків як від одиниці, яка генерує грошові кошти, що розглядається, так і від інших одиниць, які генерують грошові кошти» [89].

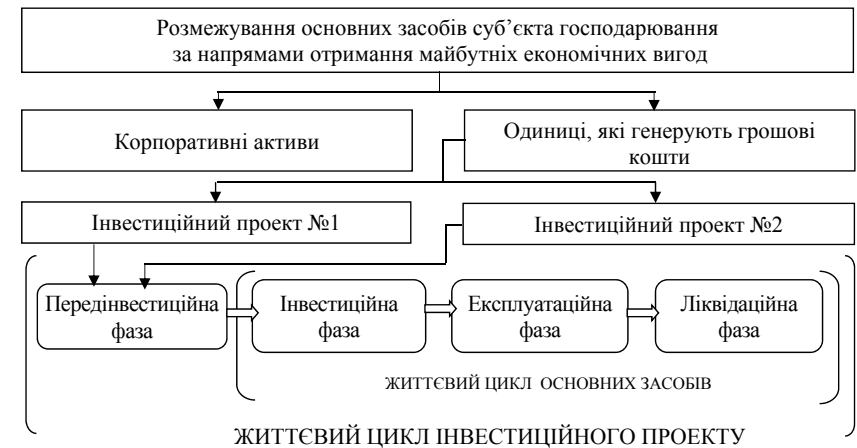


Рисунок 2.3 – Підхід до розмежування основних засобів за напрямками отримання майбутніх економічних вигод

Джерело: власна розробка автора

Тобто, спроможність генерувати грошові кошти та її незалежність дозволяє та обумовлює необхідність і доцільність виділеної нами під час попереднього розгляду класифікації об'єктів основних засобів за ознакою «за напрямками отримання майбутніх економічних вигод від використання та рівня агрегування об'єктів».

Під час розгляду діючої практики з цього питання було з'ясовано, що, виходячи із специфіки діяльності товариств, ПАТ «Одеський кабельний завод «Одескабель» та ПАТ «Одеський машинобудівний завод» визнали одну одиницю, яка генерує грошові кошти – усі активи товариства, тобто підприємство загалом. Однак на підприємствах, що мають декілька сегментів бізнесу, як правило, виділяється кілька одиниць, які генерують грошові кошти, відокремлених одна від одної.

Отже, запропонований підхід щодо визнання одиницею, яка генерує грошові кошти, інвестиційного проекту, а саме – підпорядкованих йому активів, дозволить дотримуватись критеріїв, зазначених у П(С)БО 28 та МСБО 36 [121; 89].

Розглядаючи питання складу фаз інвестиційного проекту, до найбільш вагомої слід віднести експлуатаційну фазу, яка стосовно основних засобів охоплює стадії їх продуктивного використання та зберігання, відновлення та поліпшення якісних характеристик. Саме ця фаза є етапом реалізації мети інвестиційного проекту, використання активів, створених за допомогою інвестування та механізму управління інвестиційним проектом, які потребують якісного інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень щодо реалізації поставленої мети.

Одним із найбільш актуальних питань обліку на стадії продуктивного використання та зберігання виступає процедура зменшення корисності.

Історично склалося, що методологічні засади щодо відображення в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності не завжди перебували в полі академічного інтересу. Так, проводячи огляд наукової літератури щодо цього питання можна відзначити декілька часових інтервалів, для яких характерною була активна наукова полеміка щодо проблем бухгалтерського відображення та саме необхідності проведення процедури зменшення корисності активів.

1. Упровадження П(С)БО 28 у грудні 2004 року, який було розроблено відповідно до МСБО 36. У цей період (2005 рік) питанням практичної реалізації норм стандарту було приділено увагу декількома авторами, серед яких С. Я. Зубілевич, якою були визначені кроки проведення процедури зменшення та відновлення корисності активів [42, с. 9-13]; О. В. Макеєва, яка зазначила відсутність відповідної первинної документації та необхідність урахування сум амортизаційних відрахувань під час визначення чистих грошових надходжень від реалізації продукції, які в подальшому використовуються для визначення теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від використання активу [64, с. 232-237]; та І. Павлюк, який запропонував зміни в порядку відображення на рахунках бухгалтерського обліку фактів зменшення

та відновлення корисності основних засобів, які раніше підлягали переоцінці [106, с. 21-26].

2. Обрання Україною вектора євроінтеграції та ухвалення рішення щодо впровадження МСФЗ, що було відбито в Розпорядженні № 911-р від 24 жовтня 2007 р. «Про схвалення стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні».

На цьому етапі дослідниками більше уваги було приділено саме трактуванню положень МСФЗ, упровадження яких очікувалося в найближчому майбутньому (очікувано 2010 року), або конвергенції вітчизняних П(С)БО до їх міжнародних першоджерел. Так, коментарі щодо практичної реалізації норм МСФЗ 36 розглядалися С. Ф. Головим та В. М. Костюченко [29, с. 318-350]; Л. Г. Ловінською [59, с. 174-185].

3. Світова економічна криза 2008-2009 рр., яка саме визнала об'єктивну необхідність здійснення процедури знецінення активів суб'єкта господарювання для надання транспарентної фінансової звітності, що знов привернуло увагу науковців у бік досліджуваної облікової процедури. Так, до цієї проблеми звернулися російські науковці І. Баймуратов [7, с. 17-21], Д. В. Тихоморов [156, с. 2-11], М. А. Вахрухіна [24], Е. С. Бороніна [14, с. 113-127] тощо.

4. Упровадження МСФЗ в Україні відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», починаючи з 2012 р. та подальше доопрацювання й узгодження українських стандартів бухгалтерського обліку в напрямку їх гармонізації та конвергенції з міжнародними. У цей період дослідники більш були зосереджені на інституціональних змінах в обліку в умовах глобалізації та оцінці їх впливу на якість фінансової звітності. Саме в цьому контексті авторами розглядалися питання дотримання вимог П(С)БО та МСФЗ, зокрема П(С)БО 28 та МСБО 36, у практичній площині та перешкод їх реалізації [62, с. 97-110; 193, с. 594-601].

Адже, незважаючи на свою більш ніж десятирічну історію, зазначений стандарт за дослідженнями різних часів [59, с. 175; 62,

с. 100] так і не знайшов широкої практичної реалізації. Вагомим доказом нехтування вимогами визнаного облікового стандарту також можуть служити дані статистичних спостережень за країною загалом, опубліковані в статистичному бюлетені «Основні засоби України 2015 рік» [104], а саме: форма подання інформації в даному збірнику практично дублює показники форми 5 «Примітки до річної фінансової звітності», у якій зазначено стовпчик 11 «Втрати від зменшення корисності»; але цей показник взагалі відсутній у статистичному виданні. Зазначений факт дозволяє нам зробити умовивід, що норми П(С)БО 28 фактично так і не були втілені в життя.

Перепонами, що стоять на заваді практичного впровадження П(С)БО 28, можна визнати:

– перепони, так би мовити, інституціонального характеру – це «...конфлікт економічних інтересів різних суб'єктів..., дисбаланс у задоволенні інформаційних вимог із перекосом у бік інтересів державних органів із формуванням облікових даних для цілей оподаткування» [62, с. 109]; «...низька офіційна відповідальність за неправильне складання фінансової звітності...», «...нерозуміння і неправильне тлумачення окремих норм П(С)БО та нездатність до ... професійних суджень», недовіра до П(С)БО, намагання гармонізації бухгалтерського обліку із системою оподаткування, відсутність реального користувача фінансової інформації та «...обмеження щодо вартості фінансової звітності...» [99, с. 203];

– перепони щодо впровадження зазначеного стандарту – «відсутність будь-якої традиційної системи збору даних щодо факторів зменшення чи відновлення корисності», «відсутність відповідної первинної документації» [64, с. 233]; відсутність практичного досвіду оцінки корисності та методичних рекомендацій до стандарту [59, с. 175] тощо.

Отже, згідно з П(С)БО 7 під зменшенням корисності слід розуміти втрату економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування. Таким чином, корисність – це задоволення (отримання очікуваних майбутніх вигод)

від використання активу, однак слід зазначити, що користь – це явище суб'єктивне, індивідуальне, а саме: виходячи з індивідуальних вимог, суб'єкт господарювання визначає політику відносно управління активом, яка відображає плани щодо його використання, ураховуючи власний досвід.

Однак на ефективність функціонування активу, окрім індивідуальних вимог суб'єкта господарювання, впливають ще зовнішні фактори, які підприємство не може спланувати та передбачити, але які можуть викликати їх знецінення в економічному середовищі. Також слід звернути увагу на те, що згідно з п. 16 МСФЗ 16, окрім визначених у п. 24 П(С)БО 7 чинників, які впливають на строк корисного використання активу (очікуване використання об'єкта активу, фізичний та моральний знос, правові та інші обмеження щодо строків використання) зазначено, що до уваги також слід брати технічне або комерційне старіння, що виникає через зміни та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на вироблені активом продукти чи послуги [87].

Слід зазначити, що згідно з Національним стандартом 1 «Загальні основи оцінки майна та майнових прав» знецінення розглядається як знос, тобто втрата вартості майна порівняно з вартістю нового майна [95]. У свою чергу знос для цілей оцінювання, тобто визначення його справедливої вартості, за ознаками його виникнення поділяють на фізичний знос, функціональний знос та економічний (зовнішній).

Отже, можна зробити висновок, що знос, визначений для цілей бухгалтерського обліку, який здатний урахувати фізичний та функціональний знос, априорі не може відображати економічний знос, так як суб'єкт господарювання не в змозі чітко спланувати вплив зовнішніх факторів, що стає однією з причин неспівпадіння балансової (залишкової) та справедливої вартості об'єктів основних засобів.

Також до причин неспівпадіння ринкової та балансової вартостей об'єктів активу М. І. Бондар відносить те, що балансові вартості активів розглядаються окремо одна від іншої, у свою чергу загальна балансова вартість визначається додаванням часткових, при цьому не

враховуючи взаємодоповненості існуючих активів, що викликає недооцінювання нематеріальних активів; механічно коригуються статті балансу на рівень інфляції; розрахована сума зносу може не відбивати його реального стану [13, с. 8].

Відносно суми зносу (накопиченої амортизації) такої думки також додержується Я. В. Соколов, адже амортизація – «це тільки фінансовий показник, скісний податок, пов'язаний із формуванням ціни й фінансовою політикою підприємства та держави...» [146, с. 377].

Тезу Я. В. Соколова підтверджує той факт, що в Україні процес вибору підприємствами методу амортизації, визначення ліквідаційної вартості тощо в останні роки дуже часто носить суто формальний характер та, на жаль, не відображає фінансової політики суб'єкта господарювання, а навпаки, або можна сказати «тільки» був та залишається відзеркаленням фіскальної політики держави.

Та у спробах наблизити бухгалтерський облік до обліку для оподаткування більшістю підприємств до 2010 року застосовувався податковий метод нарахування амортизації із зазначеними нормами амортизації для кожної з груп основних фондів згідно із Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 334/94-ВР від 28.12.94 р., а зараз згідно зі ст. 138.3.3 Податкового кодексу України визначено мінімально допустимі строки корисного використання необоротних активів, які на практиці можуть не відповідати економічним строкам використання активів [130; 111].

Отже, завдання відображення знецінення є дуже актуальним та обґрунтованим для вітчизняних підприємств, про що свідчать дані стосовно наявності ознак такого процесу, наведені в таблиці 2.3.

Підприємства мають право розширювати цей перелік ознак. Для прикладу наведемо ПАТ «Український графіт», на якому до ознак потенційного зменшення корисності також було віднесено: зміну поточного конкурентного середовища, очікування щодо зростання промисловості, збільшення вартості капіталу, зміни в майбутній доступності фінансування, технологічне застарівання, припинення певного виду діяльності, поточна вартість відшкодування та інші зміни.

Таблиця 2.3 – Ознаки зменшення корисності активів відповідно до П(С)БО 28

№ з/п	Ознаки, що свідчать про зменшення корисності активів	Наявність наведених ознак в економіці України	Вид зносу, на який впливає ознака
<i>1. Зовнішні ознаки</i>			
1.1	Зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу суму, ніж очікувалось	Швидке моральне застаріння основних засобів під впливом НТП	Економічний (зовнішній) знос
1.2	Суттєві негативні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, що відбулися протягом звітного періоду або очікуванні найближчим часом	Фінансова криза, нестабільність політичної системи та податкового законодавства, правовий хаос, технічне відставання тощо	Економічний (зовнішній) знос
1.3	Збільшення протягом звітного періоду ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій	Збільшення процентних ставок за депозитами в національній валюті строком більше двох років збільшилася з 8,1% у 2008 р. до 15,7% у січні 2016 р.	Економічний (зовнішній) знос
1.4	Перевищення балансової вартості чистих активів підприємства над їх ринковою вартістю	Дані експертної оцінки	Економічний (зовнішній) знос
<i>2. Внутрішні ознаки</i>			
2.1	Застаріння та фізичне пошкодження активу	Ступінь зносу основних засобів України станом на 2015 рік – 60,1%	Фізичний знос
2.2	Суттєві зміни способу використання активу протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які негативно впливають на діяльність підприємства	Індивідуальні дані управлінської інформації	Функціональний знос
2.3	Інші свідчення того, що ефективність активу є або буде гіршою ніж очікувалось підприємством та ін.	Індивідуальні дані управлінської інформації та показники ефективності використання основних засобів	Функціональний знос

Джерело: складено автором за [75; 104; 121; 132]

Як видно за даними п. 2.1. таблиці 2.3, знос основних засобів України складає 60,1%. Додатково під час дослідження було проаналізовано фінансову звітність промислових підприємств металообробної та машинобудівної галузей Одеської, Херсонської та Запорізької областей. У результаті було виявлено, що ступінь зношеності основних засобів станом на 31 грудня 2015 р. понад 80 % притаманна п'яти з досліджуваних підприємств, у межах 30-50 % характерна для трьох представників вибірки, та лише ПАТ «Запорізький кабельний завод» має значення даного показника на рівні 4 % (рис. 2.4). При цьому слід зазначити динаміку постійного зростання зазначеного показника за 2005-2015 рр. (таблиця В.1)

Однак варто зазначити, що згідно з обраною моделлю обліку (обліковою політикою) щодо об'єктів основних засобів – моделлю переоцінки, ПАТ «Запорізький кабельний завод» застосовує метод «списання зносу», тобто накопичена амортизація на дату переоцінки виключається з одночасним зменшенням балансової (залишкової) вартості основних засобів. Як видно з рисунка 2.4, використання такого підходу до зміни суми накопиченої амортизації в результаті переоцінки хоча й не впливає на підсумок фінансової звітності, однак призводить до викривлення аналітичних показників стану основних засобів суб'єкта господарювання, тобто виступає «прикрашенням вітрин».



Рисунок 2.4 – Коефіцієнт зносу основних засобів 2015 року
Джерело: розраховано автором

Іншою ознакою зменшення корисності, яку можливо проаналізувати на підставі фінансової звітності, є показники ефективності використання активу, зокрема віддача та рентабельність основних засобів, які за даними обліково-аналітичної інформації також мають сталу динаміку падіння за всіма аналізованими підприємствами (таблиця В.1). Для унаочнення загальної тенденції показників ефективності використання основних засобів нами побудовано діаграму (рисунок 2.5), яка відображає динаміку рівня віддачі основних засобів за групою досліджуваних підприємств за 2005-2015 рр. з часовим лагом у п'ять років.

Як видно з рисунка 2.5, стала тенденція до зростання за аналізований період притаманна ПАТ «Одеський кабельний завод «Одескабель», ПАТ «Український графіт». Протилежні зміни досліджуваного показника за аналізований період характерні ПАТ «Проторус», зокрема падіння у 2010 р., однак швидке піднесення у 2015 р. Усім іншим представникам характерне стрімке падіння у 2015 р. порівняно з 2010 р., що насамперед пов'язано з дестабілізацією політичного та економічного становища в цей період часу.

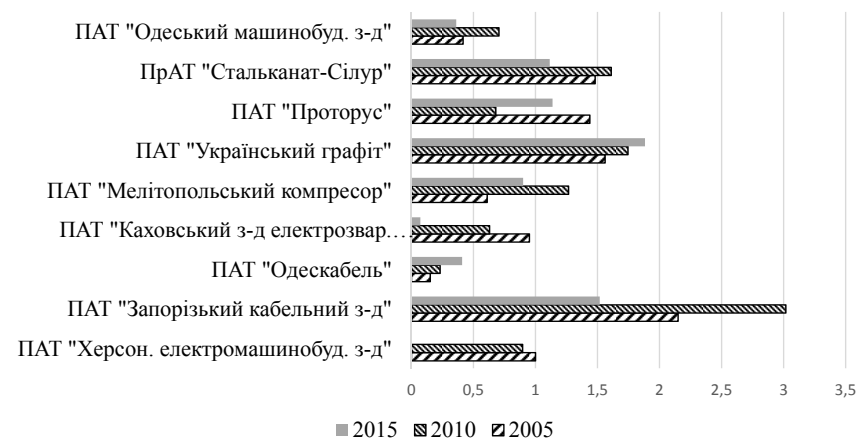


Рисунок 2.5 – Динаміка віддачі основних засобів за 2005 р., 2010 р., 2015 р.
Джерело: розраховано автором

На рівень віддачі основних засобів впливає система факторів, що характеризують різні сторони використання ресурсів підприємства, а саме: показники руху основних засобів (коефіцієнти оновлення, вибуття), показники використання робочої сили та часу роботи устаткування (коефіцієнти змінності, використання режимного та інших фондів часу), рівня зношеності, активної частки виробничих основних засобів тощо [49, с. 169-191; 112, с. 81-91; 140, с. 52-53, 90]. У нашому дослідженні ми поставили за мету дослідити вплив на рівень віддачі основних засобів тих факторів, які відображають рівень ефективності управління основними засобами на підприємстві. Об'єктом дослідження виступає група дев'яти підприємств машинобудівної та металообробної галузей Одеської, Запорізької та Херсонської областей, а саме: ПАТ «Херсонський електромашинобудівний завод», ПАТ «Запорізький кабельний завод», ПАТ «Одеський кабельний завод «Одескабель», ПАТ «Каховський завод електрозварювального устаткування», ПАТ «Мелітопольський компресор», ПАТ «Український графіт», ПАТ «Проторус», ПрАТ «Стальканат-Сітур» та ПАТ «Одеський машинобудівний завод». За даною сукупністю підприємств нами було зібрано інформацію за останні одинадцять років (2005-2015 рр.), що наведено в таблиці В.1.

Для аналізу впливу факторів на результативний показник ми використаємо систему економіко-математичних методів, основним із яких є кореляційно-регресійний аналіз (КРА).

При цьому результативним і факторними показниками нами обрано відносні показники, що є однією з головних умов коректного використання кореляційно-регресійного методу аналізу. Крім того, включивши в КРА відносні, а не абсолютні показники, ми елімінували вплив такого небажаного чинника, як ціновий, оскільки рівень інфляції в Україні в останні роки достатньо високий.

Для того щоб отримати надійну та адекватну регресійну модель (рівняння регресії), нами було використано покроковий аналіз, у результаті чого відібрано такі фактори: коефіцієнт оновлення основних засобів, питома вага активної частини основних засобів,

коефіцієнт зносу основних засобів, коефіцієнт вибуття основних засобів. Їх основні описові статистики наведено в таблиці Г.1 (у перших чотирьох стовпчиках надано описові статистики факторів, а в останньому – результативного показника).

Описові статистики свідчать про те, що результативний показник і факторні мають різний рівень варіації, найвищий він у фактора № 1. Показник асиметрії (A) свідчить про те, що в середині розподілу результативного і факторних показників існують різні напрями скошеності (при $A > 0$ вона є правосторонньою, а при $A < 0$ – лівосторонньою.) Показники ексцесу (E) показали, що розподіл лише фактора № 4 і результативного показника близькі до нормального (значення E наближається до 3).

Після відбору факторів та побудови регресійної моделі (рівняння регресії) необхідно здійснити її оцінку. Оцінка моделі спрямована на з'ясування ступеня її придатності до практичного використання в процесі економічного аналізу. Для цього здійснюється:

- перевірка надійності побудованого рівняння регресії загалом та окремих її коефіцієнтів;
- перевірка знаків коефіцієнтів регресії $a_0, a_1, a_2, \dots, a_m$;
- оцінка тісноти множинних кореляційних зв'язків між Y і X_1, X_2, \dots, X_m ;
- оцінка точності отриманої моделі;
- перевірка адекватності побудованого рівняння регресії.

Надійність рівняння регресії загалом перевіряється здійснюється за допомогою F-критерію Фішера. Вона тотожна тестуванню надійності множинних кореляційних зв'язків.

Перевірка ґрунтується на порівнянні заданого рівня значущості α (у стандартній програмі Excel вона складає 0,05) і розрахункової значущості F . Якщо розрахункова значущість F менша від заданого рівня значущості, то з імовірністю $1 - \alpha = 1 - 0,05 = 0,95$ або 95% модель слід визнати надійною, значущою, суттєвою.

Оцінка точності рівняння регресії здійснюється на основі коефіцієнта детермінації R^2 . Він змінюється в межах від 0 до +1.

Очевидно, що чим ближче його значення до 1 (100%), тим точніше побудоване рівняння описує зміну результативної ознаки Y , і навпаки.

Перевірка надійності окремих коефіцієнтів регресії базується на передумові, що шукана модель не повинна містити факторів, які несуттєво впливають на Y . Вона проводиться для вилучення з моделі тих змінних X_1, X_2, \dots, X_m , які є незначущими.

Як було відзначено раніше, після проведення покрокового кореляційного аналізу в модель було включено лише фактори, які є значущими. Відбір факторів здійснювався на основі використання t-критерію Стьюдента з рівнем значущості $\alpha=0,05$. Розрахункові значення t-критерію, а також його Р-значущість знаходяться автоматично під час побудови рівняння регресії за допомогою редактора Excel. Перевірка окремих коефіцієнтів регресії здійснювалась послідовно, починаючи із «слабкої» ланки, тобто з коефіцієнта a_i , якому відповідає min t-критерію Стьюдента. У результаті ми отримали наступну модель (формула 2.1):

$$\hat{Y} = 0,086 + 0,805x_1 - 0,042x_2 - 0,098x_3 + 0,998x_4, \quad (2.1)$$

де x_1 – коефіцієнт оновлення основних засобів;

x_2 – питома вага активної частини основних засобів;

x_3 – коефіцієнт зносу основних засобів;

x_4 – коефіцієнт вибуття основних засобів.

Отримана модель (формула 2.1) з високим ступенем точності описує варіацію віддачі основних засобів залежно від визначених факторів на досліджуваних підприємствах: коефіцієнт детермінації $R^2 = 0,885$, тобто понад 88,5 % зміни віддачі основних засобів обумовлено включеними в модель факторами; F-критерій Фішера свідчить про те, що модель є статистично надійною загалом, а t-критерії Стьюдента показують, що вона надійна за окремими коефіцієнтами регресії (таблиця Г.2).

Для підтвердження отриманих результатів нами було здійснено кореляційний аналіз. Матриця коефіцієнтів парної кореляції між результативним і факторними показниками наведена в таблиці Г.3. Слід відмітити досить тісні прямі залежності між показником віддачі основних засобів та факторами ($r_{Yj} > 0,62$), що відображені в першому стовпчику кореляційної матриці. Водночас зв'язки в середині групи самих факторів зв'язки не дуже щільні, що підтверджує коректність включення в модель факторів.

Усі знаки коефіцієнтів регресії в регресійній моделі, крім другого, відповідають теоретичним уявленням про направлення впливу x_i на Y . Отже, можна надати їх економічну інтерпретацію. Коефіцієнт регресії $a_1 = 0,805$ показує, що при фіксованих значеннях інших факторів зростання коефіцієнта оновлення на 10 % забезпечує підвищення віддачі основних засобів на підприємствах у середньому на 0,08 грн. Коефіцієнт регресії $a_3 = -0,098$ свідчить про те, що при фіксованих значеннях інших чинників збільшення коефіцієнта зносу на 10 % викликає зменшення віддачі основних засобів у середньому на 0,01 грн, а зростання коефіцієнта вибуття на 10 % забезпечує підвищення віддачі основних засобів на підприємствах у середньому на 0,10 грн при фіксованих значеннях інших факторів.

Коефіцієнт регресії $a_2 = -0,042$ свідчить про те, що при фіксованих значеннях інших чинників збільшення питомої ваги активної частини основних засобів на 10 % викликає зменшення віддачі основних засобів у середньому на 0,004 грн. Від'ємний знак цього коефіцієнта регресії на перший погляд не відповідає теоретичним припущенням про направлення впливу цього фактора на результативний показник. Проте це можна пояснити як тимчасове явище, що має місце в умовах кризових явищ в економіці України, які впливають на обсяги чистого доходу від реалізації продукції тощо.

Оскільки всі фактори в моделі є відносними показниками, а саме коефіцієнтами, то можна зробити припущення, що найбільший вплив на результативний показник має коефіцієнт вибуття.

Для того щоб підтвердити зроблене нами припущення, тобто порівняти рівень впливу факторів на результативний показник,

доцільно визначити коефіцієнти еластичності використовуючи формулу 2.2:

$$E_j = a_j \frac{\bar{X}_j}{\bar{Y}}, \quad (2.2)$$

де a_j – коефіцієнти регресії моделі;
 \bar{x}_j, \bar{Y} – середні значення відповідних показників.

Для визначення коефіцієнтів еластичності нам необхідні коефіцієнти регресії a_j отриманого рівняння та середні значення результативного та факторних показників, які наведено в таблиці Г.1.

Коефіцієнт еластичності (2.2) показує, на скільки відсотків у середньому змінюється залежна ознака зі зміною відповідного фактора на один відсоток при фіксованому значенні всіх інших факторів моделі.

$$E_1 = 0,805 \cdot 0,0407 / 1,1072 = 0,03 \text{ (\%)}$$

$$E_2 = 0,042 \cdot 0,4005 / 1,1072 = 0,02 \text{ (\%)}$$

$$E_3 = 0,098 \cdot 0,6064 / 1,1072 = 0,06 \text{ (\%)}$$

$$E_4 = 0,998 \cdot 1,0676 / 1,1072 = 0,96 \text{ (\%)}$$

Визначені значення коефіцієнтів еластичності підтверджують зроблене нами припущення про те, що максимальний відносний вплив на величину результативного показника має фактор x_4 : з його підвищенням на один відсоток Y зростає майже на 1 %, тобто можна відзначити дуже високу еластичність віддачі основних засобів з коефіцієнтом вибуття основних засобів. Цей факт є очевидним: якщо підприємство не використовує у виробничому процесі наявні основні засоби, то немає сенсу утримувати їх на балансі. Більш раціональною є зміна бізнес-моделі щодо їх подальшого використання, тобто продаж або списання (ліквідація).

На другому місці за відносним впливом на величину результативного показника є фактор x_3 (коефіцієнт зносу): із його зниженням на один відсоток Y підвищується більше ніж на 0,02 %.

Найменший відносний вплив на результативний показник мають перші два фактори (коефіцієнт оновлення та питома вага активної частини основних засобів).

Таким чином, побудована регресійна модель (2.1) є ефективним інструментом факторного аналізу ефективності використання основних засобів промислових підприємств, який дозволяє встановити абсолютний та відносний вплив факторів на віддачу основних засобів, що обумовлює можливість її використання як внутрішнє джерело інформації в процесі щорічного тестування основних засобів підприємства на предмет зменшення корисності.

Звернувшись до стадії життєвого циклу основних засобів «відновлення та поліпшення якісних характеристик», можна зазначити, що до основи відображення витрат на утримання, ремонт і поліпшення якісних характеристик у міжнародній практиці покладено сам об'єкт, тобто його обслуговування, заміна частини об'єкта, добудова та дообладнання. У свою чергу П(С)БО 7 – вплив на первісно очікувані економічні вигоди від використання активу (рисунок 2.6).

Оскільки критеріями визнання активів є їх достовірна оцінка та отримання економічних вигод у майбутньому, то, як видно з рисунка 2.6, у національній практиці виконується лише останній критерій – майбутні економічні вигоди.

Наприклад, при заміні частини об'єкта основних засобів (регулярної, кількарязової або одноразової) у МСБО 16 визначено, що суб'єкт господарювання визнає в балансовій вартості об'єкта, що ремонтується, собівартість замінюваної частини, а балансову вартість заміненої частини припиняють визнавати як актив.

Згідно з вимогами П(С)БО 7 у разі здійснення робіт, які пов'язані з такою заміною, необхідно визначити, чи приведе ця подія до збільшення економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта, чи ні, тобто лише у випадку, якщо визнані витрати приводять до збільшення економічних вигод, вони включаються до первісної вартості об'єкта, але вартість замінюваної частини залишиться у складі вартості об'єкта основного засобу.

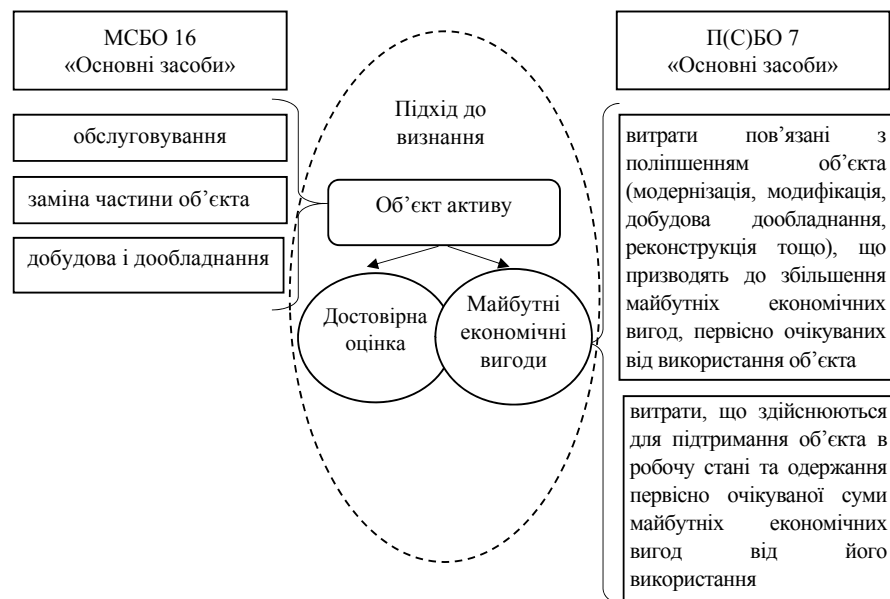


Рисунок 2.6 – Вимоги МСБО 16 та П(С)БО 7 до визнання витрат на ремонт та поліпшення основних засобів
Джерело: складно автором [87; 116]

Отже, можна зробити висновок, що у П(С)БО 7 порушується один із критеріїв визнання активу – його достовірні оцінка, що, у свою чергу, викликає порушення зазначених у НП(С)БО принципів, а саме: обачності, який запобігає завищенню оцінки активів, та повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що ухвалюються на її основі.

У спробах забезпечення об'єктивної оцінки об'єктів основних засобів у фінансовій звітності в економічній літературі також можна знайти пропозиції щодо врахування спеціального обмежування, що пов'язано з контролем за зменшенням корисності активу згідно з п. 5 П(С)БО 28 при збільшенні вартості об'єкта основних засобів на суму витрат з поліпшення, що приводять до збільшення первісно

очікуваних економічних вигод від використання об'єкта, а саме: пропонуються витрати на поліпшення відносити на збільшення первісної вартості об'єкта в такому розмірі, щоб балансова вартість такого об'єкта не перевищувала суму його очікуваного відшкодування, а суму перевищення включати до складу витрат періоду [105].

З цією тезою не можна погодитися, бо згідно з п. 12. П(С)БО 28 майбутні грошові потоки слід попередньо оцінювати для активу в його теперішньому стані та не враховувати надходження грошових коштів унаслідок майбутніх капітальних інвестицій для збільшення первісного рівня корисності активу.

Таким чином, вважаємо за доцільне здійснювати визнання як окремі об'єкти або складові об'єктів такі елементи: складові об'єкта, що мають різний термін експлуатації та витрати на здійснення регулярних технічних оглядів об'єкта. Такий підхід дозволить чітко ідентифікувати балансову (залишкову) вартість, яку необхідно буде вилучити з балансової (залишкової) вартості цілого об'єкта у разі заміни таких частин, та сприятиме достовірному відображенню вартості об'єктів основних засобів у фінансовій звітності. Для реалізації даного підходу необхідно створити належне організаційно-методичне забезпечення, що буде здійснено в розділі 3.

Висновки до розділу 2

За результатами дослідження методичних підходів до оцінки основних засобів в інформаційній системі підприємства можна сформулювати такі узагальнення, висновки та пропозиції:

1. Теоретичні підходи до трактування оцінки постійно змінюються, що перш за все, пов'язано з історичним розвитком та розширенням області використання бухгалтерської інформації та домінуючою в сучасних умовах якісною характеристикою над технічною.

До оцінки об'єктів основних засобів найбільш прийнятним є застосування одночасно трьох підходів, зокрема: підходу, в основу якого покладено кругооборот капіталу; динамічного – стосовно визначення минулої, теперішньої та майбутньої вартості, що пов'язано з тривалим строком використання даного виду активу; та об'єктно-суб'єктного – як основи професійного судження щодо вартісного оцінювання. Використання зазначених підходів до визначення вартісної оцінки (вимірювання) об'єктів основних засобів дозволить дотримуватися загальної методології бухгалтерського обліку та забезпечувати надання достовірної облікової оцінки основних засобів.

2. Систематизовано класифікацію видів оцінок об'єктів основних засобів за стадіями життєвого циклу на підставі здобутків науковців-попередників та вимог вітчизняних і міжнародних стандартів. Побудовано на теоретичних засадах динамічного, об'єктно-суб'єктного підходів та підходу, в основу якого покладено кругооборот капіталу, матрицю взаємозв'язку оцінок основних засобів за стадіями їх життєвого циклу, яка дозволяє формалізувати порядок їх визначення та може слугувати підставою для розробки та обрання елементів облікової політики суб'єкта господарювання щодо даного виду активу.

3. За результатами порівняльного аналізу національних П(С)БО і МСФЗ визначено різне тлумачення таких облікових категорій:

залишкова вартість, балансова (залишкова) вартість та група активів, яка генерує грошові потоки.

Дослідження трактування дефініцій «залишкова вартість» та «балансова (залишкова) вартість» дозволило дійти висновку про тотожність даних понять у вітчизняній нормативній базі та обґрунтувати необхідність закріплення єдиної дефініції – «балансова (залишкова) вартість», яку пропонується розглядати як «різницю між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу) й накопичених втрат від зменшення корисності».

4. Запропоновано організаційно-методичний підхід до визнання облікової категорії «одиниця, яка генерує грошові кошти», у межах якої вона розглядається як окремий інвестиційний проект або його складова, певний рівень агрегування активів і включає підпорядковані об'єкти основних засобів, які підлягають використанню протягом інвестиційної, експлуатаційної та ліквідаційної фаз. Застосування даного підходу дозволить чітко ідентифікувати одиниці, які генерують грошові кошти, як об'єкти обліку, та розмежувати грошові потоки між ними, що сприяє формуванню достовірної облікової інформації для оцінки ефективності реалізації інвестиційних проектів і визначення суми очікуваного відшкодування активів

5. На підставі аналізу зовнішніх та внутрішніх джерел інформації визначено наявність ознак, які можуть свідчити про зменшення корисності (знецінення) активів. Побудовано регресійну модель, яка характеризує вплив оновлення та вибуття основних засобів, рівня їх зношеності та питомої ваги активної частини на результативний показник – віддачу основних засобів. Ця модель є ефективним інструментом факторного аналізу ефективності використання основних засобів промислових підприємств, який дозволяє встановити абсолютний та відносний вплив факторів на віддачу основних засобів, що обумовлює можливість її використання як внутрішнє джерело інформації в процесі щорічного тестування основних засобів підприємства на предмет зменшення корисності.

6. Запропоновано підхід до виділення частин об'єкта основних засобів як окремих складових, виходячи з власного досвіду суб'єктів господарювання щодо політики управління багатокомпонентним активом, що дозволить ураховувати обидва критерії визнання активів (основних засобів) під час проведення їх ремонту та поліпшення; дотримуватися принципів обачності та повного висвітлення у процесі відображенні інформації про такі об'єкти у фінансовій звітності; та наблизити зміст національних стандартів до міжнародних вимог.

Основні результати розділу опубліковано в наукових працях [178; 179; 180; 181; 183; 184; 188; 189; 190; 191; 193; 196; 197; 198].

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА СТАДІЯМИ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ

3.1 Облікова політика як елемент організації обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу

Застосування поняття «облікова політика» у вітчизняній теорії і практиці на першому кроці реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку було пов'язано з його визначенням та нормативно-правовим забезпеченням відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в рамках гармонізації з МСФЗ [127]. Це було зумовлено низкою об'єктивних причин, до яких слід віднести такі: розмаїття видів діяльності та організаційно-правих форм суб'єктів господарювання в умовах ринкової економіки; введення національних стандартів бухгалтерського обліку, заснованих на міжнародних; надання нормативно забезпечених альтернатив щодо організації та ведення бухгалтерського обліку, а також зміни пасивної ролі бухгалтера до активної в житті суб'єкта господарювання [54, с. 10].

Так, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1, облікова політика трактується як «сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [127; 94]. У свою чергу, введення в термінологічну систему бухгалтерського обліку зазначеної дефініції знайшло виклик наукової спільноти в частині її теоретичного обґрунтування, зв'язку з нормами чинного законодавства, вимогами різних груп користувачів облікової інформації, особливостями

діяльності підприємства та із системою управління підприємством загалом.

На підставі здійсненого огляду трактування досліджуваної дефініції в нормативній та економічній літературі (таблиця Д.1), можна констатувати відсутність єдиної думки щодо її визначення, що дозволяє нам зробити висновок про необхідність подальших досліджень у цьому напрямі.

Найбільш поширеним серед дослідників є використання визначення, затвердженого в нормативних документах [153, с. 49; 97, с. 450; 98, с. 24]. Іншими авторами зроблено акцент на цілепокладанні зазначеного поняття, зокрема інформаційному забезпеченні процесу управління та задоволені потреб (вимог) усіх груп користувачів достовірною обліковою інформацією [93, с. 50; 62, с. 149; 33, с. 31; 6, с. 367; 54 с. 53], інтересів (цілей) власників [8, с. 20; 135, с. 242] і врахуванні вимог нормативно-правових актів та особливостей діяльності підприємства [8, с. 20; 103, с. 60; 135, с. 242].

З позиції прагматичного підходу до розгляду облікової політики також підходить В. А. Шпак, однак, на відміну від інших, він її тлумачить як «цілеспрямовану організаційно-управлінську діяльність» [171, с. 218]. Як обґрунтування автор наводить етимологію слова «політика» та характеристики облікової політики [171, с. 217]. На нашу думку, підґрунтям такого підходу також може слугувати визначення бухгалтерського обліку як діяльності, а саме: «...процесу виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації...» [127]. Отже, поєднуючи лексичні значення слів «облік» та «політика», можна окреслити такий зміст словосполучення «облікова політика» – цілеспрямована управлінська діяльність щодо процесу виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі облікової інформації про діяльність підприємства різним групам користувачів для прийняття управлінських рішень. Проте, як видно з наведеного вище змісту поняття, та, як зазначає Я. В. Олійник, визначення «...організаційних та технічних питань

ведення обліку перевантажує її зміст» та є зайвим, зокрема це зберігання та передача інформації [100, с. 347].

Слушним є зауваження Н. О. Лоханової щодо часто існуючої на практиці відсутності зв'язку облікової політики з проблемами управління й забезпеченням економічної безпеки та стійкого розвитку суб'єкта господарювання [62, с. 148], що підтверджено даними проведеного автором анкетування, за результатами якого було зроблено висновок про більш формальний характер визначення облікової політики на частині підприємств України.

Причиною такого формального ставлення до цього процесу з боку підприємств Я. В. Олійник визнає «відсутність нормативно-правового акта методологічного рівня, який би зобов'язував суб'єктів господарювання формувати облікову політику» [100, с. 352]; на відміну від Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», який лише зазначає право самостійного вибору [127]. Однак, на нашу думку, причинами, що стоять на заваді реальної реалізації норми Закону України є не стільки якість нормативно-забезпечення, скільки відсутність стимулів підприємств скористатися цим правом. Передусім це пов'язано з «податковою інвазією» та, у переважній більшості, відсутністю «реальних» зовнішніх користувачів фінансової інформації (у зазначеному випадку не маються на увазі державні органи).

З іншого боку, на заваді практичного використання цього права стоїть властиве даній категорії протиріччя, яке закладається в конфлікті між достовірністю фінансової звітності та інтересами власників підприємства.

Облікова політика, за словами Н. О. Лоханової, являє собою інструмент, пов'язаний зі стратегією підприємства щодо його економічного розвитку і підтримання економічної стійкості [62, с. 156]. Цієї думки також дотримується Я. В. Олійник, яка зазначає, що облікову політику слід розглядати як «...інструмент організації бухгалтерського обліку, що забезпечує підвищення ефективності процесу тактичного та стратегічного управління...» [100, с. 365].

З огляду на це, І. М. Гончаренко зазначає на необхідності зміни назви розпорядчого документа «Облікова політика» на «Політика бухгалтерського обліку» та пропонує таке визначення: «політика бухгалтерського обліку – це сукупність організаційних, технічних, методологічних та управлінських аспектів, які забезпечують підприємство та зовнішніх користувачів достовірною та своєчасною інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень» [31, с. 87].

Надалі звернемося до тлумачення досліджуваної дефініції в міжнародній практиці. Так, згідно з МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» (далі МСБО 8), використовується дефініція «облікові політики», яка за своїм дефінієнсом здебільшого відповідає українській інтерпретації, однак вживається у множині, що, на нашу думку, пов'язано з існуванням альтернативних політик відображення в обліку різноманітних його об'єктів [86]. Отже, розуміється не облікова політика підприємства взагалі як елемент організації бухгалтерського обліку (так її визначено в Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства № 635 від 27.06.2013 р. [81]), а саме варіативність облікових політик щодо об'єктів бухгалтерського обліку.

На думку Я. В. Олійник, застосування дефінієндуму поняття у множині пояснюється тим, що «окремий документ може складатися із сукупності облікових політик суб'єктів господарювання, які входять до організацій та складають облікову політику об'єднаної організації» [100, с. 350-351].

Іншою відносно новою дефініцією виступає «облікова оцінка», яка відповідно до П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансовій звітності» (далі П(С)БО 6) трактується як «попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами» [115]. У міжнародному аналогу зазначеного стандарту МСБО 8 чіткого визначення досліджуваної дефініції не наведено, однак вона розглядається з позиції її зміни, як «коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу,

яке є результатом оцінки теперішнього статусу активів та зобов'язань та пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигод та зобов'язань» [86], зокрема щодо об'єктів основних засобів це – метод нарахування амортизації основних засобів, строк корисної експлуатації активів, визначення ліквідаційної вартості тощо. Однак слід зазначити, що саме методи нарахування амортизації являють собою елемент облікової політики згідно з Методичними рекомендаціями № 635. Тобто, по-перше, унаочнюється неузгодженість нормативних актів, та, по-друге, залишається невизначеною підпорядкованість і взаємозв'язок зазначених облікових категорій.



Рисунок 3.1 – Підпорядкованість облікових категорій «система облікової політики суб'єкта господарювання», «облікові політики» та «облікові оцінки»

Джерело: узагальнено автором

Таким чином, вважаємо за необхідне введення в термінологічну систему бухгалтерського обліку та закріплення на законодавчому рівні дефініції «система облікової політики суб'єкта господарювання», яка б виступала узагальнювальною (синергетичною) категорією та підпорядковувала облікові політики та облікові оцінки щодо конкретного об'єкта бухгалтерського обліку (рисунок 3.1). Слід відзначити, що до розгляду облікової політики як системи та категорії більш вищого порядку також підходить В. Д. Кубік [53, с. 179].

Другим етапом дослідження є визначення складу елементів облікової політики суб'єкта господарювання щодо об'єктів основних засобів.

Так, згідно з НП(С)БО 1, суб'єкт господарювання повинен висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису принципів оцінки та методів обліку статей звітності [94]. Однак Методичні рекомендації № 635, які визначають порядок її формування, обмежують висвітлення її складових тільки альтернативними, наводячи при цьому їх конкретний перелік [81]. З огляду на це, більшість дослідників відносить до складових облікової політики її елементи, за якими існують альтернативні варіанти, що унаочнюються у визначенні цього поняття – «...конкретно обраний або самостійно розрахований підприємством виходячи з умов і специфіки його діяльності спосіб (прийом) або процедура обліку конкретного об'єкта облікової політики» [54, с. 62; 98, с. 31].

Спираючись на вищенаведене, авторами пропонується класифікувати елементи облікової політики на обов'язкові, тобто які підлягають розкриттю у фінансовій звітності, та необов'язкові, тобто які, навпаки, не підлягають [9, с. 19; 153, с. 50].

Слід також звернути увагу на той факт, що Т. В. Барановська до необов'язкових відносить ті, що розробляються підприємством самостійно в межах чинного законодавства [9, с. 19]. Однак, відповідно до п. 2 розділу IV НП(С)БО 1, у фінансовій звітності обов'язково повинна бути наведена інформація, яка підлягає розкриттю згідно з П(С)БО, МСФЗ або іншими нормативними

актами, та не йдеться саме про альтернативні варіанти [94]. До того ж, п. 119 МСБО 1 зазначає, що інформація про конкретні облікові політики є особливо корисною для користувачів, якщо ці політики обрані з альтернатив, тобто акцентовано саме на її особливій корисності, а не тільки на її висвітленні [84].

У свою чергу, вимоги щодо розкриття облікової політики у примітках до фінансової звітності, наведені в п. 7 розділу IV НП(С)БО 1, вказують на необхідність розкриття інформації щодо призначення та умов використання кожного елемента власного капіталу (окрім зареєстрованого). На нашу думку, ця вимога є занадто загальною. Тому вважаємо за необхідне звернутися до МСБО 1, згідно з яким примітки повинні: подавати інформацію про основу складання фінансової звітності та про конкретні облікові політики; розкривати інформацію, що вимагається МСФЗ і яку не подано у фінансовій звітності; надавати інформацію, не подану у фінансовій звітності, але яка є доречною для її розуміння. Таким чином, суб'єкт господарювання повинен розкрити інформацію про судження, що застосував управлінський персонал.

Подальшого розвитку наведена класифікація складових облікової політики набула у праці В. А. Кулик. Автор пропонує вдосконалити зазначену класифікацію через поділ обов'язкових елементів на облікові політики, тобто «способи, методи, прийоми обліку окремих об'єктів, що обираються підприємством із наданих альтернатив» (щодо основних засобів – методи нарахування амортизації) та облікові оцінки, які «встановлюються суб'єктом господарювання самостійно у межах чинного законодавства та зазвичай мають числовий вираз (тривалість операційного циклу, межа суттєвості та ліквідаційна вартість)» [54, с. 63]. Але слід зауважити, що відображене автором за змістом та наповненням зазначених елементів облікової політики не відповідає вимогам П(С)БО 6 та МСБО 8 [115; 86]. Адже елементами системи облікової політики суб'єкта господарювання щодо об'єктів основних засобів може бути визнана обрана модель обліку: за собівартістю або за переоціненою вартістю. При цьому слід зазначити, що вибір моделі пропонується

тільки МСБО 16, оскільки П(С)БО 7 передбачає застосування моделі за переоціненою вартістю, отже, підприємство зобов'язано проводити переоцінку об'єктів основних засобів у разі, якщо балансова (залишкова) вартість об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості [116; 87].

Проводячи аналіз змістовної частини облікової політики, В. А. Шпак визнає існування двох підходів: перший «... передбачає внесення до наказу всіх без винятку норм, які встановлюють правила ведення обліку на підприємстві ...»; другий – «... відображення в наказі тільки тих правил, які мають альтернативні методи...». Однак, ураховуючи сучасні умови здійснення господарської діяльності, на думку автора, необхідно віддавати перевагу саме першому підходу [171, с. 225].

Підтвердженням існування, так би мовити «вузького» та «широкого» підходів можуть слугувати результати побудови матриці думок науковців щодо найменування та кількості ознак елементів облікової політики щодо об'єктів основних засобів (таблиця Д.2). За строчками матриці зазначені назви елементів облікової політики, за стовпцями – автор та джерело інформації у хронологічній послідовності для відстеження тенденції до збільшення або скорочення.

На підставі проведеного аналізу даних таблиці Д.2, можна зазначити, що у більшості випадків однакові за суттю елементи мають різні назви, зокрема «вартісний ліміт віднесення необоротних активів до основних засобів», «розмір вартісного критерію (вартісної ознаки) зарахування (приналежності) матеріального активу до малоцінних необоротних активів» тощо. Така тенденція призводить до штучного збільшення елементів, однак, з одного боку, вона обумовлена закріпленням на нормативному рівні «самостійного визначення облікової політики», але з іншого – свідчить про дискусійний характер цього питання.

До складу найбільш сталих (ми маємо на увазі за сутністю, а не за назвою) та найбільш розповсюджених серед науковців елементів є: установлення вартісного критерію розмежування основних засобів і

малоцінних необоротних активів [93 с. 57; 102; 103; 153, с. 52-56; 62, с. 544-547; 98, с. 60-90; 100, с. 512], методи нарахування амортизації [93, с. 57; 103; 102; 33, с. 113-124; 153, с. 52-56; 62, с. 544-547; 54, с. 128-144; 98, с. 60-90; 34, с. 111-122; 100, с. 512], термін корисного використання або загальної очікуваної продуктивності об'єктів [93, с. 57; 102; 103; 33, с. 113-124; 153, с. 52-56; 62, с. 544-547; 54, с. 128-144; 98, с. 60-90; 34, с. 111-122; 100, с. 512], установлення ліквідаційної вартості [93, с. 57; 103; 153, с. 52-56; 54, с. 128-144], порядок проведення переоцінки (тут нами узагальнено перелік елементів щодо цієї процедури) [93, с. 57; 34, с. 113-124; 153, с. 52-56; 62, с. 544-547; 54, с. 128-144; 98, с. 60-90; 34, с. 111-122; 100 с. 512]; спосіб оцінки результатів проведених ремонту, модернізації, добудування та інших видів поліпшення основних засобів та критерії суттєвості щодо їх розподілення [93, с. 57; 33, с. 113-124; 34, с. 111-122].

Отже, можна зазначити, що більша частина дослідників як елементи облікової політики щодо об'єктів основних засобів розглядає ті, що визнані в Методичних рекомендаціях № 561. Однак при цьому, з огляду дослідників, випали інші елементи, що підлягають розгляду згідно з визнаним нормативним документом, а саме: «дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу» та «забезпечення на передбачену законодавством рекультивацию земель».

Однак слід відзначити, що за таким підходом авторів із системи облікової політики щодо основних засобів із їх розгляду випала процедура зменшення корисності таких об'єктів. Хоча, спираючись на результати нашого дослідження, що наведено в пункті 2.2 роботи, можна обґрунтовано заявити, що ця процедура має бути детально розглянута в обліковій політиці підприємства.

При цьому слід відзначити праці О. І. Григор'євої-Дорофеевої та Н. О. Лоханової, які суттєво відрізняються від інших. Причиною такої відмінності є спрямованість на дотримання вимог МСФЗ, тобто авторами більше уваги приділено процесу визначення первісної вартості об'єктів в умовах відстрочення платежу та включення до її складу відсотків за позиками; порядку визнання активів як

кваліфікованих; перегляду облікових оцінок щодо об'єкта активу; здійсненню процедури зменшення корисності тощо [33, с. 113-124; 62, с. 544-547]. Отже, можна зазначити, що дотримання вимог МСФЗ під час формування облікової політики суб'єкта господарювання дозволяє більш детально розглянути предмет дослідження за всіма його стадіями, особливо на стадії продуктивного використання та зберігання щодо процедури зменшення корисності.

Рекомендації щодо обрання вектора на міжнародні стандарти висловлює й Я. В. Олійник. За словами автора, якщо у вітчизняній нормативно-законодавчій базі відсутні принципи, методи та процедури обліку, які здатні достовірно відбити фінансове становище підприємства, «...то при формуванні облікової політики можуть застосовуватися вимоги МСФЗ» [100, с. 371-374].

Як зазначалося вище, ставлення вітчизняних підприємств до процесу формування облікової політики є суто формальним. Для дослідження цього положення нами було проаналізовано облікову політику обраної сукупності підприємств, які відповідно до своєї організаційно-правової форми зобов'язані застосовувати МСФЗ та оприлюднювати складену фінансову звітність, до складу якої входять «Примітки до фінансової звітності, складеної відповідно до міжнародних стандартів», які містять стислий огляд облікових політик та оцінок (таблиця Д.3).

За результатами аналізу можна констатувати, що перелік елементів облікової політики підприємства (облікових політик та оцінок) значно перевищує перелік, який надано у вітчизняній нормативній базі та дослідженнях науковців (за винятком Н. О. Лоханової та О. І. Григор'євої-Дорофєєвої), що дозволяє врахувати класифікацію основних засобів, зменшення та відновлення корисності, порядок обліку багатокомпонентних об'єктів основних засобів та підхід до визначення одиниці, яка генерує грошові кошти, але водночас присутній відтінок формалізму. Адже зміст зазначених облікових політик та оцінок дублює норми Міжнародних стандартів і не наводить конкретних значень і методики щодо обчислення забезпечень на суму очікуваних витрат на виведення з експлуатації

об'єкта, методу визначення справедливої вартості, критеріїв суттєвості відносно необхідності здійснення переоцінки або зменшення корисності основних засобів, ставки дисконту тощо.

На наступному етапі дослідження, урахувавши вимоги НП(С)БО 1, МСБО 1 та здобутки дослідників-попередників, нами було узагальнено елементи облікової політики щодо об'єктів основних засобів за стадіями життєвого циклу, які підлягають обов'язковому розкриттю у фінансовій звітності згідно з П(С)БО 7, П(С)БО 28, П(С)БО 11 та П(С)БО 27 та їх міжнародних аналогів порівняно з елементами облікової політики, зазначеними в Методичних вказівках № 635.

Склад елементів облікової політики щодо основних засобів за стадіями життєвого циклу наведено в таблиці 3.1. Таблиця побудована таким чином: за строками відображено елементи облікової політики, які потребують відображення на думку дослідників-попередників; за стовпцями – необхідність їх розкриття відповідно до МСБО, П(С)БО та Методичних рекомендацій № 635. Такий метод подання інформації дозволить визначити, що залишилися не розкритими в нормативній та методичній базі.

Таблиця 3.1 – Елементи облікової політики суб'єкта господарювання щодо об'єктів основних засобів за стадіями життєвого циклу

№ з/п	Елементи облікової політики	Методичні рекомендації № 635	П(С)БО та МСФЗ
1	2	3	4
І. Надходження			
1	Установлення вартісного критерію розмежування основних засобів та малоцінних необоротних активів	+	+
2	Визнання (виокремлення) об'єктів основних засобів	-	+
3	Класифікація об'єктів основних засобів	-	+
4	Критерії віднесення об'єктів основних засобів до складу класифікаційних активів	-	+

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4
5	Методика розрахунку середньозваженої ставки капіталізації	-	+
6	Порядок визначення ступеня завершеності робіт з підготовки кваліфікаційного активу до використання або продажу	-	+
7	Критерії віднесення витрат до складу понаднормативних, які не включаються до собівартості основного засобу, що виготовлений самостійно	-	+
8	Порядок створення забезпечень на суму зобов'язання щодо вибуття об'єкта основних засобів та відновлення довкілля	+	+
9	Порядок формування первісної вартості основних засобів, які придбані на умовах відстрочення платежу	-	+
10	Визнання одиниці, яка генерує грошові кошти	-	+
11	Вибір моделі обліку основних засобів (модель собівартості або переоцінки)	-	+
12	Порядок визначення строку корисного використання об'єктів основних засобів або загальної очікуваної продуктивності об'єктів	-	+
13	Методи амортизації основних засобів	+	+
14	Установлення ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів	-	+
	II. Продуктивне використання		
	III. Відновлення та поліпшення якісних характеристик		
15	Підходи до проведення переоцінки основних засобів (визначення критеріїв, періодичності)	+	+
16	Метод обліку сум накопиченої амортизації на дату переоцінки	-	+
17	Підходи до періодичності зарахування сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку	+	+
18	Підходи до віднесення витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта основних засобів до первісної вартості або витрат звітного періоду	+	+
19	Порядок визначення збитків (вигод) від зменшення корисності об'єктів основних засобів	-	+
19.1	Механізм ідентифікації активів, відносно яких необхідно здійснювати тестування на предмет зменшення корисності	-	+

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4
19.2	Порядок відстеження подій та обставин, які призводять до зменшення корисності – методи аналізу впливу зовнішніх та внутрішніх факторів	-	+
19.3	Характеристика активу (групи активів, яка генерує грошові потоки) щодо якого визначалася сума втрат від зменшення корисності	-	+
19.4	Оцінка (чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх грошових надходжень від активу), за якою визначена сума очікуваного відшкодування активу чи групи активів, яка генерує грошові кошти	-	+
19.4.1	Порядок визначення чистої вартості реалізації об'єкта основних засобів	-	+
19.4.2	Порядок визначення теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень від об'єкта основних засобів	-	+
19.4.3	Порядок визначення ставки дисконту для цілей розрахунку теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень від об'єкта основних засобів	-	+
19.5	Порядок розподілу збитку від зменшення корисності між об'єктами одиниці, що генерує грошові кошти	-	+
	IV. Вибуття		
20	Дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу	+	+
21	Порядок оцінювання необоротних активів та груп вибуття, які більше не визнаються як утримувані для продажу	-	+

Джерело: узагальнено та доповнено автором (курсив - доповнено автором)

Як видно з таблиці 3.1, елементи облікової політики, які не є альтернативними, а визначаються підприємством самостійно, ґрунтуючись на професійному судженні управлінського персоналу, також підлягають обов'язковому розкриттю згідно з вимогами національних та міжнародних стандартів. При цьому кількість елементів, що не враховані в Методичних вказівках № 635, є досить значною, що свідчить про недосконалість нормативно-правового забезпечення процесу формування облікової політики підприємств та зумовлює необхідність його доопрацювання.

Надалі більш детально зупинимося на елементах, які запропоновані нами.

Стосовно порядку створення забезпечень на суму зобов'язання щодо вибуття об'єкта та відновлення довкілля необхідно відзначити, що даний елемент є складовою первісної вартості основних засобів. Виходячи з цього, а саме його нормативного підґрунтя та відсутності альтернативи вибору, зазначений елемент, наслідуючи логіку більшості дослідників, не має сенсу включати до таких.

Однак, по-перше, слід відмітити, що Методичні рекомендації № 635 зазначають, що розпорядчий документ повинен містити «перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів», тобто, у контексті нашого дослідження, забезпечення на суму зобов'язання щодо демонтажу, переміщення об'єкта та відновлення земельної ділянки (п. 8 П(С)БО 7). Але надалі за текстом п. 2.11 Методичних рекомендацій чомусь зазначаються лише «забезпечення на передбачувану законодавством рекультивацію порушених земель» [81]. Така нормативна неточність потребує нівелювання.

По-друге, забезпечення потребують розкриття відповідно до норм П(С)БО 11 та МСБО 37, зокрема його балансова вартість, збільшення протягом періоду дисконтованої суми та зміни ставки дисконту [117; 90]. Як наслідок, ми вважаємо за доцільне розгляд цього елемента облікової політики на стадії надходження основних засобів, як складового елемента первісної вартості даного виду активу.

Іншим запропонованим елементом постає визначення одиниці, яка генерує грошові кошти. Цей момент має принципове значення, адже інформація щодо такого об'єкта повинна розкриватися в примітках до фінансової звітності, зокрема мають бути розкриті: назва, місце використання та склад об'єктів. З іншого боку, такі облікові дані виступають підґрунтям для перевірки та, за необхідності, здійснення процедури зменшення корисності активів, що більш детально буде нами розглянуто в пункті 3.3.

Замикає перелік елементів облікової політики, внесених нами, порядок оцінювання необоротних активів та групи вибуття, які

більше не визнаються як утримувані для продажу. Необхідність відображення цього положення обґрунтована альтернативою вибору оцінки на момент рекласифікації об'єкта у зв'язку зі зміною бізнес-моделі щодо подальшого його використання. Отже, підприємству необхідно визначити порядок оцінки балансової вартості на момент їх визнання такими, що утримуються для продажу з урахуванням амортизаційних відрахувань та переоцінки; чистої вартості реалізації та вартості при використанні. При цьому слід зазначити, що порядок оцінки зазначених видів вартостей корелює з елементами, що розкривають процедуру зменшення корисності, тому не вважаємо за доцільне їх більш детально розкривати.

Підсумовуючи результати даного пункту дослідження, можна зазначити, що незважаючи на достатньо значну кількість теоретичних і практичних наробок щодо визначення та змістовного наповнення дефініції «облікової політики», визначається недостатня її урегульованість на нормативному рівні та недооцінення серед бухгалтерів-практиків, що відображається у формальному ставленні до розробки цього елемента організації бухгалтерського обліку. Передумовами такого нехтування свого права з боку підприємств можна визнати відсутність стимулів щодо подання достовірної та транспарентної фінансової звітності, що пов'язано з «податковою інвазією», відсутністю «реальних» зовнішніх користувачів фінансової інформації та внутрішнім протиріччям даної категорії.

Вирішенням цього протиріччя може виступати поінформованість зовнішніх користувачів щодо застосованих методів, принципів, процедур та професійного судження управлінського персоналу, що дозволить знизити рівень невизначеності та підвищити довіру до фінансової звітності. У свою чергу, запропонований детальний перелік елементів облікової політики щодо об'єктів основних засобів за стадіями життєвого циклу дозволяє відобразити можливі варіанти облікових політик та оцінок, які можуть вплинути на процес прийняття управлінських рішень.

3.2. Організаційно-методичне забезпечення обліку основних засобів на стадіях надходження та вибуття

Як було зазначено в попередніх розділах роботи, першою стадією життєвого циклу основних засобів виступає стадія «надходження». Головною метою обліку на даній стадії виступає формування первісної вартості об'єктів основних засобів. Однак, незважаючи на достатньо регламентований порядок оцінки даного виду вартості, вона містить деякі оціночні припущення управлінського персоналу, які потребують висвітлення та документального підтвердження.

З цього приводу авторами неодноразово зазначалося на відсутності облікового документа, який би відображав порядок формування первісної вартості основних засобів та витрат, пов'язаних із здійсненням капітальних інвестицій [26; 160, с. 57]. Цілком підтримуємо дослідників, адже можна констатувати відсутність затверджених типових форм аналітичного обліку капітальних інвестицій, а запропонована в Методичних рекомендаціях по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку № 356 від 29.12.2000 р. «Відомість 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій» будується в розрізі видів капітальних витрат та не наводить інформації щодо об'єкта витрат [79].

Вирішенням цієї інформаційної недостатності є введення до документообігу «Картки аналітичного обліку об'єкта капітальних інвестицій». На думку Н. М. Урбан, у формі такого документа необхідно зазначити місце зберігання, шлях отримання, інформацію щодо введення в експлуатацію та присвоєний інвентарний номер, елементи оцінки [160, с. 57, с. 238]. Однак, ураховуючи те, що даний документ, з одного боку, є підставою для обчислення первісної вартості об'єкта основних засобів, з іншого, має бути підґрунтям заповнення відомості 4.1, вважаємо за доцільне елементи оцінки (за словами Н. М. Урбан) або витрати на придбання та створення активів відображати за переліком елементів, що зазначені у відомості 4.1.

При цьому перелік витрат може бути за необхідності деталізований та поглиблений.

Зокрема, спираючись на п. 8 П(С)БО 7 до переліку елементів (витрат), які включаються до первісної вартості, необхідно включити фінансові витрати, які підлягають капіталізації згідно з П(С)БО 31, та суму забезпечення на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення земельної ділянки.

Другий розділ запропонованої форми передбачений для відображення операцій щодо введення в дію придбаних, створених та відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів активу, що дозволяє відстежувати подальший рух об'єкта капітальних інвестицій.

Також слід звернути увагу на те, що не всі шляхи надходження об'єктів основних засобів можна віднести до капітальних інвестицій. Саме ця обставина була нами визнана підґрунтям щодо перейменування стадії «капітальні інвестиції» на «надходження». Отже, об'єкти основних засобів, окрім капітальних інвестицій, можуть надходити як внесок до статутного капіталу, безоплатної передачі, бартеру та за результатами інвентаризації або рекласифікації об'єктів. У цьому випадку запропонована форма картки аналітичного обліку може бути використана для відображення додатково понесених витрат, які пов'язані з доведенням об'єкта до придатного стану.

Такий підхід до побудови запропонованої форми (рисунок Ж.1) дозволить поширити сферу її виростання, а саме: не тільки для об'єктів основних засобів, але й нематеріальних активів та витрат на ремонт, реконструкцію та модернізацію, а також витрат, пов'язаних із доведенням об'єкта активу до придатного стану в разі його надходження за результатами негрошових операцій.

Надалі розглянемо відображення на рахунках бухгалтерського обліку операції з формування первісної вартості об'єктів основних засобів, а саме зосередимо увагу на кореспонденції рахунків щодо створення забезпечення на демонтаж, переміщення об'єкта основних засобів та відновлення земельної ділянки. Вибір даної господарської

операції обумовлений відсутністю її відображення в Методичних рекомендаціях № 561.

Як уже зазначалося раніше, відповідно до п. 8 П(С)БО 7, суб'єкти господарювання мають право збільшувати первісну вартість на суму забезпечення щодо таких зобов'язань. Ураховуючи те, що узагальнення витрат на придбання та створення активів здійснюється на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», а для обліку такого виду активів передбачено рахунок 10 «Основні засоби», звернемося до їх характеристик та типової кореспонденції.

Так, згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 р., за дебетом рахунка 10 «Основні засоби» «...відображається сума створеного забезпечення, зокрема на передбачувану законодавством рекультивацію порушених земель» у кореспонденції з кредитом рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат та платежів». У свою чергу рахунок 15 «Капітальні інвестиції» також кореспондує з кредитом рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» [45]. Отже, це питання потребує уточнення.

Відправною точкою в дослідженні у цьому випадку слід визнати сутність забезпечень. Відповідно до П(С)БО 11 метою створення забезпечень є відшкодування майбутніх витрат і платежів. Отже, спираючись на визначене в Інструкції № 291 призначення рахунка та характеристику рахунка 15 «Капітальні інвестиції», вважаємо, що більш коректним є відображення операції зі створення такого забезпечення з використанням рахунка 15 «Капітальні інвестиції».

Однак звертає увагу нормативна розбіжність П(С)БО 11 та МСБО 37 щодо подальшої оцінки таких забезпечень. Отже, на відміну від вітчизняного стандарту, п. 59 МСБО 37 зазначає необхідність перегляду на кінець кожного звітного року та коригування суми забезпечення з метою відображення поточної найкращої оцінки [117; 90].

Таким чином, у разі зміни суми очікуваних витрат на дату складання фінансової звітності така операція розглядається як коригування його вартості, що обумовлює в цьому випадку застосування рахунка 10 «Основні засоби».

До складу нормативних розбіжностей, які потребують нівелювання, А. В. Озеран, також відносить не розкриття у П(С)БО 11 «порядку обліку збільшення балансової вартості забезпечення після його первинного визнання в разі застосування дисконтування» [99, с. 219]. При цьому таке приращення балансової вартості забезпечення слід розглядати як витрати на позики.

Ураховуючи довгостроковий характер досліджуваних забезпечень та значну суму забезпечень, такий ефект від дисконтування може бути суттєвим, що потребує його відображення. Однак, ураховуючи цю розбіжність та недоопрацювання вітчизняного стандарту, зазначений вид господарської операції, як наслідок, відсутній у Методичних рекомендаціях № 561 та Інструкції № 291.

Для подолання цієї неузгодженості вважаємо за необхідне доповнити Інструкцію № 219 у частині кореспонденції за кредитом рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» дебетом рахунка 95 «Фінансові витрати» та здійснити відповідні доповнення за кореспонденцією рахунка 95 «Фінансові витрати».

Звертає на увагу також дискусійність назви субрахунка 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок», а саме: згідно з Інструкцією № 291 за цим рахунком, окрім витрат щодо земельних ділянок, відображаються й витрати на виведення з експлуатації об'єктів основних засобів. До того ж, спираючись на вимоги МСБО 37, забезпечення необхідно створювати «на очищення протиправного забрудненого довкілля» (українська версія перекладу). За мовою оригіналу - «*unlawful environmental damage*» (*environmental* – англ. оточуюче середовище). Такий підхід є цілком обґрунтованим, особливо в сучасних умовах погіршення екологічних умов та, як наслідок, необхідності підвищення екологічної спрямованості обліку [90].

Таким чином, вважаємо за доцільне внесення таких змін до Інструкції № 291:

– по-перше, змінити назву субрахунка 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок» на «Забезпечення відновлення довкілля», що буде передумовою будівництва системи аналітичного обліку забезпечень за видами природних ресурсів, які визнали погіршення за результатами діяльності підприємства;

– по-друге, виокремити як субрахунок 479 «Забезпечення на вибуття основних засобів», що обумовлено його іншим змістовним наповненням.

Підсумовуючи вищевикладене, пропонуємо доповнити Методичні рекомендації № 561 такою кореспонденцією рахунків з обліку операцій з основними засобами (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Доповнення до типової кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку операцій з основними засобами

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Облік капітальних інвестицій		
Створено забезпечення на виведення із експлуатації об'єкта основного засобу	15 «Капітальні інвестиції»	479 «Забезпечення вибуття основних засобів»
Створення забезпечення на відновлення довкілля	15 «Капітальні інвестиції»	478 «Забезпечення відновлення довкілля»
Переоцінка та зменшення корисності основних засобів		
Коригування вартості забезпечення на виведення з експлуатації об'єкта основних засобів	10 «Основні засоби»	479 «Забезпечення вибуття основних засобів»
Коригування вартості забезпечення на відновлення довкілля	10 «Основні засоби»	478 «Забезпечення відновлення довкілля»
Облік вибуття основних засобів		
Демонтаж та переміщення об'єкта основних засобів	479 «Забезпечення вибуття основних засобів»	66 «Розрахунки за виплатами працівника»
		65 «Розрахунки за страхуванням»
		68 «Розрахунки за іншими операціями»

Джерело: власна розробка автора

Наступним етапом документального оформлення на стадії надходження об'єктів основних засобів є складання форми ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», затвердженої Наказом Міністерством статистики України від 29.12.1995 р. № 352 [129]. Слід зазначити, що дана форма первинного обліку містить перелік ознак, які втратили свою актуальність, зокрема норми амортизаційних відрахувань (на повне відновлення та капітальний ремонт) і поправочний коефіцієнт, та потребують вилучення з форми документа.

Крім того, ураховуючи те, що даним документом відображається надходження, переміщення та вибуття (у разі передачі іншому підприємству) основних засобів; вважаємо за доцільне його використання під час здійснення операцій з рекласифікації таких об'єктів у разі зміни бізнес-моделі їх подальшого використання, зокрема під час переведення до складу необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, інвестиційної нерухомості тощо, та навпаки.

У зв'язку з цим пропонуємо відбити це у назві досліджуваного документа і іменувати його «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) та рекласифікації основних засобів», що дозволить привести у відповідність призначення документа та його назву. Використання цього документа під час оформлення операцій з вибуття основних засобів обумовлює необхідність введення ознаки «дата виведення з експлуатації», що було враховано в запропонованій формі документа (рисунок Ж.2).

На підставі складеного «Акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) та рекласифікації основних засобів» складається Інвентарна картка обліку основних засобів (форма ОЗ-6), яка також потребує доповнень та коригувань. Зокрема, вилученню у зв'язку з втратою актуальності підлягають такі ознаки: норми амортизаційних відрахувань, поправочний коефіцієнт, дата початку сплати за основні засоби, сума зносу за даними переоцінки. З іншого боку, у зв'язку з необхідністю перегляду облікових оцінок щодо об'єкта за результатами звітного року, введення потребують ознаки щодо зміни

строку корисного використання, ліквідаційної вартості та методу нарахування амортизації, як це зображено на рисунку Ж.3.

Також вважаємо за доцільне змінити змістовне наповнення розділу «Коротка індивідуальна характеристика об'єкта», зокрема вносити до цього розділу не тільки кількісні та якісні показники показники об'єкта, а відбивати складові (компоненти) об'єкта основного засобу, які мають різний строк корисної експлуатації або різну натуральну форму (інвентарні та неінвентарні). Такий підхід до побудови та заповнення документа дозволить у подальшому нівелювати перепони, що стоять на заваді достовірної облікової оцінки багатокomпонентних об'єктів основних засобів у разі здійснення заміни його складових (компонентів).

Як було зазначено в попередніх розділах роботи, не кожний об'єкт основних засобів здатний сприяти отриманню майбутніх економічних вигод, окремо від інших об'єктів, що обумовлює визнання одиниці, яка генерує грошові кошти. При цьому склад об'єктів такої одиниці підлягає розкриттю у примітках до фінансової звітності підприємства. З огляду на це, нами запропоновано «Інвентарну картку обліку об'єктів, що входять до складу одиниці, яка генерує грошові кошти» (рисунок Ж.4).

Форма цього документа містить дві табличні частини. Перша таблиця призначена для наведення переліку об'єктів, які входять до складу даної групи. Вона передбачає заповнення таких ознак: найменування об'єкта, інвентарний номер, рахунок (субрахунок), код аналітичного обліку та інформацію щодо введення та виведення за кожним об'єктом такої одиниці.

У другій табличній частині наводиться вартісна характеристика об'єктів, що входять до одиниці, яка генерує грошові кошти, а саме: їх первісна вартість і подальше її регулювання та коригування внаслідок нарахування амортизації (зносу), переоцінки та зменшення (відновлення) корисності на кожну дату складання фінансової звітності.

До останньої фази інвестиційного проекту (ліквідаційної) підпорядкована стадія вибуття основних засобів, у межах якої

відбувається припинення виробничої діяльності за різних причин та демонтаж, ліквідація, утилізація основних засобів. Однак окрім, так би мовити, планового вибуття об'єктів активу, на практиці мають місце й події екстраординарного характеру, зокрема пошкодження, знищення об'єктів або інших причин невідповідності критеріям визнання активу.

Слід відзначити, що Методичні рекомендації № 561 не наводять кореспонденції рахунків за такого роду операції щодо об'єктів основних засобів [76]. Відповідно до Плану рахунків та Інструкції щодо його використання для відображення таких господарських операцій передбачено використання субрахунка 976 «Списання необоротних активів». Однак згідно з п. 6.2 П(С)БО 28 однією з ознак зменшення корисності виступає саме «фізичне пошкодження активу» [121]. Це твердження дозволяє нам зробити умовивід щодо необхідності узгодженості даних нормативних документів та відображення такого характеру операції у складі втрат від зменшення корисності необоротних активів, що дозволить дотримуватися принципу відображення господарських операцій, виходячи з їх сутності, а не з юридичної форми.

Підтвердженням того може слугувати також п. 65 МСБО 16, згідно з яким компенсація від третіх сторін за об'єкти основних засобів, які втрачені або віддані, а також корисність яких зменшилася, розглядаються як компенсація зменшення корисності [89]. Сума такої компенсації включається до прибутку або збитку, коли стає такою, що підлягає отриманню.

Включення у П(С)БО 7 зазначеної вище норми є доцільним із таких причин. Відсутність урегулювання такого роду операції у вітчизняному стандарті обумовлює неузгодженість змісту П(С)БО 7 та бухгалтерського відображення даної господарської операції. Таким чином, внесення відповідного пункту дозволить наблизити зміст вітчизняного стандарту до норм міжнародного.

З огляду на це пропонуємо таке відображення зазначених фактів господарської діяльності на рахунках бухгалтерського обліку (таблиця 3.3). Запропоновану схему кореспонденції рахунків слід

вести до існуючого розділу «Переоцінка та зменшення корисності основних засобів», однак при цьому, на нашу думку, слід доповнити назву, виходячи з переліку операцій, що знаходять у ній відображення, а саме – викласти в такій редакції: *«Переоцінка, зменшення (відновлення) та компенсація корисності»*.

Таблиця 3.3 – Доповнення до кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку операцій з компенсації зменшення корисності

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Відображення зменшення та компенсації корисності третьою особою в разі знищення об'єкта основних засобів з подальшим його вибуттям		
Втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів	972 «Втрати від зменшення корисності»	131 «Знос основних засобів»
Списано суму зносу	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
Відображення компенсації зменшення корисності третьою особою	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	716 «Відшкодування раніше списаних активів»
2. Відображення зменшення та компенсації корисності третьою особою в разі пошкодження об'єкта з подальшим його відтворенням		
Втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів	972 «Втрати від зменшення корисності»	131 «Знос основних засобів»
Визначена сума компенсації третьою особою на відтворення об'єкта основного засобу	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	742 «Дохід від відновлення корисності»
Відтворення об'єкта основних засобів	131 «Знос основних засобів»	20 «Виробничі запаси» 66 «Розрахунки за виплатами працівника» 65 «Розрахунки за страхуванням» 68 «Розрахунки за іншими операціями» тощо

Джерело: узагальнено автором (курсив – власна розробка автора)

Більш детально зупинимося на запропонованій кореспонденції рахунків. Отже, як було зазначено вище, факти господарського життя щодо пошкодження та зниження цінності об'єктів основних засобів слід розглядати як зменшення корисності. Надалі нами було розглянуто два наслідки встановленого факту фізичного пошкодження, а саме: вибуття об'єкта в разі неможливості або недоцільності його відтворення та його подальше відтворення.

Слід звернути увагу, що в першому випадку для відображення компенсації зменшення корисності від третьої особи нами було використано субрахунок 716 «Відшкодування раніше списаних активів», що обумовлено сутністю господарської операції, зокрема відшкодування втрат, які призвели до списання об'єкта основних засобів внаслідок невідповідності критеріям визнання.

В іншому випадку, коли основний засіб лише пошкоджений та може бути відновлений, суму такої компенсації необхідно відображати як «Дохід від відновлення корисності», та в подальшому здійснити роботи з відновлення корисності з одночасним зменшенням суми нарахованого зносу. Відображення суми робіт з відновлення корисності за дебетом субрахунка 131 «Знос основних засобів» має декілька підстав: перш за все, це сам зміст операції – відновлення корисності, тобто коригування балансової (залишкової) вартості основного засобу в сторону збільшення: по-друге, проведення такого роду робіт не приводить до збільшення майбутніх економічних вигод від використання об'єкта, а дозволяє отримати очікувані економічні вигоди протягом запланованого терміну корисного використання, що відповідно до норм МСБО 16 дозволяє нам вирахувати такі витрати із суми накопиченого зносу (амортизації).

При цьому слід відзначити відсутність затверджених форм первинних документів щодо відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів, що обумовлює необхідність їх розробки. Це питання більш детально буде нами розглянуто в наступному пункті дослідження.

У свою чергу документальне оформлення операцій з основними засобами на стадії вибуття здійснюється за допомогою форм № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) та рекласифікації основних засобів» у разі переміщення об'єкта за підприємством, його продажу, безоплатної передачі або рекласифікації.

Списання об'єктів у разі їх ліквідації або невідповідності критеріям активу відображається за допомогою форм № ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів» або № ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів». На нашу думку, дані документи також доцільно використовувати для відображення компенсації зменшення корисності основних засобів, у разі якщо їх відновлення є недоцільним та об'єкт підлягає списанню.

У наступному пункті дослідження нами будуть розглянуті напрями вдосконалення організаційно-методичного забезпечення обліку основних засобів на стадіях продуктивного використання та зберігання й поліпшення якісних характеристик.

3.3 Організаційно-методичне забезпечення обліку основних засобів на стадіях продуктивного використання та поліпшення

Як було визначено в пункті 2.2 нашого дослідження, найбільш актуальною проблемою, що постає на стадії продуктивного використання та зберігання, є процедура визнання втрат від зменшення корисності основних засобів та одиниць, які генерують грошові кошти.

Для висвітлення методичних засад здійснення процедури зменшення корисності активів авторами за різних часів були виокремлені певні її етапи:

- оцінка наявності ознак втрати корисності активів підприємства на дату балансу; визначення чистої ціни реалізації та/або вартості його використання; порівняння балансової вартості активу із сумою його

очікуваного відшкодування; відображення втрат від зменшення корисності на рахунках бухгалтерського обліку; підготовка необхідних приміток щодо зменшення корисності активу [42, с. 9-13];

- визначення генеруючих одиниць, визначення ознак наявності знецінення для індивідуальних активів та генеруючих одиниць; визначення відшкодуваної суми; розрахунок збитку від знецінення; відображення збитку від знецінення [156, с. 6];

- виявлення ознак, які можуть свідчити про факт знецінення активів на дату складання фінансової звітності; визнання відшкодуваної суми; співставлення відшкодуваної вартості активу з його балансовою вартістю; визнання у фінансовій звітності збитку від знецінення [24].

- визначення необхідності здійснення тестування; визначення справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж; визначення цінності використання об'єкта, що включає оцінку майбутніх надходжень та вибуття грошових коштів від одиниці, яка генерує грошові кошти, визнання ставки дисконтування; відображення результатів знецінення у звітності [14, с. 113-115];

- визначення суми очікуваного відшкодування; визначення балансової вартості об'єкта; порівняння вартостей; розкриття інформації у фінансовій звітності [41, с. 20].

Але слід відзначити, що незважаючи на значну чисельність авторських підходів щодо алгоритму дій у контексті здійснюваної процедури, вони здебільшого дублюють один одного та не вирішують зазначених нами в пункті 2.2 проблем (перепон), які стоять на заваді її впровадження в практику. Зокрема, у жодному з окреслених підходів не зазначено джерела інформації та їх документальне оформлення, що обумовлює необхідність їх доопрацювання та поглиблення. З цією метою, ґрунтуючись на здобутках попередників та правових засадах регулювання, нами було запропоновано авторський підхід щодо організації та методики здійснення процедури зменшення корисності активів, який зображено на рисунку 3.2.

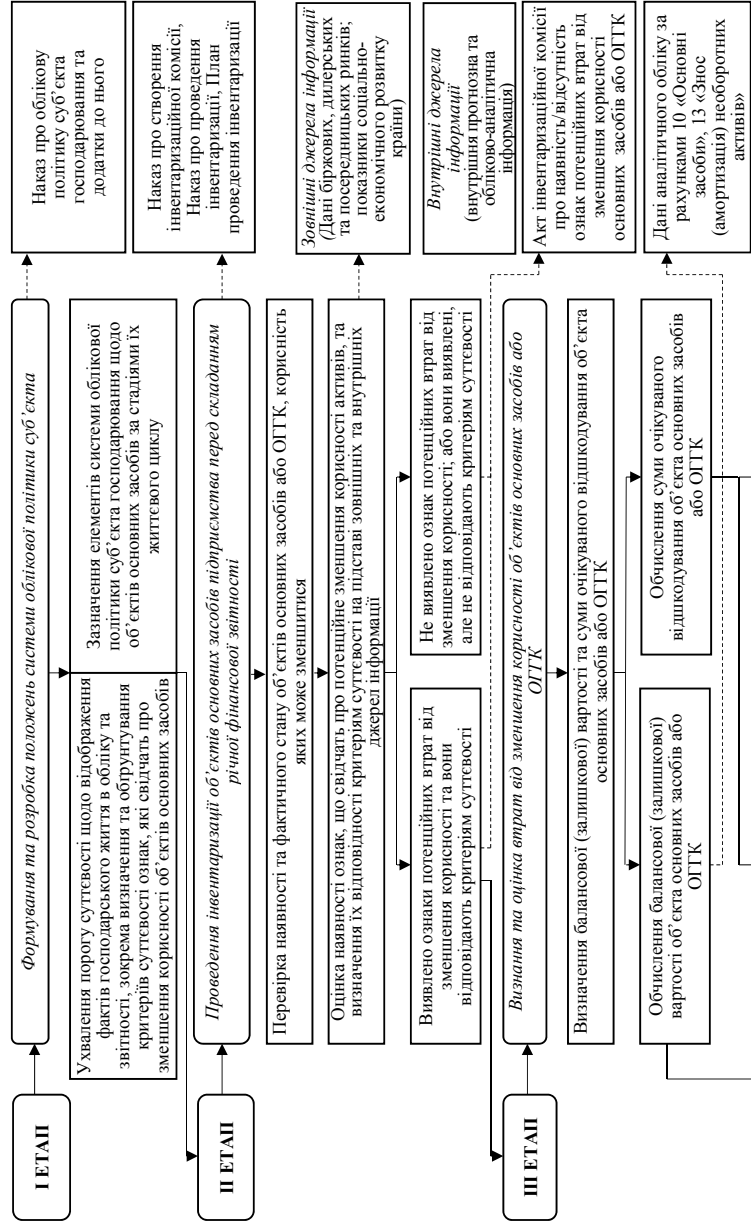


Рисунок 3.2 – Структурно-логічна схема процедури зменшення корисності основних засобів та ОПГК

Джерело: власна розробка автора

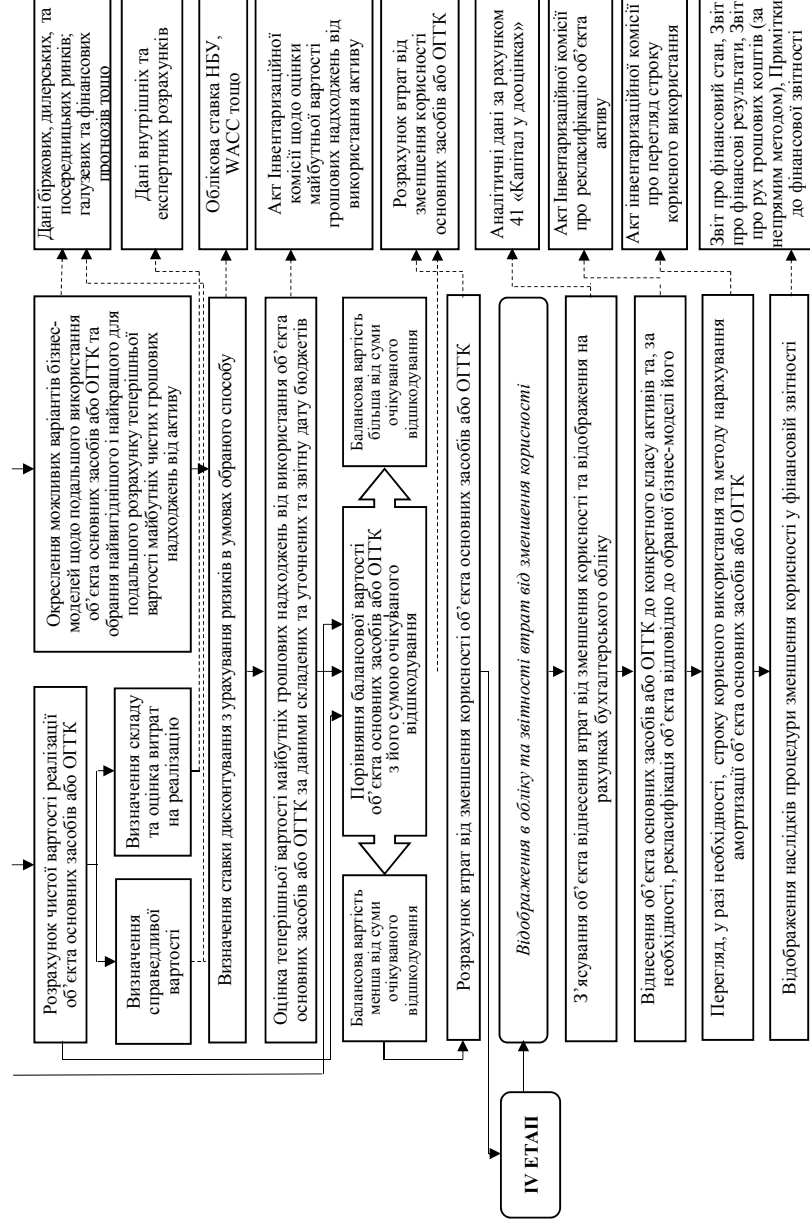


Рисунок 3.2., аркуш 2

Даний підхід наведено у вигляді структурно-логічної схеми, у якій виокремлено та обґрунтовано основні та пов'язані між собою чотири етапи; що підкріплені зовнішніми або внутрішніми джерелами необхідної інформації, а також їх документальним оформленням.

Так, відповідно до запропонованої схеми, першим етапом на шляху організації бухгалтерського обліку на підприємстві виступає саме формування та розробка положень системи облікової політики та їх відбиття в Наказі про облікову політику. Зокрема, по відношенню до досліджуваної процедури необхідно визначити та обґрунтувати критерії суттєвості ознак, які свідчать про зменшення корисності об'єктів основних засобів та обумовлюють необхідність коригування оцінки із причин виявлення істотних помилок або суттєвих змін вартості під впливом внутрішніх та зовнішніх факторів [14, с. 15-16].

За основу визначення даних критеріїв можна обрати запропонований у Методичних рекомендаціях № 561 поріг суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів у розмірі 1 % чистого прибутку (збитку) підприємства, або величину, що дорівнює 10 % відхиленню залишкової (балансової) вартості основних засобів від їх справедливої вартості. При цьому слушним є зауваження Л. Г. Ловінської щодо некоректності використання як критерія «1 % від прибутку», що обумовлено його абсолютним значенням порівняно з відносними показниками індексу цін та показників ефективності використання основних засобів, а саме рентабельності, віддачі основних засобів тощо [59, с. 198].

Наступним кроком даного етапу виступає визначення складу елементів системи облікової політики суб'єкта господарювання щодо об'єктів основних засобів за стадіями їх життєвого циклу (надходження, продуктивне використання та зберігання, відновлення та поліпшення якісних характеристик та вибуття), які детально були нами досліджені та обґрунтовані в пункті 3.1.

Другим етапом є проведення інвентаризації об'єктів основних засобів підприємства перед складанням річної фінансової звітності. Включення цього етапу до складу структурно-логічної схеми проведення процедури зменшення корисності обумовили декілька підстав: перш за все, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» інвентаризація забезпечує достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності; по-друге, відповідно до п. 5 «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» № 879 від 02.09.2014 р. одним із завдань інвентаризації виступає «виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих...», тобто знецінилися [125].

Отже, виходячи з наведеного, обов'язки щодо щорічного проведення тестування основних засобів на зменшення корисності необхідно надати інвентаризаційній комісії, до складу якої необхідно залучити фахівців із фінансового менеджменту, інвестиційного аналізу та маркетингу [193, с. 599]. Тієї ж думки дотримується Л. Г. Ловінська, обґрунтовуючи це тим, що визнання та оцінка зменшення корисності активу здійснюється на дату складання річної звітності, тому й проводити аналіз змін корисності активів слід під час проведення річної інвентаризації [59, с. 177].

На підставі затверджених за підприємством Наказу про проведення інвентаризації, Наказу про створення інвентаризаційної комісії та Плану проведення інвентаризації, до якого необхідно включити пункт щодо проведення тестування основних засобів на предмет зменшення корисності, здійснюється перевірка наявності та фактичного стану об'єктів основних засобів, корисність яких може зменшитися.

Надалі здійснюється оцінка наявності ознак, що свідчать про потенційне зменшення корисності основних засобів, та визначення їх відповідності критерієм суттєвості, що були визначені на першому етапі, на підставі зовнішніх (дані біржових, дилерських та посередницьких ринків; показники соціально-економічного розвитку країни) та внутрішніх (внутрішня прогнозна та аналітична

інформація) джерел інформації. Перелік зовнішніх та внутрішніх ознак, що свідчать про потенційну втрату корисності основних засобів, було розглянуто нами в пункті 2.2 роботи.

При цьому слід зазначити, що нами було використано словосполучення «зовнішні джерела інформації» та «внутрішні джерела інформації», які наведено в МСБО 36 в англійській (*External sources of information, Internal sources of information*) та українській версіях перекладу [201]. Однак, П(С)БО 28 не зазначає такого групування джерел інформації, але, наводячи їх ідентичний до МСБО 36 перелік, визнає їх «ознаками можливого зменшення корисності». На думку Л. Г. Ловінської, таке розмежування є «важливим з позиції аналізу ситуації щодо доцільності проведення процедури» знецінення. Адже зовнішні джерела інформації «як база оцінки справедливої вартості дають ринкову вартість, тоді як внутрішні... – відмінні від ринкової вартості». Тож, як зазначає дослідниця, «необхідність перегляду корисності після проведення переоцінки виникне на підставі внутрішніх джерел» [59, с. 178].

Е. С. Бороніна наводить власну класифікацію ознак, які передбачають знецінення, зокрема ті, що належать безпосередньо до об'єкта основних засобів, та ті, що належать до діяльності суб'єкта господарювання загалом. За підходом дослідника, якщо мають місце ознаки, що належать безпосередньо до об'єкта основних засобів, то для визначення суми очікуваного відшкодування необхідно проводити співставлення його балансової вартості зі справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж та відображати у звітності найменшу. У разі ж наявності ознак, які мають відношення до діяльності підприємства загалом, необхідно визначити цінність одиниці, яка генерує грошові кошти, якою можна розглядати окреме підприємство або операційний сегмент [14, с. 113-114]. Однак запропонованою авторський підхід має деякі дискусійні питання. Адже за яким алгоритмом слід діяти, якщо підприємством були виявлені ознаки зменшення корисності, що мають безпосереднє відношення до об'єкта основного засобу (наприклад його фізичне пошкодження),

який виступає складовою одиниці, яка генерує грошові кошти (далі ОГГК)?

Надалі слідуючи алгоритму, якщо не виявлено ознаки потенційних втрат від зменшення корисності, або виявлено, що вони не відповідають критеріям суттєвості, Інвентаризаційна комісія повинна надати документальне підтвердження цього факту. В якості такого документа ми пропонуємо складати «Акт про наявність/ відсутність ознак потенційних втрат від зменшення корисності основних засобів або ОГГК», який буде засвідчувати дотримання підприємством норм П(С)БО 28. Запропонована форма Акта наведена на рисунку Ж.5.

У протилежному разі, тобто за наявності зазначених ознак та їх відповідності критеріям суттєвості на підставі складеного Акта інвентаризаційна комісія переходить до наступного (третього) етапу проведення процедури зменшення корисності. На даному етапі здійснюється визнання та оцінка втрат від зменшення корисності об'єктів основних засобів або ОГГК. Відповідно до П(С)БО 28 та МСБО 36 втрати від зменшення корисності являють собою суму перевищення балансової (*залишкової*) вартості активу над сумою його очікуваного відшкодування (*курсив* – має місце лише у П(С)БО). У свою чергу, сума очікуваного відшкодування – це «найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу». При цьому слід зазначити, що «... орієнтація на більшу з двох оцінок відповідає принципу обачності до визнання можливих втрат...» [59, с. 175].

Виходячи з визначень наведених дефініцій, третій етап включає визначення балансової (*залишкової*) вартості, обчислення суми очікуваного відшкодування об'єкта основних засобів або ОГГК та їх порівняння. Слід відзначити, що нами використано дефініції, які наведено в П(С)БО 28.

Для відображення цього переліку операцій не передбачено форми документа в Наказі Міністерства Статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» [129], що й не дивно, бо П(С)БО 28 було оприлюднено аж через 10 років. Але

спираючись на ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що «підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій», постає необхідність розробки форми первинного документа для відображення розрахунку втрат від зменшення корисності основних засобів або ОГГК. При цьому, на нашу думку, зазначений розрахунок повинен містити дані щодо визначення балансової (залишкової) вартості, чистої вартості реалізації та теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень (рисунок Ж.6).

Т. В. Машковою було здійснено спробу розробки «Відомості розрахунку зменшення/збільшення корисності активів (за витратним підходом)», яка, за словами автора, «дозволяє: раціонально організувати бухгалтерський облік втрат від зменшення корисності активів; правильно, своєчасно та повно відображати інформацію про втрати від зменшення корисності на рахунках бухгалтерського обліку; отримати інформацію для прийняття управлінських рішень щодо планування переліку та величини витрат, необхідних для відновлення корисності» [74, с. 122-123, 293]. Однак, на нашу думку, розроблена автором форма первинного документа за своїм змістом більше нагадує звіряльну відомість, та, на жаль, не виконує делегованих їй автором функцій.

Порядок обчислення балансової (залишкової) вартості детально було розглянуто в пункті 2.1. У цьому розділі роботи слід тільки зазначити, що для такого розрахунку передбачено перший розділ «Розрахунок балансової (залишкової) вартості основних засобів або одиниці, яка генерує грошові кошти».

Обчислення суми очікуваного відшкодування об'єкта основних засобів або ОГГК підпорядковує собі розрахунок їх чистої вартості реалізації, тобто різниці між справедливою вартістю та витратами на реалізацію, склад та оцінка яких здійснюється на підставі внутрішніх даних та експертних розрахунків. До основи визначення справедливої вартості можуть бути покладені зазначені в МСФЗ 13 «Оцінка справедливості вартості» (далі МСФЗ 13), зокрема

вхідні дані 1-3 рівня (дані біржових, дилерських та посередницьких ринків; фінансових прогнозів тощо) [92].

На думку Я. В. Соколова, найкращою оцінкою справедливої вартості є ринкова вартість на активному немонополізованому рівні, а в разі відсутності останнього, як оцінка приймається дисконтований дохід від визначеного активу. При цьому автор стверджує, а його тезу підтримують Е. С. Бороніна та Т. Б. Циганова, що «цінність використання», на відміну від справедливої вартості, відображають оцінки, здійснені організацією, зокрема і вплив факторів, які притаманні тільки даній організації. До таких факторів, які не враховуються справедливою вартістю, автором визнано: синергетичний ефект від спільного використання основних засобів; додаткову вартість у результаті створення портфеля нерухомості на різних територіях; конкретні правові обмеження, податкові пільги або тягар по відношенню до теперішнього володаря основних засобів [145, с. 12; 165, с. 62-63; 14, с. 66].

Для здійснення розрахунку чистої вартості реалізації або справедливої вартості мінус витрати на вибуття (як це зазначено в МСБО 36) рекомендовано застосовувати другий розділ «Розрахунок чистої вартості реалізації об'єкта основних засобів або одиниці, яка генерує грошові кошти» запропонованої форми «Відомість розрахунку втрат від зменшення корисності основних засобів або одиниці, яка генерує грошові кошти», що наведено на рисунку Ж.6.

Під час обчислення теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень від активу першим кроком виступає окреслення можливих бізнес-моделей щодо подальшого використання об'єкта основних засобів або ОГГК та обрання найвигіднішого та найкращого для подальшого використання, тобто такого, яке є фізично можливим, юридично дозволеним та фінансово обґрунтованим. Окреслення бізнес-моделі передбачає процес управління активом, зокрема: спосіб отримання майбутніх економічних вигод від його використання, що визначає віднесення об'єкта основних засобів до відповідного класу активу (основні засоби, інвестиційна нерухомість; необоротні активи, утримувані для

продажу); вибір методики його обліку, які виступають важливим моментом у процесі визначення та розробки облікової політики суб'єкта господарювання (модель собівартості або переоцінки) [61, с. 317-327]. З думкою необхідності прогнозування використання декількох сценаріїв розвитку бізнесу (бізнес-моделей) також погоджується І. Ю. Баймуратов [7].

У подальшому для розрахунку теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень, виходячи з обраної бізнес-моделі управління об'єктом основних засобів або ОГГК, застосовується ставка дисконту. Відповідно до П(С)БО 28 та МСБО 36 ставка дисконту «базується на ринковій ставці відсотка (за вирахуванням податку), що використовуються в операціях з аналогічними активами», ставка відсотка за можливими позиками або розрахована за методом середньозваженої вартості капіталу (WACC) [121; 89].

Питання вибору методу визначення ставки дисконтування є предметом наукових дискусій. Так, на думку Е. С. Бороніної, ставку дисконтування слід визначати за методом WACC, бо він є більш точним, аніж використання як дисконту відсотка за державними цінними паперами та відображає специфіку діяльності та умови господарювання саме даного підприємства [14, с. 117-121].

І. А. Дерун до переваг безризикової ставки відсотка, відсоткової ставки рефінансування, середньозваженої відсоткової ставки по депозитах (кредитах), модель САРМ відносить легкість її визначення, однак «висока залежність від кон'юнктури ринку депозитів (кредитів)». Також автор зазначає на поширенні думки, «... що ставка LIBOR краще відображає поведінку «істинної» безризикової ставки...», однак на заваді її використання стоїть недостатній розвиток вітчизняного фондового ринку. Обмеженість використання методу WACC визначається можливістю його використання лише акціонерними товариствами. За підсумками дослідження цього питання, автор робить висновок, що українським підприємствам слід застосовувати «...ставки на державні облігації, оскільки вони є довгостроковими безризиковими цінними паперами, які гарантовані державою» [36, с. 95-96].

Наступним кроком виступає оцінка теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від використання об'єкта основних засобів або ОГГК за даними складених та уточнених бюджетів за обраною бізнес-моделлю управління активом та визначеною ставкою дисконтування. Розрахунок теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень пропонується здійснювати в рекомендованій формі первинного документа «Розрахунок втрат від зменшення корисності основних засобів та одиниці, яка генерує грошові кошти», а саме в третьому розділі «Розрахунок теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень від об'єкта основних засобів або одиниці, яка генерує грошові кошти» (рисунок Ж.6).

Ключовим моментом третього етапу є процес порівняння попередньо визнаних балансової (залишкової) вартості активу із сумою його очікуваного використання та, за необхідності, розрахунок втрат від зменшення корисності.

Четвертим та останнім етапом проведення процедури зменшення корисності об'єктів основних засобів та ОГГК є відображення в обліку та звітності втрат від зменшення корисності.

Методика відображення втрат від зменшення корисності активів залежить від того, чи підлягали раніше ці активи переоцінці чи ні. У разі, якщо раніше дооцінка не здійснювалася відповідно до п. 31 П(С)БО 7 «втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів включаються до складу витрат звітного періоду із збільшенням у балансі суми зносу основних засобів». Однак, згідно з Інструкцією № 291, за кредитом рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» слід відображати «нарахування амортизації та індексації зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів», та нічого не йдеться про втрати від зменшення корисності [45]. Та, як наслідок, у наведеній кореспонденції рахунків відсутній рахунок 97 «Інші витрати», на субрахунку якого здійснюється облік втрат від зменшення корисності (972 «Втрати від зменшення корисності»). При цьому, звертає на увагу ще й редакційна неточність. Зокрема, відповідно до «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських

операцій підприємств і організацій» та Інструкції щодо його використання рахунків 13 має назву «Знос (амортизація) необоротних активів», але за текстом характеристики рахунка в Інструкції наведена назва «Знос необоротних матеріальних активів» (*курсив – наш*), яка потребує нівелювання.

У свою чергу, за рахунком 97 «Інші витрати», як і за всіма рахунками витрат періоду, відсутня його характеристика. Однак у типовій кореспонденції зазначено зв'язок між даним рахунком за дебетом з кредитом рахунка 10 «Основні засоби». Але, виходячи з наведеної в Інструкції № 291 характеристики рахунка 10 «Основні засоби», за кредитом відображаються операції з «вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів». Таким чином, у контексті наведеної характеристики рахунка 10 «Основні засоби» маються на увазі субрахунки до рахунка 97 «Інші витрати», а саме: 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» та 976 «Списання необоротних активів». Отже, виходить, що в зазначеній Інструкції взагалі відсутній даний вид господарської операції [45].

Однак у Додатку до Методичних рекомендацій №561 наведена така кореспонденція рахунків для витрат від зменшення корисності: Дебет 972 «Втрати від зменшення корисності» з кредитом рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» [78].

Отже, за результатами даного етапу дослідження можна зробити висновок, що обумовлена необхідність доопрацювання та узгодження регулювання бухгалтерського обліку на нормативному рівні. Отже, необхідно привести у відповідність Інструкцію № 291 до вимог П(С)БО 7, П(С)БО 28 та Методичних рекомендацій № 561, а саме:

- додати до типової кореспонденції рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» за кредитом дебет рахунка 97 «Інші витрати»;
- доповнити та викласти в такій редакції характеристику рахунка 13 «Знос (амортизація) основних засобів» – За кредитом рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» відображається нарахування амортизації, *сума дооцінки зносу (накопиченої*

амортизації) активів та втрати від зменшення корисності активів; за дебетом – зменшення суми зносу (накопиченої амортизації) внаслідок вибуття активів (продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової їх ліквідації), суму уцінки зносу (накопиченої амортизації) активів та вигод від відновлення корисності (курсив – додано автором).

Ураховуючи викладені автором вище зміни та доповнення, цілком логічним постає необхідність визнання окремого аналітичного рахунка до рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» для узагальнення інформації за понесеними втратами від зменшення корисності необоротних активів. Передумовами такого більш детального розкриття інформації виступають: двояке зменшення балансової (залишкової) вартості на суму накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності відповідно до тлумачення балансової вартості в МСБО 16 та запропонованих авторських доповнень; необхідність окремого накопичення інформації щодо витрат від зменшення корисності задля проведення, у разі відсутності внутрішніх та зовнішніх ознак, процедури відновлення корисності активів; стрибкоподібна, ситуативна сутність зменшення корисності, яка відрізняє її від традиційного списання вартості в результаті амортизації [166, с. 13].

Таким чином, вважаємо за потрібне доповнити Інструкцію № 291 за рахунком 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» рахунком другого порядку 136 «Втрати від зменшення корисності», що дозволить значно підвищити змістовне наповнення інформаційних потоків для процесу управління.

У разі, якщо раніше об'єкти основних засобів підлягали переоцінці, то відповідно до п. 20 П(С)БО 7 «у разі наявності ... перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і вигод від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і витрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення капіталу в дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а різниця ... включається до витрат звітного

періоду». Отже, в цьому випадку втрати від зменшення корисності відображаються за дебетом рахунка 41 «Капітал у дооцінках».

Надалі, у разі ухвалення управлінського рішення щодо доцільності зміни бізнес-моделі управління активом, на підставі Акта інвентаризаційної комісії ухвалюється рішення щодо подальшої рекласифікація об'єкта основних засобів; змінюють, за необхідності, модель обліку та переглядається строк корисного використання й метод нарахування амортизації. Дані зміни оформлюються формою № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) та рекласифікації основних засобів» та відображаються у формі № ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів».

За логікою облікового процесу, вінцем запропонованої структурно-логічної схеми виступає відображення наслідків процедури зменшення корисності об'єктів основних засобів та ОГГК у фінансовій звітності та примітках до неї.

Отже, можна зазначити, що викладені в структурно-логічній схемі організаційно-методичні аспекти проведення процедури зменшення корисності дозволяють нівелювати окреслені перепони, які перешкоджають процесу імплементації П(С)БО 28 та сприятиме його використанню; що, у свою чергу, дозволить знизити рівень фальсифікації фінансової звітності в контексті недотримання вимог облікових стандартів та підвищити рівень її транспарентності.

На стадії відновлення та поліпшення якісних характеристик основних засобів через вирішення окреслених нами в пункті 2.2 роботи проблем достовірної оцінки багатокомпонентних об'єктів виступає використання уточненої форми № ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів», що проілюстрована на рисунку Ж.3. Як було зазначено раніше, дана запропонована форма дозволяє здійснювати окремий облік складових таких об'єктів з подальшим відображенням зміни їх облікових оцінок, серед яких визначено строк корисного використання, ліквідаційну вартість і метод нарахування амортизації та вибуття у разі необхідності заміни таких об'єктів.

У свою чергу, для відображення вибуття компонентів об'єкта основного засобу слід застосовувати існуючі форми № ОЗ-2 «Акт приймання, здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів основних засобів», на підставі якої слід відображати збільшення первісної вартості багатокомпонентного об'єкта на суму первісної вартості заміненої частини; з іншого боку, застосовувати форму № ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів» для відображення списання вартості компонента, який підлягає заміні.

Підсумовуючи вищенаведене, можна зазначити, що удосконалення форм первинного обліку сприятиме розширенню можливостей аналітичного обліку основних засобів за всіма стадіями життєвого циклу та виступить передумовою достовірної облікової оцінки цього виду активу.

За результатами здійснених досліджень у пунктах 3.2 та 3.3 та авторських розробок нами було узагальнено документообіг операцій з основними засобами за стадіями життєвого циклу, що зображено на рисунку Ж.7. Наведена схема ілюструє порядок та взаємозв'язок заповнення первинних документів з обліку основних засобів у розрізі стадій життєвого циклу та може бути застосована у процесі моделювання автоматизованої системи бухгалтерського обліку з використанням різних програмних продуктів та як елемент організації бухгалтерського обліку основних засобів із подальшим її включенням до Наказу про облікову політику суб'єкта господарювання.

Висновки до розділу 3

Третій розділ роботи присвячений питанням формування облікової політики суб'єкта господарювання щодо об'єктів основних засобів, розробці та обґрунтуванню заходів удосконалення аналітичного обліку основних засобів та їх документального оформлення за стадіями життєвого циклу.

Результати проведеного дослідження дали змогу зробити такі висновки та рекомендації:

1. Сучасні підходи науковців до трактування облікової політики здебільшого відносять її до складової організації бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання та визнають головною метою надання якісної (транспарентної) фінансової звітності для цілей управління всім групам користувачів. Визнано формальний підхід вітчизняних суб'єктів господарювання до формування облікової політики, що обумовлено «податковою інвазією» та, у переважній більшості, відсутністю «реальних» зовнішніх користувачів фінансової інформації.

Доведено необхідність доопрацювання на теоретичному та законодавчому рівні термінологічної системи бухгалтерського обліку, а саме: введення до її поля дефініції «система облікової політики суб'єкта господарювання», яка дозволить визначити підпорядкованість і взаємозв'язок таких облікових категорій, як «облікові політики» й «облікові оцінки» та подолати неузгодженість вітчизняних і міжнародних стандартів.

2. На підставі побудованої матриці взаємозв'язку складу елементів облікової політики щодо основних засобів, що були відзначені дослідниками за різних часів, а також з нормативно-правової бази, зазначено відсутність великої кількості елементів, рекомендованих до висвітлення згідно з Методичними рекомендаціями, що обумовлює необхідність їх системного доопрацювання.

Здійснено узагальнення та доповнення складу елементів облікової політики щодо об'єктів основних засобів за стадіями

життєвого циклу. Зокрема, визнано та обґрунтовано необхідність внесення таких елементів: «порядок створення забезпечень на суму зобов'язання щодо вибуття об'єкта основних засобів та відновлення довкілля», «підхід до визнання одиниці, яка генерує грошові кошти» та «порядок оцінювання необоротних активів та груп вибуття, які більше не визнаються як утримувані для продажу».

Застосування даного переліку елементів дозволить системно розглянути предмет дослідження на всіх стадіях життєвого циклу, знизити витрати, що пов'язані з підготовкою фінансової звітності відповідно до міжнародних вимог, а також буде сприяти підвищенню рівня її якості та достовірності та, як наслідок, інвестиційної привабливості українських підприємств.

3. Спираючись на визнані науковцями-попередниками нормативні розбіжності вітчизняних і міжнародних стандартів щодо обліку та оцінки довгострокових забезпечень, через вирішення яких постає внесення змін до П(С)БО, було обґрунтовано необхідність доповнення Інструкції «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій» від 30.11.1999 р. № 219 в частині кореспонденції рахунків 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» та 95 «Фінансові витрати», що дозволить достовірно відображати оцінку довгострокових забезпечень, пов'язаних із витратами на вибуття основних засобів та відновлення довкілля.

Уточнено використання рахунків 15 «Капітальні інвестиції» та 10 «Основні засоби» в частині їх кореспонденції з рахунком 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» у процесі створення відповідних забезпечень та подальшого коригування під впливом змін оцінки. Доведено необхідність зміни назви субрахунка 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок» на «Забезпечення відновлення довкілля», що набуває актуальності в сучасних умовах підвищення екологічної спрямованості обліку, а також виокремлення субрахунка 479 «Забезпечення на вибуття основних засобів».

Запропоновані зміни постануть підґрунтям побудови системи аналітичного обліку забезпечень за видами природних ресурсів, які визнали погіршення за результатами діяльності підприємства.

Відповідно до отриманих результатів доповнено типову кореспонденцію операції з основними засобами в частині облікового відображення операції зі створення забезпечень на суму зобов'язань щодо виведення таких об'єктів з експлуатації та відновлення довкілля, подальшого їх коригування та використання.

Визнано нормативну розбіжність між П(С)БО 7 та МСБО 16 по відношенню до методики відображення компенсації зменшення корисності основних засобів, яка потребує нівелювання через внесення відповідних змін до вітчизняного стандарту. Наслідком визначеної нормативної неврегульованості визнано як некоректну типову кореспонденцію рахунків щодо відображення операцій з відображення псування (фізичного пошкодження) об'єктів основних засобів та отримання компенсації за причинену шкоду від третіх осіб. З приводу на це запропоновано кореспонденцію рахунків щодо відображення фактів господарського життя такого змісту: зменшення та компенсація корисності третьою особою в разі знищення об'єкта основних засобів із подальшим його вибуттям, зменшення та компенсація корисності третьою особою в разі пошкодження об'єкта з подальшим його відтворенням.

4. Сучасні підходи науковців щодо порядку здійснення процедури зменшення корисності носять дещо загальний характер, дублюють один одного та не знімають існуючих перепон, що стоять на заваді імплементації норм П(С)БО 28.

Грунтуючись на здобутках попередників і правових засадах регулювання обліку, запропоновано авторський підхід щодо організації та методики здійснення процедури зменшення корисності активів та побудовано модель у вигляді структурно-логічної схеми, яка розкриває алгоритм її проведення та обліку, з чітким виділенням етапів, внутрішніх і зовнішніх джерел інформації, бухгалтерського відображення результатів і розкриття у звітності.

Обґрунтовано необхідність внесення змін до характеристики рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» та його доповнення рахунком другого порядку 136 «Втрати від зменшення корисності» з кореспонденцією за кредитом з дебетом рахунка 97 «Інші витрати».

5. Зазначено, що регламентовані форми первинного обліку операцій з основними засобами не дозволяють охопити всі стадії життєвого циклу основних засобів, а деякі їх ознаки втратили свою актуальність. Для ілюстрування зазначених недоліків було уточнено та розроблено такі форми: «Картка аналітичного обліку об'єкта капітальних інвестицій», яка дозволяє акумулювати понесені витрати на придбання та створення об'єктів капітальних вкладень; № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) та рекласифікації основних засобів», до функцій якого додано відображення операції з рекласифікації об'єктів активів; ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів», яка передбачає відображення складу компонентів об'єкта та зміни в облікових оцінках; «Інвентарна картка обліку об'єктів, що входять до складу одиниці, яка генерує грошові кошти», яку передбачено для ведення аналітичного обліку одиниці, яка генерує грошові кошти та її вартісної характеристики на дату складання фінансової звітності; «Розрахунок втрат від зменшення (коригування втрат при відновленні) корисності основних засобів та одиниці, яка генерує грошові кошти», який дозволяє слідкувати алгоритму процедури зменшення (відновлення) корисності основних засобів та виступає підставою визнання такого роду витрат.

6. Систематизовано документообіг операцій з основними засобами на підставі діючих і запропонованих форм первинного обліку за стадіями життєвого циклу. Запропонована схема відображає порядок та взаємозв'язок заповнення визначених документів, що дозволяє її адаптувати до практичного використання в автоматизованих системах бухгалтерського обліку.

Основні результати розділу опубліковано в наукових працях [182; 186; 195].

ВИСНОВКИ

Основні висновки й рекомендації теоретичного та науково-практичного характеру, здобуті в ході проведеного дослідження, полягають у такому:

1. На підставі концептуальних засад трудової теорії вартості К. Маркса та здобутків науковців-попередників уточнено облікову інтерпретацію основного капіталу з відокремленням складових – основні засоби, інші необоротні активи, нематеріальні активи та довгострокові біологічні активи, що обумовлено характером руху їх вартості.

З'ясування підпорядкованості поняття «життєвий цикл основних засобів» життєвому циклу інвестиційного проекту дозволило розкрити зміст і надати авторське визначення цієї категорії. Доведено, що життєвий цикл основних засобів має розглядатися як період часу, протягом якого реалізуються інвестиційна, експлуатаційна та ліквідаційна фази інвестиційного проекту.

2. Для підвищення деталізації облікової інформації щодо основних засобів розроблено модель їх класифікації за стадіями життєвого циклу, зокрема уточнено та доповнено зміст існуючих та запропоновані нові класифікаційні ознаки та підстави: «за моделлю обліку (облікової політикою) щодо подальшої оцінки»; «за напрямками отримання майбутніх економічних вигод від використання та рівнем агрегування об'єктів»; «за необхідністю поліпшення якісних характеристик».

3. Для цілей достовірної оцінки основних засобів обґрунтовано доцільність застосування трьох теоретичних підходів: підходу, в основу якого покладено кругообіг капіталу; динамічного та об'єктно-суб'єктного, на підставі яких побудовано матрицю взаємозв'язку оцінок основних засобів за стадіями життєвого циклу, яка дозволяє формалізувати порядок їх визначення та є підставою для розробки облікової політики суб'єкта господарювання.

Дослідження існуючого понятійно-категоріального апарату щодо оцінки основних засобів дозволило обґрунтувати необхідність закріплення на законодавчому рівні єдиної дефініції – «балансова (залишкова) вартість».

4. Запропоновано організаційно-методичний підхід до розмежування одиниць, які генерують грошові кошти, якими пропонується визнавати окремі інвестиційні проекти, а саме – підпорядковані йому об'єкти основних засобів, які підлягають використанню протягом інвестиційної, експлуатаційної та ліквідаційної фаз.

На підставі аналізу діючого стану економіки України доведено наявність і здійснено групування ознак, що засвідчують можливість потенційної втрати зменшення корисності основних засобів вітчизняних підприємств, за видами зносу для визначення справедливої вартості. Побудовано модель оцінки впливу факторів на віддачу основних засобів, що обумовлює можливість її використання як внутрішнього джерела інформації в процесі щорічного тестування основних засобів підприємства на предмет зменшення корисності.

5. З метою розвитку організаційно-методичного забезпечення обліку основних засобів доведено необхідність доповнення облікової політики за стадіями їх життєвого циклу такими елементами, як: «порядок створення забезпечень на суму зобов'язання щодо вибуття об'єкта та відновлення довкілля»; «підхід до визнання одиниці, яка генерує грошові кошти»; «порядок оцінювання необоротних активів та груп вибуття, які більше не визнаються як утримувані для продажу».

6. Для розвитку системи синтетичного та аналітичного обліку основних засобів доповнено типову кореспонденцію рахунків зі створення забезпечень на суму зобов'язань щодо вибуття об'єктів і відновлення довкілля як складової первісної вартості, їх коригування та використання; відбиття псування об'єктів основних засобів та отримання компенсації від третіх осіб. Поліпшено систему первинної облікової документації щодо операцій з основними засобами в частині уточнення діючих і розробки нових форм.

7. Для цілей здійснення процедури зменшення корисності основних засобів запропоновано модель, яка розкриває організаційні та методичні аспекти проведення процесу тестування на предмет знецінення активів з формалізацією етапів, процедур, інформаційних джерел, відображення результатів в обліку та звітності.

Список використаних джерел

1. Активізація кругообороту капіталу: обліково-контрольний аспект : монографія / Т. Г. Камінська [та ін.] ; за заг. ред. Т. Г. Камінської. – Ніжин : ПП Лисенко М. М., 2015. – 416 с.
2. Аналіз і розробки інвестиційних проектів : навч. посіб. / [Цигилик І. І. та ін.]. – Київ : Центр навч. літ., 2005. – 160 с.
3. Антология экономической классики : в 2-х т. Т. 1 / предисл., сост. И. А. Столярова. – М. : МП "ЭКОНОВ", 1991. – 475 с.
4. Антошкіна Л. І. Методологія економічних досліджень : підручник / Л. І. Антошкіна, Д. М. Стеченко. – Київ : Знання, 2015. – 311 с.
5. Артюх О. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / О. В. Артюх. – Одеса : ОНЕУ, 2012. – 305 с.
6. Артюх О. В. Облікова політика підприємства / О. В. Артюх // Бухгалтерський облік : [підруч. для студ. вищ. навч. закл. спец. 6.050100 "Облік і аудит"] / під заг. ред. В. Ф. Максимової [та ін.]. – Одеса, 2012. – С. 345-364.
7. Баймуратов И. Ю. Практические аспекты анализа нефинансовых активов на предмет обесценения в условиях кризиса [Электронный ресурс] / И. Ю. Баймуратов // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 1 (133). – Режим доступа: <http://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/detail.php?ID=22892>. – Назва з екрану.
8. Барановська Т. В. Облікова політика в Україні: теорія і практика : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Барановська Тетяна Василівна. – Київ, 2005. – 27 с.
9. Барановська Т. В. Облікова політика: рівні, суб'єкти, складові / Т. В. Барановська // Науковий вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2003. – № 3 (25). – С. 18-26.
10. Белоусов А. А. Облік і внутрішній аудит основних засобів в портах морського транспорту : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Белоусов Анатолий Анатолійович. – Київ, 2003. – 167 с.
11. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / М. Т. Білуха. – Київ : А. С. К., 2000. – 692 с.
12. Бондар М. І. Методологія та організація обліку та контролю інвестиційної діяльності : дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 / Бондар Микола Іванович. – Київ, 2008. – 401 с.

13. Бондар М. І. Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Київської області) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Бондар Микола Іванович. – Київ, 2001. – 23 с.
14. Боронина Э. С. Совершенствование процедур бухгалтерской оценки основных средств в учетно-информационной системе организаций : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.12 / Элла Сергеевна Боронина. – Новосибирск, 2011. – 166 с.
15. Боярко І. М. Інвестиційний аналіз : навч. посіб. / І. Боярко, Л. Гриценко. – Київ : Центр учб. літ., 2011. – 400 с.
16. Бурцев В. В. Экаунтинг в управлении корпоративными финансами / В. В. Бурцев // Международный бухгалтерский учет. – 2006. – № 8 (92). – С. 39-47.
17. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. для студентів вузів спец. 7.050106 "Облік і аудит" / Ф. Ф. Бутинець. – Вид. 2-ге, доповн. і переробл. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 640 с.
18. Бухгалтерский учет : учебник / П. С. Безруких [и др.] ; под ред. П. С. Безруких. – 2-е изд. перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 263 с.
19. Бухгалтерский учет в промышленности и капитальном строительстве : учебник / П. П. Новиченко [и др.] ; под ред. П. П. Новиченко. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 464 с.
20. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / за заг. ред. Вериги Ю. А. – Київ : Центр учб. літ., 2008. – 396 с.
21. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах : навч. посіб. / [Михайлов М. Г. та ін.]. – Київ : Центр учб. літ., 2008. – 472 с.
22. Валуев Б. И. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета / Б. И. Валуев [и др.]. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 239 с.
23. Валуев Б. І. Система об'єктів оперативного управління – класифікаційний аспект / Б. І. Валуев, С. В. Фадєєва // Вісник соціально-економічних досліджень. – Одеса, 2003. – Вип. 15. – С. 41-45.
24. Вахрушина М. А. Тестирование активов на обесценение при составлении финансовой отчетности: практические аспекты [Электронный ресурс] / М. А. Вахрушина // Консолидированная финансовая отчетность. – 2011. – № 1. – Режим доступа: <http://www.finotchet.ru/article.html?id=76>. – Назва з екрану.

25. Волкова І. А. Фінансовий облік – 1 : навч. посіб. / І. А. Волкова. – Київ : Центр учб. літ., 2008. – 228 с.
26. Височан О. С. Первинний облік капітальних інвестицій / О. С. Височан, Р. І. Гнатюк // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. – Херсон, 2013. – № 1. – С. 85-87.
27. Гаценко О. П. Облік необоротних активів в умовах формування ринкових відносин : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / О. П. Гаценко. – Київ, 2000. – 20 с.
28. Гоголь М. М. Обліково-інформаційна складова стратегії розвитку вертикально-інтегрованих підприємств / М. М. Гоголь, В. Ф. Максимова, В. В. Попович. – Одеса : Атлант, 2014. – 196 с.
29. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Голов, В. Костюченко. – Харків : Фактор, 2007. – 976 с.
30. Голов С. Ф. Роль економічних теорій в дальнішому розвитку бухгалтерського учета / С. Ф. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2013. – № 8. – С. 3-9.
31. Гончаренко І. М. Організація бухгалтерського обліку в управлінні підприємством : дис. ... канд. екон. наук. : 08.00.09 / Гончаренко Ірина Миколаївна. – Чернігів, 2013. – 180 с.
32. Горбаченко С. А. Аналіз підприємницьких проєктів : навч. посіб. / С. Горбаченко, В. Карпов. – Одеса : ОНЕУ, 2013. – 241 с.
33. Григорьева-Дорофеева О. И. Формирование учетной политики коммерческих организаций в соответствии с МСФО : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.12 / Григорьева-Дорофеева Ольга Игоревна. – Казань, 2011. – 164 с.
34. Грінько А. П. Методологія та організація бухгалтерського обліку відтворення основного капіталу : дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / Грінько Алла Павлівна. – Харків, 2015. – 439 с.
35. Деречин В. В. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / В. В. Деречин, М. М. Кізім ; за ред. Деречина В. В. – Київ : Центр навч. літ., 2006. – 352 с.
36. Дерун І. А. Обліково-аналітичне забезпечення управління необоротними активами : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Дерун Іван Анатолійович. – Київ, 2015. – 192 с.

37. Жарікова О. О. Облік і контроль необоротних активів судноремонтних підприємств : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Жарікова Ольга Олександрівна. – Київ, 2014. – 243 с.
38. Жарікова О. О. Облік і контроль необоротних активів судноремонтних підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Жарікова Ольга Олександрівна. – Київ, 2014. – 23 с.
39. Жданова И. Ф. Новый англо-русский экономический словарь / И. Ф. Жданова. – 2-е изд., стереотип. – М. : Медиа, 2006. – VIII, 1025 с.
40. Жданова Л. Л. Відтворення та нагромадження капіталу в індустріальній економіці : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.01 / Жданова Людмила Леонідівна. – Одеса, 2015. – 420 с.
41. Жмайлова О. Г. Особливості оцінки зменшення корисності об'єктів основних засобів / О. Г. Жмайлова, В. О. Ляшенко // Materiały X Międzynarodowej naukowo-praktycznej konferencji "Naukowa myśl informacyjnej powieki – 2014" Volume IV. Ekonomiczne nauki: Przemysł. Nauka i studia. – 2014. – С. 19-24.
42. Зубилевич С. Уменьшение полезности активов / С. Зубилевич // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 2. – С. 9-13.
43. Зюкова М. М. Удосконалення обліку та аналізу основних засобів (на матеріалах хлібопекарських підприємств Полтавської області) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Зюкова Марія Михайлівна. – Харків, 2004. – 21 с.
44. История экономических учений : учеб. пособие / под ред. В. Автономова. – М. : ИНФРА-М, 2000. – 784 с.
45. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99>. – Назва з екрану.
46. Камінська Т. Г. Облік і контроль кругообороту капіталу : [монографія] / Т. Г. Камінська. – Житомир : ПП "Рута", 2013. – 448 с.
47. Карпова В. В. Стоимостное измерение в системе бухгалтерского учета и отчетности: современная теория и практика : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : спец. : 08.00.12 / Карпова Виктория Вениаминовна. – Нижний Новгород, 2011. – 51 с.
48. Кенэ Ф. Избранные экономические произведения / Ф. Кенэ. – М. : Соцэкгиз, 1960. – 685 с.

49. Кіндрацька Г. І. Економічний аналіз : підручник / Г. І. Кіндрацька, М. С. Білик, А. Г. Загородній ; за ред. проф. А. Г. Загороднього. – 3-тє вид., переробл. і доповн. – Київ : Знання, 2008. – 487 с.
50. Ковшун Н. Е. Аналіз та планування проектів : навч. посіб. / Н. Е. Ковшун. – Київ : Центр учб. літ., 2008. – 344 с.
51. Козлова Е. П. Бухгалтерский учет в промышленности / Е. Козлова, Н. Парашутин. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 438 с.
52. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://195.78.68.18/minfin/file/link/392433/file/c.pdf>. – Назва з екрану.
53. Кубік В. Д. Моделювання як метод формування облікової політики підприємства / В. Д. Кубік // Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління. – Т. 14. – Вип. 2 (30). – 2015. – С. 171-184.
54. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : [монографія] / В. А. Кулик. – Полтава : ПУЕТ, 2014. – 380 с.
55. Ламыкин И. А. Основы бухгалтерского учета : (для студентов экон. фак. ун-тов) : учебник / И. А. Ламыкин. – М. : МГУ, 1981. – 272 с.
56. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика : навч. посіб. / В. Лень, В. Гливенко. – 3-тє вид. – Київ : Центр навч. літ., 2008. – 608 с.
57. Лесняк В. О. Облік і аудит операцій з використання та утримання основних засобів машинобудівних підприємств : дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Лесняк Володимир Олександрович. – Київ, 2014. – 194 с.
58. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : підручник / О. В. Лишиленко. – 3-тє вид., переробл. і доповн. – Київ : Центр навч. літ., 2011. – 670 с.
59. Ловінська Л. Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Ловінська Людмила Геннадіївна. – Київ, 2007. – 375 с.
60. Ловінська Л. Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 / Ловінська Людмила Геннадіївна. – Київ, 2007. – 35 с.
61. Лоханова Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень : [монографія] / Н. О. Лоханова. – Херсон : Грінь Д. С., 2012. – 400 с.

62. Лоханова Н. О. Облік у системі управління економічною стійкістю підприємств: інституціональний підхід : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Лоханова Наталія Олексіївна. – Одеса, 2013. – 573 с.
63. Макеєва О. В. Життєвий цикл основних засобів – проблемні питання обліку та контролю / О. В. Макеєва // Вісник соціально-економічних досліджень. – Одеса, 2002. – № 12. – С. 229-232.
64. Макеєва О. В. Зменшення корисності основних засобів – проблеми бухгалтерського відображення / О. В. Макеєва // Вісник соціально-економічних досліджень. – Одеса, 2005. – № 22. – С. 253-237.
65. Макконнелл Р. К. Экономикс: принципы, проблемы и политика : пер. с 14-го англ. изд. / Р. К. Макконнелл, С. Л. Брю. – М. : ИНФРА-М, 2003. – XXXVI, 972 с.
66. Максимова В. Ф. Бухгалтерський облік : [підруч. для студ. вищ. навч. закл. спец. 6.050100 "Облік і аудит"] / В. Ф. Максимова. – Одеса : ОНЕУ, 2012. – 670 с.
67. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку : [монографія] / В. Ф. Максимова. – Одеса : ОДЕУ, 2005. – 269 с.
68. Малиновская Н. В. Применение международной практики при проверке активов на обесценение [Електронний ресурс] / Н. В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – Режим доступу: <http://www.fin-izdat.ru/search/?q=%CC%E0%EB%E8%ED%EE%E2%F1%EA%E0%FF%20%CD.%C2>. – Назва з екрану.
69. Малюга Н. М. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи (на прикладі підприємств Житомирської області) : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04 / Малюга Наталія Михайлівна. – Київ, 1999. – 23 с.
70. Маляревський Ю. Д. Облік активів підприємства : навч. посіб. / Ю. Д. Маляревський, М. С. Горяева. – Харків : ХНЕУ, 2010. – 192 с.
71. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Т. 2, кн. 2 : Процесс обращения капитала / К. Маркс ; под. ред. Ф. Энгельса ; пер. И. И. Скварцова-Степанова. – М. : Политиздат, 1978. – 678 с.
72. Марченко А. К. Бухгалтерский учет в промышленности / А. К. Марченко. – Минск : Высшая школа, 1977. – 432 с.
73. Мац Т. П. Облік і аудит основних засобів на сільськогосподарських підприємствах : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Мац Тетяна Павлівна. – Київ, 2012. – 293 с.

74. Машкова Т. В. Обліково-інформаційне відображення якісних характеристик сільськогосподарських угідь : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Машкова Тетяна Володимирівна. – Київ, 2016. – 319 с.
75. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 "Обесценение активов" [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/ru/2013/Red/ias36.pdf> – Назва з екрану.
76. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 "Отчет о движении денежных средств" [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/ru/2015/ias7.pdf>. – Назва з екрану.
77. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 5 "Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность" [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/ru/2015/ifrs5.pdf>. – Назва з екрану.
78. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/documents/ukr/2003/46/46nov1.html>. – Назва з екрану.
79. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. – Режим доступу: <http://www.uazakon.com/big/text574/pg1.htm>. – Назва з екрану.
80. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 28.03.2013 р. № 433. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF13020.html. – Назва з екрану.
81. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293537. – Назва з екрану.
82. Милль Дж. С. Основы политической экономии. Т. 1 / Дж. Милль. – М. : Прогресс, 1980. – 493 с.
83. Милошевич Д. Набор инструментов для управления проектами / Драган Милошевич ; пер. с англ. Мамонтова Е. В. ; под ред. С. И. Неизвестного. – М. : Компания АйТи : ДМК Пресс, 2006. – 729 с.
84. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 "Подання фінансової звітності" [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

- [http://195.78.68.18/minfin/file/link/394609/file/IAS%2001%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://195.78.68.18/minfin/file/link/394609/file/IAS%2001%20(ed_2013)ua.pdf). – Назва з екрану.
85. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 "Звіт про рух грошових коштів" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/file/link/394611/file/IAS%2007%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://195.78.68.18/minfin/file/link/394611/file/IAS%2007%20(ed_2013)ua.pdf). – Назва з екрану.
86. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/file/link/394612/file/IAS%2008%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://195.78.68.18/minfin/file/link/394612/file/IAS%2008%20(ed_2013)ua.pdf). – Назва з екрану.
87. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 "Основні засоби" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/file/link/394616/file/IAS%2016%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://195.78.68.18/minfin/file/link/394616/file/IAS%2016%20(ed_2013)ua.pdf). – Назва з екрану.
88. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 "Витрати на позики" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/file/link/394622/file/IAS%2023%20%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://195.78.68.18/minfin/file/link/394622/file/IAS%2023%20%20(ed_2013)ua.pdf). – Назва з екрану.
89. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 "Зменшення корисності активів" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/file/link/394622/file/IAS%2023%20%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://195.78.68.18/minfin/file/link/394622/file/IAS%2023%20%20(ed_2013)ua.pdf). – Назва з екрану.
90. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/file/link/394632/file/IAS%2037%20%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://195.78.68.18/minfin/file/link/394632/file/IAS%2037%20%20(ed_2013)ua.pdf). – Назва з екрану.
91. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/file/link/394641/file/IFRS%2005%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://195.78.68.18/minfin/file/link/394641/file/IFRS%2005%20(ed_2013)ua.pdf). – Назва з екрану.
92. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 "Оцінка справедливої вартості" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/file/link/394649/file/IFRS%2013%20%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://195.78.68.18/minfin/file/link/394649/file/IFRS%2013%20%20(ed_2013)ua.pdf). – Назва з екрану.
93. Наумчук О. А. Основні засоби: методика обліку і формування облікової політики : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Наумчук Ольга Анатоліївна. – Донецьк, 2005. – 182 с.
94. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [Електронний ресурс] : затв.

Наказом М-ва фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. – Назва з екрану.

95. Національний стандарт 1 "Загальні засади оцінки майна і майнових прав" [Електронний ресурс] : затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. № 1440. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>. – Назва з екрану.

96. Нашкерська Г. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Г. В. Нашкерська. – Київ : Центр навч. літ., 2004. – 464 с.

97. Облік і аудит: теормінологічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин, Л. М. Пилипенко. – 2-ге вид. доопрац. та доповн. – Львів : Вид-во Львів. політехніки : ПП НВФ "Біарп", 2012. – 632 с.

98. Облікова політика підприємства : навч. посіб. / Ю. А. Верига, В. А. Кулик, Ю. О. Ночовна, С. Ю. Іванюк. – Київ : Центр учб. літ., 2015. – 312 с.

99. Озеран А. В. Гармонізація фінансової звітності підприємств з міжнародними стандартами та потребами управління : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Озеран Алла Володимирівна. – Київ, 2016. – 392 с.

100. Олійник Я. В. Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Олійник Яна Вікторівна. – Київ, 2016. – 519 с.

101. Омельченко О. Ю. Облік основних засобів і операцій о їх оподаткуванню : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Омельченко Олена Юріївна. – Київ, 2006. – 23 с.

102. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / за ред. В. С. Леня. – Київ : Центр навч. літ., 2006. – 696 с.

103. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / Чацкіс Ю. Д., Гейер Е. С., Наумчук О. А., Власова І. О. – Київ : Центр учб. літ., 2011. – 564 с.

104. Основні засоби України за 2015 рік : стат. бюлетень. – Київ : Держ. служба статистики, 2016. – 19 с.

105. Основные средства: правила, нюансы, нестандартные ситуации: практическое руководство // Баланс. – 2013. – № 3. – 111 с.

106. Павлюк И. Изменения в бухгалтерском учете уменьшения полезности и восстановления полезности основных средств / И. Павлюк // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 12. – С. 21-26.

107. Паламарчук О. І. Принципи і форми інтеграції функції обліку в посиленні економічної безпеки промислових підприємств : дис. ... канд.

екон. наук : 08.06.04 / Паламарчук Олександр Іванович. – Луганськ, 2001. – 185 с.

108. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. Общий обзор дискуссионных вопросов / В. Ф. Палий. – Режим доступу: <http://www.nsfo.ru/docs/Teory>. – Назва з екрану.

109. Пересада А. А. Инвестування : навч. посіб. / А. А. Пересада. – Київ : КНЕУ, 2004. – 250 с.

110. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів від 30.11.99 р. № 291. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z1214-13>. – Назва з екрану.

111. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>. – Назва з екрану.

112. Подольська В. О. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / В. О. Подольська, О. В. Яріш. – Київ : Центр навч. літ., 2007. – 488 с.

113. Подшиваленко Г. П. Инвестиции : учеб. пособие / Г. П. Подшиваленко, Н. И. Лахметкина, М. В. Макарова [и др.]. – [4-е изд., стер.]. – М. : КНОРУС, 2007. – 200 с.

114. Поленова С. Н. Обесценение активов в отчетности по МСФО [Електронний ресурс] / С. Н. Поленова // Международный бухгалтерский учет. – Режим доступу: http://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/oldlist.php?SECTION_ID=981. – Назва з екрану.

115. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 28.05.1999 р. № 137. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0392-99>. – Назва з екрану.

116. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0288-00>. – Назва з екрану.

117. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання" [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 31.01.2000 р. № 20. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0085-00>. – Назва з екрану.

118. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від

31.12.1999 р. № 18. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00>. – Назва з екрану.

119. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств" [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 07.07.1999 р. № 163. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0499-99>. – Назва з екрану.

120. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 07.11.2003 р. № 617. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z1054-03>. – Назва з екрану.

121. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів" [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 24.12.2004 р. № 817. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>. – Назва з екрану

122. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати" [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 28.04.2006 р. № 415 – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0610-06>. – Назва з екрану.

123. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість" [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 02.07.2007 р. № 779. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0823-07>. – Назва з екрану.

124. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0168-95>. – Назва з екрану.

125. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z1365-14>. – Назва з екрану.

126. Порядок подання фінансової звітності [Електронний ресурс] : затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/419-2000-%D0%BF>. – Назва з екрану.

127. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. – Назва з екрану.

128. Про внесення змін до Порядку подання фінансової звітності [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України від 30.11.2011 р.

№ 1223. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/1223-2011-%D0%BF>. – Назва з екрану.

129. Про затвердження типових форм первинного обліку [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва статистики України від 29.12.1995 р. № 352. – Режим доступу: <http://ukraine.uapravo.net/data/base57/ukr57058.htm>. – Назва з екрану.

130. Про оподаткування прибутку підприємств [Електронний ресурс] : закон України від 28.12.94 р. № 334/94-ВР. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/334/94-%D0%B2%D1%80>. – Назва з екрану.

131. Протопопенко Г. О. Організаційні форми і механізм управління збутовою діяльністю промислового підприємства : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / Протопопенко Ганна Олександрівна. – Одеса, 2008. – 340 с.

132. Процентні ставки за новими депозитами нефінансових корпорацій за строками погашення [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://bank.gov.ua/files/4-Financial_markets.xls. – Назва з екрану.

143. Радостовец В. К. Бухгалтерский учет в основных отраслях народного хозяйства : учебник / В. К. Радостовец. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 400 с.

134. Ример М. И. Экономическая оценка инвестиций / Ример М. И., Касатов А. Д., Матиенко Н. Н. – [2-е изд.]. – СПб. : Питер, 2007. – 480 с.

135. Романчук К. В. Розвиток бухгалтерського обліку активів в умовах трансформації інституту права власності : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Романчук Катерина Василівна. – Житомир, 2013. – 394 с.

136. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – Київ : Центр учб. літ., 2013. – 688 с.

137. Самбурська Н. І. Облік і аналіз основних засобів на підприємствах водопостачання та водовідведення : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Самбурська Наталія Іванівна. – Одеса, 2012. – 267 с.

138. Самуэльсон П. А. Экономика / П. А. Самуэльсон, В. Д. Нордхаус. – М. : Лаборатория базовых знаний, 2000. – 800 с.

139. Сахарцева І. І. Основи складання бухгалтерської звітності за вимогами Національних стандартів України : навч. посіб. / І. І. Сахарцева. – Київ : Кондор, 2003. – 614 с.

140. Семенова К. Д. Статистика підприємств : навч. посіб. / К. Д. Семенова, Л. М. Карпенко. – Одеса : Атлант, 2009. – 348 с.

141. Сиротенко Н. А. Функції обліку та контролю в системі управління матеріальних забезпеченням виробництва (на прикладі підприємств кондитерської галузі) : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Сиротенко Наталія Аналолівна. – Одеса, 2007. – 377 с.
142. Сініцина Т. А. Оцінка ефективності системи управління промисловим підприємством – цільовий підхід : дис. канд. екон. наук : 08.06.01 / Сініцина Тетяна Арнольдівна. – Одеса, 2004. – 211 с.
143. Сльозко Т. М. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / Т. М. Сльозко. – Київ : Центр учб. літ., 2008. – 224 с.
144. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета : монография / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
145. Соколов Я. В. Оценка по справедливой стоимости / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 1. – С. 10-13.
146. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 400 с.
147. Староверова Г. С. Экономическая оценка инвестиций : учеб. пособие / Староверова Г. С., Медведев А. Ю., Сорокина И. В. – М. : КНОРУС, 2006. – 312 с.
148. Статистика : учебное пособие для иностр. студентов / А. З. Подгорный, О. Г. Мылашко, С. М. Киршо, Н. М. Шиловост. – Одеса : Атлант, 2012. – 195 с.
149. Структура балансу підприємств за видами економічної діяльності станом на 31 грудня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/sbp/sbp_u/sbp_4_14_u.htm. – Назва з екрану.
150. Структура балансу підприємств за видами економічної діяльності станом на 31 грудня 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/sbp/sbp_u/sbp_4_13_u.htm. – Назва з екрану.
151. Структура балансу підприємств за видами економічної діяльності станом на 31 грудня 2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2012/fin/sbp/sbp_u/sbp_4_12_u.htm. – Назва з екрану.
152. Ступницька Т. М. Підвищення ефективності використання основного капіталу підприємств харчової промисловості : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / Ступницька Тетяна Михайлівна. – Одеса, 2008. – 213 с.

153. Сук Л. К. Організація бухгалтерського обліку : [підручник] / Л. К. Сук, Л. П. Сук. – Київ : Каравела : Піча Ю. В., 2009. – 624 с.
154. Супрунова І. В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Супрунова Ірина Валеріївна. – Житомир, 2010. – 23 с.
155. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие. для студентов вузов / Одес. гос. экон. ун-т ; Б. И. Валуев, Н. А. Лоханова, В. Д. Кубик [и др.] ; под ред. Б. И. Валуева. – Одесса : Принт Мастер, 2002. – 272 с.
156. Тихомиров Д. В. Отражение обесценения активов в финансовой отчетности компаний: вопросы методологии и тенденции 2008–2010 гг. [Електронний ресурс] / Д. В. Тихомиров ; Науч. электрон. б-ка. – Режим доступу: <http://elibrary.ru/item.asp?id=17853624>. – Загл. с экрана.
157. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник / Н. М. Ткаченко. – 2-ге вид. доповн. і переробл. – Київ : Алерта, 2007. – 954 с.
158. Україна у цифрах 2015 [Електронний ресурс] : стат. зб. / Держ. служба статистики. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2016/zb/07/zb_uz2015_ukr.zip. – Назва з екрану.
159. Уманець Т. В. Економічна самодостатність регіонів України: теоретичні основи, механізм забезпечення, оцінка : монографія / Т. В. Уманець, Л. С. Шаталова ; Одес. нац. екон. ун-т. – Одеса : Інтерпринт, 2015. – 260 с.
160. Урбан Н. М. Методика та організація оцінки активів підприємства в обліку та аудиті : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Урбан Наталія Михайлівна. – Тернопіль, 2004. – 215 с.
161. Фишер С. Экономика / Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р. – М. : Дело, 1993. – 596 с.
162. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк [та ін.] – 2-ге вид., доповн. і переробл. – Київ : Кондор, 2013. – 551 с.
163. Фінансовий облік-1 (частина I) : навч. посіб. / за ред. Максимової В. Ф. – Одеса : ОНЕУ, 2013. – 436 с.
164. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета : пер. с англ. / Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

165. Цыганова Т. Б. Развитие методики стоимостной оценки объектов бухгалтерского учета : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Цыганова Татьяна Борисовна. – Казань, 2011. – 170 с.
166. Чалый И. Уменьшение полезности основных средств: суть и основы процедуры / И. Чалый // Все о бухгалтерском учете. – 2012. – № 16. – С. 11-18.
167. Чебанова Н. В. Бухгалтерський фінансовий облік : посібник / Н. Чебанова, Ю. Василенко. – Київ : Академія, 2002. – 576 с.
168. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – Київ : Знання, 2004. – 447 с.
169. Шерер І. Л. Організація внутрішнього контролю в системі управління допоміжними виробництвами промислових підприємств / І. Л. Шерер // Облік і контроль в управлінні економічною стійкістю підприємств в умовах глобалізації : монографія / під ред. В. Ф. Максимової. – Одеса, 2014. – С. 294-317.
170. Шинкарук Л. В. Нагромадження основного капіталу та тенденції його відтворення в економіці України : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.01 / Шинкарук Лідія Василівна. – Київ, 2007. – 435 с.
171. Шпак В. А. Організація бухгалтерського обліку: Концептуальний підхід : монографія / В. А. Шпак. – Київ : Бізнес Медія Консалтинг, 2011. – 312 с.
172. Шурупов Г. В. Механизм управления материальным обеспечением производства – системный подход к развитию (на примере промышленных предприятий) : дис. ... канд. экон. наук : 08.06.01 / Шурупов Геннадий Викторович. – Одесса, 2004. – 201 с.
173. "Щодо вживання словосполучень" : відповідь на запит до Ін-ту укр. мови від 09.04.2012 р. № 307/192 / Нац. акад. наук України, Ін-т укр. мови. – Київ, 2012. – 1 арк.
174. "Щодо Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати" [Електронний ресурс] : лист М-ва фінансів України № 31-34000-10-5/11601 від 01.06.2006 р. – Режим доступу: <http://zakon.gbb.com.ua/regulations/1521/8199/8201/461805/>. – Назва з екрану.
175. Янковой А. Г. Математико-статистические методы и модели в управлении предприятием : учеб. пособие / А. Г. Янковой. – Одесса : ОНЭУ, 2014. – 250 с.
176. Янковский К. П. Инвестиции / К. П. Янковский. – СПб. : Питер, 2006. – 224 с.

177. Янчев А. В. Облік та аналіз відтворення основних засобів : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.06.04 / Янчев Андрій Володимирович. – Луганськ, 2004. – 21 с.
178. Яцунская О. С. Дефиниция "единица, генерирующая денежные средства" – проблемы терминологии / О. С. Яцунская // Проблемы разработки и внедрения национальных стандартов в соответствии Международных стандартов финансовой отчетности : материалы респ. науч.-практ. конф., Душанбе, 19-20 декабря 2014 г. – Душанбе, 2015. – С. 62-67.
179. Яцунська О. С. Визнання об'єктів основних засобів і витрат на їх ремонт і поліпшення згідно з вітчизняною та міжнародною практикою / О. С. Яцунська // Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., Одеса, 22-23 трав. 2009 р. – Одеса, 2009. – С. 272-274.
180. Яцунська О. С. Дефініція "одиниця, яка генерує грошові кошти" згідно МСБО та П(С)БО / О. С. Яцунська // Економіка України в умовах сучасних геополітичних трансформацій : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. молодих учених, Львів, 21-22 трав. 2015 р. – Львів, 2015. – С. 37-40.
181. Яцунська О. С. Деякі проблемні питання обліку основних засобів в умовах реформування системи бухгалтерського обліку України / О. С. Яцунська // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Черкаси, 2013. – Вип. 34. – С. 25-28.
182. Яцунська О. С. Елементи облікової політики щодо об'єктів основних засобів / О. С. Яцунська // Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., Одеса, 5-6 трав. 2014 р. – Одеса, 2014. – С. 99-101.
183. Яцунська О. С. Життєвий цикл об'єкта основних засобів – проблеми оцінки / О. С. Яцунська // Науковий вісник Одеського національного економічного університету. – 2014. – № 2 (210). – С. 193-204.
184. Яцунська О. С. Зменшення корисності основних засобів – проблеми практичного застосування / О. С. Яцунська // Проблеми і перспективи реалізації облікової, контрольної та аналітичної функцій у соціокультурному просторі сучасного бізнесу : матеріали V Міжнар. наук.-практ. інтернет-конференції : тези доп., Донецьк, 24 трав. 2013 р. – Донецьк, 2013. – С. 157-160.

185. Яцунська О. С. Класифікація основних засобів в процесі реформування системи вітчизняного обліку / О. С. Яцунська // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. – Херсон, 2013. – № 1. – С. 102-107.

186. Яцунська О. С. Облікова політика суб'єкта господарювання щодо об'єктів основних засобів у контексті імплементації МСФЗ / О. С. Яцунська // Статистика України. – Київ, 2016. – № 1 (72). – С. 79-87.

187. Яцунська О. С. Облікові складові основного капіталу – сучасний погляд дослідників / О. С. Яцунська // Розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту у XXI столітті : тези виступів Міжнар. наук.-практ. конф. – Житомир, 2015. – С. 135-138.

188. Яцунська О. С. Одиниця, яка генерує грошові кошти – проблеми узгодженості понятійного апарату / О. С. Яцунська // Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях : матеріали ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. Запоріжжя, 23-24 жовт. 2014 р. – Запоріжжя, 2014. – С. 149-150.

189. Яцунська О. С. Основні підходи до оцінки об'єктів основних засобів / О. С. Яцунська // Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: проблеми теорії та практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. інтернет-конференція, 20-23 жовт. 2014 р. – Полтава, 2014. – С. 74-76.

190. Яцунська О. С. Оцінка основних засобів відповідно до стадій життєвого циклу / О. С. Яцунська // Трансформаційні процеси в економіці держави та регіонів : матеріали VIII наук.-практ. конф. Запоріжжя, 24-25 верес. 2013 р. – Запоріжжя, 2013. – С. 263-264.

191. Яцунська О. С. Підхід до визнання одиниці, яка генерує грошові кошти / О. С. Яцунська // Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., Луцьк, 10 жовт. 2014 р. – Луцьк, 2014. – Ч. 1. – С. 184-186.

192. Яцунська О. С. Поняття життєвого циклу об'єкта основних засобів як складової життєвого циклу інвестиційного проекту / О. С. Яцунська // Національні моделі економічних систем: формування, управління, трансформація : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 10-11 жовт. 2014 р. – Херсон, 2014. – Ч. 2. – С. 78-81.

193. Яцунська О. С. Проблеми відображення зменшення корисності основних засобів / О. С. Яцунська // Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. Серія "Економіка та менеджмент". – Луцьк, 2012. – Вип. № 9 (34), ч. 2. – С. 594-601.

194. Яцунська О. С. Розвиток категорії «основний капітал» та її сучасна інтерпретація в бухгалтерському обліку / О. С. Яцунська // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. – Херсон, 2016. – № 16. – С. 146-151.

195. Яцунська О. С. Система облікової політики суб'єкта господарювання / О. С. Яцунська // Проблеми та перспективи розвитку національних економік: від мікро - до макрорівня : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., Одеса, 8 квіт. 2016 р. – Одеса, 2016. – С. 276-279.

196. Яцунська О. С. Сутність оцінки як елемента метода бухгалтерського обліку: сучасні підходи до тлумачення / О. С. Яцунська // Вісник соціально-економічних досліджень. – Одеса, 2013. – Вип. 51. – С. 381-386.

197. Яцунська О. С. Сучасний стан проблеми оцінки об'єктів основних засобів на різних етапах їх життєвого циклу / О. С. Яцунська // Облік і контроль в управлінні економічною стійкістю підприємств в умовах глобалізації : монографія / під ред. В. Ф. Максимової. – Одеса, 2014. – С. 30-52.

198. Яцунська О. С. Характеристики оцінки як елемента метода бухгалтерського обліку в сучасних дослідженнях / О. С. Яцунська // Пріоритети розвитку економіки України та інших країн : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 29-30 листоп. 2013 р. – Чернігів, 2013. – С. 216-218.

199. International Accounting Standard 7 "Statement of Cash Flows" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/ias07.pdf>. – Назва з екрану.

200. International Accounting Standard 36 "Impairment of Assets" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ias36.pdf>. – Назва з екрану.

201. International Accounting Standard 37 "Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/ias37.pdf>. – Назва з екрану.

202. International Financial Reporting Standard 5 "Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ifrs5.pdf>. – Назва з екрану.

203. The Conceptual Framework for Financial Reporting [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/conceptual_framework_unaccompanied.pdf. – Назва з екрану.

ДОДАТКИ

Додаток А

Класифікація основних засобів

Таблиця А.1 – Перелік класифікаційних ознак основних засобів за поглядами дослідників-попередників

№	Ознака, за якою здійснюється класифікація	Підстава класифікації	Джерело
1	2	3	4
1	Відношення до галузі народного господарства	Промисловість	[22, с. 164-170; 72, с. 35-37; 18, с. 67-72]
		Основні засоби інших галузей на промисловому підприємстві	
		Галузь народного господарства	[55, с. 45-49; 19, с. 30-33; 133, с. 82-85; 51, с. 167-171; 167, с. 267-275; 10, с. 168; 96, с. 146-151; 56, с. 89; 158, с. 260-269; 25, с. 85-87]
		Промислові	[58, с. 169; 136, с. 268; 162, с. 29; 137, с. 165]
		Сільськогосподарські	
Будівельні			
Транспортні			
	Зв'язку		
	Водопостачання і водовідведення		[137, с. 165]
2	Види економічної діяльності	Код КВЕД	[163, с. 80-81]
3	Функціональне призначення (призначення у виробничо-господарській діяльності)	Промислово-виробничі	[72, 35-37; 55, с. 45-49; 19, с. 30-33; 51, с. 167-171; 10, с. 168; 157, с. 260-269]
		Виробничі інших галузей	
		Невиробничі (непромислові)	
4	Види основних засобів (цільове призначення та виконувані функції; натурально-речовий склад; натурально-матеріальний склад; технічна характеристика і спосіб використання; призначення та натуральні ознаки; функціональне призначення; склад і призначення; склад основних засобів)	Земельні ділянки	[22, с. 164-170; 72, с. 35-37; 18, с. 67-72; 19, с. 30-33; 133, с. 82-85; 51, с. 167-171; 167, с. 267-275; 10, с. 168; 96, с. 146-151; 56, с. 89; 157, с. 260-269; 21, с. 190-194; 25, с. 85-87; 163, с. 83-84; 70, с. 19-20; 61, с. 344; 73, с. 81; 67, с. 204]
		Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	
		Будівлі, споруди та передавальні пристрої	
		Машини та обладнання	
		Транспортні засоби	
		Інструменти, прилади, інвентар (мебл)	
		Тварини	
		Багаторічні насадження	
		Інші основні засоби	
		Інші необоротні матеріальні активи	

Продовження таблиці А.1

1	2	3	4
5	Згідно Державного класифікатора основних фондів	Групи 1, 2, 3	[56, с. 90; 157, с. 260-269; 163, с. 81-83]
6	Характер участі в процесі розширеного відтворення (функціональне призначення; характер участі у сфері матеріального виробництва; функціональне призначення та адресність нарахування амортизації)	Виробничі	[22, с. 164-170; 72, с. 35-37; 55, с. 45-49; 19, с. 30-33; 133, с. 82-85; 9, с. 267-275; 96, с. 146-151; 56, с. 89; 25, с. 85-87; 58, с. 169; 136, с. 268; 72, с. 19; 162, с. 29; 34, с. 58-74; 73, с. 81]
		Невиробничі	
7	Участь у господарській діяльності	Виробничі Невиробничі	[163, с. 84-85]
8	Форма власності	Основні засоби приватної форми власності	[163, с. 83]
		Основні засоби колективної форми власності	
		Основні засоби державної форми власності	
9	Належність підприємству, характер володіння, форма власності	Власні	[22, с. 164-170; 72, с. 35-37; 55, с. 45-49; 18, с. 67-72; 133, с. 82-85; 51, с. 167-171; 167, с. 267-275; 10, с. 168; 96, с. 146-151; 56, с. 89; 157, с. 260-269; 21, с. 190-194; 25, с. 85-87; 58, с. 169; 136, с. 268; 163, с. 85; 72, с. 19; 162, с. 29; 33, с. 57-74; 67, с. 203-204]
		Орендовані (отримані в операційну або фінансову оренду)	
10	Характер використання (ступень використання характер участі у виробничому процесі)	Діючі	[22, с. 164-170; 67, с. 35-37; 55, с. 45-49; 18, с. 67-72; 133, с. 82-85; 51, с. 167-171; 167, с. 267-275; 10, с. 168; 96, с. 146-151; 157, с. 260-269; 21, с. 190-194; 25, с. 85-87; 58, с. 169; 136, с. 267-268; 163, с. 85; 70, с. 19; 162, с. 29; 137, с. 164; 61, с. 344]
		Запасне обладнання (тимчасово недіючі)	
		Законсервоване обладнання (недіючі)	
		Основні засоби, які здано в оренду	
		Готові до введення в експлуатацію	[67, с. 203-204]
		Групи вибуття	[34, с. 57]

Продовження таблиці А.1

1	2	3	4
11	Ступень використання	Основні засоби в експлуатації Основні засоби обмежені у використанні Основні засоби, які не використовуються	[163, с. 85]
12	Вартість і умови використання	Основні засоби Інші необоротні матеріальні активи	[163, с. 85]
13	Характер використання	Інвестиційна нерухомість (земельні ділянки, будівлі, споруди; будівлі, споруди, які розташовуються на землі) Інвестиційна нерухомість, отримана у фінансову оренду (земельні ділянки, будівлі, споруди; будівлі, споруди, які розташовуються на землі) Операційна нерухомість (земельні ділянки, будівлі, споруди; будівлі, споруди, які розташовуються на землі) Операційна нерухомість, отримана у фінансову оренду (земельні ділянки, будівлі, споруди; будівлі, споруди, які розташовуються на землі) Інші основні засоби (транспортні засоби, машини та обладнання та ін.)	[73, с. 81]
14	Відношення до стадій сукупного процесу функціонування	Основні фонди на стадії придбання Основні фонди на стадії збереження Експлуатація (стадія використання) Вибуття (стадія реалізації)	[22, с. 164-170; 61, с. 345]
15	Відношення до центрів експлуатації	Підприємство Цех Відділ, служба	[22, с. 164-170]
16	Відношення до центрів відповідальності	Цех Відділ, служба Робоче місце	[22, с. 164-170]
17	Характер дії на предмети праці, характер участі у основній діяльності і спосіб перенесення вартості на витрати виробництва і обігу	Активні Пасивні	[22, с. 154-170; 19, с. 30-33; 70, с. 19]

Продовження таблиці А.1

1	2	3	4
18	Цільове призначення використання; характер використання	Матеріальне забезпечення Конструювання виробів Технологічне забезпечення Виробниче обслуговування Виготовлення продукції Збут Господарське обслуговування Управління Виробничого призначення Загальновиробничого призначення Адміністративного призначення Основні засоби, що зайняті в збуті Основні засоби культурно-побутового призначення Виробничі Для постачання товарів Для надання в оренду іншим особам Для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій Основні засоби, що використовуються тільки з метою матеріального забезпечення підприємства Основні засоби, які забезпечують процес виробництва продукції Основні засоби, призначені для збуту готової продукції Основні засоби, що обслуговують процес управління підприємством	[22, с. 164-170] [21, с. 190-194] [34, с. 57-74] [163, с. 88]
19	Доцільність використання	Основні засоби, які раціонально використовуються в процесі розширеного відтворення Надлишкові основні засоби	[22, с. 164-170]
20	Наявність натуральної форми	Інвентарні Неінвентарні	[133, с. 82-85; 56, с. 89]
17	Мета бухгалтерського обліку, групи в бухгалтерському обліку	Земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будівлі, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструмент, прилади, інвентар (меблі)	[10, с. 168; 56, с. 80-84; 157, с. 260-269; 58, с. 49; 26, с. 184]

Продовження таблиці А.1

1	2	3	4
		Основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції	[21, с. 190-194; 139, с. 18-19; 162, с. 29]
18	Мета податкового обліку (для розрахунку амортизації), групи при оподаткуванні	Групи 1-4 Групи 1- 16	[10, с. 168; 56, с. 80-84; 157, с. 260-269; 21, с. 190-194; 58, с. 50; 163, с. 86-87; 162 с. 29]
19	Значимість	Суттєві Несуттєві	[101, с. 9]
20	Стан зношеності	Нові Придатні Застарілі Підлягають заміні	[101, с. 9]
21	Подібність	Подібні Неподібні	[21, с. 190-194]
22	Характер руху основних засобів	Заплановане надходження й вибуття Позаплановий рух основних засобів	[67, с. 203-204]
23	Інформаційна прозорість об'єкта	Об'єкти основних засобів, щодо руху яких існує документально обґрунтована інформація Об'єкти основних засобів, щодо руху яких відсутня документально обґрунтована інформація	[67, с. 203-204]
24	Термін корисної експлуатації	Основні засоби, що не обмежені строком експлуатації Основні засоби, які мають граничний термін експлуатації	[163, с. 86]
25	Перенесення вартості в процесі використання	Основні засоби, що амортизується Основні засоби, що не амортизується	[34, с. 57-74]
26	Характер обслуговування окремих видів діяльності	Обслуговує операційну діяльність Обслуговує інвестиційну діяльність Обслуговує робітників підприємства	[34, с. 57-74]
27	Види діяльності	Основні засоби операційної діяльності Основні засоби інвестиційної діяльності	[73, с. 81]

Продовження таблиці А.1

1	2	3	4
28	Призначення	Основні засоби, що обслуговують основну діяльність Основні засоби, що обслуговують допоміжну діяльність Основні засоби, що обслуговують соціальні потреби персоналу Основні засоби, що обслуговують природно-екологічну діяльність	[137, с. 165]
29	Характер створення	Не капітальні Капітальні	[137, с. 165]
30	Джерело придбання	Власні кошти Позичкові кошти Дотації із державного бюджету на інноваційне переоснащення Безоплатне отримання	[137, с. 165]
31	Джерело отримання	Придбані Вироблені (збудовані) Орендовані Одержані в лізинг	[163, с. 85]
32	Джерело надходження	Придбанні за плату Виготовлені власними силами Внесені як внесок до статутного капіталу Отримані безкоштовно Отримані в процесі обміну	[61, с. 344]
33	Характер зберігання	Готові до введення в експлуатацію Запасні Законсервовані	[61, с. 344]
34	Причини реалізації	Запланований продаж Незапланований продаж	[61, с. 344]
35	Залежно від ефективного управління відповідно до стратегії підприємств	Основні засоби, що забезпечують стратегічний розвиток підприємства Основні засоби, що не забезпечують стратегічний розвиток підприємства	[73, с. 81]
36	Можливість отримання економічних вигод	Основні засоби здатні приносити економічну вигоду Основні засоби, опосередковано (частково) приносять економічну вигоду	[73, с. 81]

Джерело: узагальнено автором

Таблиця А.2 – Класифікація основних засобів за стадіями життєвого циклу

1	2	3	4
ОСНОВНІ ЗАСОБИ	За видами основних засобів За стадіями життєвого циклу	Групувальні ознаки	4
			<p>ЗА ДЖЕРЕЛАМИ НАДХОДЖЕННЯ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - придбані за плату; - виготовлені власними силами; - внесені як внесок до статутного капіталу; - отримані безкоштовно; - отримані в результаті обміну; - отримані в результаті фінансової оренди; - отримані в результаті рекласифікації об'єкту активу
			<p>ЗА ДЖЕРЕЛАМИ ПРИДБАННЯ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - власні кошти; - позичкові кошти; - цільове фінансування і цільові надходження
			<p>ЗА НАЯВНІСТЮ НАТУРАЛЬНОЇ ФОРМИ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - інвентарні; - неінвентарні
			<p>ЗА НАЛЕЖНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВУ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - власні; - орендовані.
			<p>ЗА МОДЕЛЛЮ ОБЛІКУ (ОБЛІКОВОЮ ПОЛІТИКОЮ) ЩОДО ПОДАЛЬШОЇ ОЦІНКИ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - за первісною вартістю; - за переоціненою вартістю; - за справедливою вартістю
			<p>ЗА ХАРАКТЕРОМ ВИКОРИСТАННЯ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - діючі на власному підприємстві; - здані в оренду
			<p>ЗА ХАРАКТЕРОМ ЗБЕРІГАННЯ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - готові до введення в експлуатацію; - запасні (тимчасово недіючі); - законсервовані (недіючі); - необоротні активи та групи вибуття, утримуванні для продажу
			<p>ЗА ДОЦІЛЬНІСТЮ ВИКОРИСТАННЯ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - основні засоби, які раціонально використовуються; - надлишкові основні засоби.
			<p>ЗА ПЕРЕНЕСЕННЯ ВАРТОСТІ В ПРОЦЕСІ ВИКОРИСТАННЯ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - підлягають амортизації; - не підлягають амортизації

Продовження таблиці А.2

1	2	3	4
			<p>ЗА НАПРЯМАМИ ОТРИМАННЯ МАЙБУТНІХ ЕКОНОМІЧНИХ ВИГОД ВІД ВИКОРИСТАННЯ ТА РІВНЕМ АГРЕГУВАННЯ ОБ'ЄКТІВ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - окремі об'єкти основних засобів; - одиниці, які генерують грошові кошти; - корпоративні активи
			<p>ЗА ОБМЕЖЕННЯМ СТРОКУ КОРИСНОГО ВИКОРИСТАННЯ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - обмежені строком корисного використання; - не обмежені строком корисного використання;
			<p>ЗА ХАРАКТЕРОМ ДІЇ НА ПРЕДМЕТ ПРАЦІ</p> <ul style="list-style-type: none"> - активні; - пасивні.
			<p>ХАРАКТЕРОМ УЧАСТІ У ВИРОБНИЧОМУ ПРОЦЕСІ</p> <ul style="list-style-type: none"> - виробничі; - невиробничі.
		Основні засоби на стадії відновлення та поліпшення якісних характеристик	<p>ЗА СТАНОМ ЗНОШУВАНОСТІ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - нові; - придатні; - застарілі; - підлягають заміні
			<p>ЗА НЕОБХІДНІСТЮ ПОЛІПШЕННЯ ЯКІСНИХ ХАРАКТЕРИСТИК:</p> <ul style="list-style-type: none"> - потребують поліпшення якісних характеристик; - не потребують поліпшення якісних характеристик
		Основні засоби на стадії вибуття	<p>ЗА ПРИЧИНАМИ ВИБУТТЯ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - запланований продаж; - незапланований продаж; - безоплатна передача; - внесок до статутного капіталу; - часткова або повна ліквідація; - нестачі; - остаточне псування (фізичне пошкодження) за різних причин; - рекласифікація об'єкта основних засобів у зв'язку зі зміною бізнес-моделі щодо подальшого використання

Джерело: узагальнено та доповнено автором (курсив – власні розробки або доповнення автора)

Додаток Б

Теоретичні підходи до визначення оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку

Таблиця Б.1 – Основні підходи до визначення поняття «оцінка»

№	Автор, джерело	Тлумачення
1. Адитивний підхід		
1.	Малюга Н. М. [69, с. 11]	Оцінка – спосіб грошового (вартісного) вираження господарських засобів і всіх об'єктів обліку
2.	Білуха М. Т. [11, с. 93]	Оцінка – це спосіб відображення в обліку майна, господарських операцій і всієї господарської діяльності в узагальнюючому грошовому вимірнику.
3.	Бутинець Ф. Ф. [17, с. 102]	Оцінка – це спосіб вираження в єдиній грошовій формі господарських засобів та процесів
4.	Хендриксен Є. С. Ван Бреда М. Ф. [164, с. 327]	Оцінка - це процес присвоєння грошових показників об'єктам обліку або елементам діяльності фірми.
5.	Валуев Б. І. [155, с. 69]	Грошова оцінка – спосіб грошового вимірювання господарських засобів.
6.	Соколов Я. В. [144, с. 197]	Оцінка являє собою спосіб переводу облікових об'єктів з натурального вимірника в грошовий.
7.	Швець В. Г. [168, с. 45]	Оцінка – спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку.
8.	Деречин В.В. [35, с. 50]	Оцінка – це спосіб грошового вимірювання засобів та процесів.
9.	Ткаченко Н. М. [157, с. 24]	Оцінка – це відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою узагальнення їх в цілому по підприємству.
10.	Арюх О. В. [5, с. 45]	Оцінка – спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку.
11.	Максімова В. Ф. [66, с. 142]	Оцінка – спосіб грошового вимірювання господарських засобів.
2. Позитивістський підхід		
1.	Ловінська Л. Г. [60, с. 11]	Оцінка – це складова методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюється вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, створення якісних характеристик обліково-економічної інформації та інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємства і ефективності його менеджменту
3. Об'єктно-суб'єктний підхід		
1.	Супрунова І. В. [154, с. 8]	Оцінка – елемент методу бухгалтерського обліку, який виражає вартість об'єктів бухгалтерського обліку, процесів та явищ, що виникають в суб'єктивному господарюванні, у грошовому вимірнику, або вираження думки суб'єктом оцінки з відповідними повноваженнями та компетенцією про цінність об'єкта.

Продовження таблиці Б.1

4. Трьохвимірний підхід		
1.	Супрунова І. В. [154, с. 8]	Наука - елемент методу бухгалтерського обліку, який забезпечує вартісне вимірювання господарських операцій в єдиному грошовому вимірнику. Практика – затверджені обліковою політикою підприємства прийоми відображення вартості об'єктів бухгалтерського обліку, процесів та явищ, що виникають на підприємстві, у грошовому вимірнику. Навчальна дисципліна - комплекс та алгоритм застосування оцінок в бухгалтерському обліку в процесі вивчення облікових дисциплін.
5. Підхід, в основу якого покладено кругообіг капіталу		
1.	Палій В. Ф. [108]	Оцінка – це спосіб виразу кругообігу капіталу у єдиній валюті, що дозволяє контролювати збереженість капіталу на всіх стадіях його кругообігу, отримувати інформацію про собівартість та прибуток компанії, вартість його активів, зобов'язань, розмір капіталу.
2.	Боронина Е. С. [14, с. 10-11]	Процес оцінки об'єкта в бухгалтерському обліку – це процес визначення вартості об'єкта, що відповідає вимогам стандартів та облікової політики організації, й вираження даної вартості в грошових одиницях при прийнятті об'єкта до обліку, що являє собою оцінку змін капіталу організації у тих самих грошових одиницях.
6. Динамічний підхід		
1.	Карпова В. В. [47, с. 20]	Вартісне вимірювання – упорядкований цілеспрямований процес вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, який здійснюється шляхом розрахунку величини кожного об'єкта (для цілей поточного обліку) та всій сукупності об'єктів (для складу звітності) під безпосереднім впливом часового фактору та господарської ситуації.
2.	Циганова Т. Б. [165, с. 30]	Оцінка в бухгалтерському обліку – це процес формування вартості майна, зобов'язань, господарських фактів, фінансового результату відповідно до запропонованої методології обліку на визнану дату для господарюючих суб'єктів різних форм власності

Джерело: узагальнено автором за [5; 11; 14; 17; 23; 35; 47; 60; 66; 69; 108; 146; 154; 157; 164; 165; 168]

Додаток В

Показники стану та ефективності використання основних засобів підприємств машинобудівної та металообробної галузі

Таблиця В.1 – Показники стану та ефективності використання основних засобів у 2005-2015 рр.

Показник	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
I	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
ПАТ «Херсонський електромашинобудівний завод» (Херсонська обл.)											
Коефіцієнт оновлення	0,093751	0,061039	0,014927	0,047847	0,016921	0,044261	0,071601	0,006037	0,000557	0,003297	0,001927
Коефіцієнт вибуття	0,059289	0,059584	0,104869	0,058141	0,033597	0,077285	0,120973	0,106612	0,049234	0,032360	0,040797
Частка активної частини	0,469299	0,480093	0,502537	0,461987	0,51127	0,548699	0,586127	0,615377	0,633861	0,636622	0,634862
Коефіцієнт зносу	0,723429	0,745221	0,774324	0,766193	0,777952	0,79913	0,825156	0,838332	0,857313	0,871963	0,886157
Коефіцієнт придатності	0,276571	0,254779	0,225676	0,233807	0,222048	0,200870	0,174844	0,161668	0,142687	0,128037	0,113843
Віддача основних засобів	0,999592	1,084108	1,034385	0,881304	0,74555	0,896351	0,697604	0,536949	0,183097	0	0
Місткість основних засобів	1,000408	0,922417	0,966758	1,134682	1,341292	1,115634	1,433479	1,862373	5,461585	0	0
Рентабельність основних засобів	0,014716	0,004987	0,007512	0,062646	0,042225	0,003487	0,001735	-0,0673	0,025835	-0,00243	-0,0456
ПАТ «Запорізький кабельний завод» (Запорізька обл.)											
Коефіцієнт оновлення	0,013199	0,045694	0,12174	0,126182	0,012064	0,257805	0,503546	0,291236	0,078925	0,040307	0,012959
Коефіцієнт вибуття	0,010403	0,005712	0,004373	0,147899	0,003959	0,006966	0,009974	0,009601	0,009228	0,018296	0,009024
Частка активної частини	0,345182	0,352589	0,312361	0,409189	0,415474	0,486666	0,557857	0,541377	0,524898	0,486815	0,485157
Коефіцієнт зносу	0,54356	0,557885	0,487811	0,515981	0,541725	0,38443	0,204256	0,049792	0,083673	0,007539	0,044179
Коефіцієнт придатності	0,456440	0,442115	0,512189	0,484019	0,458275	0,615570	0,795744	0,950208	0,916327	0,992461	0,955821

Продовження таблиці В.1

Віддача основних засобів	2,148794	3,147102	3,92144	3,733221	3,317475	3,017404	1,871756	1,12789	1,022718	1,21418	1,517758
Місткість основних засобів	0,465377	0,317753	0,255008	0,267865	0,301434	0,331411	0,534258	0,886611	0,977787	0,823601	0,658866
Рентабельність основних засобів	0,063363	0,172558	0,294557	0,000272	0,003224	0,04365	0,094068	-0,00531	0,001877	-0,16287	0,085808
ПАТ «Одеський кабельний завод «ОДЕСКАБЕЛЬ» (Одеська обл.)											
Коефіцієнт оновлення	0,004835	0,011027	0,023634	0,005151	0,005109	0,003591	0,002073	0,018408	0,006829	0,013973	0,015225
Коефіцієнт вибуття	0,001126	0,000988	0,005476	0,002462	0,002442	0,001978	0,001515	0,014080	0,018909	0,012763	0,012893
Частка активної частини	0,920146	0,918629	0,921236	0,922172	0,921072	0,91984	0,918609	0,915602	0,874511	0,877918	0,876855
Коефіцієнт зносу	0,926552	0,921819	0,903471	0,905026	0,901211	0,898206	0,894591	0,89447	0,859129	0,858621	0,859521
Коефіцієнт придатності	0,073448	0,078181	0,096529	0,094974	0,098789	0,101794	0,105409	0,105530	0,140871	0,141379	0,140479
Віддача основних засобів	0,151682	0,182707	0,271174	0,235001	0,165403	0,230895	0,27925	0,265389	0,254371	0,266439	0,408894
Місткість основних засобів	6,592741	5,473229	3,687663	4,255305	6,045829	4,330979	3,581021	3,768056	3,93126	3,753202	2,445619
Рентабельність основних засобів	0,010619	0,001628	0,005212	0,027938	0,005772	0,004864	0,010043	0,00362	0,045787	-0,01623	0,010619
ПАТ «Каховський завод електрозваряльного устаткування» (Херсонська обл.)											
Коефіцієнт оновлення	0,039881	0,028771	0,023215	0,01766	0,062102	0,03699	0,011877	0,002859	0,00111	0,00111	0,003684
Коефіцієнт вибуття	0,016347	0,009386	0,005905	0,002425	0,030269	0,016546	0,002824	0,005905	0,010864	0,010863	0,003373
Частка активної частини	0,315695	0,318353	0,319682	0,321011	0,310378	0,218428	0,126477	0,505682	0,509759	0,509535	0,562684
Коефіцієнт зносу	0,553388	0,57836	0,59411	0,61977	0,6143	0,55998	0,57111	0,76921	0,78213	0,79284	0,806662

Продовження таблиці В.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Коефіцієнт придатності	0,44612	0,42164	0,40589	0,38023	0,38570	0,44002	0,42889	0,23079	0,21787	0,20716	0,19338
Віддача	0,951039	1,001395	1,255993	1,124369	1,237158	0,629344	0,902966	0,240407	0,11817	0,099905	0,072197
Місткість основних засобів	1,0475	1,001401	0,787015	0,882613	0,795439	1,115964	1,102448	4,159608	8,462371	10,00955	13,85094
Рентабельність основних засобів	0,0048	0,00792	0,000454	-0,48998	0,024471	-0,10889	0,008184	0,182088	-0,022283	-0,022223	-0,01038
ВАТ «Мелітопольський компресор» (Запорізька обл.)											
Коефіцієнт оновлення	0,0057	0,007732	0,008835	0,014915	0,004336	0,030177	0,056019	0,027977	0,001819	0,003647	0,001028
Коефіцієнт вибуття	0,017660	0,003427	0,003534	0,005865	0,007044	0,033636	0,060229	0,009508	0,005119	0,055066	0,028213
Частка активної частини	0,305184	0,308432	0,310604	0,305894	0,305813	0,31048	0,315147	0,327943	0,327312	0,344876	0,338055
Коефіцієнт зносу	0,734265	0,740271	0,744172	0,743534	0,749249	0,753444	0,757711	0,749557	0,762734	0,779891	0,788276
Коефіцієнт придатності	0,265735	0,259729	0,255828	0,256466	0,250751	0,246556	0,242289	0,250443	0,237266	0,220109	0,211724
Віддача	0,610368	0,648562	1,121282	1,104131	0,992321	1,266705	1,160624	0,785145	1,095101	0,897429	0,900101
Місткість основних засобів	0,435400	1,538554	0,889159	0,901592	1,009102	0,793857	0,863419	1,261889	0,914664	1,142942	1,126088
Рентабельність основних засобів	0,028700	0,004357	0,054407	-0,0285	0,018294	0,035054	0,070133	0,006043	0,074946	0,194319	0,19606
ПАТ «Український графіт» (Запорізька обл.)											
Коефіцієнт оновлення	0,126699	0,082344	0,179878	0,13256	0,028386	0,100089	0,171792	0,082878	0,067673	0,04261	0,090449
Коефіцієнт вибуття	0,006427	0,013824	0,002879	0,002716	0,002705	0,005988	0,009270	0,056388	0,037488	0,021951	0,044497
Частка активної частини	0,381211	0,424493	0,506473	0,539907	0,544338	0,551793	0,559247	0,49111	0,504885	0,509669	0,500187
Коефіцієнт зносу	0,495454	0,499542	0,454711	0,455462	0,476724	0,494773	0,435526	0,267945	0,298093	0,328951	0,351387

Продовження таблиці В.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Коефіцієнт придатності	0,504546	0,500458	0,545289	0,544538	0,523276	0,505227	0,564740	0,732055	0,701907	0,671049	0,648613
Віддача основних засобів	1,561043	1,439285	1,552671	1,539724	1,576315	1,745026	1,767947	1,167431	0,931837	1,228546	1,882912
Місткість основних засобів	0,640597	0,69479	0,644052	0,649467	0,634391	0,573057	0,565628	0,856582	1,073148	0,81397	0,531092
Рентабельність основних засобів	0,058561	-0,02793	0,027842	0,025634	0,202707	0,185732	0,069974	0,001544	-0,00485	-0,09961	0,147174
ПАТ «Проторус» (Херсонська обл.)											
Коефіцієнт оновлення	0,081793	0,017292	0,137457	0,137359	0,006455	0,027447	0,048439	0,00398	0,005396	0,03852	0,003491
Коефіцієнт вибуття	0,023862	0,011004	0,145619	0,009910	0,115931	0,070824	0,025718	0,036994	0,042633	0,045452	0,048271
Частка активної частини	0,133398	0,133358	0,135318	0,126296	0,141492	0,159762	0,178027	0,069652	0,078837	0,082499	0,079139
Коефіцієнт зносу	0,436463	0,479983	0,496447	0,499885	0,585593	0,623914	0,650187	0,712189	0,71223	0,733697	0,806226
Коефіцієнт придатності	0,563537	0,520017	0,503553	0,500115	0,414407	0,376086	0,349813	0,287811	0,287770	0,266303	0,193774
Віддача основних засобів	1,437945	1,377721	1,759401	2,078549	0,273259	0,680108	1,044829	1,356511	0,958129	0,369968	1,137808
Місткість основних засобів	0,695437	0,725836	0,568375	0,481105	3,659537	1,470355	0,957095	0,737185	1,0437	2,702934	0,878883
Рентабельність основних засобів	0,116937	0,143244	0,317756	0,193725	-0,14661	-0,06883	0,014396	0,00972	-0,01088	-0,1182	-0,13246
ПРАТ «Стальканат-Січур» (Одеська обл.)											
Коефіцієнт оновлення	0,039697	0,015069	0,028196	0,153851	0,477031	0,241236	0,005441	0,010464	0,00836	0,006257	0,00425
Коефіцієнт вибуття	0,002109	0,008015	0,007536	0,016476	0,013384	0,011756	0,010127	0,022109	0,019114	0,017616	0,016118
Частка активної частини	0,610837	0,60473	0,598855	0,635058	0,487081	0,471034	0,454986	0,455483	0,455551	0,454793	0,382839

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Коефіцієнт зносу	0,29035	0,352273	0,399585	0,385921	0,226209	0,276771	0,387501	0,454861	0,499445	0,543954	0,49956	0,49956
Коефіцієнт придатності	0,709650	0,647727	0,600415	0,614079	0,773791	0,723229	0,612499	0,545139	0,500555	0,456046	0,500440	0,500440
Віддача основних засобів	1,481	1,955005	2,587626	3,083042	2,479513	1,61037	1,440966	1,27112	1,353975	1,398111	1,114615	1,114615
Місткість основних засобів	0,67522	0,511508	0,386455	0,324355	0,403305	0,620975	0,693979	0,786708	0,738566	0,715251	0,897171	0,897171
Рентабельність основних засобів	0,032467	-0,03459	-0,04085	-0,24953	-0,47503	-0,02075	-0,0203	0,02603	0,066942	-0,24587	-0,16523	-0,16523
ПАТ «Одеський машинобудівний завод» (Одеська обл.)												
Коефіцієнт оновлення	0,013674	0,065471	0,023649	0,025627	0,019264	0,021462	0,023661	0,014846	0,006031	0,007561	0,012394	0,012394
Коефіцієнт вибуття	0,041400	0,052168	0,075606	0,071672	0,045270	0,030489	0,015707	0,010434	0,005160	0,003459	0,004910	0,004910
Частка активної частини	0,416146	0,406136	0,419374	0,455386	0,447024	0,44258	0,438136	0,429576	0,341632	0,256842	0,255997	0,255997
Коефіцієнт зносу	0,723951	0,623594	0,623742	0,625703	0,624149	0,645382	0,648586	0,668763	0,697102	0,433311	0,454397	0,454397
Коефіцієнт придатності	0,276049	0,376406	0,376258	0,374297	0,375851	0,354618	0,351414	0,331237	0,302898	0,566689	0,545603	0,545603
Віддача основних засобів	0,416079	0,505141	0,797163	1,06212	0,412139	0,705287	1,122688	0,728757	0,478994	0,353348	0,361069	0,361069
Місткість основних засобів	2,403387	1,979646	1,254449	0,941513	2,426369	1,417862	0,890719	1,3722	2,087708	2,830073	2,769557	2,769557
Рентабельність основних засобів	-0,05399	0,01211	-0,10136	-0,28235	-0,13871	0,086062	0,016886	-0,08136	-0,31018	-0,23195	-0,20493	-0,20493

Джерело: розраховано автором

Додаток Г

Кореляційний-регресійний аналіз віддачі основних засобів

Таблиця Г.1 – Описові статистики результативного та факторних показників, що характеризують стан та ефективність використання основних засобів

	Столбец 1	Столбец 2	Столбец 3	Столбец 4	Столбец 5
Среднее	0,0407	0,4005	0,6064	1,0676	1,1072
Стандартная ошибка	0,0078	0,0257	0,0217	0,0774	0,0816
Медиана	0,0130	0,4245	0,6239	1,0330	1,0344
Стандартное отклонение	0,0780	0,2559	0,2162	0,7703	0,8116
Дисперсия выборки	0,0061	0,0655	0,0467	0,5933	0,6588
Экссесс	21,4322	-0,3084	0,0532	2,5547	2,1257
Асимметричность	4,1949	0,1997	-0,6793	1,3473	1,3072
Интервал	0,5024	0,9210	0,9191	3,8883	3,9203
Минимум	0,0011	0,0012	0,0075	0,0017	0,0011
Максимум	0,5035	0,9222	0,9266	3,8883	3,9214
Сумма	4,0290	39,6490	60,0340	105,6910	109,6090
Счет	99	99	99	99	99

Джерело: розраховано автором з використанням пакету програм Microsoft Excel

Таблиця Г.2 – Результати кореляційно-регресійного аналізу віддачі основних засобів

ВЫВОД ИТОГОВ						
<i>Регрессионная статистика</i>						
Множественный R	0,940993					
R-квадрат	0,885467					
Нормированный R-квадрат	0,880594					
Стандартная ошибка	0,280462					
Наблюдения	99					
<i>Дисперсионный анализ</i>						
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимость F</i>	
Регрессия	4	57,16359	14,2909	181,6816	2,51E-43	
Остаток	94	7,393948	0,078659			
Итого	98	64,55753				
	<i>Коэффициенты</i>	<i>Стандартная ошибка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значение</i>	<i>Нижние 95%</i>	<i>Верхние 95%</i>
Y-пересечение	0,085695	0,043185	1,984387	0,050129	-4,9E-05	0,17144
Переменная X 1	0,804979	0,134231	5,99695	3,71E-08	0,53846	1,071499
Переменная X 2	-0,04281	0,038267	-1,71879	0,069079	-0,11879	0,033167
Переменная X 3	-0,09775	0,052742	-1,85344	0,066956	-0,20247	0,006966
Переменная X 4	0,997704	0,014279	69,87075	7,98E-83	0,969352	1,026056

Таблиця Г.3 – Результати кореляційного аналізу віддачі основних засобів та факторів, що на неї впливають

	<i>Столбец 1</i>	<i>Столбец 2</i>	<i>Столбец 3</i>	<i>Столбец 4</i>	<i>Столбец 5</i>
Столбец 1	1				
Столбец 2	0,67048420	1			
Столбец 3	-0,62543685	0,207834628	1		
Столбец 4	-0,65747778	-0,403788178	0,251396784	1	
Столбец 5	0,98083064	0,352865287	-0,22573176	-0,524719261	1

Джерело: розраховано автором з використанням пакету програм Microsoft Excel

Додаток Д

Облікова політика підприємства

Таблиця Д.1 – Визначення поняття «облікова політика» у нормативній та економічній літературі

<i>Автор, джерело</i>	<i>Визначення</i>
1	2
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» № 996-XIV від 16.07.1999 р. [127]	Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [94]	Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.
П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [115]	Визначення відсутнє
МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [86]	Облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.
Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства № 635 від 27.06.2013 р. [81]	Визначення відсутнє
Барановська Т. В. [8, с. 20]	Облікова політика – сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників
Наумчук О. А. [93, с. 50]	Облікова політика – сукупність обраних підприємством способів та процедур ведення бухгалтерського обліку, що не суперечать законодавчо встановленим принципам обліку й забезпечують одержання достовірної і реальної інформації про фінансовий стан і результати діяльності суб'єкта господарювання.
Лоханова Н. О. [61, с. 149]	Облікова політика – сукупність принципів, методів та процедур, що використовуються цілісною системою обліку в процесі його ведення, а також складання всіх форм звітності з метою створення інформаційних передумов для реалізації всіх управлінських функцій і задоволення потреб всіх зацікавлених користувачів в об'єктивній обліковій інформації
Сльозко Т. М. [143, с. 22]	Облікова політика – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку.

Продовження таблиці Д.1

1	2
Сук Л. К., Сук П. Л. [153, с. 49]	Облікова політика – це сукупність способів та прийомів ведення обліку, прийнята на підприємстві.
Чацкіс Ю. Д., Гейер Е. С., Наумчук О. А., Власова І. О. [103, с. 60]	Облікова політика – це вибір самим підприємством певних і конкретних методик, форми і техніки ведення бухгалтерського обліку, виходячи з чинних нормативних актів і особливостей діяльності підприємства.
Шпак В. А. [171, с. 218]	Облікова політика – цілеспрямована організаційно-управлінська діяльність пов'язана з формуванням облікового порядку (чіткої організації бухгалтерського обліку з дотриманням встановлених правил обліку).
Григор'єва-Дорофєєва О. І. [33, с. 31]	Облікова політика – це сукупність способів ведення обліку та формування звітності згідно з вимогами, які встановлені користувачами обліку та звітності
Артюх О. В. [6, с. 367]	Облікова політика – це обрана підприємством, з урахуванням установлених норм та особливостей, методологія бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей та завдань та використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління.
Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Партин Г. О., Пилипенко Л. М. [97, с. 450]	Облікова політика – сукупність принципів, методів, що їх використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності.
Романчук Є. В. [135, с. 242]	Облікова політика підприємства – це сукупність варіантів реалізації конкретним підприємством (установою, організацією) методів бухгалтерського обліку з метою досягнення ним поставлених цілей у господарській діяльності в рамках чинного законодавства і базуючись на принципах бухгалтерського обліку.
Кулик В. А. [54, с. 53]	Облікова політика підприємства – це система способів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що використовується підприємством для інформаційного забезпечення прийняття економічних рішень та передбачає найбільш достовірне фактів господарської діяльності
Верига Ю. А., Кулик В. А., Ночовна Ю. О., Іванюк С. Ю. [98, с. 24]	Облікова політика – сукупність методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Джерело: узагальнено автором за [6; 8; 33; 54; 61; 81; 86; 93; 94; 97; 98; 103; 115; 127; 135; 143; 153; 171]

Таблиця Д.2 – Елементи облікової політики щодо об'єктів основних засобів, що наведені в економічній літературі

Джерело	Елементи облікової політики											
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
Джерело	Тривалість операційного циклу	-	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-
	Модель обліку (облікова політика) основних засобів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Критерій віднесення активів підприємства до необоротних – у випадку коли операційний цикл перевищує календарний рік	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Вибір критеріїв визнання основних матеріальних активів	+	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
	Вартісний ліміт віднесення необоротних активів до основних засобів	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Розмір вартісного критерію (вартісної ознаки) зарахування (приналежності) матеріального активу до малоцінних необоротних	-	-	+	+	-	-	-	-	-	+	-
	Порядок визначення вартісної межі між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Встановлення вартісного критерію розмежування основних засобів і малоцінних необоротних активів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Порядок формування первісної вартості	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Критерій віднесення об'єкта основних засобів до складу кваліфікаційних активів	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
	Групи та види кваліфікаційних активів	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Методика розрахунку середньозваженої ставки капіталізації	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	
Визначення ступеня завершеності робіт з підготовки кваліфікаційного активу до використання або продажу, за якою завершується капіталізація витрат за позиками	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	
	[93, с. 57]		[103]	[102]	[33, с. 113-124]	[153, с. 52-56]	[62, с. 544-547]	[54, с. 128-144]	[98, с. 60-90]	[34, с. 111-122]	[100, с. 512]	

Продовження таблиці Д.2

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Порядок кваліфікації позик на позики, які пов'язані з придбанням кваліфікаційного активу, та позики, що отримані за загальні цілі	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Встановлення об'єкту основних засобів (одиниця обліку основних засобів)	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Викремлення об'єкта основних засобів	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
Порядок обліку основних засобів, які мають декілька складових частин	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Порядок формування первісної вартості основних засобів, які придбані на умовах відстрочення платежу	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Критерії та фактори віднесення витрат до складу понаднормативних, які не включаються до собівартості основного засобу, що виготовлений самостійно	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Оцінка основних матеріальних активів, придбаних в обмін на інше майно	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-
Групи основних засобів та принципи віднесення основних засобів до кожної з груп	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Порядок нарахування амортизації, що містить у собі вибір способів амортизації, встановлення терміну корисного використання або загальної очікуваної продуктивності об'єктів і їх ліквідаційної вартості	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Методи амортизації основних засобів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Методи амортизації інших необоротних матеріальних активів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
Вибір методів амортизації для різних груп необоротних активів	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
Термін корисного використання або загальної очікуваної продуктивності об'єктів	-	+	+	-	-	+	-	+	-	+	-
Порядок встановлення та перегляду терміну корисного використання	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Причини змін первісно встановленого терміну корисного використання	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Порядок визначення строків корисного використання необоротних активів (склад комісії, порядок визначення при прийманні, порядок перегляду строку корисного використання з необхідності)	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
Встановлення ліквідаційної вартості	+	+	-	-	-	+	-	+	-	-	-
Порядок встановлення ліквідаційної вартості	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Підходи до переоцінки основних засобів	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
Умови проведення переоцінки	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Поріг суттєвості для проведення переоцінки	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Продовження таблиці Д.2

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Порядок визначення порогу суттєвості для проведення переоцінки основних засобів та періодичність зарахування дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
Критерії прийняття рішення про проведення переоцінки основних засобів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
Вибір варіантів проведення переоцінки	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Періодичність (період) зарахування перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок до складу нерозподіленого прибутку	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-	+
Підхід до проведення переоцінок у випадку вибору моделі обліку необоротних активів за переоціненою вартістю стосовно визначення критеріїв періодичності переоцінки, порядок визначення справедливої вартості для цілей переоцінки, відображення її результатів, порядок перенесення сум резерву переоцінок до складу нерозподіленого прибутку тощо)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Метод обліку амортизації на дату переоцінки	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Способи оцінки результатів проведених ремонтів, модернізації, добування та інших видів поліпшення основних засобів	+	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-
Критерії суттєвості і порядок обліку витрат, що здійснюються для підтримки об'єкта в робочому стані й одержання спочатку визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Порядок списання витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
Перелік внутрішніх та внутрішніх ознак, що свідчать про знецінення активів	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Форми первинних документів, що використовуються для відображення результатів перевірки активів на предмет знецінення	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Порядок визначення одиниці, яка генерує грошові кошти	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Джерела інформації, які використовуються для визначення справедливої вартості та витрат на продаж	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Порядок визначення вартості при використанні (ставка дисконтування)	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Механізм ідентифікації активів, відносно яких здійснюється тестування на ознаки зменшення корисності (знецінення), порядок розмежування одиниць, що генерують грошові кошти, для цілей тестування на предмет зменшення корисності (знецінення)	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-

Продовження таблиці Д.2

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Порядок відстеження подій і обставин, котрі призводять до зменшення корисності активів (знецінення) - методи аналізу зовнішньої і внутрішньої інформації стосовно встановлення ознак можливого знецінення	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
Методи визначення справедливої вартості і оцінки витрат на продаж активів для цілей встановлення збитків від зменшення корисності (знецінення)	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
Порядок визначення цінності використання активів, що тестуються на зменшення корисності (знецінення) з урахуванням прогнозів грошових потоків на встановлений період часу (не більше 5 років), темп росту, який використовується для екстраполяції грошових потоків	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
Порядок визначення ставки дисконту для цілей розрахунку цінності використання активу	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
Порядок розподілу збитку від зменшення корисності (знецінення) між активами в межах одиниці, що генерує грошовий потік з урахуванням вимог МСБО 36	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
Дата первісного визнання необоротних активів та грипу вибуття як утримуваних для продажу	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
Порядок оцінки і організації необоротних активів, що виведені на продаж (як здійснюється виведення на продаж, визначається справедлива вартість мінус витрати на продаж, як переглядається питання дотримання критеріїв віднесення до складу необоротних активів, що виведені на продаж тощо)	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-

Джерело: узагальнено автором за [33; 34; 54; 62; 93; 98; 100; 102; 103; 153]

Таблиця Д.3 – Елементи облікової політики щодо основних засобів, що представлені в Примітках до фінансової звітності, складаній відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, досліджуваної сукупності підприємств

	ПАТ «Херсонський електромашиннобудівний завод»	ПАТ «Запорізький кабельний завод»	ПАТ «Одеський кабельний завод «Олексабел»	ПАТ «Каховський завод електроварувального устаткування»	ПАТ «Мелітопольський компресор»	ПАТ «Український графіт»	ПАТ «Проторус»	ПАТ «Одеський машинобудівний завод»
І	2	3	4	5	6	7	8	9
Модель обліку (облікова політика) основних засобів	+	+	-	+	+	+	+	-
Критерії визнання об'єктів основних засобів	+	-	-	-	-	-	-	-
Встановлення вартісного критерію розмежування основних засобів і малоцінних необоротних активів	-	-	-	-	-	-	+	-
Класифікація (групування) об'єктів основних засобів	+	-	+	+	-	+	+	+
Критерії визнання об'єктів основних засобів	+	-	-	-	-	-	-	-
Встановлення об'єкту основних засобів (одиниця обліку основних засобів)	+	-	-	-	-	-	-	-
Перелік витрат, які включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів	+	+	+	-	-	+	-	+
Порядок капіталізації витрат на відсотки по банківським кредитам	+	+	+	-	-	+	-	+
Порядок обліку очікуваних витрат із виведення з експлуатації активу після його використання	-	-	+	-	-	-	-	+
Визначення ліквідаційної вартості	-	-	-	+	-	-	-	-
Порядок визначення терміну корисного використання	+	-	-	+	-	+	-	-

Продовження таблиці Д.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Порядок перегляду терміну корисного використання на предмет подальшої відповідності	+	-	-	-	-	-	-	-
Порядок обліку основних засобів, які мають декілька складових частин	+	-	-	-	-	-	-	-
Порядок обліку подальших витрат, що понесені з метою заміни компоненту об'єкта основних засобів, який облігується окремо, та витрат, в результаті яких очікується отримання економічної вигоди в майбутньому (реконструкція, модернізація)	+	+	+	+	-	+	-	+
Порядок обліку витрат на регулярні технічні огляди	-	+	-	+	-	+	-	-
Порядок обліку витрат на технічне обслуговування, поточний ремонт тощо	+	-	-	+	-	+	-	-
Метод амортизації основних засобів	+	+	+	+	+	+	+	+
Метод амортизації для малоцінних необоротних матеріальних активів	-	-	-	-	-	-	-	-
Початок нарахування амортизації	-	-	+	-	-	-	-	-
Термін корисної експлуатації для кожної групи основних засобів	-	-	+	+	-	+	+	+
Порядок та період перегляду методу нарахування амортизації, очікуваного строку корисного використання та залишкової вартості	-	-	+	+	+	+	+	+
Порядок обліку наслідків здійснення переоцінки основних засобів	-	+	-	-	+	-	-	-
Визначення ознак можливого зменшення корисності основних засобів	-	-	-	+	+	+	-	+
Перелік ознак можливого зменшення корисності основних засобів	-	-	-	-	-	-	-	-
Порядок оцінки відшкодуваної вартості основного засобу	-	-	+	+	+	+	-	+
Визначення ставки дисконтування для оцінки цінності від використання	-	-	-	-	-	+	-	-
Порядок визначення справедливої вартості	-	-	-	-	+	+	-	-
Порядок визначення справедливої вартості за мінусом витрат на реалізацію	-	-	+	+	-	-	-	+
Порядок визначення одиниці, яка генерує грошові кошти	-	-	+	-	-	-	-	+
Порядок відображення в обліку відновлення корисності основних засобів	-	-	+	+	+	-	-	+
Порядок визначення фінансового результату від вибуття основного засобу	-	-	-	-	+	+	-	-

Джерело: узагальнено автором за даними прямих витрат до фінансової звітності досліджуваної сукупності підприємств

Додаток Ж

Форми первинного обліку основних засобів

Запропонована форма

Підприємство, організація
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ _____

КАРТКА АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ОБ'ЄКТА КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ

повне найменування та призначення об'єкта капітальних вкладень

І. Формування вартості об'єкта капітальних інвестицій

№ з/п	Витрати на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів	Найменування документа	Дебет		Кредит		Сума	
			рахунок субрахунок	код аналітичного рахунку	рахунок субрахунок	код аналітичного рахунку	без ПДВ	ПДВ
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.1	Капітальне будівництво							
1.1.1	Підрядним способом							
1.1.1.1	...							
1.1.2	Забезпечення на суму зобов'язання щодо вибуття об'єкта довкілля							
1.2.3	Забезпечення на суму зобов'язання на відновлення довкілля							
1.1.4	Фінансові витрати, які включаються собівартості кваліфікаційного активу							
1.1.5	Інші витрати							
	Усього (сума рядків 1.1-1.1.5)							
1.2	Господарським способом							
1.2.1	Матеріали							
1.2.2	Оплата праці							
1.2.3	Відрахування на соціальні заходи							
1.2.4	Амортизація							
1.2.5	...							
1.2.6	Забезпечення на суму зобов'язання щодо вибуття об'єкта довкілля							
1.2.7	Забезпечення на суму зобов'язання на відновлення довкілля							
1.2.8	Фінансові витрати, які включаються собівартості кваліфікаційного активу							
1.2.9	Інші витрати							
	Усього (сума рядків 1.2.1-1.2.9)							

Рисунок Ж.1 – Картка аналітичного обліку об'єкта капітальних інвестицій

Зворотній бік форми

1	2	3	4	5	6	7	8	9
2	Придбання (виготовлення) основних засобів							
2.1	Підприємством							
2.1.1	...							
2.1.2	Забезпечення на суму зобов'язання щодо вибуття об'єкта							
2.1.3	Забезпечення на суму зобов'язання на відновлення довкілля							
2.1.4	Фінансові витрати, які вносяться собівартості кваліфікаційного активу							
2.1.5	Інші витрати							
2.2	Усього (сума рядків 2.1.1-2.1.5)							
2.2.1	Господарським способом							
2.2.2	Матеріали							
2.2.3	Оплата праці							
2.2.4	Відрахування на соціальні заходи							
2.2.5	Амортизація							
2.2.6	...							
2.2.7	Забезпечення на суму зобов'язання щодо вибуття об'єкта							
2.2.8	Забезпечення на суму зобов'язання на відновлення довкілля							
2.2.9	Фінансові витрати, які вносяться собівартості кваліфікаційного активу							
2.2.9	Інші витрати							
	Усього (сума рядків 2.2.1-2.2.9)							

II. Введення в дію придбаних, створених та відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів основних засобів

Цех, відділ, дільниця	Дебет		Кредит		Первісна вартість	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) та рекласифікації основних засобів	
	рахунок, субрахунок	код аналітичного рахунку	рахунок, субрахунок	код аналітичного рахунку		дата	номер

Картку заповнив _____

« ____ » _____ 20__ р.
посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові

Рисунок Ж.1, аркуш 2

Джерело: власна розробка автора

Підприємство, організація _____

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ _____

Запропонована форма _____

Затверджую _____

« ____ » _____ 20__ р.

АКТ № _____ ПРИЙМАННЯ-ПЕРЕДАЧІ (ВНУТРІШНЬОГО ПЕРЕМІЩЕННЯ) ТА РЕКЛАСИФІКАЦІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

від « ____ » _____ 20__ р.

З'яв-вач	Одержувач	Дебет		Кредит		Первісна, балансова вартість	Номер		Код рахунка об'єкта відношення витрат	Рік випуску (побудови)	Дата введення в експлуатацію	Дата виведення з експлуатації
		рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку		інвентарний	заводський				

На підставі, наказу, розпорядження _____ від « ____ » _____ 20__ р.

Проведений огляд _____, що приймається (передається) в експлуатацію або рекласифікується від _____
(найменування об'єкта)

У момент приймання (передачі) об'єкт знаходиться в _____
(місце знаходження об'єкта)

Коротка характеристика об'єкта _____

Рисунок Ж.2 – Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) та рекласифікації основних засобів

Зворотний бік форми

Об'єкт технічним умовам відповідає _____

 Доробка не потрібна (потрібна) _____
 Підсумки іспитів об'єкта _____
 Висновок комісії _____

Додаток. Перелік технічної документації _____

Голова комісії

посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові _____

Члени комісії

посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові _____

посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові _____

Об'єкт основних засобів прийняв _____

Здав _____

посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові _____

посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові _____

Позначка бухгалтерії про відкриття Інвентарної картки, переміщення або рекласифікацію об'єкта

« _____ » _____ 20____ р.

_____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові _____ Головний бухгалтер(бухгалтер)

Рисунок Ж.2, аркуш 2

Джерело: уточнено автором

Запропонована форма

Підприємство, організація _____
 Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ _____

ІНВЕНТАРНА КАРТКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

_____ повне найменування та призначення об'єкта

Цех, дільниця, лінія	Рахунок, сурахунок	Код аналітичного рахунку	Первісна вартість	Код рахунка об'єкта віднесення витрат	Введення в експлуатацію		Номер		Рік випуску (побудови)	Вибуття	
					дата	номер	інвентарний	заводський		паспорта	дата

Добудування, доукомплектування, модернізація, заміна та переозцінка _____

дата	номер	інвентарний номер	сума	дата	номер	інвентарний номер	сума
Облікові оцінки щодо об'єкта основних засобів							

Строк корисного використання, очікуваний обсяг продукції (робіт, послуг)							
Ліквідаційна вартість				Метод нарахування амортизації			
дата	номер	опис	опис	дата	номер	сума	опис

Коротка індивідуальна характеристика об'єкта

Найменування конструктивних елементів та інших ознак, які характеризують об'єкт		Первісна вартість		Введення в експлуатацію		Вибуття	
дата	номер	опис	сума	дата	номер	дата	номер

Картку заповнив _____

« _____ » _____ 20____ р. _____ посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові _____

Рисунок Ж.3 – Інвентарна картка обліку основних засобів

Джерело: уточнено автором

Підприємство, організація _____
 Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ _____

ІНВЕНТАРНА КАРТКА ОБ'ЄКТІВ, ЩО ВХОДЯТЬ ДО СКЛАДУ ОДИНИЦІ, ЯКА ГЕНЕРУЄ ГРОШОВІ КОШТИ

повне найменування та призначення об'єкта _____

Найменування об'єкта	Інвентарний номер	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунку	Ведення в експлуатацію		Вибуття		
				дата	номер	дата	номер	причина

Вартісна характеристика об'єктів, що входять до складу одиниці, яка генерує грошові кошти

Дата найменування об'єкта	Інвентарний номер	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунку	Періодична (дооцінка, уцінка)	Сума зносу (амортизації) на початок року	Нараховано амортизації	Балансова (залишкова) вартість		Втрачені зменшення (коригування втрат при відновленні) корисності (-, +)	Балансова (залишкова) вартість після вирахування втрат від зменшення (коригування втрат при відновленні) корисності
							до розрахунку втрат від зменшення (коригування втрат при відновленні) корисності	вартість		
Усього:	X	X	X							

Картку заповнив _____

посада _____

підпис _____

прізвище, ім'я, по батькові _____

« _____ » 20__ р.

Рисунок Ж.4 – Інвентарна картка обліку об'єктів, що входять до складу одиниці, яка генерує грошові кошти

Джерело: власна розробка автора

Запропонована форма

Підприємство, організація _____

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ _____

АКТ № _____

про результати інвентаризації наявності/відсутності ознак потенційних втрат від зменшення корисності основних засобів або одиниці, яка генерує грошові кошти

повне найменування, інвентарний номер об'єкта _____

« _____ » _____ 20__ р.

На підставі розпорядчого документа від « _____ » _____ 20__ р. № _____ було здійснено аналіз ознак, які можуть свідчити про потенційні втрати від зменшення корисності активів станом на « _____ » _____ 20__ р.

Під час інвентаризації встановлено:

Ознака	Джерело інформації	Наявність ознаки (+,-); фактичне значення у разі можливості достовірної оцінки	Критерій суттєвості*	Примітки
Зовнішні джерела інформації				
Зменшення ринкової вартості об'єкта				
Суттєві негативні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі				
Збільшення ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій				
Перевищення балансової вартості чистих активів підприємства над їх ринкової вартістю				
...				
Внутрішні джерела інформації				
Застаріння або фізичне пошкодження активу				
Суттєві зміни способу використання активу, які негативно впливають на діяльність підприємства				
Інші свідчення того, що ефективність активу погіршилась				
...				

Разом за актом:

- 1) кількість виявлених ознак, які відповідають критеріям суттєвості _____
- 2) кількість виявлених ознак, які не відповідають критеріям суттєвості _____

* Критерій суттєвості зазначається у разі його встановлення обліковою політикою

підприємства

Голова комісії

_____ посада

_____ підпис

_____ прізвище, ім'я, по батькові

Члени комісії

_____ посада

_____ підпис

_____ прізвище, ім'я, по батькові

_____ посада

_____ підпис

_____ прізвище, ім'я, по батькові

Рисунок Ж.5 – Акт про результати інвентаризації наявності/відсутності ознак потенційних втрат від зменшення корисності основних засобів або одиниці, яка генерує грошові кошти
 Джерело: власна розробка автора

**РОЗРАХУНОК ВТРАТ ВІД ЗМЕНШЕННЯ (КОРИГУВАННЯ ВТРАТ ПРИ ВІДНОВЛЕННІ) КОРИСНОСТІ
ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ОДИНИЦЬ, ЯКА ГЕНЕРУЄ ГРОШОВІ КОШТИ**

за _____ 20__ р.

I. Розрахунок залишкової (балансової) вартості основних засобів або одиниць, яка генерує грошові кошти (ОГТК)

Найменування об'єкта основних засобів або об'єктів ОГТК	Інвентарний номер	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунку	Первісна вартість	Переоцінка (дооцінка, уцінка)		Сума зносу (амортизації) на початок року	Нараховано амортизації	Балансова (залишкова) вартість до розрахунку втрат від зменшення (коригування втрат при відновленні) корисності	Втрата від зменшення (коригування втрат при відновленні) корисності (-, +)	Балансова (залишкова) вартість після врахування втрат від зменшення (коригування втрат при відновленні) корисності
					первісної вартості	суми зносу					
Усього:	X	X	X								

II. Розрахунок чистої вартості реалізації об'єкта основних засобів або ОГТК

Найменування об'єкта основних засобів або ОГТК	Інвентарний номер	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунку	Справедлива вартість об'єкта основних засобів або ОГТК	Витрати на реалізацію (вибуття), у т.ч.		Чиста вартість реалізації об'єкта основних засобів або ОГТК
					юридичні послуги	інші прямі додаткові витрати	
Усього:							

III. Розрахунок теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень від об'єкта основних засобів або ОГТК

Чисті грошові надходження від реалізації одиниць продукції - _____

Прогнозний рівень інфляції - _____ %.

Прогнозний рівень зростання обсягу продажів - _____ %

Ліквідаційна вартість - _____

Ставка дисконтування - _____ %.

Скоригована ставка дисконтування на рівень інфляції _____

Рисунок Ж.6 – Розрахунок втрат від зменшення (коригування втрат при відновленні) корисності основних засобів та одиниць, яка генерує грошові кошти

Зворотний бік форми

Рік	Чисті грошові надходження від реалізації од. продукції	Скориговані на прогнозний рівень інфляції чисті грошові надходження від реалізації од. продукції	Прогнозні обсяги реалізації продукції	Очікувані чисті грошові надходження	Фактор дисконту	Теперішня вартість майбутніх грошових надходжень від об'єкта основних засобів або ОГТК
Усього:						

IV. Розрахунок втрат від зменшення корисності об'єкта основних засобів або ОГТК

Найменування об'єкта основних засобів або ОГТК	Інвентарний номер	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунку	Первісна вартість	Балансова (залишкова) вартість до розрахунку втрат від зменшення (коригування втрат при відновленні) корисності	Скоригована вартість реалізації об'єкта основних засобів або ОГТК	Витрати від зменшення (коригування втрат при відновленні) корисності (-, +)
Усього:							

V. Розподілення втрат від зменшення (коригування втрат при відновленні) корисності ОГТК

Активи	Інвентарний номер	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунку	Первісна вартість	Балансова (залишкова) вартість до розрахунку втрат від зменшення корисності	Вартість з урахуванням втрат від зменшення корисності
Усього:						

Голова комісії

Члени комісії

_____ посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові

_____ посада _____ підпис _____ прізвище, ім'я, по батькові

Рисунок Ж.6, аркуш 2

Джерело: власна розробка автора

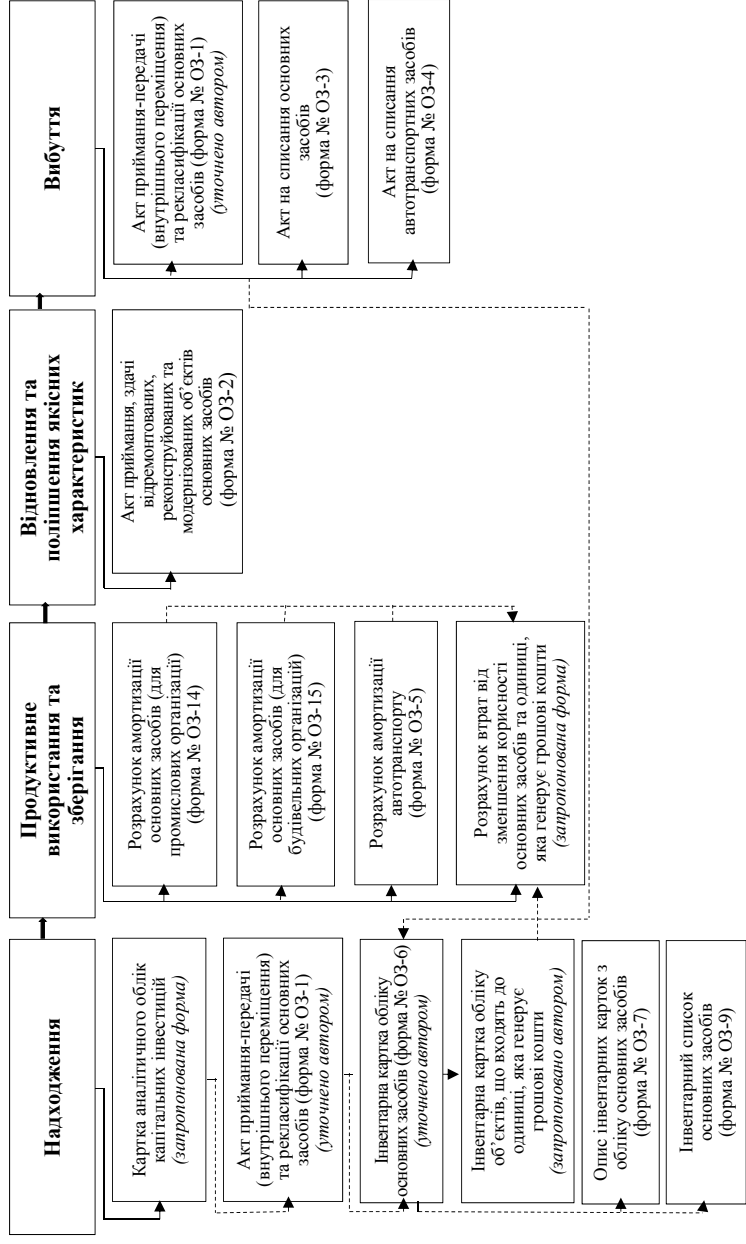


Рисунок Ж.7 – Схема документообігу операцій з основними засобами за стадіями життєвого циклу

Джерело: власна розробка автор

Наукове видання

Олеся Сергіївна Яцунська

Облік основних засобів за стадіями життєвого циклу

Монографія

Підписано до друку 02.10.2017
Формат 60x84/16. Папір Офс.
Ум. арк. 10,92 . Наклад 300 примірників.

Видання та друк: ФОП Грінь Д.С.,
73033, м. Херсон, а/с 15
e-mail: dimg@meta.ua
Свід. ДК № 4094 від 17.06.2011