

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЯЦУНСЬКА ОЛЕСЯ СЕРГІЇВНА

УДК 657.42:330.322.5

**ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ
ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА СТАДІЯМИ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Одеса – 2016

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор
Лоханова Наталія Олексіївна,
Одеський національний економічний університет,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту.

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Камінська Тетяна Григорівна,
Київський кооперативний інститут бізнесу і права,
Київська регіональна спілка споживчої кооперації,
в.о. ректора;

кандидат економічних наук
Самбурська Наталія Іванівна,
Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський
університет економіки і торгівлі», Центральна спілка
споживчих товариств України,
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту.

Захист відбудеться «2» грудня 2016 р. о 12.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 41.055.03 Одеського національного економічного університету за адресою: 65082, м. Одеса, вул. Преображенська, 8, ауд. 217.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Одеського національного економічного університету за адресою: 65082, м. Одеса, вул. Преображенська, 8, ауд. 211.

Автореферат розісланий «1» листопада 2016 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

Н. А. Сиротенко

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. 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 у 2015 р. 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. Грінко, 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. Леонтєвої, В. О. Лесняка, Л. Г. Ловінської, О. В. Макеєвої, 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 вагомі наукові 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.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційну роботу виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету за темами: «Проблеми розвитку обліку і контролю в системі забезпечення економічної безпеки підприємств основних галузей економіки» (державний реєстраційний номер 0105U008965) – автором запропоновано підхід до обліку багатокomпонентних об'єктів основних засобів і витрат на їх ремонт і поліпшення; «Проблеми і напрями розвитку обліку та контролю в умовах глобалізації» (державний реєстраційний номер 0109U008757) – поглиблено зміст поняття «життєвий цикл основних засобів», визначено науково-теоретичні підходи до їх оцінки; «Інформаційний потенціал систем обліку та контролю в умовах сталого розвитку підприємства» (державний реєстраційний номер 0115U000626) – обґрунтовано теоретичні засади, передумови та практичні наслідки процесу впровадження МСФЗ в Україні (довідка № 01-17/1171 від 02.09.2016 р.).

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є розробка 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 МСФЗ.

Для досягнення поставленої мети передбачено розв'язання таких завдань:

- упорядкувати понятійний апарат і змістовне наповнення економічних та облікових категорій;
- побудувати модель класифікації основних засобів за стадіями життєвого циклу з метою систематизації облікової інформації в системі управління;
- систематизувати теоретичні підходи і визначити склад та підпорядкованість облікових оцінок основних засобів стадіям життєвого циклу;
- обґрунтувати теоретичні засади, визначити передумови і практичні наслідки процесу впровадження МСФЗ в Україні як чинника інвестиційної привабливості;
- розробити організаційно-методичний підхід до визнання одиниці, яка генерує грошові кошти;
- визначити та обґрунтувати склад елементів облікової політики суб'єкта господарювання щодо основних засобів за стадіями життєвого циклу;
- побудувати модель здійснення процедури зменшення корисності основних засобів;
- визначити та обґрунтувати заходи підвищення інформаційного наповнення системи бухгалтерського обліку й документального оформлення руху основних засобів за стадіями життєвого циклу.

Об'єктом дослідження є процес обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу промислових підприємств.

Предметом дослідження виступають теоретичні засади та організаційно-методичне забезпечення обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу.

Методи дослідження. *Методичне підґрунтя дисертації становлять загальнонаукові методи пізнання економічних явищ, зокрема застосовано: системний підхід – для оцінки стану проблеми та визначення напрямів удосконалення обліку основних засобів; діалектичний метод пізнання – з метою уточнення облікової структури категорії «основний капітал»; індукції та дедукції – у процесі дослідження загальних тенденцій розвитку обліку основних засобів; теоретичного порівняння – для побудови класифікаційної моделі основних засобів; статистичного спостереження та аналітичного групування – для розподілу регіонів України за часткою підприємств, що впровадили МСФЗ, та середнім розміром прямих іноземних інвестицій; кореляційно-регресійного аналізу – для оцінки впливу рівня впровадження МСФЗ на інвестиційну привабливість регіонів, відбору та визначення впливу факторів на ефективність використання основних засобів; таблично-графічний метод – з метою наочного відображення фактографічної інформації; абстрактно-логічний, причинно-наслідкових зв'язків, опису, конкретизації, формалізації – для формування системи аналітичного обліку та документального оформлення руху основних засобів; логічного узагальнення – під час формулювання висновків.*

Інформаційною базою дослідження є нормативно-правові акти України; МСФЗ; наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених, матеріали науково-практичних конференцій і періодичних видань з проблем обліку основних засобів і впровадження МСФЗ; дані Державної служби статистики України; Світового банку; звіти Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку; звітність підприємств металообробної та машинобудівної галузей.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці системи організаційно-методичного забезпечення обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу в умовах упровадження МСФЗ в Україні. За результатами дослідження отримано такі наукові результати:

удосконалено:

- модель класифікації основних засобів за стадіями життєвого циклу для різних цілей управління, яка, на відміну від розроблених раніше, доповнена набором динамічних ознак, а саме: за моделлю обліку (обліковою політикою) щодо подальшої оцінки, за необхідністю поліпшення якісних характеристик, за напрямами отримання майбутніх економічних вигод і рівнем агрегування об'єктів, що дає змогу поглибити систему аналітичного обліку основних засобів і сприяє суттєвому підвищенню рівня інформаційних потоків бухгалтерського обліку для цілей управління;

- склад елементів облікової політики суб'єкта господарювання щодо об'єктів основних засобів, який, на відміну від попередніх, передбачає їх групування за стадіями життєвого циклу та включення таких складових: порядок створення забезпечення на суму зобов'язання щодо вибуття об'єкта та відновлення довкілля; визначення одиниці, яка генерує грошові кошти; порядок

оцінювання необоротних активів та груп вибуття, які більше не визнаються як утримувані для продажу, що дає можливість покращення інформаційного забезпечення процесу управління основними засобами за стадіями життєвого циклу за рахунок облікової функції та підвищення довіри до показників фінансової звітності;

– 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 запропонованого 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;

– модель здійснення процедури зменшення корисності активів, яка розкриває організаційні та методичні аспекти її проведення й обліку, з чітким виділенням етапів, процедур, внутрішніх і зовнішніх джерел інформації, бухгалтерського відображення результатів і розкриття у звітності. Запровадження даної моделі дасть змогу підвищити якість і прозорість звітної інформації та забезпечити дотримання вимог облікових стандартів.

набуло подальшого розвитку:

– понятійно-категоріальний апарат, зокрема: надано сучасну облікову інтерпретацію економічної категорії «основний капітал», яка, на відміну від існуючих, найбільш точно відображає підхід трудової теорії вартості; поглиблено зміст поняття «життєвий цикл основних засобів», що дозволило розкрити його зв'язок з життєвим циклом інвестиційного проекту; узгоджено дефінієндум і дефінієнс понять «балансова (залишкова) вартість» та «одиниця, яка генерує грошові кошти» в національних нормативно-правових актах, що сприяє їх приведенню у відповідність до МСФЗ і дозволяє уникнути термінологічних проблем у системі бухгалтерського обліку;

– теоретичне підґрунтя, передумови та модель оцінки процесу впровадження МСФЗ на національному рівні. Обґрунтовано, що теоретичними засадами й передумовами процесу впровадження МСФЗ в Україні є інституціональна теорія, теорія ресурсної залежності та економічна теорія мереж; розроблено модель оцінки впливу впровадження МСФЗ на інвестиційну привабливість суб'єктів економіки, яка дозволяє виявити тенденцію до встановлення прямого зв'язку між часткою підприємств, що впровадили МСФЗ, та розміром інвестицій у регіони України і дає можливість в подальшому оцінювати економічний ефект від цього процесу;

– теоретичні та методичні засади визнання й оцінки основних засобів на підставі застосування динамічного, об'єктно-суб'єктного підходів та підходу, в основу якого покладено кругооборот капіталу, зокрема: побудовано матрицю взаємозв'язку оцінок основних засобів за стадіями життєвого циклу,

яка дозволяє систематизувати порядок їх визначення та може слугувати підставою для розробки й вибору елементів облікової політики суб'єкта господарювання; обґрунтовано підхід до визнання елементів багатокomпонентних об'єктів основних засобів і складових їх первісної вартості, застосування якого сприяє формуванню достовірної облікової інформації для цілей управління;

– склад і порядок синтетичного та аналітичного обліку, а також документального оформлення руху основних засобів за стадіями життєвого циклу, зокрема доповнено типову кореспонденцію рахунків з облікового відображення операцій зі створення забезпечень на суму зобов'язань щодо виведення об'єктів з експлуатації та відновлення довкілля як складової первісної вартості, подальшого їх коригування та використання; відбиття псування об'єктів основних засобів та отримання компенсації за причинену шкоду від третіх осіб. Удосконалено систему первинної облікової документації щодо операцій з основними засобами за стадіями життєвого циклу в частині уточнення діючих і розробки нових форм, що дозволить якісно поліпшити документообіг і врахувати необхідність реєстрації фактів господарського життя в сучасних економічних умовах.

Практичне значення одержаних результатів 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.

Основні теоретичні й практичні розробки впроваджено в діяльність державних органів влади, професійних організацій і практичну діяльність суб'єктів господарювання, що підтверджено відповідними довідками, зокрема: методичний підхід до оцінки процесу впровадження МСФЗ на підприємствах Одеської області – запроваджено в діяльність Департаменту економічного розвитку Одеської міської ради (довідка № 1487/01-41 від 13.07.2016 р.); пропозиції щодо вдосконалення нормативно-правової бази бухгалтерського обліку та фінансової звітності України – використано Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів України (довідка № 59 від 22.08.2016 р.); методичні рекомендації стосовно процедури зменшення корисності основних засобів – запроваджено в роботу ПАТ «Одескабель» (довідка б/н від 23.08.2016 р.); пропозиції щодо документального забезпечення процедури зменшення корисності основних засобів – у ПП «АКФ «ЮГТ Плюс» (довідка № 68/06 від 20.06.2016 р.); пропозиції з удосконалення класифікації основних засобів і визнання одиниці, яка генерує грошові кошти – прийнято керівництвом ТОВ «СІТІ ГЛАСС УКРАЇНА» (довідка № 12 від 20.05.2016 р.); рекомендації для визначення складу елементів облікової політики для основних засобів – використано ПП «РАКІТОВ» (довідка № 20/05 від 20.05.2016 р.).

Теоретичні результати дослідження впроваджено в навчальний процес Одеського національного економічного університету при викладанні дисциплін «Фінансовий облік - І», «Облік інвестиційної і інноваційної діяльності», «Міжнародні стандарти фінансової звітності» (довідка № 01-17/591 від 22.04.2016 р.).

Особистий внесок здобувача. Усі наукові результати, висновки та рекомендації, викладені в дисертаційній роботі, одержані автором самостійно. Внесок автора в колективні монографії конкретизовано в списку публікацій за темою дисертації.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися та отримали позитивну оцінку на 15 конференціях різних рівнів, які відбулися протягом 2009-2016 рр., а саме: Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації» (м. Одеса, 22-23 травня 2009 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Пріоритети розвитку економіки України та інших країн» (м. Чернігів, 29-30 листопада 2013 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки» (м. Луцьк, 10 жовтня 2014 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту у XXI столітті» (м. Житомир, 6-7 листопада 2015 р.), XI Всеукраїнській науково-практичній конференції студентів, аспірантів та молодих вчених «Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах трансформації національної економіки» (м. Львів, 21-22 квітня 2016 р.) та інших, що відображені у джерелах [12-26] за списком опублікованих праць.

Наукові публікації. Основні положення та результати дисертації опубліковано у 26 наукових працях, із них: розділи у 2 колективних монографіях; 8 статей у наукових фахових виданнях України, зокрема 3 – у міжнародних наукометричних базах; 1 стаття в іншому науковому виданні; 15 публікацій у матеріалах конференцій. Загальний обсяг публікацій складає 10,68 друк. арк., із яких 10,68 друк. арк. належить особисто автору.

Структура та обсяг дисертації. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 162 сторінки друкованого тексту, у тому числі 12 таблиць та 12 рисунків. Список використаних джерел містить 225 найменувань на 25 сторінках. Дисертація налічує 10 додатків на 104 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

У **вступі** дисертаційної роботи обґрунтовано актуальність теми дослідження, розкрито її зв'язок із науковими темами, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет і методи дослідження, окреслено наукову новизну та практичне значення отриманих результатів.

У **розділі 1 «Теоретичні засади обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу»** 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 їхню класифікацію;

обґрунтовано теоретичні засади, передумови та практичні наслідки процесу впровадження МСФЗ в Україні як чинника інвестиційної привабливості.

Узагальнюючи теоретичні погляди вчених щодо основного капіталу, доведено, що одночасне застосування трьох підходів дозволить системно розглянути сутність, уточнити та обґрунтувати його облікову структуру, зокрема: трудової теорії вартості К. Маркса – відносно критеріїв поділу капіталу на основний та оборотний, а також визначення історичної (фактичної) собівартості в обліку; концепції «суб'єктивної цінності» школи маржиналізму, що знаходить своє відображення в процедурі зменшення корисності активів; підходу К. Р. Макконнелла 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 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 категорії. Доведено, що життєвий цикл основних засобів має розглядатися як період 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.

При дослідженні класифікації основних засобів зазначено, що наведені в науковій літературі підходи мають деякі недоліки та дискусійні положення. У зв'язку з цим уточнено та доповнено зміст існуючих класифікаційних ознак такими підставами: «за джерелами надходження» – отримані в результаті фінансової оренди, рекласифікації об'єкта активу, цільового фінансування і цільового 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, виведення зі складу основних засобів у зв'язку з рекласифікацією об'єкта при зміні бізнес-моделі. Запропоновано нові класифікаційні ознаки: за моделлю обліку (обліковою політикою) щодо подальшої оцінки (за первісною вартістю, переоціненою вартістю, 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 (далі ОГГК); 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 (за видами основних засобів) та в динаміці – за

стадіями життєвого циклу, що дозволяє всебічно розглянути об'єкт дослідження для створення відповідної системи управління.

Розгляд теоретичних і практичних аспектів обліку основних засобів у сучасних умовах євроінтеграції неможливий без дослідження питань запровадження МСФЗ в Україні. Аналіз наукової літератури дозволив визначити, що теоретичними засадами процесу впровадження МСФЗ в Україні є інституціональна теорія, теорія ресурсної залежності та економічна теорія мереж. Виходячи з визнаного теоретичного підґрунтя, передумовами впровадження МСФЗ в Україні виступає транснаціональний тиск міжнародних організацій, схильність до якого обумовлена ресурсною залежністю; створення «мережі МСФЗ» у країнах ЄС та визнання їх як «продукту з мережевими ефектами».

Установлено розповсюдження МСФЗ як основи складання фінансової звітності серед великих і середніх підприємств України, які зобов'язані їх імплементувати або самостійно визначили доцільність цього процесу у 2012-2014 рр., та стрімке його скорочення за результатами 2015 р.

Для аналізу змін, що відбулися в регіонах відносно впровадження МСФЗ на підприємствах, нами було здійснено їх статистичне групування (табл. 1).

Таблиця 1 – Структурні зрушення розподілу регіонів України за часткою підприємств, що впровадили МСФЗ

Групи регіонів за часткою підприємств, що впровадили МСФЗ, %	Кількість регіонів							
	одиниць				у % до загальної кількості			
	2012	2013	2014	2015	2012	2013	2014	2015
До 2	1	2	1	5	4,2	8,3	4,2	20,8
2 - 3	10	9	8	6	41,7	37,5	33,3	25,0
3 - 5	7	7	9	6	29,2	29,2	37,5	25,0
5 - 10	5	5	5	5	20,8	20,8	20,8	20,8
10 і більше	1	1	1	2	4,2	4,2	4,2	8,3
Усього	24	24	24	24	100,0	100,0	100,0	100,0

Джерело: згруповано автором

Для цілей оцінки економічних вигод від процесу впровадження МСФЗ, побудовано економіко-математичну модель, яка дозволила визначити тенденцію до встановлення прямого зв'язку між часткою підприємств, що впровадили МСФЗ і розміром інвестицій у регіони України за аналізований період. Тим самим доведено, що процес упровадження МСФЗ в Україні сприяє інвестиційній привабливості регіонів.

У розділі 2 «Методичні засади оцінки та визнання основних засобів за стадіями життєвого циклу» розглянуто загальна направленість підходу дослідження з питань удосконалення обліку основних засобів, теоретичні й методичні засади їх оцінки та визнання за стадіями життєвого циклу.

Розгляд теоретичних засад оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку довело відсутність єдиного підходу до її трактування. Ураховуючи особливості такого об'єкта, як основні засоби, визнано необхідність дотримання декількох теоретичних підходів до оцінки: підходу, в основу якого покладено кругооборот капіталу; динамічного – стосовно визначення минулої, теперішньої та майбутньої вартості; об'єктно-суб'єктного – як основи професійного судження щодо вартісного оцінювання.

На підставі даного теоретичного підґрунтя побудовано матрицю взаємозв'язку оцінок основних засобів за стадіями життєвого циклу, яка дозволяє систематизувати порядок їх визначення та може слугувати підставою для розробки та визначення елементів облікової політики.

За результатами порівняльного аналізу національних П(С)БО та МСФЗ визначено різне тлумачення облікових категорій: залишкова вартість і балансова (залишкова) вартість; група активів, яка генерує грошові потоки.

Дослідження трактування дефініцій «залишкова вартість» і «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 відповідно до МСБО 16 «Основні засоби».

Щодо дефініції «група активів, яка генерує грошові потоки», обґрунтовано доцільність внесення уточнень у П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» і П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» в частині використання дефінієндуму словосполучення «одиниця, яка генерує грошові кошти», що відповідає її змістовному наповненню; та дефінієнсу, який наведено в МСБО 36 «Зменшення корисності активів».

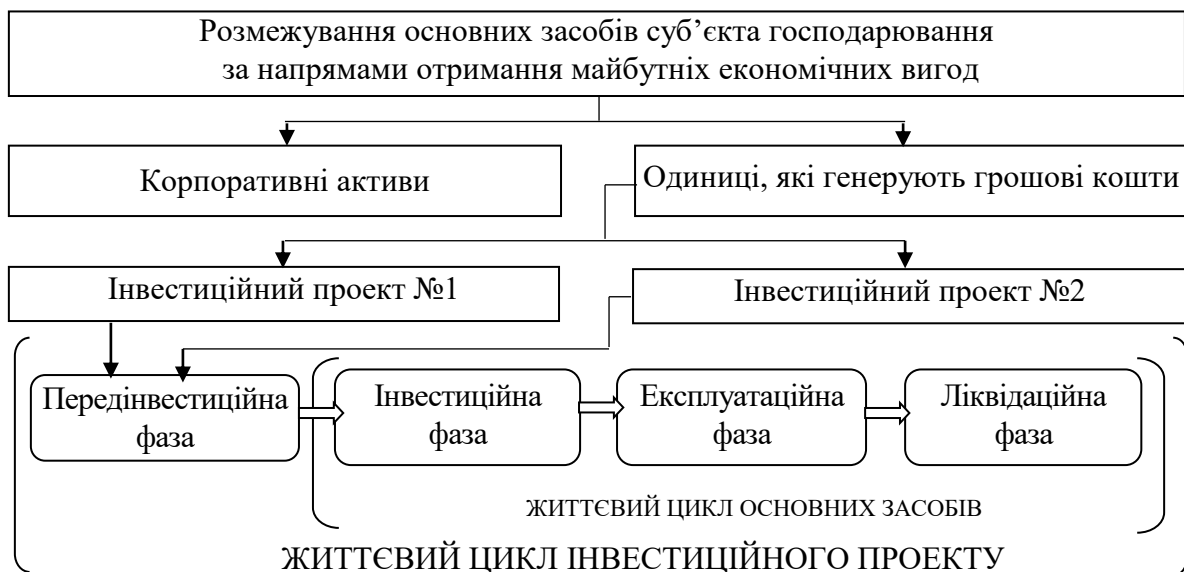


Рис. 1 – Підхід до розмежування основних засобів за напрямками отримання майбутніх економічних вигод

Запропоновано організаційно-методичний підхід до розмежування основних засобів за напрямками отримання майбутніх економічних вигод, відповідно до якого одиницею, яка генерує грошові кошти, пропонується визнавати окремий інвестиційний проект або його складову, і включає підпорядковані об'єкти основних засобів, що підлягають використанню протягом інвестиційної, експлуатаційної та ліквідаційної фаз (рис. 1).

На підставі оцінки стану економіки України та діяльності суб'єктів господарювання в роботі встановлено наявність ознак, що засвідчують можливість потенційної втрати зменшення корисності основних засобів. Здійснено групування ознак знецінення за видами зносу для цілей оцінювання справедливої вартості.

На підставі даних підприємств машинобудівної та металообробної галузей за 2005-2015 рр. побудовано регресійну модель (1), яка характеризує вплив оновлення та вибуття основних засобів, рівня їх зношеності та питомої ваги активної частини на результативний показник – віддачу основних засобів:

$$\hat{Y} = 0,086 + 0,805x_1 - 0,042x_2 - 0,098x_3 + 0,998x_4, \quad (1)$$

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.

Дана модель може бути застосована як внутрішнє джерело інформації в процесі щорічного тестування основних засобів підприємства на предмет зменшення корисності.

Розгляд теоретичних і методичних аспектів визнання й оцінки основних засобів за стадіями життєвого циклу дозволив упорядкувати елементи витрат, що входять до їх первісної вартості, зокрема забезпечень на суму зобов'язання щодо вибуття основних засобів і відновлення довкілля, суми фінансових витрат при надходженні кваліфікаційних активів тощо.

У ході дослідження питань проблем обліку на стадії «відновлення та поліпшення якісних характеристик» основних засобів встановлено, що до основи відображення витрат на утримання, ремонт і поліпшення в міжнародній практиці покладено сам об'єкт у частині його обслуговування, заміни компонента, добудови та дообладнання, а в П(С)БО 7 «Основні засоби» – вплив на первісно очікувані економічні вигоди від використання активу. У зв'язку з цим запропоновано здійснювати виділення частин об'єкта основних засобів як окремих складових, виходячи з власного досвіду суб'єктів господарювання щодо політики управління багатокомпонентним активом.

У розділі 3 «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.

На підставі побудованої матриці взаємозв'язку елементів облікової політики щодо основних засобів, які були виділені дослідниками, а також передбачені нормативно-правовими актами, встановлено відсутність значної 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, як: «порядок створення забезпечень на суму зобов'язання щодо вибуття об'єкта та відновлення довкілля» – у частині методики розрахунку та визначення ставки дисконтування; «підхід до визнання ОГГК», що обумовлено необхідністю розкриття такої інформації у примітках до фінансової звітності та подальшого використання в процесі тестування зменшення корисності; «порядок оцінювання необоротних активів та груп вибуття, які більше не визнаються як утримувані для продажу», що обґрунтовано альтернативою вибору оцінки на момент рекласифікації об'єкта у зв'язку зі зміною бізнес-моделі.

Уточнено використання рахунків 15 «Капітальні інвестиції» та 10 «Основні засоби» в частині їх кореспонденції з рахунком 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» при створенні відповідних забезпечень та подальшому коригуванні 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».

Розроблено авторську модель у вигляді структурно-логічної схеми процедури зменшення корисності активів, яка розкриває організаційні та методичні аспекти її проведення та обліку, з чітким виділенням етапів, внутрішніх і зовнішніх джерел інформації, бухгалтерського відображення результатів і розкриття у звітності (рис. 2).

Запропоновано кореспонденцію рахунків щодо відображення списання внаслідок фізичного пошкодження основних засобів, зменшення корисності та компенсації втрат третьою особою. Для обліку зменшення корисності рекомендовано додати до типової кореспонденції за кредитом рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» дебет рахунка 97 «Інші витрати»; викласти в такій редакції характеристику рахунка 13 – «За кредитом рахунка 13 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 вигід від відновлення корисності*» (курсив – додано автором).

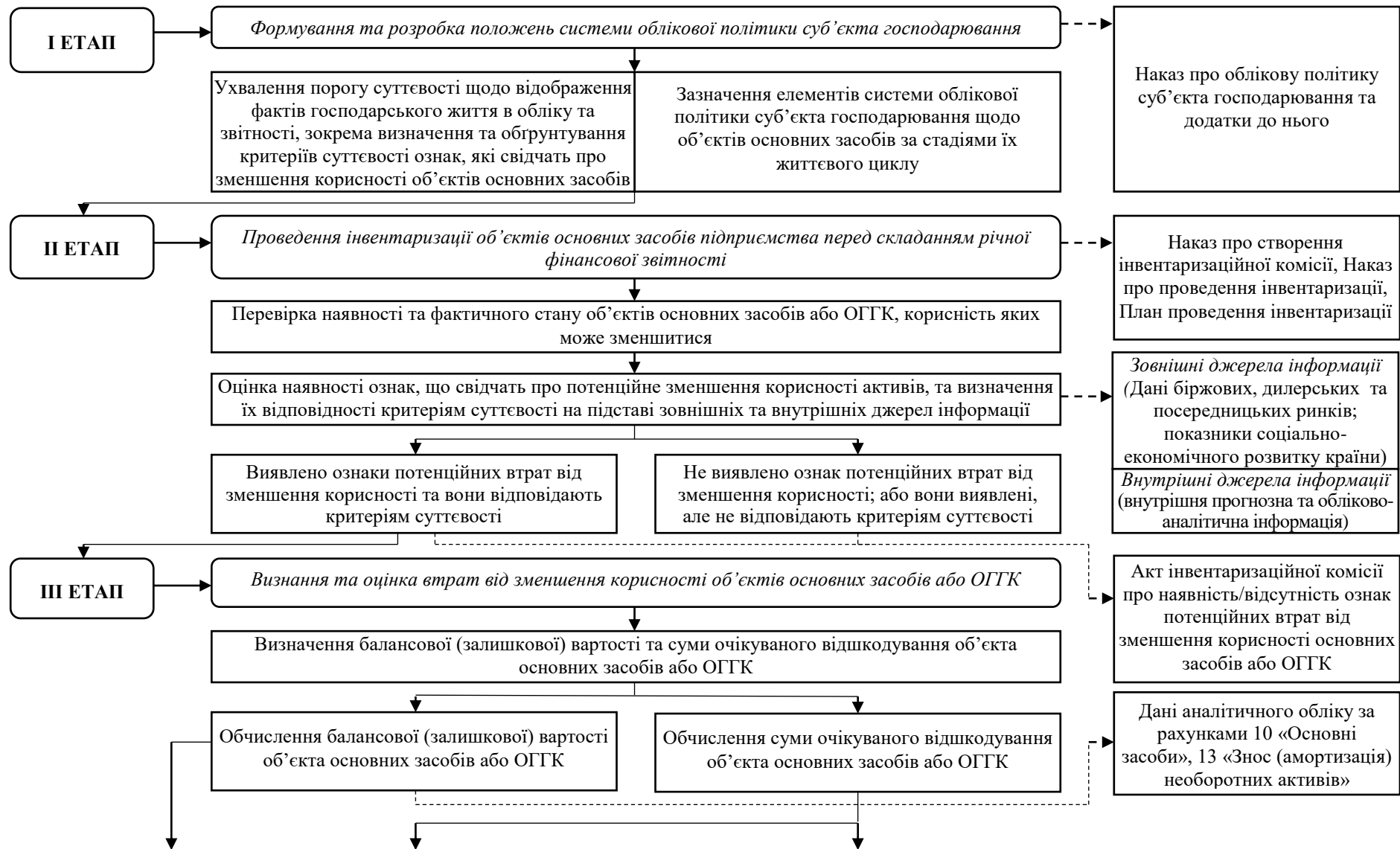


Рис. 2 – Структурно-логічна схема процедури зменшення корисності основних засобів та ОГГК

Джерело: власна розробка автора

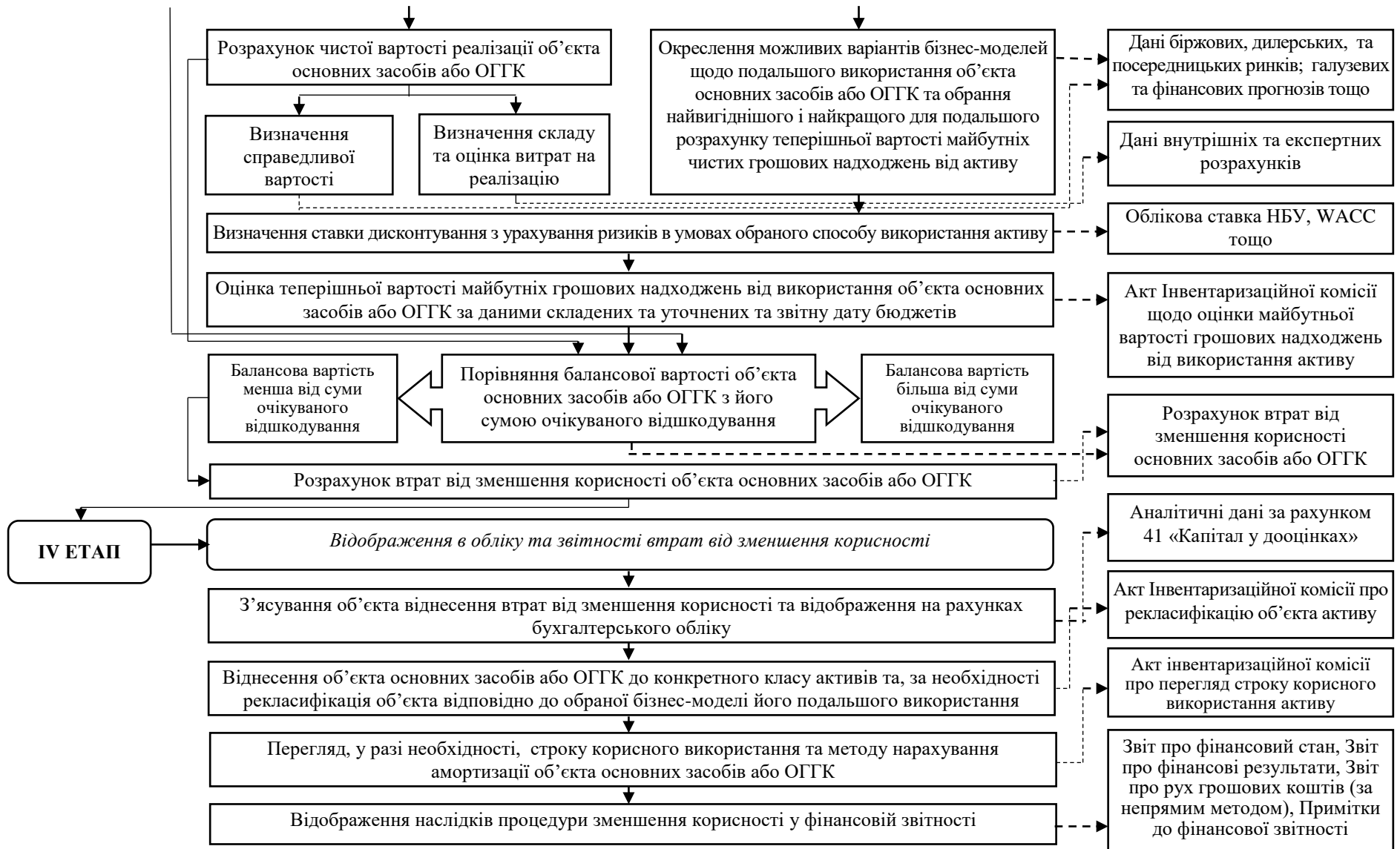


Рис. 2 (продовження)

Рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» доцільно доповнити субрахунком 136 «Втрати від зменшення корисності», що дозволить підвищити аналітичність обліку та надати інформацію для подальшого відстеження змін корисності активів у процесі управління.

Оскільки регламентовані форми первинного обліку операцій з основними засобами не дозволяють охопити всі стадії життєвого циклу, а деякі їх ознаки втратили свою актуальність, уточнено та розроблено форми: «Картки аналітичного обліку об'єкта капітальних інвестицій», «Інвентарної картки обліку об'єктів, що входять до складу одиниці, яка генерує грошові кошти», «Розрахунку втрат від зменшення (коригування втрат при відновленні) корисності основних засобів та одиниці, яка генерує грошові кошти».

Запропонована схема документообігу відображає порядок та взаємозв'язок заповнення визначених документів, що дозволяє її адаптувати до практичного використання в автоматизованих системах бухгалтерського обліку.

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 вигід від використання та рівнем агрегування об'єктів»; «за необхідністю поліпшення якісних характеристик».

3. Дослідженням установлено, що проблеми обліку основних засобів у сучасних умовах господарювання нерозривно пов'язані з переходом вітчизняних підприємств на МСФЗ. Доведено, що теоретичними засадами процесу впровадження МСФЗ в Україні є інституціональна теорія, теорія ресурсної залежності та економічна теорія мереж.

На підставі методу кореляційно-регресійного аналізу побудовано модель оцінки впливу впровадження МСФЗ на інвестиційну привабливість суб'єктів економіки, яка дозволила виявити тенденцію до встановлення прямого зв'язку

між часткою підприємств, що впровадили МСФЗ, і розміром інвестицій у регіони України.

4. 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».

5. 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.

6. 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».

7. 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.

8. 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 ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Розділи в колективних монографіях:

1. Облік і контроль в управлінні економічною стійкістю підприємств в умовах глобалізації : монографія / під ред. В. Ф. Максимової. — Одеса, 2014. — 461 с. — ISBN 978-966-413-530-3 (21,3 друк. арк.) *Особистий внесок здобувача – 1,14 друк. арк.: розділ «Сучасний стан проблем оцінки об'єктів основних засобів на різних етапах їх життєвого циклу». – С. 30-52 (поглиблено зміст поняття «життєвий цикл основних засобів», визначено науково-теоретичні підходи до їх оцінки).*

2. Інформаційне забезпечення управління підприємством в умовах сталого розвитку : монографія / [Н. О. Лоханова та ін.] ; під ред. Н. О. Лоханової. — Херсон : Грінь Д. С., 2016. — 304 с. — ISBN 978-966-930-143-7 (17,4 друк. арк.) *Особистий внесок здобувача – 0,9 друк. арк.: розділ «Процес впровадження МСФЗ в Україні – теоретичні засади та практичні наслідки». – С. 32-52 (зазначено теоретичне підґрунтя, передумови та практичні наслідки процесу впровадження МСФЗ в Україні за його етапами, здійснено аналіз імплементації МСФЗ суб'єктами господарювання).*

Статті у фахових виданнях України, що входять до міжнародних наукометричних та реферативних баз даних:

3. 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 (*Index Copernicus*) (0,5 друк. арк.).

4. Яцунська О. С. Імплементація МСФЗ в Україні як чинник підвищення інвестиційної привабливості регіонів / О. С. Яцунська // Інвестиції: практика та досвід. — 2016. — № 8. — С. 63-69 (*Index Copernicus, Scientific Indexing Services, Google Scholar*) (0,9 друк. арк.).

5. Яцунська О. С. Процес впровадження МСФЗ в Україні / О. С. Яцунська // Бізнес Інформ. — 2016. — № 3 (458). — С. 173-182 (*Ulrichsweb Global Serials Directory, Research Papers in Economics, Російський індекс наукового цитування, Index Copernicus, Directory of Open Access Journals, CiteFactor, Academic Journals Database, Scientific Indexing Services, Advanced Science Index, Open Academic Journals Index, GetInfo, BASE, InfoBase Index, OpenAIRE, WorldCat, SUNCAT Union Catalogue, COPAC Union Catalogue, Соціонет, Open Access Library, J-Gate, Google Scholar, Research Bible*) (1,04 друк. арк.).

Статті в наукових фахових виданнях:

6. 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 (0,43 друк. арк.).

7. 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, ч. 1. — С. 25-28 (0,36 друк. арк.).

8. 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 (0,51 друк. арк.).

9. 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 (0,72 друк. арк.).

10. 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 (0,83 друк. арк.).

Статті в інших виданнях:

11. 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 (0,6 друк. арк.).

Матеріали наукових конференцій:

12. 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 (0,14 друк. арк.).

13. 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 (0,21 друк. арк.).

14. 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 (0,08 друк. арк.).

15. 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 (0,13 друк. арк.).

16. 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 (0,24 друк. арк.).

17. 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 (0,09 друк. арк.).

18. 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 (0,25 друк. арк.).

19. 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-конференції, 20-23 жовт. 2014 р. — Полтава, 2014. — С. 74-76 (0,12 друк. арк.).

20. 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 (0,09 друк. арк.).

21. 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 (0,38 друк. арк.).

22. 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 (0,17 друк. арк.).

23. Яцунська О. С. Облікові складові основного капіталу - сучасний погляд дослідників / О. С. Яцунська // Розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту у ХХІ столітті : тези виступів Міжнар. наук.-практ. конф. — Житомир, 2015. — С. 135-138 (0,18 друк. арк.).

24. 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 (0,22 друк. арк.).

25. Яцунська О. С. Застосування МСФЗ в Україні – теоретичне підґрунтя та практичні наслідки / О. С. Яцунська // Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах трансформації національної економіки : матеріали ХІ Всеукр. наук.-практ. конф. студентів, аспірантів та молодих вчених, 21-22 квіт. 2016 р. — Львів, 2016. — С. 98-100 (0,19 друк. арк.).

26. Яцунська О. С. Впровадження МСФЗ з України – загальний огляд / О. С. Яцунська // Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., Одеса, 26 трав. 2016 р. — Херсон : Грінь Д. С., 2016. — С. 278-280 (0,26 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Яцунська О. С. Організаційно-методичне забезпечення обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Одеський національний економічний університет, Одеса, 2016.

У дисертаційній роботі досліджено теоретичні та практичні питання організаційно-методичного забезпечення обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу.

Упорядковано понятійний апарат і змістовне наповнення категорій «життєвий цикл основних засобів», «балансова (залишкова) вартість» та «одиниця, яка генерує грошові кошти». Розроблено класифікаційну модель основних засобів у статичному та динамічному стані.

Визнано теоретичне підґрунтя, передумови і практичні наслідки процесу впровадження МСФЗ в Україні як чинника інвестиційної привабливості.

Систематизовано теоретичні підходи до оцінки основних засобів, на базі яких побудовано матрицю взаємозв'язку оцінок за стадіями життєвого циклу.

Визначено склад елементів облікової політики основних засобів. Обґрунтовано заходи вдосконалення синтетичного та аналітичного обліку відповідних необоротних активів та їх документального оформлення.

Розроблено модель процедури зменшення корисності основних засобів, яка розкриває організаційні та методичні аспекти її проведення, з формалізацією етапів, інформаційних джерел, відображення результатів в обліку і звітності.

Ключові слова: основний капітал, активи, необоротні активи, основні засоби, інвестиційний проект, життєвий цикл інвестиційного проекту, життєвий цикл основних засобів, облікова політика, облікова оцінка, елемент облікової політики, зменшення корисності активів, впровадження МСФЗ.

АННОТАЦИЯ

Яцунская О. С. Организационно-методическое обеспечение учета основных средств на стадиях жизненного цикла. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание научной степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.04 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Одесский национальный экономический университет, Одесса, 2016.

В диссертационной работе исследованы теоретические и практические вопросы организационно-методического обеспечения учета основных средств по стадиям жизненного цикла.

Исследован генезис теоретических подходов к трактовке экономической сущности основного капитала и уточнена его учетная интерпретация с

выделением составляющих – основные средства, прочие необоротные активы, нематериальные активы и долгосрочные биологические активы, что обусловлено характером движения их стоимости.

Определена подчиненность понятия «жизненный цикл основных средств» жизненному циклу инвестиционного проекта, что позволило раскрыть содержание и дать авторское определение данной категории. Доказано, что жизненный цикл основных средств следует рассматривать как период времени, в течение которого реализуются инвестиционная, эксплуатационная и ликвидационная фазы инвестиционного проекта.

Разработана классификационная модель основных средств по стадиям жизненного цикла, уточнено и дополнено содержание существующих группировок и предложены новые классификационные признаки: по моделям учета (учетной политике) в отношении дальнейшей оценки, по необходимости улучшения качественных характеристик, по направлению получения будущих экономических выгод и уровню агрегирования объектов, что позволяет углубить систему аналитического учета и повысить качество учетной информации.

Обоснованы теоретические основы и предпосылки процесса внедрения Международных стандартов финансовой отчетности (далее МСФО) в Украине на основании использования институциональной теории, теории ресурсной зависимости и экономической теории сетей, и разработана модель оценки влияния внедрения МСФО на инвестиционную привлекательность субъектов экономики, которая позволила выявить тенденцию к установлению прямой связи между долей предприятий, внедривших МСФО, и размером инвестиций в регионы Украины.

Определена целесообразность применения трех теоретических подходов к оценке основных средств, на основании которых построена матрица взаимосвязи оценок со стадиями жизненного цикла.

Усовершенствовано содержательное наполнение дефиниций «балансовая (остаточная) стоимость» основных средств и «единица, генерирующая денежные средства».

Предложен организационно-методический подход к признанию единицы, генерирующей денежные средства, в рамках которого она рассматривается как инвестиционный проект и включает подчиненные ему объекты основных средств.

Определен и обоснован состав элементов учетной политики предприятия относительно основных средств по стадиям жизненного цикла.

Дополнена типовая корреспонденция счетов по созданию обеспечений на сумму обязательств по выбытию объектов и восстановлению окружающей среды как составляющих первоначальной стоимости, их корректировки и использованию; отражению порчи объектов основных средств и получению компенсации от третьих лиц. Улучшена система первичной учетной документации по операциям движения основных средств в части уточнения действующих и разработки новых форм.

Для целей осуществления процедуры уменьшения полезности основных средств предложена модель, которая раскрывает организационные и

методические аспекты проведения тестирования активов на предмет обесценения с формализацией этапов, процедур, информационных источников, отражения в учете и финансовой отчетности. Внедрение данной модели позволит повысить качество и транспарентность отчетной информации и обеспечит соблюдение требований национальных и международных стандартов финансовой отчетности.

Ключевые слова: основной капитал, активы, необоротные активы, основные средства, инвестиционный проект, жизненный цикл инвестиционного проекта, жизненный цикл основных средств, учетная политика, учетная оценка, элемент учетной политики, уменьшение полезности активов, внедрение МСФО.

ANNOTATION

Iatsunskia O. S. «Organizational and methodological support of fixed assets for the stages of the life cycle». – Manuscript.

The dissertation for candidate of economic sciences degree on specialty 08.00.09 – accounting, analysis and audit (according to the types of economic activities). – Odessa National Economic University, Odessa, 2016.

The theoretical, methodological and practical issues of organizational and methodological support of fixed assets accounting by stages of the life cycle were investigated in the dissertation.

Conceptual apparatus and content of such categories as "life cycle of fixed assets", "residual value" and "a cash-generating unit" were arranged. The classification model of fixed assets in static and dynamic state was developed.

The theoretical background, prerequisites and practical implications of the IFRS adoption in Ukraine as a factor of investment attractiveness were determined.

The theoretical approaches to the fixed assets valuation were systematized, and according to them the correlation matrix of estimates with the stages of the life cycle was constructed.

The composition of the elements of fixed assets accounting policy was defined. The improvement measures for synthetic and analytical accounting of relevant fixed assets and their documenting were justified.

The model of realizing the procedure of the impairment of fixed assets, that uncovers the organizational and methodological aspects of testing assets for impairment with formalization of stages, procedures, information sources, displaying the results in accounting and reporting, was developed.

Keywords: fixed capital, assets, non-current assets, fixed assets, investment project, life cycle of investment project, life cycle of fixed assets, accounting policy, accounting estimate, element of accounting policy, impairment of assets, IFRS adoption.