

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ УКРАЇНИ
«КИЇВСЬКИЙ ПОЛІТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ»

П.В. Круш, О.В. Клименко
В.І. Подвігіна, В.О. Гулевич

КАПІТАЛ, ОСНОВНІ ТА ОБОРОТНІ ЗАСОБИ ПІДПРИЄМСТВА

2-ге видання, доповнене і перероблене

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів*

Київ
«Центр учбової літератури»
2008

ББК 65.29я73
К 84
УДК 658.012.2(075.8)

*Гриф надано
Міністерством освіти і науки України
(Лист № 1.4/18-Г-204 від 24.01.2008 р.)*

Рецензенти:
Шегда А.В. – доктор економічних наук, професор;
Яловий Г.К. – доктор економічних наук, професор.

Круш П.В., Клименко О.В., Подвігіна В.І., Гулевич В.О.
К 84 Капітал, основні та оборотні засоби підприємства: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 328 с.

ISBN 978-966-364-652-7

У навчальному посібнику висвітлені важливі аспекти, пов'язані з капіталом і основними та оборотними засобами підприємств незалежно від форм власності, які в сучасних умовах стають дедалі важливішими для успішного функціонування підприємств. Розглянуто основні питання оцінки, класифікації основних і оборотних засобів у сучасних ринкових умовах; види зносу основних засобів; наведено формули для розрахунку норм амортизації, накопиченого зносу, залишкової вартості для різних методів нарахування амортизації для будь-якого року корисного використання об'єкта основних засобів, які не знайшли відображення в існуючих посібниках. Викладено технологію використання фінансових функцій Excel для розрахунку суми амортизації основних засобів за різними методами та фінансових доходів і витрат у складі орендних платежів.

При написанні посібника автори спиралися на існуючу на даний час законодавчу базу.

Для студентів, аспірантів, викладачів економічних дисциплін, керівників підприємств, а також для широкого кола читачів, які цікавляться даною тематикою.

ISBN 978-966-364-652-7

© Круш П.В., Клименко О.В.,
Подвігіна В.І., Гулевич В.О., 2008
© Центр учбової літератури, 2008

ЗМІСТ

Вступ	6
Розділ 1. Капітал і основні засоби підприємства	11
1.1. Загальна характеристика капіталу підприємства	11
1.2. Основні засоби підприємства: поняття, сутність і характерні ознаки.....	17
1.3. Класифікація основних засобів.....	24
1.4. Оцінка основних засобів.....	32
1.5. Види зносу основних засобів та їх характеристика	42
1.6. Амортизація основних засобів.....	44
1.6.1. Методи нарахування амортизації основних засобів	49
1.6.2. Податковий метод нарахування амортизації основних фондів	60
1.6.3. Вплив податкової амортизації на оподатковуваний прибуток підприємства.....	63
1.6.4. Амортизація інших необоротних матеріальних активів.....	65
1.7. Показники відтворення та використання основних засобів.....	67
1.8. Поліпшення основних засобів (основних фондів)	72
1.9. Переоцінка вартості основних засобів	79
1.10. Індксація балансової вартості основних фондів.....	87
1.11. Зменшення корисності основних засобів.....	91
1.12. Придбання основних засобів як внесок до статутного капіталу.....	98
1.13. Оренда основних засобів	100
1.14. Лізинг основних засобів	120
1.15. Консервація основних засобів (основних фондів)	129
1.16. Продаж основних засобів (основних фондів).....	132
1.17. Ліквідація основних засобів (основних фондів).....	138
1.18. Передача основних засобів до статутного капіталу інших підприємств.....	148
1.19. Бартер подібними та неподібними активами.....	155
1.20. Безоплатне отримання основних засобів	159
1.21. Безоплатна передача основних засобів	164

1.22. Основні засоби як предмет застави	168
1.23. Гарантійне обслуговування, ремонт, гарантійні заміни основних засобів	169
1.24. Крадіжка основних засобів	170
1.25. Невиробничі (непрофільні) фонди підприємств	171
1.26. Інвентаризація основних засобів	177
1.27. Програмне забезпечення як особливий об'єкт основних фондів	177
1.28. Визнання основних засобів	181
1.29. Мобільний телефон на підприємстві.....	181
1.30. Внутрішнє переміщення основних засобів.....	185

Розділ 2. Оборотні засоби підприємства..... 189

2.1. Основні економічні категорії у складі оборотного капіталу підприємства	189
2.2. Визначення, склад та структура оборотних засобів.....	193
2.3. Нормування оборотних фондів.....	199
2.4. Показники ефективності використання оборотних засобів	206
2.5. Джерела формування оборотних засобів	212
2.6. Економічні основи нормування та планування запасів.....	214
2.7. Оцінка запасів.....	221
2.7.1. Оцінка запасів при їх надходженні. Нестача та брак запасів, виявлені підприємством при прийманні запасів. Невідфактуровані поставки.....	221
2.7.2. Оцінка запасів при їх вибутті.....	231
2.7.3. Оцінка запасів на дату балансу.....	234
2.7.4. Оцінка балансової вартості запасів з метою оподаткування прибутку підприємств.....	236
2.8. Транспортно-заготівельні витрати	239
2.9. Ремонт і поліпшення запасів	242
2.10. Крадіжка запасів.....	245
2.11. Формування балансової вартості запасів за п. 5.9 Закону про оподаткування прибутку підприємств.....	247
2.12. Операції з давальницькою сировиною	250
2.13. Тара на підприємстві.....	254

2.14. Запасні частини та агрегати	256
2.15. Інвентаризація запасів. Пересортиця запасів	257
3. Приклади розв'язання задач.....	260
4. Задачі для самостійного розв'язання	280
5. Контрольні запитання	292
6. Тести	297
7. Список використаної літератури	307
8. Додатки	314

ВСТУП

Становлення цивілізованих ринкових відносин в Україні обумовлює необхідність більш якісної і різносторонньої економічної підготовки фахівців як економічного, так і інженерного профілю.

Даний навчальний посібник висвітлює одну з важливіших тем курсу «Економіка підприємства», присвячену капіталу, основним і оборотним засобам підприємства.

Спираючись на існуючу на цей час законодавчу базу (Цивільний і Господарський кодекси, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Закони України), автори розкривають широкий спектр питань, пов'язаних із функціонуванням основних і оборотних засобів, які або недостатньо розкриті в існуючій літературі, або зовсім не знайшли відображення.

За сучасних умов причиною багатьох проблем господарських відносин є протиріччя у тлумаченні економічних термінів. Прикладом такої плутанини, яку податкове законодавство України вносить в основи економічної теорії, є основні фонди та амортизація їх вартості.

З 1 липня 1997 року (дата набрання чинності Закону про оподаткування прибутку підприємств [12]) були введені нові принципи оподаткування прибутку підприємств, із наступними постійними змінами, а саме:

- прибуток підприємства, який є об'єктом оподаткування (25% від якого платник податку на прибуток відшкодовує до бюджету), розраховується шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат і суму амортизаційних відрахувань за такий же період;

- дається визначення поняття «**основні фонди**»;

- суми валових доходів, валових витрат і амортизаційних відрахувань формуються виходячи з багатьох показників;

- визначається амортизація витрат на придбання (створення) основних фондів, а не їх вартості;

- відсутній пооб'єктний облік основних фондів груп 2, 3 і 4, тобто здійснюється груповий облік у розрізі окремих груп основних фондів;

- використовується правило першої події (валові витрати відображаються або при перерахуванні коштів, або при надходженні матеріальних цінностей);

- розраховується приріст (убуток) балансової вартості запасів (п. 5.9 Закону про оподаткування прибутку підприємств [12]).

З 1 липня 2000 року набрало чинності П(С)БО 7 «Основні засоби» [30], яке визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції та необоротні матеріальні активи. У П(С)БО 7 «Основні засоби» дається визначення поняття «**основні засоби**».

Унаслідок таких подій:

- з метою оподаткування з'явився вартісний бар'єр (1000 грн) у визначенні матеріальних цінностей, які відносяться до основних фондів;

- існують відмінності в порядку відображення вибуття та проведення переоцінки основних засобів та індексації основних фондів;

- різна методика обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів і основних фондів;

- розбіжності у моменті початку амортизації та різна методика нарахування амортизації основних засобів і основних фондів;

- оцінка балансової вартості запасів з метою оподаткування має ряд особливостей і не може бути здійснена виходячи з даних бухгалтерського обліку, тобто необхідно крім бухгалтерського обліку запасів, вести їх податковий облік;

- витрати на придбання (виготовлення) матеріальних цінностей, строк використання яких у господарській діяльності перевищує 365 днів, а вартість яких менша, ніж 1000 грн, відносяться до валових витрат підприємства (не амортизуються), а включаються до розрахунку приросту (убутку) балансової вартості запасів у залишках готової продукції на складі та незавершеному виробництві за правилами, викладеними у п. 5.9 Закону [1], тобто такі предмети з метою оподаткування ототожнюються із запасами, а у бухгалтерському обліку враховуються як основні засоби і підлягають амортизації;

- поява серед основних фондів такого нематеріального активу як програмне забезпечення, причому основними фондами вважа-

ють тільки ті комп'ютерні програми, які придбаваються з метою їх використання у господарській діяльності як засобу виробництва протягом періоду, що перевищує 365 днів з дати введення їх в експлуатацію. Комп'ютерні програми, які використовуються в діяльності менше ніж 365 днів, належать до малоцінних предметів, і відповідно, їх вартість включається до складу валових витрат (п. 5.2.1 та п. 5.9 Закону [1]);

- виникли протиріччя у тлумаченні загальноекономічних термінів «основні засоби», «основні фонди», «амортизація» у податково-обліковому законодавстві та в економічній теорії.

Ряд питань посібника є самостійними розробками авторів (наприклад, виведені формули для розрахунку норм амортизації, накопиченого зносу, залишкової вартості основних засобів для будь-якого року корисного використання основних засобів для різних методів нарахування амортизації; досліджений вплив податкової амортизації на оподатковуваний прибуток підприємств; викладено технологію використання фінансових функцій Excel для розрахунку фінансових доходів і витрат у складі орендних платежів).

Особливу увагу в посібнику приділено питанням переоцінки основних засобів, індексації основних фондів, зменшенню корисності та придбанню основних засобів, їх оренді, лізингу, консервації, продажу, ліквідації, бартеру, заставі тощо, а також нормуванню оборотних фондів, оцінці, поліпшенню, пересортиці запасів тощо. Це робить посібник корисним не тільки для студентів, аспірантів, тобто на стадії навчання, але допоможе керівникам підприємств будь-якої форми (малих, середніх, великих) розібратися в багатьох питаннях, пов'язаних з основними та оборотними засобами підприємства.

Значну увагу в посібнику приділено практичним прикладам і завданням, а також самостійній роботі, метою яких є закріплення матеріалу та формування комплексного бачення економічних дисциплін.

Матеріали, пов'язані з основними та оборотними засобами, які були викладені раніше у відповідних розділах посібників з участю авторів [94, 87], частково перероблені і доповнені.

Запропонований навчальний посібник, на наш погляд, висвітлює фундаментальні основи капіталу та основних і оборотних

засобів підприємства і спрямований на формування у читача теоретичних, методичних і практичних підходів до розглянутої проблематики.

Не претендуючи на всебічність висвітлення питань, пов'язаних із основними та оборотними засобами підприємств, ми намагалися зробити посібник корисним і доступним для студентів, аспірантів, викладачів економічних дисциплін вищих навчальних закладів, а також керівників підприємств і широкого кола читачів, які цікавляться даною тематикою.

Автори виражають подяку Клименко Юлії за допомогу в оформленні та редагуванні посібника.

Ключові поняття та терміни

Основний і оборотний капітал; власний і залучений капітал; пайовий, статутний, додатковий, резервний, неоплачений, вилучений капітал; кругообіг капіталу; засоби виробництва; засоби праці; предмети праці; виробничі та невиробничі засоби; активні та пасивні засоби; структура засобів; первісна, відновна, переоцінена, залишкова, ліквідаційна, справедлива, балансова, середньорічна вартість основних засобів; вартість, що амортизується; кваліфікаційний актив; фізичне та моральне зношування засобів; амортизація основних засобів і основних фондів; методи нарахування амортизації: прямолінійний, виробничий, кумулятивний, прискореного зменшення залишкової вартості, зменшення залишкової вартості, податковий; фондівіддача, фондомісткість, фондоозброєність; коефіцієнти екстенсивного та інтенсивного використання основних засобів; виробнича потужність; фонди часу використання виробничих потужностей; коефіцієнти оновлення та вибуття основних засобів; поліпшення основних засобів і основних фондів; переоцінка основних засобів; індексація основних фондів; зменшення корисності основних засобів; індексація балансової вартості основних фондів; оренда; лізинг; бартерні операції, контракти; консервація; продаж і ліквідація; ремонт; гарантійні заміни; крадіжка; інвентаризація; прибуток; емісія корпоративних прав; валові доходи і валові витрати; консолідований податок на прибуток; ПДВ; оборотні засоби підприємства; оборотні виробничі фонди підприємства; фонди обігу; виробничі запаси;

незавершене виробництво; витрати майбутніх періодів; готова продукція на складі підприємства; продукція відвантажена; грошові кошти в розрахунках, на рахунках і готівка в касі; дебіторська заборгованість; структура оборотних засобів; коефіцієнт оборотності; коефіцієнт завантаження; період обороту оборотних засобів; рентабельність оборотних засобів; нормування оборотних засобів; норми та нормативи виробничих запасів, оборотних засобів у незавершеному виробництві, у витратах майбутніх періодів, у готовій продукції на складі підприємства; власні та порівняні до власних кошти підприємства; позичені кошти підприємства; приєднані до позичених кошти підприємств; кредиторська заборгованість; балансова вартість запасів; невідфактуровані поставки запасів; нестача та брак запасів; пересортиця; давальницька сировина.

РОЗДІЛ 1.

КАПІТАЛ І ОСНОВНІ ЗАСОБИ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Загальна характеристика капіталу підприємства

Термін „капітал” виник від латинського слова “capitalis” (головний, основний). Точного визначення цього терміна за всю історію економічних вчень, нікому не вдалося дати.

Водночас, слід відзначити, що **капітал**, з одного боку, – це сукупність ресурсів, які можуть приносити економічні вигоди, а з другого – це:

- виробничі відносини (основний та оборотний капітал);
- відношення власності (власний та залучений капітал).

Основний капітал переноситься на кінцевий продукт (відтворюється у ньому) частинами протягом тривалого строку за допомогою механізму амортизації. До основного капіталу відноситься та частина капіталу, яка авансується для придбання засобів праці: основних засобів (машин, обладнання, споруд, будівель, транспортних засобів тощо), нематеріальних активів, довгострокових фінансових інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості, відстрочених податкових активів та інших необоротних активів.

Оборотний капітал, на відміну від основного, повністю переноситься на кінцевий продукт протягом одного виробничого циклу, в кінці якого повністю відтворюється в цьому продукті. До оборотного капіталу відноситься капітал, який авансується на купівлю предметів праці (сировини, палива, напівфабрикатів тощо) та робочої сили.

Протягом одного обороту основного капіталу (від моменту вкладення грошових коштів у придбання основних активів до їх відтворення) оборотний капітал здійснює безліч оборотів.

Кругообіг капіталу – це безперервний рух капіталу, у якому він послідовно перетворюється з однієї функціональної форми (грошової, виробничої, товарної) до іншої та повертається до вихідної форми. Починаючи виробництво, необхідно володіти певною грошовою сумою, тобто мати капітал у грошовій формі. Перша стадія кругообігу капіталу – закупівля ресурсів (сировини, матеріалів, машин, робочої сили). Друга стадія кругообігу капіталу – виробниче споживання засобів виробництва та робочої сили. Капітал змінює

виробничу форму на товарну. На третій стадії кругообігу капіталу здійснюється продаж товару. Капітал змінює товарну форму на грошову. Кругообіг капіталу представлений на рис. 1.1.

Особливості кругообігу капіталу:

- величина грошового капіталу в кінці кругообігу більша, ніж на початку, тобто гроші більше ніж гроші;

- рух капіталу не обмежується одним оборотом, підприємець знову й знову пускає в хід свій капітал, унаслідок цього форма кругообігу капіталу набирає вигляду спіралі;

- капітал підприємства повинен одночасно знаходитися в трьох формах: грошовій, виробничій, товарній; можливість успішної діяльності підприємства полягає у безперервній зміні капіталом своїх форм.

У перекладі з фр. «фінанси» – це кошти (рус. – денежные средства). Однак грошові відносини перетворюються у фінансові, коли рух грошей придбаває відому самостійність: у результаті виробництва товарів і їх реалізації формуються грошові доходи (фінансові ресурси) підприємства, які використовуються далі. Фінанси виконують дві функції: відновлювальну та контрольну. Відновлювальна полягає у забезпеченні грошовими ресурсами кругообігу основного та оборотного капіталу в процесі комерційної діяльності підприємства на основі формування та використання грошових доходів і накопичень. Контрольна функція фінансів передбачає фінансовий контроль за виробничо-господарською діяльністю підприємства.

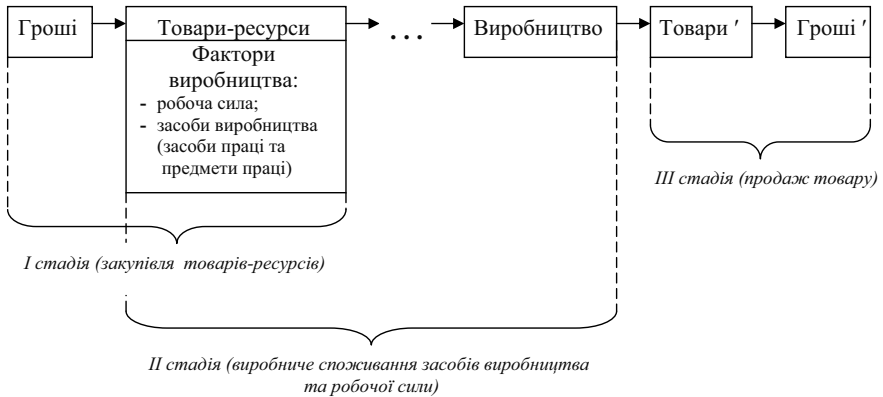


Рис. 1.1. Кругообіг капіталу

Власний капітал – це власні джерела фінансування підприємства, які внесені його засновниками (учасниками), або суми реінвестованого чистого прибутку, нагромаджені протягом строку існування підприємства, а також дарчий капітал. На момент утворення підприємства його початковий капітал втілений у активах, інвестованих засновниками (учасниками), і оцінюється вартістю майна підприємства. У процесі господарської діяльності у підприємства виникає заборгованість (зобов'язання). Власний капітал підприємства є часткою в активах підприємства, яка залишається після відрахування його зобов'язань.

Власний капітал включає засоби власників або учасників у вигляді статутного капіталу, пайового капіталу, додаткового капіталу, нерозподіленого прибутку, резервного капіталу та вилученого капіталу (рис. 1.2).

При організації підприємства формується статутний капітал. **Статутний капітал** – це зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) у капітал підприємства (П(С)БО 2 «Баланс» [27]).

¹ На відсутність різниці між статутним фондом і статутним капіталом Держкомпі- підприємства вказав у листі № 1022 від 20.02.2004 року.

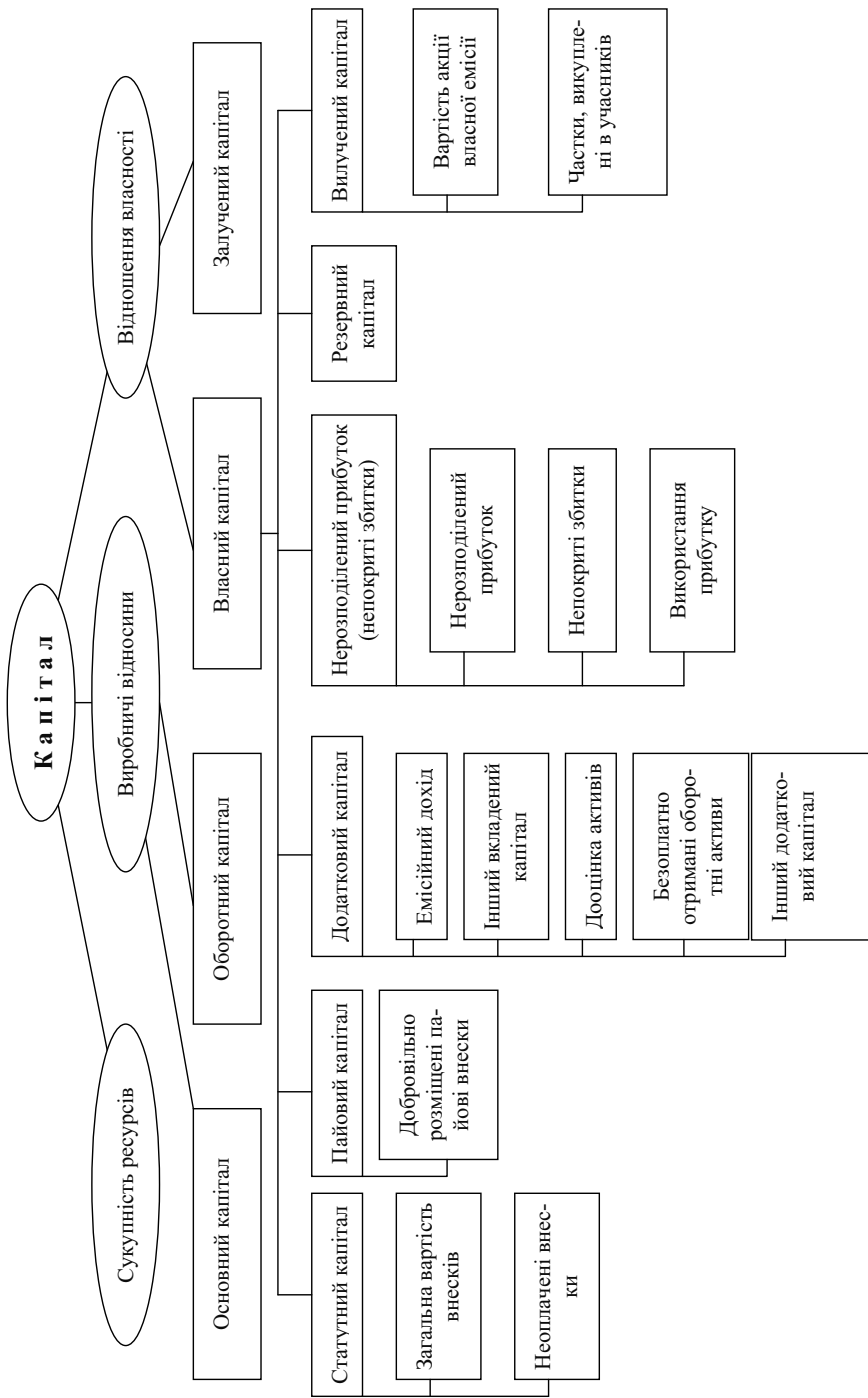


Рис. 1.2. Різновиди капіталу

Згідно зі ст. 13 Закону про господарські товариства [2] вклади учасників і засновників до статутного фонду¹ товариства можуть бути будинки, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності, цінні папери, земельні ділянки, права користування водою та іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права (у тому числі на інтелектуальну власність), грошові кошти, у тому числі в іноземній валюті.

Забороняється використовувати для формування статутного фонду бюджетні кошти, кошти, одержані в кредит і під заставу.

Господарське товариство має право змінювати (збільшувати або зменшувати) розмір статутного фонду (ст.16, 38 Закону про господарські товариства [2]).

Цивільний кодекс України ст.115 (витяг) від 16.01.2003 р. № 435-IV

2. Вкладом до статутного (складеного) капіталу господарського товариства можуть бути гроші, цінні папери, інші речі або майнові чи інші відчужувані права, що мають грошову оцінку, якщо інше не встановлено законом.

Грошова оцінка вкладу учасника господарського товариства здійснюється за згодою учасників товариства, а у випадках, встановлених законом, вона підлягає незалежній експертній перевірці.

Статутний фонд акціонерного товариства не може бути меншим за суму, еквівалентну 1250 мінімальним заробітним платам, виходячи зі ставки мінімальної заробітної плати, діючої на момент створення акціонерного товариства. Засновники акціонерного товариства зобов'язані бути, держателями акцій на суму не менше 25% статутного фонду і строком не менше двох років.

У товаристві з обмеженою відповідальністю, з додатковою відповідальністю створюється статутний фонд, розмір якого повинен становити не менше від суми, еквівалентної 100 мінімальним заробітним платам, виходячи зі ставки мінімальної заробітної плати, діючої на момент створення товариства (ст. 52 [2]).

Пайовий капітал – це сума добровільно розміщених пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитного союзу тощо для здійснення господарсько-фінансової діяльності П(С)БО 2 «Баланс» [27].

Додатковий капітал – це капітал, який створюється внаслідок:

- отримання емісійного доходу від розміщення акцій;
- надходження внесків засновників та учасників у розмірах, які перевищують частку кожного в оголошеному статутному капіталі;
- дооцінки активів підприємства;
- безоплатного отримання необоротних активів;
- утворення курсових різниць при отриманні внесків до статутного капіталу від нерезидентів у іноземній валюті;
- надходження засобів на поповнення необоротних активів [27].

Резервний капітал – це сума відррахувань із нерозподіленого прибутку відповідно до засновницьких документів і чинного законодавства [27]. Наприклад, акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, командитні товариства зобов'язані щороку відрраховувати до резервного капіталу не менше 5 % чистого прибутку, причому розмір резервного капіталу має бути не нижче 25 % статутного капіталу [2]. Фінансово-кредитні організації також зобов'язані нараховувати резерви. Для інших підприємств створення резервів добровільне.

Рішення про напрямки використання резервного капіталу приймається власниками підприємства. Таким використанням може бути:

- покриття непередбачених витрат у випадку, коли недостатньо прибутку;
- погашення боргів при ліквідації товариства;
- збільшення статутного капіталу;
- виплата дивідендів.

Неоплачений капітал – це сума заборгованості засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства.

Вилучений капітал – це вартість акцій власної емісії чи часток, які викуплені господарським товариством у його учасників.

Залучений капітал складається з фінансових кредитів (позик), облігаційних позик, кредиторської заборгованості у вигляді відстрочок платежів, кредиторської заборгованості із заробітної плати, податків тощо.

1.2. Основні засоби підприємства: поняття, сутність і характерні ознаки

Невід’ємною умовою здійснення господарської діяльності підприємства є забезпечення виробничих ланок поряд із матеріальними та трудовими ресурсами, необхідними засобами виробництва.

Засоби виробництва – це сукупність засобів і предметів праці, що їх використовують у процесі виготовлення продукції, виконання робіт і надання послуг (п. 4.2 Держстандарту [84]).

Засоби виробництва поділяються на засоби праці (основні засоби та інші необоротні активи) та предмети праці (оборотні засоби та інші оборотні матеріальні активи) (рис. 1.3).

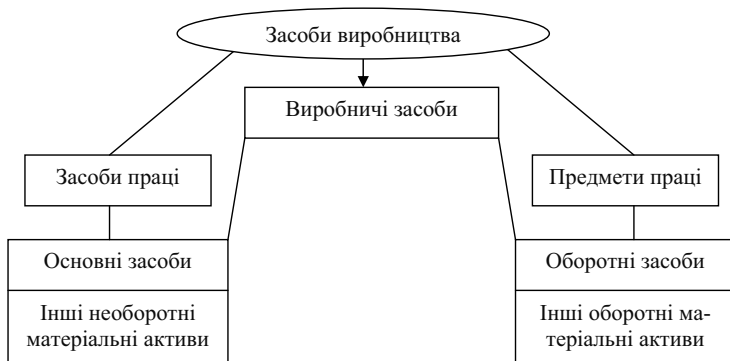


Рис. 1.3. Склад і взаємозв'язок засобів виробництва і виробничих засобів

Предмет праці – природна речовина або продукт попередніх стадій виробництва, які за допомогою праці перетворюються на продукцію (п. 4.3 Держстандарту [84]). Засоби праці – матеріальні об'єкти, за допомогою яких предмети праці перетворюються на готову продукцію в процесі виробництва (п. 4.4 Держстандарту [84]).

Стаття 190. Майно

1. Майном як особливим об'єктом вважаються окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки.

Стаття 191. Підприємство як єдиний майновий комплекс

1. Підприємство є єдиним майновим комплексом, що використовується для здійснення підприємницької діяльності.

2. До складу підприємства як єдиного майнового комплексу входять усі види майна, призначені для його діяльності, включаючи земельні ділянки, будівлі, споруди, устаткування, інвентар, сировину, продукцію, права, вимоги, борги, а також право на торговельну марку або інше позначення та інші права, якщо інше не встановлено договором або законом.

3. Підприємство як єдиний майновий комплекс є нерухомістю.

4. Підприємство або його частина можуть бути об'єктом купівлі-продажу, застави, оренди та інших правочинів.

За характером участі в діяльності підприємства його активи, тобто вся сукупність майна, яка використовується для здійснення діяльності, поділяється на необоротні та оборотні активи. Суть відмінності визначається тривалістю циклу використання активів у виробництві продукції. Для необоротних активів характерне збереження речової форми у ході виробничого процесу протягом тривалого часу. Саме з цією обставиною пов'язана назва даної групи майна, оскільки необоротні активи зношуються повільно та їх оборот явно не спостерігається.

Склад необоротних активів відповідно до П(С)БО 2 «Баланс» [27] зображений на рис. 1.4.

Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів.

Об'єкт основних засобів – це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям для нього або окремих конструктивно відокремлених предметів, призначений для виконання самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначень, що мають для обслуговування загальні пристосування, приладдя, керу-

вання та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, комплекс – певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно.



Рис. 1.4. Склад необоротних активів підприємства

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (витяг від 27.04.2000 р. № 92 (п. 4)

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

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів (п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби» [30]).

Це необхідно для встановлення різних строків експлуатації для кожної складової частини, щоб у подальшому не мати проблем за необхідності заміни однієї з таких частин.

Таблиця 1.1.

Характерні ознаки основних і оборотних засобів

Ознака	Основні засоби	Оборотні засоби
Тривалість функціонування у виробничому процесі	Функціонують тривалий період, декілька виробничих циклів	Беруть участь лише в одному виробничому циклі
Перенесення вартості на собівартість виготовленої продукції	Частково, в міру зносу	Повністю
Збереження натуральної форми	Зберігають	Змінюють
Характер відновлювання	Відновлюються повністю (реновація) чи частково (ремонт)	Повністю

Отже, основні засоби – це такі засоби виробництва, які відносяться до засобів праці, беруть участь у виробничому процесі тривалий час (більше одного року та одного виробничого циклу), переносять свою вартість на собівартість виробленої за їх допомогою продукції частинами, у міру зношування, зберігають натуральну форму та можуть відновлюватися як повністю (реновація), так і частково (ремонт). При цьому виробничим циклом вважається завершений склад операцій з виготовлення виробу.

Нематеріальні активи виражені об'єктами господарювання, які, як і основні засоби, використовуються тривалий час. Однак вони не мають натурально-речової форми та представлені різного роду правами. Важлива роль серед цих прав належить правам на інтелектуальну власність, яка виражається патентами, промисловими зразками продукції, товарними знаками. Це можуть бути також авторські права, права користування природними ресурсами тощо.

Довгострокові вкладення представлені двома напрямками використання засобів:

- капітальні інвестиції в будівництво, створення, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання засобів праці, представлених обладнанням, інструментами, пристроями тощо (незавершене будівництво);

- фінансові інвестиції на період більше року, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент, у тому числі фінансові інвестиції, які враховуються методом участі в капіталі (довгострокові фінансові інвестиції).

Відстрочені податкові активи відображають суму податку на прибуток підприємства, яка належить відшкодуванню у наступних періодах у результаті тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки.

Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» (витяг) від 1.07.2004 р. № 1957-IV
Основні фонди – це матеріальні цінності, які призначаються платником податку для використання в господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, вартість яких перевищує 1000 гривень , і постійно зменшується у зв'язку з фізичним і моральним зносом.

Аналіз термінів «основні засоби» та «основні фонди» приводить до таких висновків:

- обидва поняття визначають напрямок використання позначених ними предметів;

- податкове поняття «основні фонди» охоплює лише виробничі основні фонди;

- основні фонди треба відрізнити від невиробничих фондів;

- термін «основні засоби» поширюється на матеріальні активи, які використовуються як у виробничих, так і в невиробничих цілях.

Порівняльна характеристика основних засобів і основних фондів наведена у додатку 2.

Слід відмітити, що в **економічній теорії** основними фондами прийнято вважати об'єкти зі строком служби не менше року і вартістю не менше розміру, визначеного на нормативному рівні, які

тривалий час у незмінній натурально-речовій формі використовуються протягом багатьох операційних циклів, поступово переносячи свою вартість на вартість продукції, що виготовляється. Серед звичних особливостей – строку служби, мінімальної нормативної вартості і порядку включення їх вартості до собівартості продукції – у такому визначенні звертає на себе увагу натурально-речова форма об'єктів, які називаються **основними фондами**. При цьому основні фонди, які безпосередньо впливають на предмет праці (інструменти, обладнання, машини тощо), називають активною частиною основних фондів. Основні фонди, які забезпечують процес виробництва (будови, споруди тощо), відносять до пасивної частини. У свою чергу, у випадку їх участі у виготовленні продукції активні та пасивні основні фонди називають виробничими основними фондами. Причому саме основні виробничі фонди визнаються вітчизняним податковим законодавством основними фондами. Крім строку використання у 365 днів (фактично рік), вартості більше 1000 грн, визначення терміна «основні фонди» у Законі про оподаткування прибутку підприємств [1] збігається з економічним його розумінням, насамперед, як матеріальні цінності. Однак якщо такі матеріальні цінності не використовуються у господарській діяльності у розумінні податкового законодавства, то основними фондами вони вже не вважаються, а відповідно з п. 8.1.4 [1] визнаються «невиробничими фондами». Господарською діяльністю вважається будь-яка діяльність, направлена на отримання доходу у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах (п. 1.32 Закону [1]).

Фонди (фр. *fond*, від лат. *fundus* – основа) – 1) ресурси, запаси; 2) матеріальні і грошові кошти, які використовує підприємство, напр., основні виробничі фонди, фонди обігу, фонд заробітної плати; 3) джерела засобів, які мають певний порядок утворення і використання, напр. статутний фонд (ВЕС).

В економічній теорії основними засобами прийнято вважати капітальні вкладення, які беруть участь у виробництві протягом тривалого строку та вимірюються у грошовому, вартісному виразі.

Отже, «основні фонди» – це натурально-речова форма засобів праці, а «основні засоби» – це їх вимірювання у вартісному виразі, в економічній теорії і є відмінністю у розумінні цих тер-

мінів. На жаль, у вітчизняному законодавстві така відмінність не просліджується. Мабуть, у законодавчому визначенні термінів «основні засоби» і «основні фонди» у відповідності до їх розумінням в економічній теорії, так само як і у податково-обліковому розділенні, немає необхідності...

Класифікацію основних засобів, наведену у П(С)БО 7 «Основні засоби» не можна назвати достатньо детальною, тобто такою, яка б дозволила однозначно й безпомилково відносити об'єкти основних засобів до тієї чи іншої групи. Не можна використовувати для цієї цілі й Класифікатор основних фондів, затверджений наказом Державного комітету України із стандартизації, метрології та сертифікації [83] (додаток 3). В основу Класифікатора покладена класифікація основних фондів, яка побудована за ознаками функціонального призначення. Деякі поняття, починаючи з визначення основних фондів, у Класифікаторі застаріли. Однак ДПАУ у листі від 16.04.2004 р. № 2914/6/15-1116 пропонує використовувати Класифікатор «з урахуванням чинних норм Закону», не уточнюючи, як саме це робити.

Згідно з Цивільним кодексом України [23] майно підприємства поділяється на нерухоме і рухоме, речі подільні та неподільні, споживні та неспоживні.

<p>Цивільний кодекс України ст.181-185 (витяг) від 16.01.2003 р. № 435-IV</p> <p>Стаття 181. Нерухомі та рухомі речі</p> <ol style="list-style-type: none">1. До нерухомих речей (нерухоме майно, нерухомість) належать земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення.2. Рухомими є речі, які можна вільно переміщувати у просторі. <p>Стаття 182. Державна реєстрація прав на нерухомість</p> <ol style="list-style-type: none">1. Право власності та інші речові права на нерухомі речі, обмеження цих прав, їх виникнення, перехід і припинення підлягають державній реєстрації.2. Державна реєстрація прав на нерухомість і правочинів щодо нерухомості є публічною, здійснюється відповідним органом, який зобов'язаний надавати інформацію про реєстрацію та зареєстровані права в порядку, встановленому законом.3. Відмова у державній реєстрації права на нерухомість або правочинів щодо нерухомості, ухилення від реєстрації, відмова від надання інформації про реєстрацію можуть бути оскаржені до суду.

4. Порядок проведення державної реєстрації прав на нерухомість та підстави відмови в ній встановлюються законом.

Стаття 183. Речі подільні та неподільні

1. Подільною є річ, яку можна поділити без втрати її цільового призначення.
2. Неподільною є річ, яку не можна поділити без втрати її цільового призначення.

Стаття 185. Речі споживні та неспоживні

1. Споживною є річ, яка внаслідок одноразового її використання знищується або припиняє існувати у первісному вигляді.
2. Неспоживною є річ, призначена для неодноразового використання, яка зберігає при цьому свій первісний вигляд протягом тривалого часу.

Терміном «невиробничі фонди» позначені капітальні активи, які не використовуються в господарській діяльності платника податку та для яких встановлений особливий порядок податкового обліку (п. 8.1.4 Закону про оподаткування прибутку підприємств [1]). До таких фондів відносяться, наприклад, об'єкти соціальної інфраструктури та житлово-комунального господарства, що знаходяться на балансі підприємств або їх структурних підрозділів, які передаються до комунальної власності.

1.3. Класифікація основних засобів

Для відображення участі основних засобів у виробничому процесі підприємств за функціональною ознакою їх поділяють на промислово-виробничі засоби, які прямо чи побічно беруть участь у виготовленні продукції підприємства, та непромислові (невиробничі) засоби, які ніякої участі у виробничому процесі не беруть. Вони задовольняють побутові та культурні потреби працівників підприємства і можуть знаходитися на балансі підприємства (їдальні, дитячі садочки, спортивні споруди, будинки відпочинку тощо).

Для обліку, аналізу та планування залежно від їх призначення та за натурально-матеріальним складом основні засоби згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» класифікуються за такими групами (п. 5 [30]):

1) Основні засоби:

- Земельні ділянки
- Капітальні витрати на поліпшення земель
- **Будинки, споруди та передавальні пристрої**
- **Машини та обладнання**
- **Транспортні засоби**
- **Інструменти, прилади, інвентар (меблі)**
- Робоча і продуктивна худоба
- Багаторічні насадження
- **Інші основні засоби;**

2) Інші необоротні матеріальні активи:

- Бібліотечні фонди
- **Малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА)**
- Тимчасові (нетитульні) споруди
- Природні ресурси
- Інвентарна тара
- Предмети прокату
- Інші необоротні матеріальні активи.

3) Незавершені капітальні інвестиції.

Незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи – капітальні інвестиції в будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, введення яких в експлуатацію на дату балансу не здійснилось, а також авансові платежі для фінансування будівництва.

Підприємство може розширювати зазначену класифікацію, поділяючи у групах (підгрупах) основні засоби на власні, орендовані і такі, що перебувають в експлуатації, запасі, оренді, ремонті, на модернізації, реконструкції, добудові, частковій ліквідації тощо (п. 7 Методичних рекомендацій [61]).

За галузевою ознакою основні засоби поділяються на промислові, будівельні, сільськогосподарські, транспортні, зв'язку тощо.

За ознакою належності основні засоби поділяються на власні або орендовані.

У табл. 1.2 та 1.3 наведено дані по основних засобах за формами власності та видами економічної діяльності.

Наведені види основних засобів відіграють різну роль у виробничому процесі. Тому та частина основних засобів, яка бере

участь у процесі виробництва продукції безпосередньо, відносяться до **активних засобів** (машини та обладнання, інструменти, прилади, інвентар). Основні засоби, які створюють лише необхідні умови для здійснення процесу виробництва, відносяться до **пасивних засобів**.

Таблиця 1.2.

Основні засоби за формами власності*

	У фактичних цінах, млн грн					Відсотків до підсумку				
	1996	1999	2000	2001	2002	1996	1999	2000	2001	2002
Усього	843471	837446	828822	915477	965756	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
За формами власності:	418885	326639	270470	293489	293615	49,6	39,0	32,6	32,1	30,4
Державна										
Комунальна	78324	119621	181114	213128	229832	9,3	14,3	21,9	23,3	23,8
Приватна	14413	20265	33115	39448	41426	1,7	2,4	4,0	4,3	4,3
Колективна	331138	369386	342179	367160	397337	39,3	44,1	41,3	40,1	41,1
Міжнародних організацій та юридичних осіб інших держав	711	1535	1944	2252	3546	0,1	0,2	0,2	0,2	0,4

* Статистичний щорічник України за 2003 рік, с. 314

Для промислових підприємств особливе значення мають такі групи основних засобів, як

- **будівлі** (виробничі приміщення, депо, гаражі, склади, офіси тощо); **споруди** (шахти, свердловини, під'їзні дороги, греблі, мости, естакади, опори електромереж тощо);

- **передавальні пристрої** (електромережі, трубопроводи холодної та гарячої води, газу тощо);

- **машини та обладнання**, у тому числі **силові машини** і обладнання, які визначають енергоозброєність виробництва, – котли, турбіни, насоси, вентилятори, генератори, трансформатори, двигуни тощо, і **робочі машини** та обладнання, які визначають технічну озброєність праці, – верстати, апарати, лабораторне устаткування, обчислювальна та комп'ютерна техніка тощо;

- **транспортні засоби** (локомотиви, вагони, цистерни, автомобілі, електрокари тощо);

- **інструменти** (механізовані та немеханізовані різальні, ударні та інші знаряддя ручної праці, а також різні пристрої для обробки та складання виробів), прилади, інвентар;

- інші основні засоби.

Особливо треба зупинитися на групі «Малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА)» і «Малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП)».

МНМА – предмети, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема, спеціальні інструменти та спеціальні пристосування, вартість погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об'єктів [30].

Підприємства можуть встановлювати вартісні ознаки предметів, які входять до складу МНМА [30].

До **МШП**, які належать підприємству та знаходяться у складі запасів, відносяться предмети, які використовуються протягом не більше одного року чи нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо [1].

Отже, вартісний критерій, який до 1.07.2000 року (дата надання чинності [30]) раніше використовувався для МШП, тепер використовується для МНМА з тією лише різницею, що для МБП він встановлювався Мінфіном України, а для МНМА підприємства встановлюють його самостійно. Чим керуватися підприємству, встановлюючи вартісну ознаку? Ніяких вказівок або рекомендацій з цього приводу нормативні документи не містять. Підприємствам надається повна свобода.

Співвідношення окремих видів (груп) основних засобів, виражене у відсотках до їх сукупної вартості, характеризує видову (технологічну) структуру засобів праці. Вона тим прогресивніша й ефективніша, чим більша у складі основних засобів питома вага активної частини, що змінюється під впливом багатьох чинників. Найбільш впливовими з них є особливості і технічний рівень виробництва, відтворювальна структура інвестицій, вартість будівництва виробничих об'єктів, рівень цін на технологічне устаткування, територіальне розміщення підприємства тощо.

Таблиця 1.3.

**Основні засоби за видами економічної діяльності за формами
власності у 2002 році***

1	Усього 2	За формами власності					Питома вага галузі в загальній вар- тості, % 8
		державна 3	комунальна 4	приватна 5	колективна 6	міжнародних організацій та юридичних осіб інших дер- жав 7	
Усього	965726	293615	229832	41426	397337	3546	100
1. Промисловість, млн грн	339259	84373	21065	1416	230937	1468	35,13
%	100	24,87	6,21	0,42	68,07	0,43	
Добувна промисловість, млн грн	62543	35395	21	46	26980	101	6,48
%	100	56,59	0,034	0,074	43,14	0,162	
Обробна промисловість, млн грн	181394	29336	670	1198	148824	1366	18,78
%	100	16,17	0,37	0,66	82,05	0,75	
Виробництво та розподілення електроенергії, газу та води, млн грн	95322	19642	20374	172	55133	1	9,87
%	100	20,61	21,37	0,18	57,84	0,001	
2. Сільське господарство, мисливство та лісове господарство (включаючи худобу) млн грн	87133	14431	1247	15678	55726	52	9,02
%	100	16,56	1,43	17,99	63,96	0,06	
3. Будівництво, млн грн	23423	5409	6624	356	11024	10	2,43
%	100	23,09	28,28	1,52	47,06	0,05	

Продовження таблиці

	Усього	За формами власності					Питома вага галузі в загальній вартості, %
		державна	комунальна	приватна	колективна	міжнародних організацій та юридичних осіб інших держав	
4. Транспорт і зв'язок, млн грн	141826	96701	14934	872	28831	487	14,69
%	100	68,18	10,53	0,62	20,33	0,34	
5. Державне управління, млн грн	33161	25208	7846	64	43	-	3,43
%	100	76,02	23,66	0,19	0,13	-	
6. Освіта, млн грн	45735	27192	16899	171	1469	4	4,74
%	100	59,46	36,95	0,37	3,21	0,01	
7. Інші	295189	40301	161217	22869	69307	1525	30,56
%	100	13,65	54,61	7,75	23,48	0,51	

* Статистичний щорічник України за 2003 рік, с. 315

Слід відмітити, що до 01.07.2000 року (дата надання чинності [30]) класифікація основних засобів у бухгалтерському обліку збігалася з класифікацією основних фондів з метою оподаткування.

З метою оподаткування прибутку підприємств для визначення амортизації основні фонди підлягають розподілу за такими групами:

- група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, у тому числі житлові будинки та їх частини (квартири та місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі;

- група 2 – автомобільний транспорт і вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, пристрої та приладдя до них;

- група 3 – будь-які інші основні фонди, які не включені до групи 1, 2 і 4;

- група 4 – електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи,

комп'ютерні програми, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів) (ст. 8 [1]).

Термін «комп'ютерна програма» розуміється у значенні, наведеному у законодавстві з питань охорони авторських і суміжних прав.

«Комп'ютерна програма – набір інструкцій у вигляді слів, цифр, кодів, схем, символів чи у будь-якому іншому вигляді, виражених у формі, придатній для зчитування комп'ютером, які приводять його у дію для досягнення певної мети або результату (це поняття охоплює як операційну систему, так і прикладну програму, виражені у вихідному або об'єктному кодах)» (ст. 1 Закону про авторське право [14]).

У групу 4 включають відповідні основні фонди, які придбані (виготовлені) після 1 січня 2003 року, а також витрати на поліпшення придбаних (виготовлених) основних фондів у встановленому порядку.

Рисунок 1.5 відображає вище наведену класифікацію основних засобів за різними ознаками.

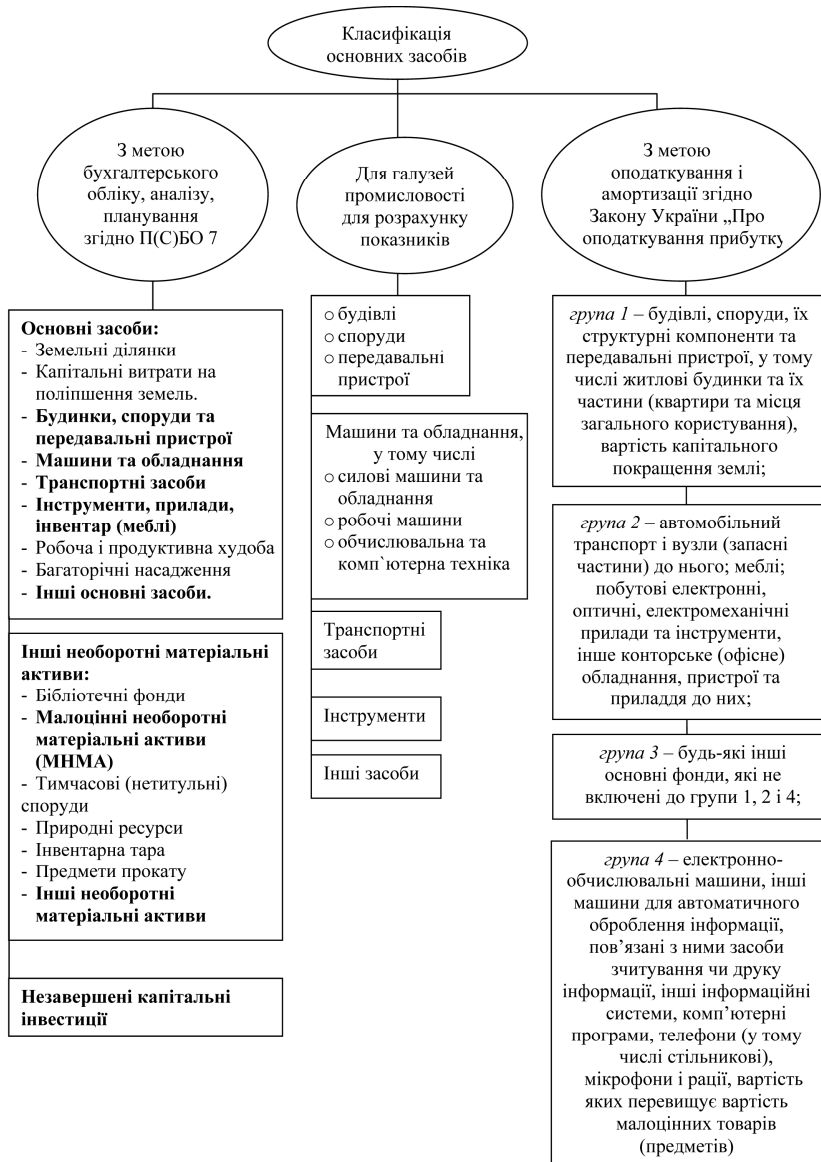


Рис. 1.5. Класифікація основних засобів

1.4. Оцінка основних засобів

Правові засади здійснення оцінки майна, майнових прав і професійної оціночної діяльності в Україні, її державного та громадського регулювання, забезпечення створення системи незалежної оцінки майна з метою захисту законних інтересів держави та інших суб'єктів правовідносин у питаннях оцінки майна, майнових прав і використання її результатів регулюються Законом про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні [6].

П(С)БО 7 «Основні засоби» [30] вказує на необхідність оцінки основних засобів на дату балансу (така оцінка потрібна для того, щоб можна було прийняти рішення про проведення переоцінки і у випадку зменшення корисності основних засобів). Причому, у результаті переоцінки виникає **переоцінена вартість**.

На рис. 1.6 надано перелік існуючих різновидів вартості основних засобів.

Натуральна оцінка (у штуках основних засобів, обсягах виробничої потужності окремих засобів, розмірах виробничих площ тощо) необхідна для розрахунку виробничих потужностей дільниць, цехів, підприємства в цілому, а також галузей промисловості; для складання балансу обладнання; урахування технологічної структури обладнання та його технічного стану. Для такої оцінки ведеться паспортизація основних засобів. Окремим об'єктам основних засобів (обліковим одиницям) присвоюється інвентарний номер.

Інвентарний номер закріплюється за об'єктом основних засобів на весь час його знаходження на даному підприємстві. Інвентарні номери об'єктів основних засобів, що вибули, не присвоюються іншим об'єктам основних засобів, які надійшли на підприємство, протягом періоду, який забезпечує виключення ідентифікації нових об'єктів з тими, що вибули (наприклад, протягом строків зберігання документів). Орендовані об'єкти основних засобів можуть залишатися з інвентарним номером орендодавця (п. 8 [61]).

Для правильного визначення обсягу основних засобів, динаміки та структури, розрахунку економічних показників господарської діяльності підприємства за певний період часу використовують вартісну (грошову) оцінку.

Практичні задачі викликають використання різних видів оцінки.

Первісна вартість ідентифікує вартість на момент введення в експлуатацію або придбання основних засобів.

«Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових засобів чи справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів» (п. 4 [30]).

Згідно з п. 8 [30] первісна вартість об'єктів основних засобів включає такі елементи:

- суми, які сплачені постачальникам активів і підрядникам за виконані будівельно-монтажні роботи (без непрямих податків);

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів, якщо ці податки не відшкодовуються підприємству;

- реєстраційні збори, держмити та інші платежі, які пов'язані з придбанням прав на об'єкт основних засобів;

- суми ввізного мита;

- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;

- витрати на транспортування, встановлення, монтаж і налагодження основних засобів;

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для їх використання у запланованих цілях.

Витрати на сплату процентів за користування кредитом не включаються до первісної вартості основних засобів, які придбані (створені) повністю або частково за рахунок позикового капіталу.

Однак щодо процентів, сплачених за користування фінансовим або товарним кредитом [95], якщо основні засоби придбавалися на умовах такого кредиту, то до 1.01.2007 року витрати на сплату процентів однозначно не включалися до первісної вартості основних засобів (п. 8 П(С)БО 7 «Основні засоби» [30]). Із вказаної дати набрало чинності П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [39] і у п. 8 П(С)БО 7 «Основні засоби» внесено зміни. Тепер підприємства самостійно визначають, чи включати фінансові витрати, пов'язані з придбанням основних засобів до поточних витрат, чи їх капіталізувати, тобто включати до вартості таких активів, коли йдеться про придбання **«кваліфікаційних активів»**. Під кваліфі-

каційним активом розуміється актив, підготовка якого до використання за призначенням потребує значних витрат часу (понад рік). Кваліфікаційними активами можуть визнаватися основні засоби, наприклад, у разі ведення капітального будівництва, й запаси, наприклад, запаси у галузі виробництва тощо. Для оподаткування ДПАУ не заперечує проти включення процентів за товарний кредит (лист від 21.10.2002 р. № 8208/5/15-2116) [69], і за фінансовий кредит (лист від 10.07.2002 р. № 4354/6/15-1116 [70]) до складу валових витрат.

Для виробничого устаткування первісна вартість ($\Phi_{перв}$) включає оптову ціну придбання ($C_{пр}$), витрати на транспортування ($K_{тр}$) і будівельно-монтажні роботи ($K_{бмр}$), тобто

$$\Phi_{перв} = C_{пр} + K_{тр} + K_{бмр} \quad (1.1)$$

Для будівельних об'єктів первісною вартістю служить кошторисна вартість будівництва.

Якщо покупець не зареєстрований як платник ПДВ, **первісна вартість** формується з урахуванням суми ПДВ, сплаченої продавцю, а **балансова вартість груп основних фондів** (п. 8.3.2 Закону про оподаткування прибутку) збільшується на суми витрат, які включають ПДВ.

Якщо покупець – платник ПДВ, то суми ПДВ, сплачені покупцем у складі ціни придбання і у вартості витрат, пов'язаних із придбанням, залежно від конкретної ситуації:

- повністю включаються до податкового кредиту (п. 7.4.1 Закону про ПДВ [4]);

- разом з іншими витратами збільшують балансову вартість відповідної групи основних фондів;

- частково включаються до податкового кредиту, частково збільшують балансову вартість групи (п. 7.4.2 і п. 7.4.3 Закону про ПДВ [4]);

- включаються до валових витрат. Це спеціальне правило, встановлене п. 7.4.2 Закону про ПДВ, діє з 31.03.2005 р. щодо сум ПДВ, сплачених при придбанні легкових автомобілів (крім таксомоторів). Зрештою, навіть після рішення Господарського суду м. Києва (Постанова від 19.10.2006 р. № 32/509-А) ДПАУ заперечує проти валових витрат, про що свідчить лист від 1.12.2006 р. № 22466/7/31-0017 [71];

- не відображаються у податковому обліку (наприклад, через відсутність податкової накладної).

Отже, якщо покупець основних засобів не є платником ПДВ, до первісної вартості об'єкта він повинен включити всю суму, сплачену постачальнику. Якщо об'єкт основних засобів буде використовуватися (повністю або частково) для здійснення не оподатковуваних ПДВ операцій, то сума ПДВ, сплачена постачальнику, повинна увійти до первісної вартості об'єкта в частині пропорційній обсягу неоподатковуваних операцій.

Крім того, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості продажу нерухомого майна та легкових автомобілів включається до складу валових витрат платника податку на прибуток за умови безпосереднього зв'язку операції з господарською діяльністю цього платника. Щодо включення цього збору до «інших витрат», пов'язаних із придбанням основних засобів або до витрат періоду П(С)БО 7 «Основні засоби» не вказує.

Для забезпечення однозначної вартісної оцінки основних засобів, які були введені в експлуатацію в різні роки, їх періодично переоцінюють. Вартість основних засобів після їх переоцінки буде **відновною** (переоціненою) **вартістю**. Вона відображає вартість відтворення засобів за сучасних умов виробництва (у цінах року переоцінки). Структурно цю вартість формують ті ж самі складові, що і первісну вартість. Відновна вартість (Φ_g) може бути підрахована як

$$\Phi_g = \Phi_{перв} \cdot \left(1 \mp \frac{q}{100}\right)^{T_n}, \quad (1.2)$$

де $\Phi_{перв}$ – первісна вартість об'єкта основних засобів, у грошових одиницях, q – середньорічні темпи зростання продуктивності суспільної праці в галузі, де виробляються основні засоби, у %, чи середньорічні темпи інфляції, у %; T_n – період часу від моменту введення в дію основних засобів до моменту їх переоцінки (чи від моменту попередньої переоцінки до даної; в такому випадку замість первісної вартості буде попередня відновна вартість), у роках.

Якщо «придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю» (п. 7 [30]) чи за від-

новною, то цей вид вартості називають **балансовою вартістю** ($\Phi_{\text{бал}}$).

Залишкова вартість основних засобів характеризує реально існуючу їх вартість, яка ще залишилася, тобто ще не перенесена на собівартість продукції (робіт, послуг), що виготовляється. Визначення залишкової вартості не наводиться в законодавстві. Її розраховують на певну дату як різницю між первісною (переоціненою) вартістю та накопиченою на момент обчислення сумою зносу (амортизаційних відрахувань) основних засобів (п.16 [27]).

$$\Phi_{\text{зал } t=T_e} = \Phi_{\text{перв}} - \Phi_{\text{зноз } t=T_e}, \quad (1.3)$$

де $\Phi_{\text{перв}}$ – первісна вартість основних засобів на певну дату через $t = T_e$ (T_e – період експлуатації засобів); $\Phi_{\text{зноз } t=T_e}$ – сума накопиченого зносу за період $t = T_e$.

«До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу» (п. 16 [27]). У цьому випадку залишкова вартість ще також називається **балансовою вартістю** ($\Phi_{\text{бал}}$).

Ліквідаційна вартість – сума грошових засобів або вартість інших активів, яку підприємство чекає отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів по закінченню строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, які пов'язані з продажем (ліквідацією) (п. 4 [30]), тобто

$$\Phi_{\text{л}} = \Phi_{\text{зал } t=T_{\text{сл}}}, \quad (1.4)$$

де $T_{\text{сл}}$ – строк корисного використання (експлуатації) основних засобів, строк служби, років.

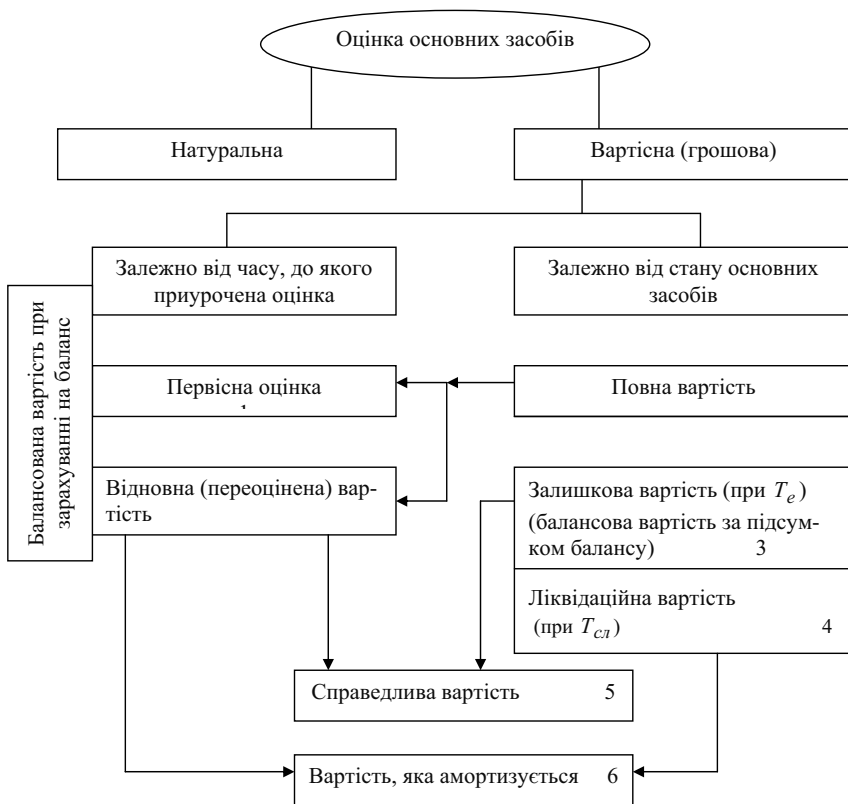


Рис. 1.6. Перелік різновидів вартості основних засобів

Справедлива вартість ($\Phi_{справ}$) – сума, за якою може бути здійснений обмін активу чи оплата зобов’язання в результаті операції між поінформованими зацікавленими і незалежними сторонами [37]. Стосовно справедливої вартості роз’яснень немає, однак в додатку до П(С)БО 19 «Об’єднання підприємств» [37] наведено порядок визначення справедливої вартості (табл. 1.4).

Вартість, що амортизується ($\Phi_{ам}$) – первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості (п. 4 [30]);

$$\Phi_{ам} = \Phi_{перв} - \Phi_{л} \quad (1.5)$$

З усіх перелічених видів вартості для **податкового обліку** має значення тільки **первісна вартість**, оскільки вона, як правило, збігається з витратами, які відповідно до ст. 8 [1] збільшують балансову вартість груп основних фондів з метою оподаткування.

Первісна вартість об'єкта основних засобів залежить від способу його придбання [30]. Загальний порядок оцінки основних засобів при їх зарахуванні на баланс підприємства наведений у таблиці 1.5.

Таблиця 1.4.

Порядок визначення справедливої вартості

Об'єкти визначення справедливої вартості	Визначення справедливої вартості
Земля і будови	Ринкова вартість
Машини і обладнання	Ринкова вартість. За відсутності даних про ринкову вартість – відновна вартість (сучасна собівартість придбання)
Інші основні засоби	Відновна вартість за вирахуванням суми зносу на дату оцінки

Таблиця 1.5.

Порядок оцінки основних засобів при їх зарахуванні на баланс підприємства

Порядок надходження основних засобів	Порядок визначення первісної вартості
Придбання за грошові кошти	Витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням і доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для їх використання у запланованих цілях
Придбання об'єктів основних засобів, зобов'язання за якими визначені загальною сумою	Розподілення загальної суми пропорційно справедливій вартості окремого об'єкта основних засобів
Внесення до статутного капіталу	Справедлива вартість, погоджена з засновниками (учасниками) з урахуванням витрат, передбачених п. 8 [30]
Переведення в основні засоби з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо	Собівартість, яка визначається згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати»

Продовження таблиці

Порядок надходження основних засобів	Порядок визначення первісної вартості
Обмін на подібний об'єкт	Залишкова вартість переданого об'єкта. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду
Обмін на неподібний об'єкт	Справедлива вартість переданого об'єкту, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів, яка передана (отримана) при обміні
Безоплатне отримання	Справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 8 [30]

Види вартості необоротних активів наведено у додатку 1.

Операції з об'єктами основних засобів можна поділити на три етапи:

- надходження на підприємство (зарахування на баланс);
- утримання (зберігання та експлуатація);
- вибуття (планове або «форс-мажорне», тимчасове або постійне).

Для кожного етапу характерні певні господарські операції.

Операції, пов'язані з надходженням об'єктів основних засобів:

- придбання за гроші;
- придбання в обмін на інші активи;
- безоплатне отримання;
- отримання як внесок до статутного капіталу;
- виготовлення власними силами;
- отримання в оренду.

Операції, які здійснюються з об'єктами в ході їх експлуатації:

- амортизація;
- поліпшення (ремонт, реконструкція, модернізація тощо);
- утримання та технічне обслуговування;
- внутрішнє переміщення;
- консервація;
- переоцінка (індексація);
- зменшення корисності.

Операції, пов'язані з вибуттям об'єктів основних засобів:

- продаж за гроші;

- продаж по бартеру;
- безоплатна передача;
- передача як внесок до статутного капіталу;
- передача у сумісну діяльність;
- повернення орендованого об'єкта;
- ліквідація.

Для обліку та оподаткування мають суттєве значення такі фактори:

- форма розрахунку (грошова, бартерна, змішана, взаємозалік тощо);
- статус партнера з операції (резидент або нерезидент, платник або неплатник ПДВ, приватний підприємець, фізична особа, державне підприємство, пов'язана особа і т.д.);
- придбувається об'єкт за кордоном або на території України і т.д.

Для оподаткування мають значення і деякі інші фактори, зокрема:

- належність об'єктів основних фондів до однієї з чотирьох груп, встановлених ст. 8 Закону про оподаткування прибутку підприємств;
- здійснюється операція в одному звітному періоді або її окремі частини відносяться до різних періодів;
- складається операція з двох подій (оплата і отримання об'єкта, відвантаження та отримання оплати) або здійснюється за більш складною схемою;
- інші фактори.

Закон про ПДВ розглядає основні фонди як один із видів товарів, тому на операції з основними фондами поширюються всі правила, які стосуються товарів. А з точки зору Закону про податок із доходів фізичних осіб основні фонди – це рухоме або нерухоме майно із усіма податковими наслідками. Крім того, окремі операції з основними фондами потребують сплати внесків до Пенсійного фонду, податку з власників транспортних засобів тощо.

Для обліку руху основних засобів (введення в дію об'єктів основних засобів і вибуття внаслідок продажу, безкоштовної передачі тощо) підприємством розраховується **середньорічна балансова вартість основних засобів**

$$\Phi_{\text{бал сер. р.}} = \Phi_{\text{бал н. р.}} + \frac{\sum_{i=1}^{12} \Phi_{\text{вв } i} \cdot a_i - \sum_{i=1}^{12} \Phi_{\text{вив } i} \cdot b_i}{12}, \quad (1.6)$$

$\Phi_{\text{бал сер. р.}}$ – середньорічна балансова вартість основних засобів, грошових одиниць;

$\Phi_{\text{бал н. р.}}$ – балансова вартість основних засобів на початок року, грошових одиниць;

$\Phi_{\text{вв } i}$ – вартість введених в дію основних засобів в i -му місяці, грошових одиниць;

a_i – число цілих місяців з моменту введення до кінця року;

$\Phi_{\text{вив } i}$ – вартість основних засобів, які виведені з експлуатації в i -му місяці, грошових одиниць;

b_i – число цілих місяців з моменту виведення до кінця року.

Середньорічна балансова вартість основних засобів може бути підрахована за даними квартального обліку по вартості на кінець кожного кварталу.

$$\Phi_{\text{бал сер. р.}} = \frac{\Phi_{\text{бал н. р.}} + \Phi_{\text{бал к. I кв}} + \Phi_{\text{бал к. II кв}} + \Phi_{\text{бал к. III кв}} + \Phi_{\text{бал к. IV кв}}}{5}, \quad (1.7)$$

$\Phi_{\text{бал к. I кв}}$, $\Phi_{\text{бал к. II кв}}$, $\Phi_{\text{бал к. III кв}}$, $\Phi_{\text{бал к. IV кв}}$ – відповідно балансова вартість основних засобів на кінець I, II, III, IV кварталів поточного року, грошових одиниць.

$$\Phi_{\text{бал к. I кв}} = \Phi_{\text{бал н. р.}} + \sum_{i=1}^3 \Phi_{\text{вв } i} - \sum_{i=1}^3 \Phi_{\text{вив } i}, \quad (1.8)$$

$$\Phi_{\text{бал к. II кв}} = \Phi_{\text{бал к. I кв}} + \sum_{i=4}^6 \Phi_{\text{вв } i} - \sum_{i=4}^6 \Phi_{\text{вив } i}, \quad (1.9)$$

$$\Phi_{\text{бал к. III кв}} = \Phi_{\text{бал к. II кв}} + \sum_{i=7}^9 \Phi_{\text{вв } i} - \sum_{i=7}^9 \Phi_{\text{вив } i}, \quad (1.10)$$

$$\Phi_{\text{бал к. IV кв}} = \Phi_{\text{бал к. III кв}} + \sum_{i=10}^{12} \Phi_{\text{вв } i} - \sum_{i=10}^{12} \Phi_{\text{вив } i}. \quad (1.11)$$

Балансова вартість на кінець четвертого кварталу буде одночасно балансовою вартістю на кінець поточного року.

Слід відмітити, що постановами Кабінету Міністрів України затверджені чотири **національні стандарти оцінки**:

Національний стандарт № 1 «Загальні принципи оцінки майна та майнових прав» [62], який є обов'язковим для використання при проведенні оцінки майна і майнових прав суб'єктами оцінювальної діяльності, а також особами, які у відповідності до чинного законодавства здійснюють рецензування звітів про оцінку майна.

Національний стандарт № 2 «Оцінка нерухомого майна» [63], який є обов'язковим для використання при проведенні оцінки нерухомого майна (нерухомості) суб'єктами оцінювальної діяльності, а також особами, які згідно з чинним законодавством здійснюють рецензування звітів про оцінку майна і проводять державну експертизу звітів з експертної грошової оцінки земельних ділянок державної та комунальної власності у випадку їх продажу.

Національний стандарт № 3 «Оцінка цілісних майнових комплексів» [64], який є обов'язковим для використання при проведенні оцінки цілісного майнового комплексу суб'єкта господарювання суб'єктами оцінювальної діяльності, а також особами, які згідно з чинним законодавством здійснюють рецензування звітів про оцінку цілісного майнового комплексу.

Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 3.10.2007 р. № 1185, який є обов'язковим для використання суб'єктами оціночної діяльності при проведенні оцінки майнових прав інтелектуальної власності, а також особами, які згідно з чинним законодавством здійснюють рецензування звітів про оцінку.

1.5. Види зносу основних засобів та їх характеристика

Основні засоби, функціонуючи у виробничому процесі протягом тривалого часу, зазнають значних втрат за рахунок фізичного (матеріального) та економічного і техніко-економічного (морального) старіння. На рис. 1.7 показано види та підвиди зносу основних виробничих засобів.

Фізичний знос – це втрата засобами праці своїх первісних техніко-експлуатаційних якостей (потужності, к.к.д. тощо), тобто споживчої вартості, що призводить до поступового зменшення реальної їх вартості – економічного спрацювання. Таке матеріальне спрацювання може бути усувним (тимчасовим) і неусувним (постійно накопичуваним).

Ступінь фізичного зносу можна визначити двома методами:
 - за строком фактичної експлуатації засобів праці конкретного виду, підрахувавши розмір амортизаційних відрахувань за цей строк ($A_{t=T_c}$);

- за даними обстеження технічного стану засобів праці.

На ступінь виробничого зносу впливають різні фактори, зокрема, режим експлуатації засобів, якість матеріалів, з яких вони зроблені, технічна досконалість конструкції, якість монтажу, особливості технологічного процесу, агресивність середовища, в якому вони працюють, способи захисту від нього, якість технічного обслуговування, кваліфікація обслуговуючого персоналу тощо.

Фізичний знос II роду (природний) виникає під дією сил природи (пожежа, землетрус, повінь тощо).

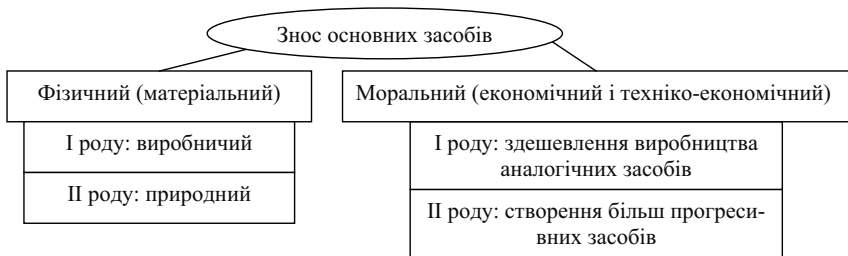


Рис. 1.7. Види зносу основних засобів

Моральний знос викликає «старіння» основних засобів шляхом зменшення вартості діючих засобів праці (втрата реальної вартості) внаслідок науково-технічного прогресу до настання фізичного спрацювання. У випадку коли внаслідок дії науково-технічного прогресу виробництво аналогічних з діючими засобів праці обходиться дешевше, будемо мати моральне знецінювання I роду. Його можна підрахувати як різницю між первісною та відновною вартістю:

$$\Phi_{з м I} = \Phi_{перв} - \Phi_v \quad (1.12)$$

З появою нових, більш прогресивних, продуктивних, з кращими техніко-експлуатаційними характеристиками засобів праці виникає моральне знецінювання II роду:

$$\Phi_{zn\ m\ II} = \Phi_{\substack{\text{перв} \\ \text{діючих} \\ \text{засобів}}} \cdot \frac{P_n \cdot T_n}{P_\delta \cdot T_\delta} - \Phi_{\substack{\text{перв} \\ \text{нових} \\ \text{засобів}}} \quad (1.13)$$

$\Phi_{zn\ m\ II}$ – вартість морального зносу другого роду діючих засобів праці, грошових одиниць;

P_δ , P_n – відповідно, продуктивність (виробнича потужність) діючих і нових засобів праці, од. продукції; T_δ , T_n – відповідно, строк корисного використання (строк служби) діючих і нових засобів праці, років; $\Phi_{\substack{\text{перв} \\ \text{діючих} \\ \text{засобів}}}$ – первісна вартість діючих засобів, грошових одиниць;

$\Phi_{\substack{\text{перв} \\ \text{нових} \\ \text{засобів}}}$ – первісна вартість нових засобів праці, грошових одиниць.

Між окремими видами спрацювання і старіння засобів праці та формами їх відшкодування (усунення) існує певний взаємозв'язок. Усувне (тимчасове) фізичне спрацювання можна усунути проведенням відповідних ремонтів, часткове техніко-економічне старіння – здійсненням модернізації, а неусувне (постійно накопичуване) фізичне спрацювання і повне техніко-економічне старіння – лише заміною на нові засоби праці. Роботи з модернізації та заміни фізично та морально застарілих засобів фінансуються за рахунок амортизаційних відрахувань. Джерелом фінансування ремонтних робіт є ремонтний фонд підприємства (спецфонд).

1.6. Амортизація основних засобів

Амортизація (англ. – amortization, ісп. – amortizacion) – погашення будь-чого.

Амортизація – це процес поступового знецінення основних засобів під впливом фізичного та морального зношування, а також наступного відшкодування його шляхом відрахування визначених грошових сум, які включаються до собівартості продукції. Ці відрахування називаються амортизаційними, а фонд, який вони поповнюють, – амортизаційним фондом.

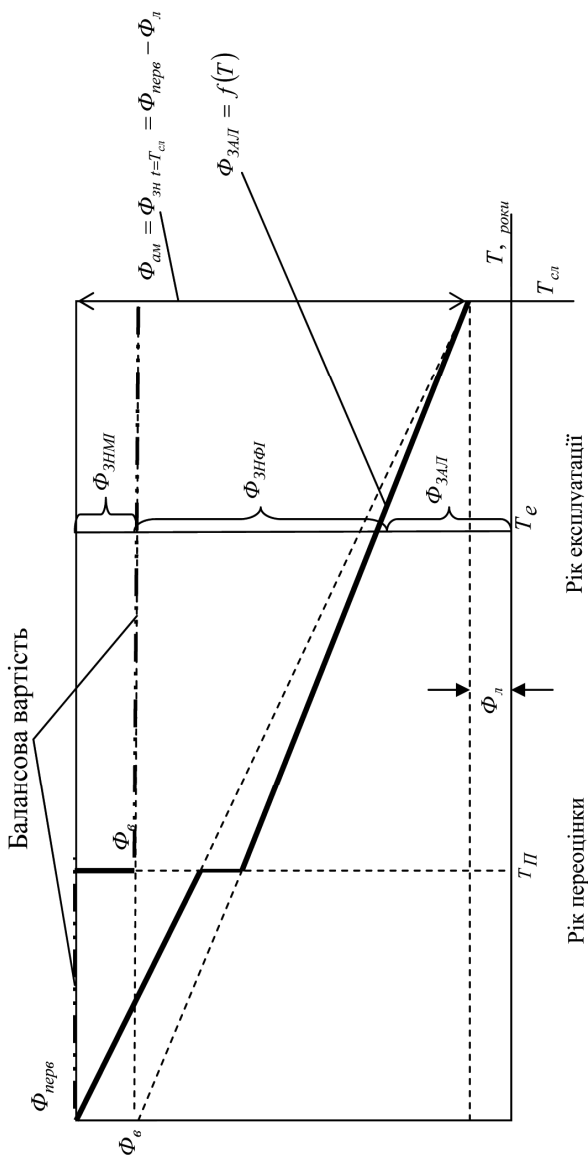


Рис. 1.8. Графік знецінювання балансової вартості основних засобів

На рис. 1.8 і 1.9 у найпростішому вигляді показано поступове знецінення балансової вартості основних засобів і накопичення зносу.

Поняття «Амортизація» визначено п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби» [30] як систематизований розподіл вартості, яка амортизується, тобто первісної чи переоціненої вартості необоротних активів протягом терміну їх корисного використання за вирахуванням ліквідаційної вартості – коштів, які можна залучити шляхом продажу виведених з експлуатації об'єктів. Знос необоротних активів – це сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку їх корисного використання. Таким чином, щомісяця нараховується амортизація, а накопичується знос. Об'єктом амортизації є основні засоби (крім землі і незавершених капітальних інвестицій, вартість яких не підлягає амортизації).

В економічній теорії амортизація – це систематизований розподіл вартості основних фондів протягом строку їх корисної експлуатації. Проте говорити про амортизацію вартості можна тільки стосовно основних фондів. Якщо вони представляють собою натурально-речову форму засобів праці, то амортизувати можна їх вартість. Самі основні фонди підлягають старінню, а не амортизації. Основні засоби представляють собою вартісне вираження засобів праці. У зв'язку з таким їх розумінням про поступове перенесення вартості цілком можна говорити як про амортизацію основних засобів. Отже, у контексті економічного змісту терміна «основні засоби» можна говорити про амортизацію основних засобів. В економічній теорії частина суми вартості основних фондів, яка переноситься на вартість продукції, що виготовляється, називається **амортизаційними відрахуваннями**. Про амортизаційні відрахування в економічному їх змісті сказано у ст. Закону про оподаткування прибутку. Проте в інших нормах цього Закону мова йде про амортизацію основних фондів, а не про нарахування амортизаційних відрахувань. На жаль, стандарти бухгалтерського обліку термін «амортизаційні відрахування» не використовують. Може, бажано було би, щоб у законах і нормативних документах економічні терміни використовувалися б у відповідності з їх змістом.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк експлуатації, то кожна з цих частин може ро-

зглядатися як окремий об'єкт основних засобів (п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби» [30]), для яких можна встановлювати різні строки експлуатації. Амортизація нараховується на кожний об'єкт основних засобів щомісяця протягом усього строку його корисного використання. Термін корисного використання об'єкта встановлюється підприємством із урахуванням: очікуваного строку використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності; фізичного чи морального зносу, що передбачається; правових або інших обмежень стосовно термінів використання об'єкта тощо. Нарахування амортизації припиняється на період його реконструкції, модернізації, модернізації, дообладнання і консервації.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства та зносу основних засобів.

Одночасно на суму нарахованої амортизації об'єктів зовнішнього благоустрою та житлових будинків, які знаходяться на балансі житлово-комунальних організацій, що відносяться до сфери управління органів місцевого самоуправління і місцевих органів виконавчої влади, а також автомобільних доріг загального користування, збільшуються доходи цих підприємств і організацій зі зменшенням додаткового капіталу, а при його недостатності – статутного капіталу.

При переоцінці об'єкта основних засобів переоцінюється і сума зносу або накопиченої амортизації. Переоцінена сума зносу (накопиченої амортизації) визначається помноженням суми зносу (накопиченої амортизації) на індекс переоцінки (п. 36.3.3 П(С)БО 7 «Основні засоби» [30]).

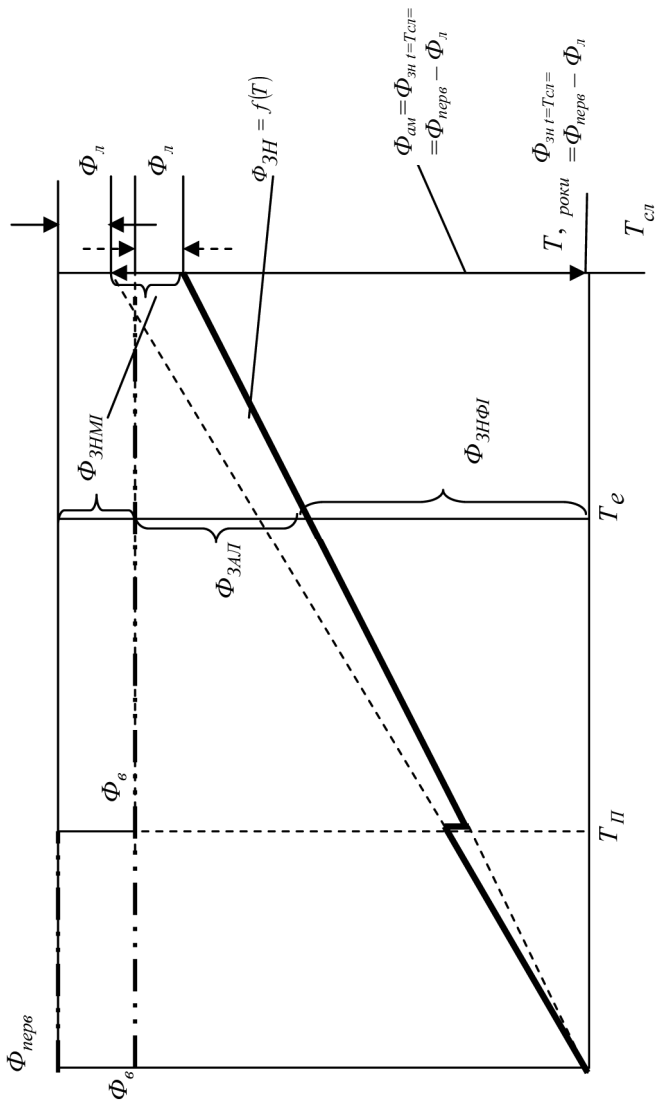


Рис. 1.9. Графік накопичення зносу основних засобів

Сума зносу (накопиченої амортизації) збільшується при втраті від зменшення корисності об'єктів основних засобів і зменшується, якщо причини зменшення корисності перестають існувати (п. 31, 32, п. 36.3.6 П(С)БО 7 «Основні засоби» [30]).

При списанні об'єкта основних засобів списується і сума зносу (п. 34, п. 36.3.4 П(С)БО 7 «Основні засоби» [30]).

При частковій ліквідації об'єкта сума зносу зменшується на суму ліквідованої частини об'єкта (п. 35 П(С)БО 7 «Основні засоби» [30]).

1.6.1. Методи нарахування амортизації основних засобів

Сучасні проблеми нарахування амортизації полягають, з одного боку, у задоволенні об'єктивної необхідності відтворення основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, з другого, – у поповненні Держбюджету.

Систему створення та використання амортизаційних відрахувань регулюють нормативно-правові акти.

Підприємства самостійно встановлюють за кожним об'єктом основних засобів порядок нарахування амортизації, на суму якої зменшується фактично отриманий підприємством прибуток у результаті його фінансово-господарської діяльності.

Метод нарахування амортизації вибирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання, тобто потенційної можливості отримання підприємством грошових коштів від використання об'єкта (п. 1 [30]). Якщо очікуваний спосіб отримання економічних вигод змінюється, то вибирається інший метод нарахування амортизації.

П(С)БО 7 «Основні засоби» пропонує проводити нарахування амортизації основних засобів (крім інших необоротних активів) із застосуванням таких методів:

- прямолінійного;
- виробничого;
- кумулятивного;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- зменшення залишкової вартості.

-підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, які передбачені податковим законодавством (податковий метод).

Розглянемо кожен з них.

Прямолінійний метод

За цим методом річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів.

За цим методом амортизаційні відрахування розподіляються рівномірно протягом усього корисного терміну експлуатації об'єкта основних засобів з урахуванням ліквідаційної вартості. Переваги методу – простота розрахунку та рівномірність розподілу суми амортизації між обліковими періодами, що забезпечує зіставлення собівартості продукції з доходом від її реалізації. Недоліком даного методу є те, що він не враховує морального зносу основних засобів, відмінність їх виробничої потужності в різні роки експлуатації та необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки служби.

Виробничий метод

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

Також місячну норму амортизації можна підрахувати, якщо за **норму амортизації** прийняти частку продукції, яка вироблена у відповідний місяць корисного використання об'єкта, у загальному обсязі продукції (робіт, послуг) за весь період використання (служби) основних засобів. У цьому випадку норма амортизації помножується **на величину вартості, яка амортизується**.

Виробничий метод забезпечує максимально рівномірний розподіл амортизованої вартості на вироблену продукцію. Однак необхідна інформація про очікуваний обсяг виробництва. Метод за-

стосовується, передусім, для амортизації основного технологічного устаткування (машин, верстатів), за яким може бути визначено випуск продукції.

Кумулятивний метод

За цим методом річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.

За цим методом підприємства дістали змогу значно прискорювати списання вартості основних засобів не тільки у початковий, але і в завершальний періоди експлуатації. Тобто припускається, що об'єкт основних засобів використовується інтенсивніше або в перші роки експлуатації, або в останні. Якщо треба прискорити списання у завершальний період експлуатації основних засобів, то на перше місце ставиться дріб від ділення цілого значення першого року експлуатації, на друге – другого і т.д.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості

За цим методом річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи зі строку корисного використання об'єкта, і подвоюється.

При методі прискореного зменшення залишкової вартості норма амортизації являє собою фіксовану (у відсотках) величину і застосовується до залишкової вартості об'єкта основних засобів. При цьому методі в перший рік експлуатації об'єкта основних засобів нараховується найбільша сума амортизації, потім вона зменшується щороку.

Метод зменшення залишкової вартості

За цим методом сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації у відсотках обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років, корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

Цей метод засновано на припущенні, що новий об'єкт основних засобів дасть найбільшу віддачу в перший рік його експлуатації, та його віддача (продуктивність, потужність) із року в рік зменшуватиметься. Методом зменшення залишкової вартості доцільно обчислювати амортизацію об'єктів, що піддаються швидкому моральному старінню. До таких об'єктів належать використовувані в адміністративних цілях транспортні засоби, прилади, засоби зв'язку, меблі, комп'ютери тощо.

Приклад 1.6.1. Первісна вартість об'єкта основних засобів 10000 грн. Очікуваний строк служби 5 років. Ліквідаційна вартість об'єкта у вигляді матеріалів – 1000 грн. Визначимо річну норму та суму амортизації за різними методами.

Позначимо через T_{cl} строк корисної експлуатації об'єкта основних засобів. Припустимо, що плановий випуск продукції – 50000 одиниць, у тому числі: в 1-й рік – 10000 од. продукції, 2-й – 11000, 3-й – 10100, 4-й – 9000, 5-й – 9900.

Сума цифр років експлуатації об'єкта основних засобів знаходиться за формулою суми членів арифметичної прогресії:

$$1 + 2 + \dots + T_{cl} = \frac{1 + T_{cl}}{2} \times T_{cl}.$$

Розв'язування задачі – у таблицях 1.6 і 1.7.

Місячна сума амортизації при використанні прямолінійного методу визначається діленням річної суми амортизації на 12. Місячна сума амортизації при використанні методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивного визначається діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12.

Для того щоб **автоматизувати розрахунки суми амортизації майна різними методами в Excel**, який є складовою пакета Microsoft Office, є група фінансових функцій.

Функція **АПЛ** розраховує величину амортизаційних відрахувань за один період **прямолінійним методом**.

Синтаксис АПЛ(поч_вартість; зал_вартість; час_експлуатації)

Аргументи функції означають:

поч_вартість – витрати на придбання активу;

зал_вартість – вартість у кінці періоду амортизації (залишкова вартість);

час_експлуатації – кількість періодів, за які актив амортизується (період амортизації).

У прикладі амортизаційні відрахування для кожного року складають

$$\text{АПЛ}(10000; 1000; 5) = 1800.$$

Функція **АСЧ** розраховує суму амортизації за даний період **кумулятивним методом**.

Синтаксис АСЧ(поч_вартість; зал_вартість; час_експлуатації; період)

Аргументи функції означають:

поч_вартість – витрати на придбання активу;

зал_вартість – вартість у кінці періоду амортизації (залишкова вартість);

час_експлуатації – кількість періодів, за які актив амортизується (період амортизації);

період – період (вимірюється в таких же одиницях, як час повної амортизації).

У прикладі амортизаційні відрахування для кожного року складають:

$$\text{АСЧ}(10000; 1000; 5; 1) = 3000;$$

$$ACЧ(10000; 1000; 5; 2) = 2400;$$

$$ACЧ(10000; 1000; 5; 3) = 1800;$$

$$ACЧ(10000; 1000; 5; 4) = 1200;$$

$$ACЧ(10000; 1000; 5; 2) = 600.$$

Функція **ДДОБ** розраховує амортизаційні відрахування за даний період, використовуючи метод прискореного зменшення залишкової вартості

Синтаксис ДДОБ(поч_вартість; зал_вартість; час_експлуатації; період, коефіцієнт)

Аргументи функції означають:

поч_вартість – витрати на придбання активу;

зал_вартість – вартість у кінці періоду амортизації (залишкова вартість);

час_експлуатації – кількість періодів, за які актив амортизується (період амортизації);

період – період, для якого потрібно розрахувати амортизацію (вимірюється в таких же одиницях як і час повної амортизації);

коефіцієнт – процентна ставка залишку, що зменшується. Якщо коефіцієнт опущений, то він вважається рівним 2.

У прикладі амортизаційні відрахування для кожного року складають

$$ДДОБ(10000; 1000; 5; 1; 2) = 4000;$$

$$ДДОБ(10000; 1000; 5; 2; 2) = 2400;$$

$$ДДОБ(10000; 1000; 5; 3; 2) = 1440;$$

$$ДДОБ(10000; 1000; 5; 4; 2) = 864;$$

$$ДДОБ(10000; 1000; 5; 5; 2) = 296.$$

Функція **ФУО** розраховує амортизаційні відрахування за даний період за методом **зменшення залишкової вартості**.

Синтаксис **ФУО(поч_вартість; зал_вартість; час_експлуатації; період, місяці)**.

Аргументи функції означають:

поч_вартість – витрати на придбання активу;

зал_вартість – вартість у кінці періоду амортизації (залишкова вартість);

час_експлуатації – кількість періодів, за які актив амортизується (період амортизації);

період – період, для якого потрібно розрахувати амортизацію (вимірюється в таких же одиницях, як і час повної амортизації);

місяці – це кількість місяців у першому році. Якщо аргумент опущений, то він вважається рівним 12.

У прикладі амортизаційні відрахування для кожного року складають:

$$\text{ФУО}(10000; 1000; 5; 1) = 3690;$$

$$\text{ФУО}(10000; 1000; 5; 2) = 2328,39;$$

$$\text{ФУО}(10000; 1000; 5; 3) = 1469,21409;$$

$$\text{ФУО}(10000; 1000; 5; 4) = 927,0740908;$$

$$\text{ФУО}(10000; 1000; 5; 5) = 584,9837513.$$

Таблиця 1.6.

Норми амортизації за різними методами в загальному випадку та за даними прикладу

Методи нарахування амортизації	Норми амортизації	
	У загальному випадку, H_a	У прикладі H_a
Прямолінійний	$\frac{100\%}{T_{cl}}$	$100\% : 5 = 20\%$
Виробничий	$\frac{\Phi_{перв} - \Phi_{л}}{\sum_{t=1}^{T_{cl}} Q_t}$	$\frac{10000 - 1000}{50000} = 0,182\% / од.$
Кумулятивний	$\frac{T_{cl} - (t-1)}{T_{cl}(T_{cl} + 1)}$, де $t = 1, 2, \dots, T_{cl}$, t – поточний рік нарахування амортизації	$\frac{5}{15}; \frac{4}{15}; \frac{3}{15}; \frac{2}{15}; \frac{1}{15}$
Прискореного зменшення залишкової вартості	$2 \cdot \frac{100\%}{T_{cl}}$	$2 \times 20\% = 40\%$
Зменшення залишкової вартості	$\left(1 - \sqrt[T_{cl}]{\frac{\Phi_{л}}{\Phi_{перв}}}\right) \cdot 100\%$	$\left(1 - \sqrt[5]{\frac{1000}{10000}}\right) \cdot 100\% = 36,9\%$

Таблиця 1.7.

Річні суми амортизаційних відрахувань за різними методами

Роки	Річна сума амортизації (A_p , грн) за методом				
	пря- мо- лі- ній- ним	виробничим	кумулятив- ним	прискороного зменшення за- лишкової варто- сті	зменшення за- лишкової вар- тості
1	1800	$10000 \cdot 0,18 = 1800$	$9000 \cdot \frac{5}{15} = 3000$	40 % від $10000 = 4000$	36,9 % від $10000 = 3690$
2	1800	$11000 \cdot 0,18 = 1980$	$9000 \cdot \frac{4}{15} = 2400$	40 % від $6000 = 2400$	36,9 % від $6310 = 2328,39$
3	1800	$10100 \cdot 0,18 = 1818$	$9000 \cdot \frac{3}{15} = 1800$	40 % від $3600 = 1440$	36,9 % від $3981,61 = 1469,21$
4	1800	$9000 \cdot 0,18 = 1620$	$9000 \cdot \frac{2}{15} = 1200$	40 % від $2160 = 864$	36,9 % від $2512,4 = 927,06$
5	1800	$9900 \cdot 0,18 = 1782$	$9000 \cdot \frac{1}{15} = 600$	$1296 - 1000 = 296$	$1585,32 -$ $-1000 = 585,32$
Усьо- го	9000	9000	9000	9000	9000

У табл. 1.8 наведені формули для розрахунку норми амортизації (H_a), річних амортизаційних відрахувань у році t (A_t), суми амортизаційних відрахувань (накопиченого зносу) ($\Phi_{\text{зн } t} = \sum_{t=1}^t A_t$) та залишкової вартості в році t ($\Phi_{\text{зал } t}$) за різними методами нарахування амортизації.

Таблиця 1.8.

Формули для розрахунку основних показників амортизації

Метод нарахування амортизації	Норма амортизації, H_a	Річні амортизаційні відрахування у році t , $t = 1, 2, \dots, T_{cl}$, A_t	Сума накопиченого зносу за t років, $\Phi_{зн t}$	Залишкова вартість у році t , $\Phi_{зсл t}$
1 прямолінійний	$\frac{100\%}{T_{cl}}$	$\frac{H_a \cdot (\Phi_{перв} - \Phi_{л})}{100}$	$\frac{H_a \cdot t \cdot (\Phi_{перв} - \Phi_{л})}{100}$, $t = 1, 2, \dots, T_{cl}$	$\Phi_{перв} - \Phi_{зн t}$, $t = 1, 2, \dots, T_{cl}$
2 виробничий	$\frac{\Phi_{перв} - \Phi_{л}}{T_{cl} \cdot \sum_{i=1}^t Q_i}$ чи $Q_t / \sum_{i=1}^{T_{cl}} Q_i$	$H_a \cdot Q_t$, чи $H_a \cdot \Phi_{ам}$	$\sum_{t=1}^t \frac{Q_t}{T_{cl}} \cdot (\Phi_{перв} - \Phi_{л})$, $t = 1, 2, \dots, T_{cl}$	$\Phi_{перв} - \Phi_{зн t}$, $t = 1, 2, \dots, T_{cl}$
3 кумулятивний	$\frac{t}{T_{cl}(T_{cl} + 1)}$, або $\frac{2}{T_{cl} - (t-1)}$ $\frac{T_{cl}}{T_{cl}(T_{cl} + 1)}$, де $\frac{2}{T_{cl}(T_{cl} + 1)}$ $t = 1, 2, \dots, T_{cl}$	$H_a \cdot (\Phi_{перв} - \Phi_{л})$	$\frac{(1+t) \cdot t}{(1+T_{cl}) \cdot T_{cl}} \cdot (\Phi_{перв} - \Phi_{л})$; або $2 \cdot \frac{(T_{cl} - t + 1) \cdot t}{(1+T_{cl}) \cdot T_{cl}} \cdot (\Phi_{перв} - \Phi_{л})$, $t = 1, 2, \dots, T_{cl}$	$\Phi_{перв} - \Phi_{зн t}$, $t = 1, 2, \dots, T_{cl}$

Продовження таблиці

Метод нарахування амортизації	Норма амортизації, H_a	Річні амортизаційні відрахування у році t , $t = 1, 2, \dots, T_{сл}, A_t$	Сума накопиченого зносу за t років, $\Phi_{знт}$	Залишкова вартість у році t , $\Phi_{зал}$
4 прискореного зменшення залишкової вартості	$2 \cdot \frac{100\%}{T_{сл}}$	$\frac{H_a}{100} \cdot \Phi_{перв} \cdot \left(1 - \frac{H_a}{100}\right)^{t-1}$ для $t = 1, 2, \dots, (T_{сл} - 1)$; $\Phi_{зал}(t-1) - \Phi_{л}$ для $t = T_{сл}$	$\Phi_{перв} \cdot \left(1 - \left(1 - \frac{H_a}{100}\right)^t\right)$ для $t = 1, 2, \dots, (T_{сл} - 1)$; $\Phi_{знт} = T_{сл} = \Phi_{перв} - \Phi_{л}$	$\Phi_{перв} \cdot \left(1 - \frac{H_a}{100}\right)^t$ $t = 1, 2, \dots, (T_{сл} - 1)$; $\Phi_{зал} = T_{сл} = \Phi_{л}$
5 зменшення залишкової вартості	$\left(1 - T_{сл} \cdot \sqrt[T_{перв}]{\frac{\Phi_{л}}{\Phi_{перв}}}\right) \cdot 100\%$	$\frac{H_a}{100} \cdot \Phi_{перв} \cdot \left(1 - \frac{H_a}{100}\right)^{t-1}$ для $t = 1, 2, \dots, (T_{сл} - 1)$; $\Phi_{зал}(t-1) - \Phi_{л}$ для $t = T_{сл}$	$\Phi_{перв} \cdot \left(1 - \left(1 - \frac{H_a}{100}\right)^t\right)$ для $t = 1, 2, \dots, (T_{сл} - 1)$; $\Phi_{знт} = T_{сл} = \Phi_{перв} - \Phi_{л}$	$\Phi_{перв} \cdot \left(1 - \frac{H_a}{100}\right)^t$ $t = 1, 2, \dots, (T_{сл} - 1)$; $\Phi_{зал} = T_{сл} = \Phi_{л}$

1.6.2. Податковий метод нарахування амортизації основних фондів

На відміну від П(С)БО 7 «Основні засоби» [30], Закон про оподаткування прибутку [1] жорстко регламентує порядок нарахування амортизації та не допускає можливості будь-якого вибору. Тому, які б методи не вибрало підприємство для нарахування амортизації в бухгалтерському обліку, з метою оподаткування слід твердо дотримуватися вимог, викладених у статті 8 «Амортизація» Закону [1]. З погляду на оподаткування інтерес викликають не основні фонди як такі, а тільки їх вплив на об'єкт оподаткування, який виявляється, переважно, через амортизацію, оскільки на її суму зменшується прибуток, що підлягає оподаткуванню.

Під терміном «амортизація» основних фондів і нематеріальних активів слід розуміти поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення чи покращення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку в межах норм амортизаційних відрахувань, встановлених цією статтею (п. 8.1.1 ст. 8 [1]).

Норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду в наступних розмірах (у розрахунку на податковий квартал): група 1 – 2 %; група 2 – 10 %; група 3 – 6 %; група 4 – 15 %.

п. 8.3.2 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (витяг) від 1.07.2004 р. № 1957-IV

Балансова вартість групи основних фондів на початок звітного періоду розраховується за формулою:

$$B_{(a)} = B_{(a-1)} + \Pi_{(a-1)} - B_{(a-1)} - A_{(a-1)}, \text{ де}$$

$B_{(a)}$ – балансова вартість групи на початок звітного періоду;

$B_{(a-1)}$ – балансова вартість групи на початок періоду, який передує звітному;

$\Pi_{(a-1)}$ – сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших покращень основних фондів протягом періоду, який передує звітному;

$B_{(a-1)}$ – сума виведених з експлуатації основних фондів протягом періоду, який передує звітному;

$A_{(a-1)}$ – сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у періоді, який передує звітному.

Для оподаткування мають значення лише операції, пов'язані зі збільшенням або зменшенням балансової вартості груп основних фондів.

Балансова вартість груп основних фондів збільшується, якщо платник податку на прибуток підприємства здійснює витрати на:

- придбання основних фондів, у тому числі за договором фінансового лізингу;
- самостійне виготовлення основних фондів;
- поліпшення основних фондів.

Балансова вартість груп основних фондів збільшується також у результаті проведення індексації. І це єдиний випадок, коли витрат немає, а збільшення вартості здійснюється.

Збільшення балансової вартості груп основних фондів означає, що здійснені витрати будуть амортизуватися і, таким чином, впливати на об'єкт обкладання податком на прибуток, зменшуючи його. Такий механізм реалізації одного з найважливіших принципів Закону про оподаткування прибутку підприємств [], згідно з яким амортизується не вартість основних фондів, а пов'язані з ними витрати.

Балансова вартість груп основних фондів зменшується, якщо основні фонди виводяться з експлуатації у зв'язку з:

- продажем;
- передачею до статутного фонду іншої юридичної особи;
- ліквідацією окремих об'єктів основних фондів групи 1;
- капітальним ремонтом, реконструкцією і консервацією окремих об'єктів основних фондів групи 1.

Балансова вартість груп основних фондів зменшується також у зв'язку з:

- щоквартальним нарахуванням амортизації;
- отриманням суми компенсації за зруйновані чи знищені об'єкти основних фондів груп 2 і 3.

Податкову амортизацію розраховують поквартально, а базою для її нарахування є балансова (залишкова) вартість відповідної

групи основних фондів на початок кварталу. Розпочинають нарахування податкової амортизації з кварталу, наступного за тим, коли об'єкт ввели в експлуатацію.

Амортизацію окремого об'єкта основних фондів групи 1 проводять до досягнення балансової вартості такого об'єкта 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (1700 грн) (п. 8.3.7 Закону про оподаткування прибутку [1]). Амортизацію основних фондів груп 2, 3 і 4 проводять до досягнення балансової вартості групи нульового значення (п. 8.3.8 Закону [1]).

Якщо окремі об'єкти основних фондів групи 1 виводять з експлуатації, амортизацію припиняють нараховувати з кварталу, наступного за кварталом їх виведення з експлуатації. А при виведенні з експлуатації окремих об'єктів основних фондів груп 2, 3, 4 з будь-яких причин (крім продажу) балансова вартість таких груп залишається колишньою і її продовжують амортизувати (п. 8.4.6 Закону [1]).

Отже, механізм амортизації основних фондів регламентований Законом про оподаткування прибутку [1], полягає у наступному:

- принцип нарахування амортизації єдиний для всіх платників податку на прибуток незалежно від форми власності та організаційно-правової форми господарювання;
- для цілей оподаткування передбачено єдину класифікацію основних фондів за групами;
- амортизації підлягають витрати, пов'язані з придбанням, самостійним виготовленням основних фондів;
- визначення амортизаційних відрахувань здійснюється шляхом застосування норм амортизації до балансової вартості груп основних фондів на початок розрахункового кварталу;
- при визначенні балансової вартості основних фондів ураховуються витрати, не тільки пов'язані з придбанням (самостійним виготовленням), а й понесені у зв'язку з ремонтом, реконструкцією, модернізацією, іншими видами поліпшення основних фондів і з капітальним поліпшенням землі (не пов'язані з будівництвом), а також фактично нарахована сума амортизації;
- стосовно груп 2, 3 і 4 основних фондів використовується груповий метод визначення їх балансової вартості та розрахунку амортизаційних відрахувань;

- встановлено єдині для кожної групи основних фондів (і для всіх платників) норми амортизаційних відрахувань.

Для цілей оподаткування амортизація є окремою статтею, що зменшує валові доходи.

Слід відмітити, що до витрат у зв'язку з придбанням, спорудженням і поліпшенням основних фондів груп 1, 2 і 3 до 1 січня 2004 року платники податку на прибуток повинні використовувати «старі» норми амортизації, а саме: група 1 – 1,25%, група 2 – 6,25%, група 3 – 3,75% (п. 8.6.1 Закону про оподаткування прибутку [12]). «Прискорені» норми амортизації платники податку на прибуток мають право використовувати тільки до тих основних фондів групи 3, до яких використовували їх до 1 січня 2003 року. Прискорена амортизація розрахована на 7 років, тому «прискорені» норми можуть використовуватися до 2008 року по об'єктах, на яких їх почали використовувати у 2002 році. Отже, внаслідок використання «старих» і «нових» норм амортизації в податковому обліку більшість платників податку основні фонди фактично групують не у чотири, а у сім груп.

1.6.3. Вплив податкової амортизації на оподатковуваний прибуток підприємства

Закон України про оподаткування прибутку [1] прибуток визначає як скоригований валовий дохід, 25 % від якого платник податку на прибуток відшкодовує до бюджету. Скоригований валовий дохід – це різниця між валовими доходами звітного періоду, визначеними ст. 4 [1], та валовими витратами (безпосередньо пов'язаними з отриманням доходу) (ст. 5 [1]), і сумою амортизаційних відрахувань, нарахованих відповідно до ст. 8, 9 [1].

Позначимо через Φ_1 балансову вартість окремого об'єкта основних фондів (або групи основних фондів) на початок першого періоду, тоді балансова вартість на початок другого періоду

$$\Phi_2 = \Phi_1 - A_1 = \Phi_1 - \frac{H_a}{100} \Phi_1 = \Phi_1 \left(1 - \frac{H_a}{100} \right),$$

де H_a – норма амортизації (%), $A_1 = \frac{H_a}{100} \Phi_1$ – амортизаційні відрахування першого періоду. Балансова вартість на початок третього періоду

$$\Phi_3 = \Phi_2 - A_2 = \Phi_2 - \frac{H_a}{100} \Phi_2 = \Phi_2 \left(1 - \frac{H_a}{100}\right) = \Phi_1 \left(1 - \frac{H_a}{100}\right)^2, \text{ де}$$

$A_2 = \frac{H_a}{100} \Phi_2 = \Phi_1 \frac{H_a}{100} \left(1 - \frac{H_a}{100}\right)$ – амортизаційні відрахування другого періоду, і так далі, балансова вартість на початок t -го періоду

$$\begin{aligned} \Phi_t &= \Phi_{t-1} - A_{t-1} = \Phi_{t-1} - \frac{H_a}{100} \Phi_{t-1} \\ &= \Phi_{t-1} \left(1 - \frac{H_a}{100}\right) = \Phi_1 \left(1 - \frac{H_a}{100}\right)^{t-2} \left(1 - \frac{H_a}{100}\right) = \Phi_1 \left(1 - \frac{H_a}{100}\right)^{t-1}, \end{aligned}$$

де $A_{t-1} = \Phi_1 \frac{H_a}{100} \left(1 - \frac{H_a}{100}\right)^{t-2}$ – амортизаційні відрахування $(t-1)$ -го періоду. Враховуючи, що амортизація окремого об'єкта основних фондів групи 1 здійснюється до досягнення балансовою вартістю такого об'єкта ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (п. 8.3.7. [2]), тобто 1700 грн, розрахуємо, скільки часу буде амортизуватись об'єкт першої групи, для якого

$$\Phi_t = \Phi_1 \left(1 - \frac{H_a}{100}\right)^{t-1} = 1700 \text{ та } H_a = 2 \% \text{ у розрахунку на квартал,}$$

тобто $(0,98)^{t-1} = \frac{1700}{\Phi_1}$. Після логарифмування останнього спів-

$$\text{відношення, маємо, а } t = 1 + \frac{\ln \frac{1700}{\Phi_1}}{\ln 0,98}.$$

$$\text{Для } \Phi_1 = 1000000, \quad t = 1 + \frac{\ln 0,0017}{\ln 0,98} = 1 + \frac{-6,377127028}{-0,020202707} \approx 317$$

кварталів, або 79 років. Для

$$\Phi_1 = 10000000, \quad t = 1 + \frac{\ln 0,00017}{\ln 0,98} = 1 + \frac{-8,679712121}{-0,020202707} \approx 431 \text{ квар-}$$

тал, або 108 років. Отже, наприклад, виробнича споруда вартістю 10 млн грн буде амортизуватися за податковим методом 108 років без урахування випадків, коли збільшується балансова вартість основних фондів.

Отже, порядок нарахування амортизації, на суму якої зменшується податковий прибуток, не допускає можливості будь-якого вибору. Податкове законодавство встановлює фіксовані норми амортизації для чотирьох груп основних фондів, які застосовуються до балансової вартості. Такий порядок не враховує особливостей експлуатації основних фондів [92].

1.6.4. Амортизація інших необоротних матеріальних активів

Для амортизації МНМА і бібліотечних фондів можуть використовуватися: прямолінійний, виробничий метод, а також методи списання 100 % амортизованої вартості в першому місяці використання чи списання 50 % амортизованої вартості в першому місяці використання, а решту 50 % – у місяці вилучення з активів підприємства (п. 27 П(С)БО 7 «Основні засоби» [30]).

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за прямолінійним і виробничим методами.

У табл. 1.9 та 1.10 наведено питому вагу амортизації у структурі витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) за видами економічної та промислової діяльності у 2003 році.

Слід зауважити, що останнім часом виникає багато суперечок з приводу того, чи вважати амортизаційні відрахування витратами, які включаються до собівартості готової продукції (робіт, послуг), чи вони є джерелом інвестицій для відновлення основних засобів виробництва. Амортизаційний фонд – це актив чи пасив? [81,105,107].

Автори не зупинялися на цих дискусійних питаннях, а лише висвітлили основні поняття, спираючись на існуючу законодавчу базу.

Таблиця 1.9.

Питома вага амортизації у структурі витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) за видами економічної діяльності у 2003 році *

Галузь		Питома вага амортизації, %
Всього по народному господарству		6,6
По галузях господарювання	Промисловість	5,1
	Сільське та лісове господарства, мисливство	6,2
	Будівництво	3,5
	Транспорт і зв'язок	11,4
	Освіта	6,6
	Охорона здоров'я та соціальна допомога	9,8
	Оптова та роздрібна торгівля	4,9

* Статистичний щорічник України за 2003 рік, с. 86.

Таблиця 1.10.

Питома вага амортизації у структурі витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) за видами промислової діяльності у 2003 році *

Галузь промисловості	Питома вага амортизації, %
Уся промисловість	5,1
Машинобудування	4,2
– виробництво машин та устаткування	5,1
– виробництво електричного та електронного устаткування	4,5
Виробництво та розподілення електроенергії, газу та води	10,1
Металургія та обробка металу	3,0
Хімічна та нафтохімічна промисловість	4,8
Легка промисловість	4,8
Харчова промисловість і перероблення сільськогосподарських продуктів	3,3
Добувна промисловість	12,6
– видобування енергетичних матеріалів	14,9
– видобування неенергетичних матеріалів	8,2
Виробництво деревини та виробів з дерева	4,8

* Статистичний щорічник України за 2003 рік, с. 110.

1.7. Показники відтворення та використання основних засобів

Основні засоби підприємства створюють і вводять у дію з метою формування необхідної виробничої потужності (виробничого потенціалу).

Виробнича потужність підприємства характеризує максимально можливий річний обсяг випуску продукції (виконання робіт, надання послуг) заздалегідь визначеної номенклатури, асортименту та якості за умови ефективного використання устаткування і виробничих площ, застосування прогресивної технології та організації виробництва.

Ефективність відтворення та використання основних засобів різногалузевих підприємств визначають за допомогою системи показників (рис. 1.10).

Узагальнюючі показники характеризують використання всієї сукупності основних виробничих засобів підприємства, галузі, народного господарства. Це чотири показники.

Фондовіддача – це відношення обсягу виробленої продукції (робіт, послуг) (Q) до середньорічної вартості основних засобів ($\Phi_{\text{бал. сер. р.}}$):

$$F_{\text{в}} = \frac{Q}{\Phi_{\text{бал. сер. р.}}}, \left[\frac{\text{грн продукції}}{\text{грн осн. засобів}} \right]. \quad (1.14)$$

Фондомісткість продукції – це відношення середньорічної вартості основних засобів до обсягу продукції:

$$F_{\text{м}} = \frac{\Phi_{\text{бал. сер. р.}}}{Q}, \left[\frac{\text{грн осн. засобів}}{\text{грн продукції}} \right]. \quad (1.15)$$

Фондоозброєність праці – це відношення середньорічної вартості основних засобів ($\Phi_{\text{бал. сер. р.}}$) до середньорічної чисельності промислово-виробничого персоналу підприємства чи його ланок ($Ч_{\text{впл}}$):

$$F_{\text{озбр.}} = \frac{\Phi_{\text{бал. сер. р.}}}{Ч_{\text{впл}}}, \left[\frac{\text{грн осн. засобів}}{\text{осіб}} \right]. \quad (1.16)$$

Фондовіддача тісно пов'язана з продуктивністю праці. Позначивши

$$Q = P_T \cdot Q_{нев}, \quad (1.17)$$

де P_T – продуктивність праці, а з (5.16) випливає, що

$$\Phi_{бал\ сер. р.} = F_{озбр.} \cdot Q_{нев}. \quad (1.18)$$

Маємо,

$$F_v = \frac{P_T}{F_{озбр.}}. \quad (1.19)$$

Тобто фондовіддача буде зростати за умови введення більш прогресивних засобів, ніж діючі, які забезпечують зростання продуктивності праці більшими темпами, ніж зростатиме їх вартість.

Рентабельність основних засобів – це відношення *балансового прибутку* підприємства до середньорічної балансової вартості основних засобів.

$$P_\phi = \frac{П_{бал}}{\Phi_{бал\ сер. р.}}, \quad \left[\frac{\text{грн приб.}}{\text{грн осн. фондів}} \text{ або } \% \right] \quad (1.20)$$

Ступінь використання активної частини основних засобів (виробничих потужностей) можна показати за допомогою коефіцієнтів екстенсивного використання встановленого устаткування ($\kappa_{екс}$), інтенсивного навантаження устаткування ($\kappa_{инт}$), їх сукупності – інтегрального показника використання виробничої потужності (κ_i) та коефіцієнта змінності роботи устаткування.

Коефіцієнт екстенсивного навантаження устаткування – показник ступеня використання можливого часу роботи устаткування, що обчислюється як відношення фактичного часу роботи устаткування до розрахункового за певний період (п. 9.9 ДСТУ [84]).

Коефіцієнт інтенсивного навантаження устаткування – показник ступеня використання потужності устаткування протягом його фактичної роботи, що обчислюється як відношення середньої фактичної продуктивності до паспортної (п. 9.11 ДСТУ [84]).

Коефіцієнт інтегрального навантаження устаткування – показник, що виражає ступінь використання устаткування за за-

гальним обсягом виконаної ним роботи та визначається як добуток коефіцієнтів екстенсивного та інтенсивного навантаження устаткування (п. 9.12 ДСТУ [84]).



Рис. 1.10. Система показників ефективності відтворення та використання основних засобів

$$K_{екс} = \frac{T_{\phi}}{T_{к}}, \quad (1.21)$$

де T_{ϕ} – фактичний час роботи устаткування, годин;

$T_{к}$ – календарний час роботи за той самий період, годин.

Для знаходження фактичного часу роботи устаткування та інших видів активних засобів підприємство керується балансом робочого часу роботи устаткування.

Баланс робочого часу устаткування – система показників, що дозволяє порівнювати запланований і фактичний час роботи устаткування (п. 9.8 ДСТУ [84]).

Існує три фонди робочого часу устаткування:

Календарний

$$T_{\kappa} = D_{\kappa} \cdot t_{\text{зм}} \cdot S, \quad (1.22)$$

де D_{κ} – кількість календарних днів у плановому періоді, днів;

$t_{\text{зм}}$ – тривалість робочої зміни, годин;

S – кількість змін на добу.

Номінальний

$$T_{\text{ном}} = D_p \cdot t_{\text{зм}} \cdot S, \quad (1.23)$$

де D_p – кількість робочих днів у плановому періоді, днів;

Фактичний (ефективний)

$$T_{\phi} = T_{\text{ном}} \left(1 - \frac{\alpha_{\text{втр}}}{100} \right), \quad (1.24)$$

де $\alpha_{\text{втр}}$ – коефіцієнт, який враховує втрати робочого часу від різних простоїв устаткування, % (приблизно $\alpha_{\text{втр}} = 2 \dots 5$ %).

$$\kappa_{\text{інт}} = \frac{Q_{\text{факт}}}{Q_{\text{макс}}}, \quad (1.25)$$

де $Q_{\text{факт}}$ – фактичний обсяг продукції, виробленої за допомогою устаткування (активної частини засобів), натуральні чи грошові одиниці;

$Q_{\text{макс}}$ – максимально можливий обсяг продукції, який можливо одержати від активної частини засобів, натуральні чи грошові одиниці.

$$\kappa_i = \kappa_{\text{екс}} \cdot \kappa_{\text{інт}} \quad (1.26)$$

Коефіцієнти змінності роботи устаткування:

$$\kappa_{\text{зм}} = \frac{n_I + n_{II} + n_{III}}{n_{\text{вст}}} \quad (1.27)$$

$$\kappa_{\text{зм}} = \frac{n_I \cdot t_I + n_{II} \cdot t_{II} + n_{III} \cdot t_{III}}{n_{\text{вст}} \cdot t_{\text{зм}}}, \quad (1.28)$$

де n_I, n_{II}, n_{III} – кількість одиниць устаткування, яке працювало відповідно в першу, другу та третю зміни (верстато-зміни роботи);

$n_{вст}$ – кількість встановленого устаткування;

t_I, t_{II}, t_{III} – відповідно середня тривалість роботи устаткування в першу, другу, третю зміни, годин, $(n \cdot t)$ – верстато-години роботи.

Ефективність відтворення основних засобів, які характеризують процес їх руху, визначають за допомогою коефіцієнта оновлення основних засобів ($\kappa_{онов}$) та коефіцієнта вибуття основних засобів ($\kappa_{виб}$):

$$\kappa_{онов} = \frac{\sum_{i=1}^{12} \Phi_{вв\ i}}{\Phi_{бал\ сер.\ p}}, \quad (1.29)$$

$$\kappa_{виб} = \frac{\sum_{i=1}^{12} \Phi_{вив\ i}}{\Phi_{бал\ сер.\ p}}. \quad (1.30)$$

Період оновлення основних засобів:

$$T_{онов} = \frac{1}{\kappa_{онов}}, \text{ років.} \quad (1.31)$$

Конкретні умови господарювання на підприємствах України потребують прискорення та підвищення ефективності відтворення основних засобів, зростання технічного рівня засобів праці, а також ефективного використання виробничого потенціалу. Напрями інтенсифікації відтворення основних засобів підприємств ілюструє рис. 1.11.



Рис. 1.11. Основні напрями інтенсифікації відтворення ефективного використання основних засобів підприємства

1.8. Поліпшення основних засобів (основних фондів)

У процесі використання об'єктів основних засобів у господарській діяльності підприємство здійснює витрати, які пов'язані з їх поліпшенням (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція та ін.), а також витрати для підтримки об'єктів у робочому стані (ремонт).

Відповідно до П(С)БО 7 підприємства самостійно визначають, які з витрат пов'язані з поліпшенням об'єктів основних засобів, а які – з їх ремонтом. Але робиться це не довільно, а за критерієм впливу витрат на майбутні економічні вигоди від використання основних засобів.

Витрати, які приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно отриманих від використання основних засобів, вважаються витратами на поліпшення об'єктів основних засобів, яке може бути досягнуто двома способами:

- збільшенням продуктивності об'єкта;
- скороченням витрат на його утримання.

У першому випадку за рахунок поліпшення об'єктів основних засобів збільшуються доходи підприємства, у другому – знижується собівартість виготовленої продукції, що збільшує прибуток.

Витрати, які пов'язані з поліпшенням об'єктів основних засобів, носять характер довгострокового використання, тому вони не враховуються у складі витрат відповідного періоду, а капіталізуються, тобто включаються до витрат звітного періоду за допомогою їх амортизації. Для того щоб витрати на поліпшення об'єктів основних засобів підлягали амортизації, на їх суму збільшується первісна вартість об'єкта основних засобів, який був поліпшений.

п.14 П(С)БО 7 «Основні засоби» (витяг) від 27.04.2000 р. № 92

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, які пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція та ін), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта.

Прикладами витрат, які включають до первісної вартості об'єкта, є:

- реконструкція об'єкта основних засобів, після якої відбувається збільшення виробничої потужності, або скорочення матеріальних витрат на виробництво, або збільшення терміну його корисного використання тощо;

- модифікація об'єкта основних засобів з метою продовження строку його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;

- заміна окремих частин верстата для підвищення якості продукції, яка виробляється;

- упровадження більш ефективного технологічного процесу, що дало змогу зменшити первісно оцінені виробничі витрати.

Збільшенню первісної вартості об'єкта передуює, як правило, відображення вартості робіт, які приводять до збільшення економічних вигод, у складі **капітальних інвестицій**. Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних із поліпшенням основних засобів, може бути, зокрема, збільшення внаслідок здійснення цих витрат:

- очікуваного строку корисного використання об'єкта;

- кількості та/чи якості продукції, яка виробляється з використанням об'єкта.

Рішення про характер і ознаки робіт на поліпшення основних засобів, які здійснюються підприємством (приведуть вони до збільшення економічних вигод або направлені на підтримку об'єкта у робочому стані) **приймає керівник підприємства** з урахуванням результатів аналізу ситуації, що склалася, і суттєвості таких витрат (п. 29 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [61]).

Витрати на будь-які види ремонтів не носять характеру довгострокового використання, оскільки їх здійснення не приводить до збільшення майбутніх економічних вигод. Вони направлені на те, щоб відновити первісні техніко-економічні характеристики об'єктів основних засобів. Тому такі витрати на оцінку основних засобів не впливають, а враховуються у складі витрат періоду, в якому вони здійснені.

п.15 П(С)БО 7 «Основні засоби» (витяг) від 27.04.2000 р. № 92

Витрати, які здійснюються для підтримки об'єкта в робочому стані і отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Джерела фінансування витрат на ремонт і обслуговування основних засобів залежать від їх функціонального призначення. Так, витрати на ремонт виробничих основних засобів включають до виробничої собівартості виготовленої продукції, а основних засобів адміністративного призначення – до адміністративних витрат.

Слід відмітити, що правила поліпшення основних засобів відрізняються від правил поліпшення основних фондів. З метою оподаткування до складу валових витрат включаються відповідно до п. 5.2.10 Закону про оподаткування прибутку підприємств [1] «суми витрат, які пов'язані з поліпшенням основних фондів у межах, установлених пп. 8.7.1 п. 8.7 «Поточний та капітальний ремонт, реконструкція, модернізація, технічне переозброєння та інші види поліпшення основних фондів».

п. 8.7.1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»
(витяг) від 1.07.2004 р. № 1957-IV

Платники податку мають право впродовж звітного періоду відносити до валових витрат будь-які витрати, пов'язані з поліпшенням основних фондів, що підлягають амортизації, у тому числі витрати на поліпшення орендованих основних фондів у сумі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок звітного періоду.

Витрати, що перевищують зазначену суму, розподіляються пропорційно сумі фактично понесених платником податку витрат на поліпшення основних фондів груп 2, 3 і 4 чи окремих об'єктів основних фондів групи 1 станом на початок розрахункового кварталу

Отже, платник податку має право, а не зобов'язаний, включити частину витрат на поліпшення до складу валових витрат, при цьому відмова від валових витрат не позбавляє права на включення цієї суми до складу витрат, які підлягають амортизації. Крім того, п. 8.7.1 застосовується не до всіх витрат на поліпшення основних фондів, а тільки до тих, які підлягають амортизації. Наприклад, витрати на поліпшення невиробничих фондів амортизації не підлягають і, відповідно, п. 8.7.1 до них не використовується. Витрати на поліпшення – це самостійний вид витрат, тому до валових витрат у межах 10 % ліміту можуть бути

включені, у тому числі, і витрати на поліпшення орендованих та безоплатно отриманих об'єктів. Про витрати на поліпшення орендованих основних засобів є у п. 8.7.1 з 1.07.2004 р. (внесено законом [1]). На практиці податківці часто не хочуть визнати витрати на поліпшення безоплатно отриманих основних фондів у складі валових, але не відмовляють їм у праві бути включеними до складу витрат, які підлягають амортизації (лист ДПАУ від 24.09.2003 р. № 8032/6/15-1116 [73]). Якщо платник податку за підсумками попереднього року провів індексацію балансової вартості груп основних фондів згідно з п. 8.3.3 Закону про оподаткування прибутку, то для розрахунку 10% ліміту необхідно використовувати вже проіндексовану балансову вартість.

Майже щороку законодавці вигадують особливі «тимчасові» умови застосування окремих норм ст. 8 «Амортизація» Закону про оподаткування прибутку підприємств. У 2005 році «не пощастило» п. 8.7.1, в якому встановлено порядок розподілу витрат на поліпшення основних фондів між тими, що підлягають амортизації, та тими, що належать до валових витрат платника податку. У 2005 році норми п. 8.7.1 застосовуються з урахуванням п. 22.2 ст. 22 Закону про оподаткування прибутку підприємств, введеного Законом від 25.03.2005 р. № 2505-IV «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та інших законодавчих актів України:

«22.2. Установити, що в 2005 році віднесення до валових витрат будь-яких витрат, передбачених абзацом першим підпункту 8.7.1 пункту 8.7 статті 8 Закону, та пов'язаних з поліпшенням основних фондів 2 – 4 груп, що підлягають амортизації, у тому числі витрат на поліпшення орендованих основних фондів, здійснюється у сумі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості 2 – 4 груп основних фондів станом на початок звітного періоду, а по об'єктах основних фондів 1 групи, до валових витрат включаються витрати, що не перевищують суму у розмірі 10 відсотків до балансової вартості об'єкта, що ремонтується, станом на початок звітного періоду». Після аналізу п. 22.2 виникають запитання: чому об'єкт групи 1 названо таким, що «ремонтуються», а не «поліпшується»? Може, це помилка, бо ремонт і поліпшення – це дві різні речі.

Мета нововведення п. 22.2, який має діяти до 01.01.2006 року, – максимальне скорочення суми валових витрат.

Отже, у 2005 році перший абзац п. 8.7.1 Закону про оподаткування прибутку не використовувався. Замість нього діяв тимчасовий п. 22.2, спеціально введений Законом № 2505 у ст. 22 Закону про оподаткування прибутку.

Згідно з другим абзацом п. 8.7.1 витрати, що перевищують 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок звітної періоду, «... розподіляються пропорційно до суми фактично понесених платником податку витрат на поліпшення основних фондів груп 2, 3 і 4 чи окремих об'єктів основних фондів групи 1 станом на початок розрахункового кварталу». Ця норма діє з 1.07.2004 року (внесена Законом [1]).

«Витрати на виплату заробітної плати робітникам, які знаходяться у трудових відносинах з платником податку на прибуток і які виконують ремонт основних фондів такого платника податку, не включаються у витрати, які амортизуються згідно з п. 8.1.2 Закону про оподаткування прибутку підприємств, такі витрати відносяться до складу валових витрат платника податку згідно з п. 5.6.1 Закону про оподаткування прибутку [1]» (лист ДПАУ від 20.11.2003 р. № 9543/6/15-1116 [73]).

Приклад 1.8.1. Підприємство – платник податку на прибуток на початок року має основні фонди всіх груп, отже, має 10% ліміт і право на включення у валові витрати частини «ремонтних» витрат у сумі, що не перевищує цей ліміт. Підприємство протягом року (у різних кварталах) поліпшує один об'єкт будь-якої групи чи кілька об'єктів, які відносяться до однієї групи (це може бути будь-яка група, крім групи 1). Загальна сума витрат на поліпшення перевищила 10% ліміт. Як у даному випадку відобразити у податковому обліку суму перевищення?

Відповідь: Необхідно збільшити балансову вартість тієї групи, основні фонди якої поліпшувалися.

Розподіл у даному випадку не використовується, так як немає бази розподілу – фактично понесені витрати, а не загальна їх сума, а сума витрат на поліпшення кожної групи і кожного об'єкта групи 1. Тобто якщо поліпшувалися об'єкти груп 2 і 3, то розподіляти суму, яка перевищила 10% ліміт, доведеться саме між цими групами, а базою розподілу будуть фактичні витрати на по-

ліпшення кожної з цих груп. Наведене підтверджується й тим, що згідно з п. 8.7.1 суми перевищення збільшують балансову вартість основних фондів «відповідних груп або окремих об'єктів основних фондів групи 1 ...». Отже, база розподілу виникає тільки у випадку, коли є фактичні витрати на поліпшення об'єктів, як мінімум, двох різних груп або двох об'єктів групи 1.

Приклад 1.8.2. Підприємство – платник податку на прибуток на початок року не має основних фондів, протягом року придбаває кілька об'єктів, які відносяться до різних груп. У тому самому році підприємство здійснює витрати на поліпшення двох об'єктів, один з яких відноситься до групи 2, а другий – до групи 4. Сума витрат складає відповідно 2000 грн і 3000 грн.

Відповідь: У такому випадку права на валові витрати у підприємства немає, оскільки немає «балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок такого звітного періоду» – показника, виходячи з якого згідно з п. 8.7.1 Закону про оподаткування прибутку підприємств визначається максимальна величина «ремонтних» валових витрат. Отже, всі витрати підлягають амортизації. Розподіл у даному випадку не використовується, оскільки немає об'єкта розподілу.

Приклад 1.8.3. Підприємство платник податку на прибуток на початок року має основні фонди всіх чотирьох груп, їх сукупна балансова вартість на початок звітного періоду (року) 40000 грн. Отже, максимальна сума, яка може бути включена до валових витрат, складає 4000 грн (10% від 40000 грн). У першому кварталі підприємство здійснює витрати на поліпшення об'єктів, які відносяться до груп 2 і 4. Загальна сума витрат склала 5000 грн, тобто вже у першому кварталі 10% ліміт був перевищений. Сума перевищення підлягає розподілу та включенню до балансової вартості груп. Усі основні фонди підприємство придбало до 1.01.2004 р., тому до балансової вартості груп 1, 2 і 3 використовуються «старі» норми амортизації.

Відповідь: Балансова вартість групи 2 повинна бути збільшена на суму: $1000 \text{ грн} : 5000 \text{ грн} \times 2000 \text{ грн} = 400 \text{ грн}$. Балансова вартість групи 4 повинна бути збільшена на суму: $1000 \text{ грн} : 5000 \text{ грн} \times 3000 \text{ грн} = 600 \text{ грн}$. Відображення витрат на поліпшення основних фондів (у грн) у податковому обліку за даними прикладу 1.8.3 подамо у таблиці 1.11.

Таблиця 1.11.

**Відображення витрат на поліпшення
основних фондів (у грн) у податковому обліку**

Показники		Група 1		Група 2	Група 3	Група 4	Усього
		об'єкт 1	об'єкт 2				
1. Проіндексована балансова вартість на 1.01.2007 р.		6000	4000	15000	7000	8000	40000
Витрати на поліпшення основних фондів у I кв. 2007 р.	2. До розподілу	–	–	2000	–	3000	5000
	3. Після розподілу	–	–	400	–	600	1000
4. Сума амортизаційних відрахувань		75	50	938	263	1200	2526
5. Балансова вартість груп на 1.04.2007 р. (1. + 3. – 4.)		5925	3950	14462	6737	7400	38474

1.9. Переоцінка вартості основних засобів

Складність оцінки основних засобів пов'язана з тривалим строком їх експлуатації. Внаслідок використання об'єкта основних засобів його первісна оцінка поступово втрачає своє значення. Тому підприємство повинно періодично переоцінювати основні засоби.

До введення в дію П(С)БО 7 [30] основні засоби оцінювалися за вартістю їх придбання, потім ця оцінка коригувалася за такими факторами:

- постійне зменшення вартості для відображення результатів використання основних засобів;
- періодичне збільшення вартості з метою відображення результатів знецінювання грошової одиниці.

Нові правила мають за мету відобразити як прогнозовані зміни вартості основних засобів (у вигляді зносу), так і ті, що не піддаються прогнозуванню (коливання вартості майна, які зв'язані зі зміною ринкових цін).

Перша зміна вартості є результатом впливу часу та експлуатації. Підприємства повинні встановити за кожним об'єктом один із шести запропонованих методів амортизації, який реально буде відображати втрату вартості, яка є результатом вільно вибраного способу експлуатації об'єкта.

Друга зміна вартості – переоцінка (дооцінка чи уцінка) є результатом зміни ринкової вартості і суми очікуваного відшкодування кожного об'єкта. Підприємство повинно на дату кожного балансу визначати справедливую вартість об'єкта.

п. 16 П(С)БО 7 «Основні засоби» (витяг) від 27.04.2000 р. № 92

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

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

Отже, П(С)БО 7 «Основні засоби» [30] не встановлює обов'язковості проведення переоцінки, тобто підприємство само вирішує, чи необхідно таку переоцінку проводити. Однак, якщо рішення про проведення переоцінки прийнято, його треба оформити документально, наприклад, наказом або розпорядженням керівника підприємства.

Порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів може прийматися величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості [61, 65].

Не переоцінюються МНМА та бібліотечні фонди, якщо амортизація за ними нараховується у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % його амортизованої вартості, а інші 50 % амортизованої вартості в місяці їх вилучення з активів (списання

з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або у першому місяці використання об'єкта 100 % його вартості.

Незважаючи на добровільний характер переоцінки та деякі небажані моменти, пов'язані з нею (велика трудомісткість і додаткові витрати), робити переоцінку доцільно. Аргументи за:

- наближена до справедливої залишкова вартість основних засобів може зіграти важливу роль у конкретних випадках взаємовідносин підприємства з користувачами фінансової звітності. Збільшення залишкової вартості основних засобів покаже інвесторам могутність підприємства. Таке збільшення приведе до збільшення вартості активів, а отже, і до збільшення розміру власного капіталу. І навпаки, зменшення залишкової вартості основних засобів покаже, що з підприємства «нема, що взяти»;

- певний інтерес до вартості чистих активів підприємства є у держави. Чисті активи – це активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань (п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [37]). У ЦКУ [23] сказано, що акціонерне товариство (ст. 155) або товариство з обмеженою відповідальністю (ст. 144) підлягає ліквідації, коли вартість його чистих активів стає менше мінімального розміру статутного капіталу, встановленого законодавством для відповідного товариства. Одним із показників, на основі яких формується вартість чистих активів, і є залишкова вартість основних засобів підприємства, яка складає іноді більшу частку його активів. Тому переоцінка залишкової вартості основних засобів може бути одним зі способів збільшення вартості чистих активів.

Переоцінка проводиться на дату балансу. Датою балансу вважається дата, на яку складається баланс підприємства. Датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду (п. 3 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [29]). Згідно з п. 12 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [26] «звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік», але згідно зі ст. 13 Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [3] «баланс підприємства складається станом на кінець останнього дня кварталу (року)». Отже, нормативні документи не дають однозначної відповіді на питання: що слід вважати датою балансу? Тому підприємства можуть самостійно визначати періодичність проведення переоцінки.

У випадку переоцінки об'єкта на таку саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до яких відноситься цей об'єкт. Визначення терміна «група основних засобів» наведено у п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби» [30]: це «сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням і умовами використання необоротних матеріальних активів». При визначенні групи, до якої відноситься об'єкт, з метою переоцінки здійснюється класифікація за класами і типами основних засобів, наведена у Державному класифікаторі України «Класифікація основних фондів» [83] (додаток 3).

При переоцінці основних засобів повинна бути визначена переоцінена вартість і скоригована сума накопиченого за цим об'єктом зносу.

Переоцінена вартість і сума зносу об'єкта визначаються множенням первісної вартості та суми зносу на індекс переоцінки.

п. 17 П(С)БО 7 «Основні засоби» (витяг) від 27.04.2000 р. № 92
--

Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Справедлива вартість об'єкта основних засобів може коливатися у бік зменшення, або, навпаки, збільшення, тому підприємство може неодноразово проводити як уцінку (зменшення вартості), так і дооцінку (збільшення вартості) того самого об'єкта.

При першій дооцінці (п. 19 [30]) сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу.

При першій уцінці (п. 19 [30]) сума уцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу витрат поточного періоду.

При уцінці об'єктів, які раніше дооцінювалися, залишкова вартість об'єкта зменшується спочатку за рахунок суми додаткового капіталу (у межах суми попередньої дооцінки) і, тільки якщо сума уцінки перевищує суму попередньої дооцінки, різниця включається до складу витрат поточного періоду (п. 20 [30]).

При дооцінці об'єктів, які раніше уцінювалися, залишкова вартість об'єкта збільшується спочатку з одночасним збільшен-

ням на суму дооцінки доходів поточного періоду (в межах суми попередньої уцінки) і, тільки якщо сума дооцінки перевищує суму попередньої уцінки, різниця збільшує додатковий капітал (п. 20 [30]).

Отже,

- дооцінка понад залишкову вартість відображається у складі додаткового капіталу (1, рис. 1.12);

- дооцінка у межах залишкової вартості первісно уцінених основних засобів включається до складу доходів звітного періоду (2, рис. 1.12);

- уцінка нижче залишкової вартості включається до складу витрат поточного періоду (3, рис. 1.12);

- уцінка до ціни не нижче залишкової вартості первісно дооцінених основних засобів, відображається як зменшення додаткового капіталу (4, рис. 1.12).

У даний час при оцінці і переоцінці основних засобів залишаються проблемними питання правильності визначення справедливої вартості окремих об'єктів основних засобів. Так, по будовах і спорудах її можна визначити експертним шляхом, для чого потрібно запросити оцінювачів – представників фірм, які мають ліцензію на проведення оцінки, і спеціалістів, які мають сертифікати Фонду майна. Вартість таких послуг досить висока. За більшістю об'єктів запрошення оцінювачів недоцільно, а тому важко довести правильність справедливої оцінки. Неправильна оцінка основних засобів приведе до порушення принципу обачності, який передбачає використання методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

П(С)БО 7 «Основні засоби» (п. 30 [30]) не наполягає на тому, щоб визначення ринкової вартості при проведенні переоцінок здійснювалось експертним шляхом із залученням професійних оцінювачів. Однак є вимоги Закону про оцінку майна [6], у ст. 7 якого вказується, що у випадку «переоцінки основних фондів для цілей бухгалтерського обліку» оцінка повинна бути виконана професійним оцінювачем, а її результати, включаючи висновок про вартість майна, необхідно відображати в обліку про оцінку, складеному згідно з п. 56–61 Національного стандарту № 1 «Загальні вимоги оцінки майна і майнових прав» [62].

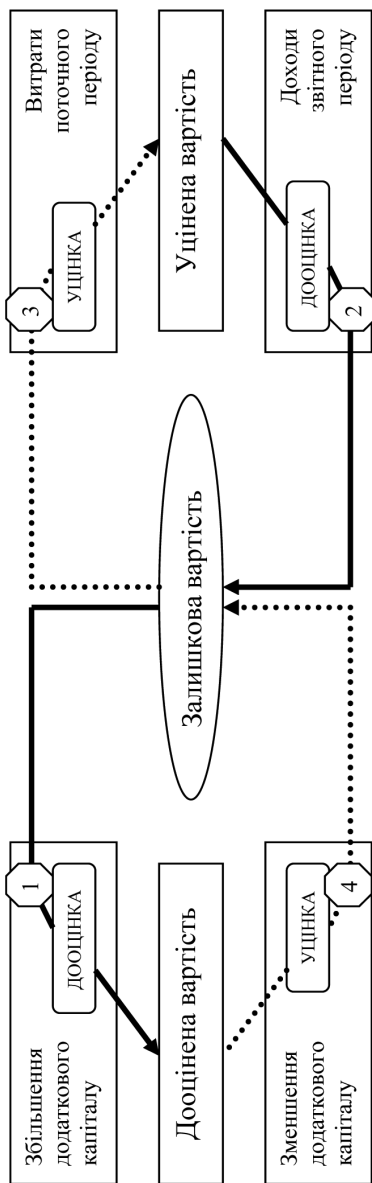


Рис. 1.12. Порядок переоцінки основних засобів

Переоцінка вартості основних засобів у бухгалтерському обліку ніяк не відображається на веденні податкового обліку. У результаті переоцінки основних засобів змінюється тільки бухгалтерська балансова (залишкова) вартість переоціненого об'єкта. Якщо у податковому обліку цей об'єкт відноситься до основних фондів, то вартість, яка формує балансову вартість відповідної групи основних фондів, залишається незмінною.

Приклад 1.9.1. На 31 грудня на балансі підприємства числилося обладнання, первісна вартість якого складала 40000 грн, а сума зносу – 10000 грн, залишкова вартість – 30000 грн. У таблиці 1.12 наведені різні варіанти переоцінки.

Таблиця 1.12.

Варіанти переоцінок вартості обладнання

Показник	Вартість до переоцінки, грн	Індекс переоцінки	Вартість після переоцінки, грн	Сума переоцінки, грн	Розподіл сум, отриманих у результаті переоцінки	
					Збільшення (+), зменшення (-) додаткового капіталу, грн	Доходи (+), витрати (-) поточного періоду, грн
1	2	3	4	5	6	7
Ситуація 1						
Первісна переоцінка (дооцінка). Справедлива вартість на дату переоцінки склала 36000 грн.						
Первісна вартість	40000	1,20 = 36000 : 30000	48000	+ 8000	x	x
Сума зносу	10000		12000	+ 2000	x	x
Залишкова вартість	30000		36000	+ 6000	+ 6000	–

Продовження таблиці

1	2	3	4	5	6	7
Друга переоцінка (дооцінка після дооцінки). Справедлива вартість об'єкта на дату переоцінки склала 37908 грн. З дати останньої до оцінки нарахована амортизацій в сумі 3600 грн.						
Первісна вартість	48000	1,17 = 37908 : 32400	56160	+ 8160	x	x
Сума зносу	12000 + 3600 = 15600		18252	+ 2652	x	x
Залишкова вартість	32400		37908	+ 5508	+ 5508	–
Третя переоцінка (уцінка після дооцінки). Справедлива вартість об'єкта на дату переоцінки склала 19840 грн. З дати останньої дооцінки нарахована амортизація в сумі 3700 грн.						
Первісна вартість	56160	0,58 = 19840 : 34208	32572	– 23588	x	x
Сума зносу	18252 + 3700 = 21952		12732	– 9220	x	x
Залишкова вартість	34208		19840	– 14368	– 11508	– 2860
Ситуація 2						
Перша переоцінка (уцінка). Справедлива вартість на дату переоцінки склала 27900 грн.						
Первісна вартість	40000	0,93 = 27900 : 30000	37200	– 2800	x	x
Сума зносу	10000		9300	– 700	x	x
Залишкова вартість	30000		27900	– 2100	–	– 2100
Друга переоцінка (уцінка після уцінки). Справедлива вартість об'єкта на дату переоцінки склала 20088 грн. З дати останньої переоцінки нарахована амортизація в сумі 2790 грн.						
Первісна вартість	37200	0,80 = 20088 : 25110	29760	– 7440	x	x
Сума зносу	9300+ 2790 = 12090		9672	– 2418	x	x
Залишкова вартість			20088	– 5022	–	– 5022
Третя переоцінка (дооцінка після уцінок). Справедлива вартість об'єкта на дату переоцінки склала 28036 грн. З дати останньої дооцінки нарахована амортизація в сумі 2000 грн.						
Первісна вартість	29760	1,55 = 28036 : 18088	46128	+ 16368	x	x
Сума зносу	9672 + 2000 = 11672		18092	+ 6420	x	x
Залишкова вартість	18088		28036	+ 9948	+ 2826	+ 7122

1.10. Індксація балансової вартості основних фондів

Механізм, який дозволяє врахувати інфляційні процеси з метою оподаткування, – це індексація балансової вартості основних виробничих фондів. Механізм індексації був передбачений у Законі про оподаткування прибутку підприємств [12], але на практиці він широкого використання не знайшов у зв'язку з тим, що впритул до 2001 року частина сум амортизаційних відрахувань централізувалась у держбюджеті (або у вигляді 10 % відрахувань, або за допомогою понижуючих коефіцієнтів до норм амортизації). Збільшення амортизаційних відрахувань унаслідок індексації в таких умовах означало відповідне збільшення платежів до держбюджету при незмінних доходах підприємств. Ситуація принципово змінилася з дати введення в дію Закону України «Про Державний бюджет України на 2001 рік» (1.01.2001 р.), яким вперше не було передбачено вилучення частини сум амортизації.

п. 8.3.3 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (витяг) від 1.07.2004 р. № 1957-IV

Платники податку всіх форм власності мають право використовувати щорічну індексацію балансової вартості груп основних фондів і нематеріальних активів на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$K_i = \left[I_{(a-1)} - 10 \right] : 100,$$

де $I_{(a-1)}$ – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація.

У формулі число 10 – поріг індексації (%), який відповідає річному індексу інфляції 110 %.

Індекс інфляції (індекс споживчих цін) – це статистичний показник, який характеризує зміну цін (тарифів) на споживчі товари та послуги у часі. Інакше, він відображає зміну вартості фіксованого набору споживчих товарів та послуг у поточному періоді до його вартості в базисному періоді (у періоді, для якого індекс інфляції приймається за 100%).

Індексація проводиться за умови, коли $K_i > 1$. Отже, для дотримання даного правила потрібно, щоб річний індекс інфляції був більший за 100%. Подібний випадок був 2000 року – за підсумками року індекс інфляції становив 125,8%. Після чотирирічної перерви індекс інфляції досяг тієї межі, коли можна було проводити індексацію. За даними Держкомстату України за підсумками 2004 року індекс інфляції становив – 112,3%, 2005 року – 110,3%, 2006 року – 111,6%.

«Податкова уцінка» неможлива, бо індексація при $K_i < 1$ не проводиться.

Використання у наведеній формулі офіційного індексу інфляції що абстрактне, оскільки він відображає інфляційні процеси на ринку споживчих товарів і послуг, але не відповідає індексу росту цін на певні основні фонди, тому індексація за такою методикою не може забезпечити відповідності балансової вартості таких активів їх ринковій вартості.

Якщо платник податку використав коефіцієнт індексації, то він повинен визнати капітальний дохід у сумі, що дорівнює різниці між балансовою вартістю відповідної групи основних фондів, визначеною на початок звітного року з використанням коефіцієнта індексації, та балансовою вартістю такої групи основних фондів до індексації. Вказаний капітальний дохід відноситься до складу валових доходів платника податків кожного звітного кварталу у сумі, яка дорівнює одній четвертій процента річної норми амортизації відповідної групи основних засобів від суми капітального доходу такої групи.

Тільки раз на рік можна провести індексацію балансової вартості груп основних фондів, нематеріальних активів і витрат, пов'язаних з видобуванням корисних копалин. Індексувати чи не індексувати основні фонди – вибирати платнику податку. Цією можливістю варто скористатися. Справа в тому, що з 01.01.2003 р. із Закону про оподаткування прибутку підприємств [1] вилучено поняття «капітальний дохід» (сума збільшення вартості основних фондів у результаті індексації), який потрапляв до валового доходу. Тому індексація основних фондів збільшує їх вартість, що збільшує амортизаційні відрахування, а це у свою чергу, зменшує оподатковуваний прибуток.

Процедура проведення індексації:

- необхідно визначити балансову вартість кожної групи основних фондів, а також кожного об'єкта групи 1 і кожного об'єкта нематеріальних активів станом на 31 грудня попереднього року;

- отриманий результат помножити на коефіцієнт індексації.

У результаті буде отримана нова (проіндексована) балансова вартість, це і буде вартість на 1 січня поточного року, тобто на початок нового податкового року. Виходячи з цієї суми будуть визначатися:

- суми амортизації за перший квартал;

- 10-процентний «ремонтний» ліміт на весь поточний рік.

Отже, проведення індексації приведе до зменшення об'єкта оподаткування. Крім того, при ліквідації основних фондів групи 1 до валових витрат попаде проіндексована балансова вартість (п. 8.4.8 Закону про оподаткування прибутку підприємств [1]).

Отже, в результаті податкової індексації на відміну від бухгалтерської переоцінки балансова вартість груп основних фондів і нематеріальних активів тільки збільшується. Це робить індексацію одночасно вигідною для платників податку на прибуток, оскільки в результаті її проведення:

- збільшиться сума амортизаційних відрахувань;

- з'явиться можливість прямого збільшення валових витрат.

Скористатися цією можливістю можна буде при ліквідації об'єкта основних фондів групи 1 (п. 8.4.8 Закону про оподаткування прибутку підприємств [1]) сума проіндексованої, а значить збільшеної вартості балансової вартості цього об'єкта попаде до валових витрат;

- збільшиться сума, яку можна буде включити до валових витрат у межах 10% «ремонтного» ліміту. Згідно з п. 8.7.1 Закону про оподаткування прибутку підприємств [1] ця сума розраховується виходячи з сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів на початок року. А в результаті проведення індексації сукупна балансова вартість груп збільшиться.

У табл. 1.13 наведені дані про основні засоби в економіці України з урахуванням їх індексації.

Таблиця 1.13.

**Основні засоби в економіці України
з урахуванням їх індексації ***

	1990 р.	1995 р.	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.
	млрд. крб		млн грн			
Основні засоби (у фактичних цінах)	474	10865152	828822	915477	965756	990437
Індекси основних засобів, %						
– до 1990 р.	100	107,5	110,6	113,4	114,6	117,5
– до попереднього року	103,1	99,0	101,0	102,4	101,1	102,5

* Статистичний щорічник України за 2003 рік с. 86.

Приклад 1.10.1. За даними Держкомстату України за підсумками 2006 року індекс інфляції становить 111,6 %. Коефіцієнт індексації у 2007 році складає

$$K_i = (111,6 - 10) : 100 = 1,016.$$

Отже, якщо платник податку вирішує провести індексацію основних фондів, то необхідно визначити балансову вартість кожної групи основних фондів, а також кожного об'єкта групи 1 і кожного об'єкта нематеріальних активів станом на 31 грудня 2006 року і отриманий результат помножити на коефіцієнт індексації 1,016. У результаті буде отримана нова (проіндексована) балансова вартість на 1 січня 2007 року.

Отже, *податкова індексація та облікова переоцінка суттєво відрізняються:*

- індексація може проводитися щороку, водночас як переоцінка може бути здійснена на кожен дату балансу (щокварталу);
- індексація здійснюється виключно враховуючи індекс інфляції, а на індекс переоцінки впливає зміна справедливої вартості активів, що є наслідком не тільки інфляційних процесів, а і співвідношення попиту та пропозиції, морального зносу необоротних активів, державної політики цін і інших факторів;
- індексації підлягає балансова вартість груп основних фондів, причому всі вони індексуються на однаковий коефіцієнт індексації, а індекси переоцінки для необоротних активів однієї і тієї самої групи можуть відрізнятися один від одного (за деякими з них балансова вартість при переоцінці може взагалі не змінюватися у випадку незмінності їх справедливої вартості);

- проведення податкової індексації завжди означає збільшення балансової вартості основних фондів. Переоцінка може здійснюватися як у бік збільшення (дооцінка), так і у бік зменшення (уцінка) балансової вартості кожного об'єкта, навіть у межах однієї і тієї самої групи;

- використання порога індексації при проведенні податкової індексації призводить до того, що темпи росту балансової вартості завжди відстають від темпів інфляційних процесів. При переоцінці, якщо вона проводиться, балансова вартість необоротних активів збільшується (зменшується) до їх справедливої вартості без використання будь-якого „коефіцієнта гальмування”.

1.11. Зменшення корисності основних засобів

П(С)БУ 7 «Основні засоби» [30] потребує проведення уцінок основних засобів на суму зменшення їх корисності.

п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби» (витяг) від 27.04.2000 р. № 92

Зменшення корисності – втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

Зменшення корисності означає, що очікувана економічна вигода від використання об'єкта основних засобів не буде отримана у зв'язку з втратою цим об'єктом частини первісної цінності, наприклад, у результаті аварії, нанесеного збитку, технічного зносу тощо, тоді сума очікуваного відшкодування може бути меншою від залишкової вартості активу.

Якщо таке зменшення сталося, то залишкову вартість потрібно зменшити до суми, яка реально очікувалася до відшкодування.

п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби» (витяг) від 27.04.2000 р. № 92

Сума очікуваного відшкодування необоротного активу – сума, яку підприємство очікує до відшкодування вартості необоротного активу під час його майбутнього використання, включаючи його ліквідаційну вартість.

Сума зменшення залишкової вартості об'єктів, які обліковуються за первісною вартістю (раніше не переоцінювалися), повинна бути визнана витратами звітного періоду з одночасним збільшенням суми зносу. Сума зменшення корисності активу, який відображається в обліку за переоціненою вартістю, відноситься на зменшення іншого додаткового капіталу з включенням різниці між сумою зменшення корисності та попередньою дооцінкою відповідного об'єкта до витрат періоду (аналогічно відображенню в обліку дооцінки основних засобів, які раніше були уцінені) (п. 31 [30]).

Якщо причини зменшення корисності об'єкта основних засобів перестали існувати, то сума відновлення корисності, але не більше суми попереднього зменшення корисності, визнається доходом з одночасним зменшенням суми зносу об'єкта основних засобів. За основними засобами, які відображаються за переоціненою вартістю, дохід визнається у сумі попередньо визнаних витрат періоду, а решта суми відновлення корисності, але не більше суми попереднього зменшення корисності, відображається в складі іншого додаткового капіталу (аналогічно відображенню в обліку дооцінки основних засобів, які раніше були уцінені) (п. 32 [30]).

Приклад 1.11.1. Підприємство придбало обладнання вартістю $\Phi_{перв} = 60000$ грн. Згідно з технічною документацією облад-

нання розраховано на випуск не менше $\sum_{t=1}^{T_{ст}} Q_t = 30000$ одиниць

продукції. Виходячи з такого обсягу підприємство запланувало отримати економічну вигоду від використання об'єкта. Для нарахування амортизації був вибраний виробничий метод. Виробнича ставка амортизації

$$H_a = \frac{\Phi_{перв} - \Phi_{л}}{\sum_{t=1}^{T_{ст}} Q_t} = \frac{60000 \text{ грн}}{30000 \text{ од. продукції}} = 2 \text{ грн / од. продукції}$$

Через деякий час внаслідок аварії обладнання було пошкоджено, вийшов з ладу унікальний механізм, придбати який зараз підприємство не має можливості. Обладнання все-таки відремонтували, однак за його допомогою можна виготовити надалі не більше 5000 од. продукції. До моменту аварії на цьому обладнанні

вже було випущено 7000 од. продукції та, відповідно, був нарахований знос у сумі

$$\Phi_{\text{зн}} = 2 \text{ грн} \cdot 7000 \text{ од. продукції} = 14000 \text{ грн}.$$

Залишкова вартість обладнання на момент аварії складала

$$\Phi_{\text{зал}} = \Phi_{\text{перв}} - \Phi_{\text{зн}} = 60000 - 14000 = 46000 \text{ грн}.$$

Той факт, що підприємство зможе використати це обладнання для випуску тільки 5000 од. продукції замість 23000 од. (30000 – 7000 од.), як очікувалося, свідчить про зниження віддачі цього обладнання, яке потрібно розцінити як *зменшення корисності*.

Накопичений знос після зменшення корисності

$$\Phi'_{\text{зн}} = 2 \text{ грн} \cdot 5000 \text{ од. продукції} = 10000 \text{ грн}.$$

Залишкова вартість після зменшення корисності

$$\Phi'_{\text{зал}} = \Phi_{\text{зал}} - \Phi'_{\text{зн}} = 46000 - 10000 = 36000 \text{ грн}.$$

Втрати від зменшення корисності в сумі 36000 грн потрібно включити до складу витрат звітного періоду та збільшити на суму 36000 грн знос обладнання.

Отже, внаслідок такої операції на балансі підприємства числиться обладнання, первісна вартість якого складає $\Phi_{\text{перв}} = 60000 \text{ грн}$., сума зносу збільшена до 50000 грн (14000 + 36000), а залишкова вартість дорівнює 10000 грн.

З часом удалося знайти, придбати та встановити той унікальний механізм, через відсутність якого відбулося *зменшення корисності*. Отже, причина зменшення корисності припинила існування, і обладнання стало здатним виробити ту кількість одиниць продукції, на яку воно було розраховано спочатку. В такому випадку відновлення корисності потрібно відобразити шляхом визнання доходу з одночасним зменшенням суми зносу цього обладнання. При цьому сума доходу не повинна перевищувати суму попереднього *зменшення корисності*. Сума відновлення корисності буде дорівнювати сумі попереднього зменшення корисності – 36000 грн.

Отже, обладнання буде продовжувати працювати і, якщо нічого не станеться, зможе випустити продукцію, яку передбачалося випустити спочатку. Весь цей час буде нараховуватись амортизація і, зрештою, підприємство виключить обладнання зі скла-

ду активів у зв'язку з припиненням отримання економічних вигод від його використання.

У даному прикладі сума зменшення корисності обладнання дорівнює сумі його наступного відновлення. Можливі інші ситуації.

Якщо сума відновлення обладнання менша за суму зменшення його корисності, то відбудеться часткове відновлення корисності.

Якщо сума відновлення обладнання перевищує суму зменшення його корисності, то на суму такого перевищення потрібно збільшити первісну вартість обладнання з одночасним збільшенням додаткового капіталу підприємства.

Методичні принципи формування інформації про зменшення корисності активів визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» [38].

Необоротні активи, зокрема, основні засоби, є об'єктами для зменшення корисності.

Про зменшення корисності свідчать, зокрема, такі ознаки:

- зменшення ринкової вартості активу на величину, суттєво більшу очікуваної;
- застарілість або фізичне пошкодження активу;
- суттєві негативні зміни у технологічному, ринковому, економічному чи правовому середовищі, в якому діє підприємство, що відбулися протягом звітного періоду чи очікуються найближчого часу;
- збільшення протягом звітного періоду ринкових ставок процента або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може суттєво вплинути на ставку дохідності і суттєво зменшити суму очікуваного відшкодування активу;
- перевищення балансової вартості чистих активів підприємства понад їх ринкову вартість;
- суттєві зміни способу використання активу протягом звітного періоду чи очікувані зміни в наступному періоді, які негативно впливають на діяльність підприємства;
- інші свідчення про те, що ефективність активу гірше чи буде гірше, ніж очікувалося (п. 6 [38]).

п. 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» (витяг) від 24.12.2004 р. № 817 (витяг).

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

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

Теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу визначається використанням відповідної ставки дисконту до майбутніх грошових потоків від неперервного використання активу та його продажу (списання) у кінці строку корисного використання (експлуатації). Майбутні грошові потоки від активу визначаються виходячи з фінансових планів підприємства на період не більше 5 років (п. 11 [38]).

Ставка дисконту базується на ринковій ставці процента, яка використовується в операціях з аналогічними активами. При відсутності ринкової ставки процента ставка дисконту базується на ставці процента на можливі позики підприємства чи розраховується за методом середньозваженої вартості капіталу підприємства (п. 14 [38]).

У додатках до стандарту [38] наведений приклад визначення суми очікуваного відшкодування активу та **втрат від зменшення його корисності** (суми, на яку балансова (залишкова) вартість активу перевищує суму очікуваного відшкодування), та приклад визначення суми вигод від відновлення корисності активу. **Вигоди від відновлення корисності** активу – величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу (в межах балансової (залишкової) вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності) перевищує його балансову (залишкову) вартість.

Приклад 1.11.2. (Визначення суми очікуваного відшкодування активу та втрат від зменшення його корисності з додатку 1 до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [38], у редакції авторів).

Станом на 31 грудня 2004 року обладнання, яке використовується для виготовлення молочних продуктів, є об'єктом аналізу відносно можливого зменшення корисності. Первісна вартість

обладнання складає $\Phi_{перв} = 200000$ грн, а його балансова (залишкова) вартість складає $\Phi_{зал} = 140000$ грн. Строк корисного використання обладнання, що залишився, складає $T_{сл} = 8$ років. Ліквідаційна вартість подібного обладнання оцінюється в діючих цінах і складає $\Phi_{л} = 10000$ грн. Чисту вартість реалізації обладнання на 31 грудня 2004 року достовірно визначити неможливо. Для розрахунку теперішньої вартості чистих грошових надходжень використовується ставка $r = 12\%$. Припускається, що грошові потоки виникають у кінці звітного року. Прогнозований рівень інфляції складає $\alpha = 10\%$ на рік.

З урахуванням прогнозованого рівня інфляції та прогнозованого рівня обсягів продаж протягом наступних 5 років («майбутні грошові потоки від активу визначаються виходячи з фінансових планів підприємства на період не більше 5 років» п. 11 [38]) з 2005 по 2009 рік (у 2010 – 2012 роках обсяг продажів приймається на рівні 2009 року), а також із урахуванням витрат на ремонт у 2006 році, визначаються такі чисті грошові надходження від реалізації продукції ($R_i, i = 1, 2, \dots, T_{сл}$), грн:

2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
22880	14084	29925	34281	30187	43085	47341	73524

Існуючу ставку дисконтування 12% коригують на рівень інфляції:

$j = r + \alpha + r \cdot \alpha = 0,12 + 0,1 + 1,12 \cdot 0,1 = 0,232$ або $23,2\%$. Потім розраховується теперішня вартість очікуваних грошових потоків від використання обладнання

$$A = \sum_{i=1}^{T_{сл}} \frac{R_i}{(1+j)^i} = \frac{22880}{1+0,232} + \frac{14084}{(1+0,232)^2} + \frac{29925}{(1+0,232)^3} + \frac{34281}{(1+0,232)^4} + \frac{39187}{(1+0,232)^5} + \frac{43085}{(1+0,232)^6} + \frac{47341}{(1+0,232)^7} + \frac{73524}{(1+0,232)^8} = 109701 \text{ грн.}$$

В Excel теперішня вартість очікуваних грошових потоків від використання обладнання може бути розрахована за допомогою фінансової функції ЧПС:

ЧПС(23,2 %; 22880; 14084; 29925; 34281; 39187; 43085; 47341; 73524) = 109703,9925 грн.

Оскільки чисту вартість реалізації обладнання достовірно визначити неможливо, очікуваною вартістю відшкодування обладнання є теперішня вартість очікуваних чистих грошових потоків. Виходячи з цього, сума втрат від зменшення корисності обладнання на 31 грудня 2004 року дорівнює 140000 – 109701 = 30299 грн.

Приклад 1.11.3. (Визначення суми вигод від відновлення корисності активу, додаток 2 до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [38]).

На дату річного балансу підприємство має такі дані: первісна вартість обладнання $\Phi_{перв} = 100000$ грн; метод нарахування амортизації – прямолінійний; строк корисного використання $T_{сл} = 10$ років; строк фактичного використання $T_e = 3$ роки; сума нарахованої амортизації 30000 грн; залишкова вартість $\Phi_{зал} = 70000$ грн.

На вказану дату балансу існують ознаки зменшення корисності цього обладнання (п.6 [38]). За результатами проведених розрахунків сума очікуваного відшкодування складає 56000 грн, тому підприємством на таку саму дату річного балансу визнані втрати від зменшення корисності активу у сумі 14000 (70000 – 56000) грн. При цьому метод нарахування амортизації та строк корисного використання залишилися без змін.

Через три роки на дату річного балансу встановлено, що ознаки зменшення корисності цього обладнання перестали існувати (п. 16-17 [38]).

На дату оцінки вигод від відновлення корисності є такі дані: первісна вартість обладнання $\Phi_{перв} = 100000$ грн; сума нарахованої амортизації 54000 (30000 + 56000 : 7 x 3) грн; сума втрат від зменшення корисності активу – 14000 грн; залишкова вартість 32000 грн; визначена сума очікуваного відшкодування обладнання складає: а) 37000 грн; б) 44000 грн.

Залишкова вартість активу (після визнання вигод від відновлення його корисності) приймається за найменшою оцінкою: су-

мою очікуваного відшкодування активу чи балансовою (залишковою) вартістю цього активу, визначеною на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності.

Підприємство розраховує залишкову вартість обладнання без урахування раніше визначеної суми збитків від зменшення його корисності наступним чином.

При початковій вартості обладнання 100000 грн, встановленому терміну корисного використання 10 років і застосуванні прямолінійного методу нарахування амортизації сума зносу за шість років використання цього обладнання має бути 60000 (100000 : 10 x 6) грн. Таким чином, залишкова вартість була б 40000 (100000 – 60000) грн.

а) оскільки сума очікуваного відшкодування обладнання на дату визначення вигод від відновлення корисності не перевищує його залишкової вартості, визначеної на цю дату без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності, тоді залишкова вартість приймається в сумі очікуваного відшкодування – 37000 грн.

Підприємством визнаються вигоди від відновлення корисності на суму 5000 (37000 – 32000) грн;

б) оскільки сума очікуваного відшкодування обладнання на дату визначення вигод від відновлення корисності перевищує його залишкову вартість, визначену на цю дату без урахування попередньої суми втрат від зменшення корисності, тоді залишкова вартість приймається у сумі балансової (залишкової) вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності, – 40000 грн.

Підприємством визнаються вигоди від відновлення корисності на суму 8000 (40000 – 32000) грн.

1.12. Придбання основних засобів як внесок до статутного капіталу

Основні засоби можуть бути придбані як внесок до статутного капіталу підприємства. В такому випадку підприємство, яке отримує об'єкт, є **емітентом корпоративних прав**, а особа, яка передає об'єкт, – **інвестором**.

п. 1.8. Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (витяг) від 1.07.2004 р. № 1957-IV

Корпоративні права – право власності на статутний фонд (капітал) юридичної особи чи його частку (пай), включаючи права на управління, отримання відповідної частки прибутку такої юридичної особи, а також активів у випадку його ліквідації згідно з чинним законодавством, незалежно від того, чи створена така юридична особа у формі господарського товариства, підприємства, заснованого на власності однієї юридичної особи, чи в інших організаційно-правових формах.

Для емітента під емісією корпоративних прав потрібно розуміти передачу інвесторам (засновникам) прав власності на статутний капітал або його частку, включаючи права на управління, отримання відповідної частини прибутку, яка отримана емітентом, а також активів, які належать емітенту у разі його ліквідації.

З метою оподаткування в емітента при передачі корпоративних прав і отриманні в обмін на них грошових коштів або майна валовий дохід не виникає (п. 4.2.5 [1]). Відсутній і об'єкт нарахування податкових зобов'язань з ПДВ (п. 3.1.1 [4]). Оскільки корпоративні права не можна вважати товаром, а передачу корпоративних прав на етапі емісії не можна вважати продажем, для емітента передача корпоративних прав у обмін на основні засоби не є бартерною операцією. Згідно з п. 8.1.2 [1] витрати на придбання основних фондів підлягають амортизації за умови, що вони будуть використовуватися у господарській діяльності. На суму таких витрат збільшується балансова вартість відповідної групи основних фондів.

«Первісна вартість основних засобів, внесених до статутного капіталу підприємства, визнається як узгоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість» (п. 10 [30]) з урахуванням витрат на транспортування, встановлення, реєстрацію тощо.

Приклад 1.12.1. Підприємство Б отримало від підприємства А як внесок до статутного капіталу верстат. Первісна вартість верстата $\Phi_{перв} = 400000$ грн. Знос верстата, відображений у обліку підприємства А, $\Phi_{зн} = 200000$ грн, а залишкова вартість $\Phi_{зал} = \Phi_{перв} - \Phi_{зн} = 400000 - 200000 = 200000$ грн. Справедлива

вартість верстата, узгоджена учасниками (засновниками), склала $\Phi_{справ} = 50000$ грн. Витрати на монтаж верстата, які складають 600 грн, у тому числі ПДВ 20 %, понесені підприємством Б.

Тоді первісна вартість верстата в балансі підприємства Б дорівнює сумі справедливої вартості та витрат на монтаж (без ПДВ) є $\Phi_{перв} = 150000 + 500 = 150500$ грн.

З метою оподаткування на суму 150500 грн збільшується балансова вартість 3-ої групи основних фондів, а витрати, які належать амортизації, – 150500 грн, за умови, що отриманий верстат буде використовуватись у господарській діяльності підприємства.

1.13. Оренда основних засобів

Оренда (arenda – польське) – це засноване на договорі строкове користування землею, іншими природними ресурсами, підприємствами (об'єднаннями) та майновими комплексами, а також іншим майном, необхідним орендарю для самостійного здійснення господарської чи іншої діяльності (ВЕС).

З 1.01.2004 року набрали чинності Цивільний кодекс України [23], розділ 58 якого регулює відношення найму (оренди) (параграф 1 «Загальні положення про наймання (оренду)» та параграф 4 «Наймання будов і інших капітальних споруд»), а також Господарський кодекс України [24], у параграфі 5 «Оренда майна та лізинг» розділу 30 якого йде мова про оренду майна та лізинг у сфері господарювання.

Господарський кодекс України (витяг) від 16.01.2003 р. № 436-IV.

Параграф 5. Оренда майна та лізинг

Стаття 283. Оренда майна у сфері господарювання

1. За договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності.
2. У користування за договором оренди передається індивідуально визначене майно виробничо-технічного призначення (або цілісний майновий комплекс), що не втрачає у процесі використання своєї споживчої якості (неспоживна річ).

3. Об'єктом оренди можуть бути:

- державні та комунальні підприємства або їх структурні підрозділи як цілісні майнові комплекси, тобто господарські об'єкти із завершеним циклом виробництва продукції (робіт, послуг), відокремленою земельною ділянкою, на якій розміщений об'єкт, автономними інженерними комунікаціями та системою енергопостачання;

- нерухоме майно (будівлі, споруди, приміщення);

- інше окреме індивідуально визначене майно виробничо-технічного призначення, що належить суб'єктам господарювання.

4. Оренда структурних підрозділів державних і комунальних підприємств не повинна порушувати виробничо-господарської цілісності, технологічної єдності даного підприємства.

5. Законом може бути встановлено перелік державних і комунальних підприємств, цілісні майнові комплекси яких не можуть бути об'єктом оренди.

6. До відносин оренди застосовуються відповідні положення Цивільного кодексу України з урахуванням особливостей, передбачених цим Кодексом.

Організаційні відносини, пов'язані з передачею в оренду майна державних підприємств та організацій, регулюються Законом України «Про оренду державного та комунального майна» [7].

Закон України «Про оренду державного та комунального майна»
(витяг) від 29.06.2004 р. № 1905- IV.

Орендою є засноване на договорі строкове платне користування майном, необхідним орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності.

Формування інформації про оренду необоротних активів у обліку та фінансовій звітності підприємства визначає П(С)БО 14 «Оренда» [34].

П(С)БО 14 «Оренда» (витяг) від 28.07.2000 р. № 181.

Оренда – угода, за якою орендар отримує право користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

Норми П(С)БО 14 «Оренда» використовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

Господарський кодекс України (витяг) від 16.01.2003 р. № 436-IV.

Стаття 284. Умови договору оренди

1. Істотними умовами договору оренди є: об'єкт оренди (склад і вартість майна з урахуванням її індексації); строк, на який укладається договір оренди; орендна плата з урахуванням її індексації; порядок використання амортизаційних відрахувань; відновлення орендованого майна та умови його повернення або викупу.

2. Оцінка об'єкта оренди здійснюється за **відновною вартістю**. Умови договору оренди зберігають свою чинність на весь строк дії договору, а також у разі якщо після його укладення законодавством встановлено правила, що погіршують становище орендаря.

3. Реорганізація орендодавця не є підставою для зміни умов або розірвання договору оренди.

4. Строк договору оренди визначається за погодженням сторін. У разі відсутності заяви однієї зі сторін про припинення або зміну умов договору оренди протягом одного місяця після закінчення строку дії договору він вважається продовженим на такий самий строк і на тих самих умовах, які були передбачені договором.

Господарський кодекс України (витяг) від 16.01.2003 р. № 436-IV.

Стаття 285. Основні права та обов'язки орендаря

1. Орендар має переважне право перед іншими суб'єктами господарювання на продовження строку дії договору оренди.

2. Орендар може бути зобов'язаний використовувати об'єкт оренди за цільовим призначенням відповідно до профілю виробничої діяльності підприємства, майно якого передано в оренду.

3. Орендатор зобов'язаний берегти орендоване майно відповідно до умов договору, запобігаючи його псуванню або пошкодженню, та своєчасно і в повному обсязі сплачувати орендну плату.

4. Орендатор відшкодовує орендодавцю вартість орендованого майна у разі відчуження цього майна або знищення чи псування з вини орендаря.

Норми П(С)БО 14 «Оренда» не поширюються на:

-орендні угоди, які пов'язані з розвідкою та використанням природних ресурсів;

-угоди щодо використання авторських прав;

- угоди щодо оренди цілісних майнових комплексів.

Розрізняють **оренду фінансову та оперативну** (іншу, ніж фінансову).

П(С)БО 14 «Оренда» (витяг) від 28.07.2000 р. № 181.

Фінансова оренда – це оренда, яка передбачає передачу орендареві всіх ризиків і вигод, пов'язаних із правом використання й володіння активом. Оренда вважається фінансовою за виконання хоча б однієї з таких умов:

1. Орендар набуває право власності на орендований актив по закінченні строку оренди;

2. Орендар має можливість і наміри придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою від його справедливої вартості на дату придбання;

3. Строк оренди складає більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;

4. Теперішня вартість мінімальних орендних платежів від початку строку оренди не менша за справедливу вартість об'єкта оренди;

5. Орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на модернізацію, модифікацію, дообладнання;

6. Орендар може продовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;

7. Оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди¹.

¹ три останні ознаки визначення терміну «фінансова оренда» додані Наказом Мініну України від 24.09.2004 року № 591.

Визначення фінансової оренди (лізингу) міститься у:

- Цивільному кодексі України (ст. 806 – 809) [23];

- Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» (п. 14 [1]);

- Законі України «Про фінансовий лізинг» (у редакції Закону України від 11.12.2003 р. №1381-IV, зі змінами і доповненнями) (п. 14 [5]).

Визначення фінансової оренди (лізингу) у наведених документах суттєво відрізняється від запропонованого в П(С)БО 14 «Оренда».

Перші дві ознаки фінансової оренди зазначаються у договорі оренди. Вони передбачають перехід права власності на об'єкт

оренди до орендаря в кінці строку оренди (у другому випадку шляхом викупу). При цьому справедлива вартість об'єкта на дату придбання наприкінці строку оренди має бути визначена на початку строку оренди та зазначена у договорі. На практиці важко зробити такі розрахунки на початку строку оренди. Якщо перші дві ознаки не виконуються, то необхідно порівняти строк оренди, вказаний у договорі, зі строком корисного використання об'єкта оренди.

Третя та четверта ознаки не передбачають переходу права власності до орендаря наприкінці строку оренди.

Четверта ознака фінансової оренди пов'язана з порівнянням теперішньої вартості **мінімальних орендних платежів (МОП)** і справедливої вартості об'єкта оренди.

Строк оренди – це період дії невідомної орендної угоди, а також період подовження цієї угоди, обумовлений на початку строку оренди.

Невідомна орендна угода – орендна угода, яка анулюється в одному з таких випадків:

- з дозволу орендодавця;
- якщо відбулася певна непередбачена подія;
- якщо орендарем укладається нова угода про оренду того самого активу або аналогічного за призначенням активу з тим же орендодавцем.

Господарський кодекс України (витяг) від 16.01.2003 р. № 436-IV.

Стаття 286. Орендна плата

1. **Орендна плата** – це фіксований платіж, який орендар сплачує орендодавцю незалежно від наслідків своєї господарської діяльності. Розмір орендної плати може бути змінений за погодженням сторін, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

2. Орендар має право вимагати зменшення розміру орендної плати, якщо через обставини, за які він не відповідає, змінилися передбачені договором умови господарювання або істотно погіршився стан об'єкта оренди.

3. Орендна плата встановлюється у грошовій формі. Залежно від специфіки виробничої діяльності орендаря орендна плата за згодою сторін може встановлюватися в натуральній або грошово-натуральній формі.

Строки внесення орендної плати визначаються в договорі.

Мінімальні орендні платежі (МОП) – платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені:

- для орендаря – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості;
- для орендодавця – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості.

Непередбачена орендна плата – частина орендної плати, яка не зафіксована конкретною сумою та розраховується із застосуванням показників інших, ніж строк оренди (обсяг продажу, рівень використання, індекс інфляції та цін, ринкової ставки відсотка тощо).

У разі можливості та наміру орендаря придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання, мінімальні орендні платежі складаються з мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку потрібно сплатити згідно з угодою на придбання об'єкта оренди.

Теперішня (дисконтована) вартість мінімальних орендних платежів розраховується із застосуванням орендної ставки відсотка.

Орендна ставка відсотка – це ставка відсотка, за якої теперішня вартість мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початку строку оренди.

Негарантована ліквідаційна вартість – частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною.

Визначення теперішньої вартості МОП пов'язано з поняттям тимчасової вартості грошей: певна сума грошей сьогодні є більш цінною, ніж у певний час у майбутньому. Це пов'язано з можливістю інвестувати гроші та отримувати відсотки на інвестиції. Концепція теперішньої вартості широко використовується для прийняття управлінських рішень. Наприклад, для прийняття рішення про придбання обладнання чи отримання його в операційну чи фінансову оренду.

Теперішня вартість МОП (A) розраховується за формулою

$$A = R \cdot \frac{1 - (1 + j_c)^{-n}}{j_c},$$

де R – сума мінімального орендного платежу, який сплачується регулярно в кінці кожного періоду (ануїтет постнумерандо);

n – кількість періодів, за які сплачується орендна плата та нараховуються проценти;

j_c – ставка складного процента для вказаного періоду,

або за формулою

$$A = R \cdot \frac{1 - (1 + j_c)^{-n}}{j_c} \cdot (1 + j_c),$$

де R – сума мінімального орендного платежу, який сплачується регулярно на початку кожного періоду (ануїтет пренумерандо).

П(С)БО 14 «Оренда» (витяг) від 28.07.2000 р. № 181.

Орендар відображає у бухгалтерському обліку отриманий у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою:
--

справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів.
--

У більшості випадків справедлива вартість об'єкта оренди та теперішня вартість МОП повинні бути рівними. Вони можуть відрізнитися тоді, коли об'єкт передається у фінансову оренду, яка передбачає перехід права власності за ціною, що нижча від його справедливої вартості. У такому випадку МОП можуть стати менше від справедливої вартості активу. Варіант перевищення МОП понад справедливу вартість об'єкта оренди можливий у випадку, коли до складу МОП входять додаткові платежі, наприклад, страхування об'єкта оренди.

Приклад 1.13.1. Орендодавець купує об'єкт оренди на замовлення орендаря та передає орендарю за вартістю, яка дорівнює вартості придбання. Наприкінці строку оренди об'єкт оренди переходить у власність орендаря (перша ознака визнання фінансової оренди).

Підприємство А 02.01.2004 року за заявкою підприємства В придбало і передало у фінансову оренду обладнання, вартість якого $\Phi_{перв} = 96000$ грн, у тому числі ПДВ 20%. Строк оренди дорівнює строку корисного використання об'єкта оренди та складає $T_{сл} = 4$ роки. Нарахування амортизації обладнання проводиться прямолінійним методом. Ліквідаційна вартість $\Phi_{л} = 4000$ грн. Винагорода орендодавцю нараховується за ставкою 15% річних. Сума плати за обладнання, яка дорівнює залишковій вартості об'єкта оренди, та винагорода орендодавцю нараховуються 30 грудня кожного року оренди рівними частками (ануїтет).

Розрахувати суми фінансових витрат орендаря та фінансових доходів орендодавця.

Розв'язання: Об'єкт оренди передається орендарю за ціною, рівною ціні його придбання, тому заборгованість за об'єкт оренди в балансах орендаря (кредиторська) та орендодавця (дебіторська) відображається в одній і тій же сумі – 96000 грн, $n = 4$, $j = 15\%$, теперішня вартість МОП у даному випадку дорівнює вартості об'єкта оренди

$$A = R \cdot \frac{1 - (1 + j_c)^{-n}}{j_c} = 96000 \text{ грн.}$$

МОП за рік

$$R = \frac{A \cdot j_c}{1 - (1 + j_c)^{-n}} = \frac{96000 \cdot 0,15}{1 - (1 + 0,15)^{-4}} = 33625,47 \text{ грн.}$$

В Excel теперішня вартість МОП може бути розрахована за допомогою фінансової функції ПЛТ:

$$\text{ПЛТ}(15\%; 4; 96000; ; 0) = -33625,47375 \text{ грн.}$$

МОП за весь строк оренди $33625,47 \times 4 = 134501,90$ грн, з них: оплата вартості обладнання – 96000 грн, а фінансовий дохід (витрата) $134501,90 - 96000 = 38501,90$ грн. Розподіл фінансових доходів (витрат) подано у табл. 1.14.

Розрахунок орендних платежів за допомогою фінансових функцій Excel:

- платежів по процентах:

$$\begin{aligned} \text{ПРПЛТ}(15\%; 1; 4; -96000) &= 14\,400; \\ \text{ПРПЛТ}(15\%; 2; 4; -96000) &= 11\,516,17894; \\ \text{ПРПЛТ}(15\%; 3; 4; -96000) &= 8\,199,784715 \\ \text{ПРПЛТ}(15\%; 4; 4; -96000) &= 4\,385,93; \end{aligned}$$

- основних виплат за обладнання:

$$\begin{aligned} \text{ОСПЛТ}(15\%; 1; 4; 96000) &= -19\,225,47375; \\ \text{ОСПЛТ}(15\%; 2; 4; 96000) &= -22\,109,29482; \\ \text{ОСПЛТ}(15\%; 3; 4; 96000) &= -25\,425,68904; \\ \text{ОСПЛТ}(15\%; 4; 4; 96000) &= -29\,239,54239. \end{aligned}$$

Орендар щорічно буде нараховувати амортизацію вартості орендованого майна. Річні суми амортизаційних відрахувань

$$A_p = \frac{\Phi_{\text{перв}} - \Phi_{\text{л}}}{T_{\text{сл}}} = \frac{96000 - 4000}{4} = 23000 \text{ грн.}$$

В Excel річні суми амортизаційних відрахувань розраховують за допомогою фінансової функції АПЛ:

$$\text{АПЛ}(96000; 4000; 4) = 23000.$$

З метою оподаткування вартість придбання об'єкта оренди не враховується у складі валових витрат орендодавця. Отже, орендодавець не має права на нарахування податкового кредиту з ПДВ при придбанні об'єкта оренди. Податкові зобов'язання з ПДВ при передачі об'єкта в оренду, при отриманні орендних платежів і при переході об'єкта оренди у власність орендаря по закінченні строку оренди орендодавцем також не нараховуються. До складу валових доходів орендодавця включається тільки сума отриманої винагороди (процент). Ця сума також включається до складу валових витрат орендаря.

Таблиця 1. 14.

Розрахунок фінансових доходів (витрат) у складі орендних платежів

Дата	Орендні платежі, грн			Залишок зобов'язань з оренди на кінець періоду
	Мінімальна сума орендних платежів, яка сплачується регулярно	Процент*	За обладнання**	
02.01.2004	0	0	0	96000
30.12.2004	33625,47	$96000 \times 0,15 = 14400$	$33625,47 - 14400 = 19225,47$	$96000 - 19225,47 = 76774,53$
30.12.2005	33625,47	11516,18	22109,29	54665,24
30.12.2006	33625,47	8199,78	25425,69	29239,54
30.12.2007	33625,47	4385,93***	29239,54	0
Усього	134501,90	38501,90	96000	

* визначається множенням залишку зобов'язань на попередню дату платежу та орендної ставки відсотка.

** визначається як різниця між сумою орендної плати за період і сумою фінансових доходів (витрат).

*** визначається з урахуванням залишку заборгованості ($33625,47 - 29239,54 = 4385,93$).

Приклад 1.13.2. Орендодавець купує об'єкт оренди на замовлення орендаря та передає орендарю за вартістю, яка нижча від вартості придбання. Наприкінці строку оренди об'єкт оренди переходить у власність орендаря (друга ознака визнання фінансової оренди).

Підприємство А 2.01.2004 року за замовленням підприємства Б придбало обладнання, вартість якого 96000 грн, у тому числі ПДВ – 20%. Обладнання передається у фінансову оренду за ціною, яка нижча від ціни придбання, на строк, який дорівнює строку корисного використання об'єкта оренди $T_{cl} = 4$ роки. Нарахування амортизації обладнання проводиться прямолінійним методом. Договором оренди передбачено, що негарантована ліквідаційна вартість об'єкта встановлена в сумі 4000 грн. Винагорода орендодавцю нараховується за ставкою 17%. Сума плати за обладнання та винагорода орендодавцю нараховуються 30 грудня кожного року оренди рівними частками (ануїтет).

Розрахувати суми фінансових витрат орендаря та фінансових доходів орендодавця.

Розв'язання: У даному випадку теперішня вартість мінімальних орендних платежів нижча від справедливої вартості об'єкта, тобто, орендар фактично отримує об'єкт оренди за ціною, яка нижча від його справедливої вартості.

У такому випадку розрахунок фінансових витрат орендаря та фінансових доходів орендодавця будуть відрізнятися, оскільки вартість придбання об'єкта оренди згідно з договором сплачується орендарем не повністю. Різниця між ціною придбання і оплатою вартості за обладнання, яка передбачена договором оренди, (у прикладі 4000 грн), отримання якої орендодавцем не гарантується, називається негарантованою ліквідаційною вартістю.

Згідно з п. 10 П(С)БО 14 «Оренда» [34] в обліку орендодавця дебіторська заборгованість орендаря відображається як сума мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, який належить до отримання. Одночасно залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (собівартості реалізованих необоротних активів).

Фінансовий дохід орендодавця визначається як різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта оренди та теперішньою вартістю вказаної суми, яка визначається за орендною ставкою процента (п. 11 П(С)БО 14 «Оренда» [34]).

За умовами прикладу теперішня вартість МОП і негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює 96000 грн.

Теперішня вартість негарантованої ліквідаційної вартості (P) дорівнює

$$P = \frac{S}{(1 + j_c)^n} = \frac{4000}{(1 + 0,17)^4} = 2134,60 \text{ грн.}$$

Тоді теперішня вартість МОП, яка дорівнює оплаті вартості обладнання, складає 96000 грн – 2134,60 грн = 93865,40 грн.

$$\text{МОП за рік } R = \frac{A \cdot j_c}{1 - (1 + j_c)^{-n}} = \frac{93865,40 \cdot 0,17}{1 - (1 + 0,17)^{-4}} = 34217,05 \text{ грн.}$$

Розрахунок МОП в Excel:

$$\text{ПЛТ}(17\%; 4; 93865,40; ; 0) = -34217,04653 \text{ грн}$$

МОП за весь строк оренди $34217,05 \text{ грн} \times 4 = 136868,20 \text{ грн}$, з них оплата вартості обладнання дорівнює $93865,40 \text{ грн}$, а фінансові витрати $136868,20 \text{ грн} - 93865,40 \text{ грн} = 43002,80 \text{ грн}$.

Розподіл фінансових витрат орендаря поданий у табл. 1.15.

Розрахунок орендних платежів в Excel:

- платежів по процентах:

$$\text{ПРПЛТ}(17\%; 1; 4; -93865,40) = 15957,12$$

$$\text{ПРПЛТ}(17\%; 2; 4; -93865,40) = 12852,93$$

$$\text{ПРПЛТ}(17\%; 3; 4; -93865,40) = 9221,03$$

$$\text{ПРПЛТ}(17\%; 4; 4; -93865,40) = 4971,71$$

- основних виплат за обладнання:

$$\text{ОСПЛТ}(17\%; 1; 4; 93865,40) = -18259,93;$$

$$\text{ОСПЛТ}(17\%; 2; 4; 93865,40) = -21364,12;$$

$$\text{ОСПЛТ}(17\%; 3; 4; 93865,40) = -24996,02;$$

$$\text{ОСПЛТ}(17\%; 4; 4; 93865,40) = -29245,34.$$

Таблиця 1.15.

Розподіл фінансових витрат орендаря

Дата	Орендні платежі, грн			Залишок зобов'язань з оренди на кінець періоду
	Мінімальна сума орендних платежів, яка сплачується регулярно	Процент*	За обладнання**	
02.01.2004	0	0	0	93865,40
30.12.2004	34217,05	$15957,12 = 93865,40 \times 0,17$	$34217 - 15957,12 = 18259,93$	75605,47
30.12.2005	34217,05	12852,93	21364,12	54241,35
30.12.2006	34217,05	9221,03	24996,02	29245,34
30.12.2007	34217,05	4971,71***	29245,34	0
Усього	136868,20	4302,79	93865,40	

* визначається множенням залишку зобов'язань на попередню дату платежу та орендної ставки відсотка.

** визначається як різниця між сумою орендної плати за період і сумою фінансових витрат.

*** визначається з урахуванням залишку заборгованості ($34217,05 - 29245,34 = 4971,71$).

Для визначення суми фінансового доходу орендодавця спочатку треба визначити суму МОП і негарантованої ліквідаційної вартості, яка дорівнює 136868,20 грн + 4000 грн = 140868,20 грн. Отже, фінансовий дохід орендодавця дорівнює 140868,20 грн – 96000 грн = 44868,20 грн. Розподіл фінансових доходів орендодавця поданий у табл. 1.16.

Розрахунок орендних платежів в Excel:

- платежів по процентах:

$$\text{ПРПЛТ}(17\%; 1; 4; -96000) = 16320$$

$$\text{ПРПЛТ}(17\%; 2; 4; -96000) = 13145,21958$$

$$\text{ПРПЛТ}(17\%; 3; 4; -96000) = 9430,726498$$

$$\text{ПРПЛТ}(17\%; 4; 4; -96000) = 5084,769586$$

- основних виплат за обладнання:

$$\text{ОСПЛТ}(17\%; 1; 4; 92000) = -17897,04646;$$

$$\text{ОСПЛТ}(17\%; 2; 4; 92000) = -20939,54436;$$

$$\text{ОСПЛТ}(17\%; 3; 4; 92000) = -24499,2669;$$

$$\text{ОСПЛТ}(17\%; 4; 4; 92000) = -28664,14228.$$

Орендар щорічно буде нараховувати амортизацію вартості орендованого майна. Річні суми амортизаційних відрахувань

$$A_p = \frac{\Phi_{\text{перв}} - \Phi_{\text{л}}}{T_{\text{сл}}} = \frac{93865,40 - 4000}{4} = 22466,35 \text{ грн.}$$

В Excel річні суми амортизаційних відрахувань розраховують:

$$\text{АПЛ}(93865,40; 4000; 4)=22466,35 \text{ грн.}$$

Орендодавець у кінці строку оренди суму негарантованої ліквідаційної вартості відносить до складу інших витрат операційної діяльності, внаслідок чого на суму 4000 грн зменшується фінансовий результат від звичайної діяльності орендодавця.

Таблиця 1.16.

Розподіл фінансових доходів орендодавця

Дата	Орендні платежі, грн.			Залишок зобов'язань з оренди на кінець періоду
	Мінімальна сума орендних платежів, яка сплачується регулярно	Процент*	За обладнання**	
02.01.2004	0	0	0	96000
30.12.2004	34217,05	16320	17897,05	78102,95
30.12.2005	34217,05	13277,50	20939,55	57163,40
30.12.2006	34217,05	9717,78	244499,27	32664,13
30.12.2007	34217,05	5552,90***	28664,15****	4000
Усього	136876	44868,20	92000,02	

* визначається множенням залишку зобов'язань на попередню дату платежу та орендної ставки відсотка.

** визначається як різниця між сумою орендної плати за період і сумою фінансової витрати.

*** визначається з урахуванням залишку заборгованості (44868,20 грн – 16320 грн – 13277,50 грн – 9717,78 грн = 5552,92 грн).

**** визначається з урахуванням залишку заборгованості (34217,05 грн – 5552,90 грн = 28664,15 грн).

З метою оподаткування цей варіант фінансової оренди не відрізняється від прикладу 1.13.1, необхідно тільки врахувати зміну сум валового доходу орендодавця та валових витрат орендаря.

Приклад 1.13.3. Орендодавець купує об'єкт оренди на замовлення орендаря та передає орендарю за вартістю придбання. Наприкінці строку оренди об'єкт оренди викуповується орендарем.

Підприємство А 2.01.2004 року на замовлення підприємства Б придбало та передало у фінансову оренду обладнання, вартість якого 96000 грн, у тому числі ПДВ 20%. Протягом строку оренди сплачується частина вартості обладнання в сумі 90000 грн. Строк оренди складає 4 роки, по закінченні строку оренди об'єкт оренди викуповується орендарем за ціною 6000 грн, у тому числі ПДВ 20%. Нарахування амортизації обладнання проводиться прямолінійним методом. При розрахунку норми амортизації ліквідаційна вартість об'єкта встановлена в сумі 4000 грн. Винагорода орендодавцю нараховується за ставкою 15%. Сума плати за обладнання 90000 грн і винагорода орендодавцю нараховуються 30 грудня кожного року оренди рівними частками (ануїтет).

Розрахувати суми фінансових витрат орендаря та фінансових доходів орендодавця.

Розв'язання: У даному випадку розрахунок фінансових витрат орендаря та фінансових доходів орендодавця і їх розподіл між періодами збігається з розрахунком, виконаним у прикладі 1.13.1 (табл. 1.14), за винятком платежу в останній строк оплати (30.12.2007 року), який складає 23239,54 грн (зменшується на 6000 грн – суму плати за обладнання), однак додається сума продажу об'єкта оренди 6000 грн. Отже, вартість викупу об'єкта оренди 6000 грн ввійде до останнього платежу, який складає 29239,54 грн.

Особливість оподаткування в даному випадку полягає в тому, що викуп об'єкта оренди не звільняється від оподаткування ПДВ. Тому при продажу об'єкта оренди орендодавець нараховує податкові зобов'язання з ПДВ у сумі 1000 грн, оскільки вартість продажу об'єкта оренди складає 6000 грн. За наявності податкової накладної, виданої постачальником об'єкта оренди, орендодавець отримує право на нарахування податкового кредиту з ПДВ у сумі 1000 грн. У такому самому розмірі орендарем нараховується податковий кредит з ПДВ.

Отже, фінансова оренда, яка передбачає викуп об'єкта оренди наприкінці її строку, у порівнянні з іншими варіантами оренди, фінансування характеризується зміною структури доходів і витрат орендодавця та витрат орендаря. У такому випадку в орендодавця виникає дохід від реалізації необоротних активів у сумі 6000 грн. Однак на фінансовий результат від звичайної діяльності орендодавця така зміна структури доходів і витрат не впливає.

Орендар щорічно буде нараховувати амортизацію вартості орендованого майна. Річні суми амортизаційних відрахувань

$$A_p = \frac{\Phi_{перв} - \Phi_{л}}{T_{сл}} = \frac{96000 - 4000}{4} = 23000 \text{ грн.}$$

Приклад 1.13.4. Орендодавець передає в оренду обладнання, яке є його власністю. Наприкінці строку оренди об'єкт оренди передається у власність орендаря.

Виробниче обладнання належить підприємству А, його первісна вартість $\Phi_{перв} = 200000$ грн, знос $\Phi_{зн} = 120000$ грн, передається у фінансову оренду підприємству Б. Строк оренди дорівнює строку корисного використання об'єкта оренди та складає $T_{сл} = 4$ роки. Нарахування амортизації обладнання проводиться прямолінійним методом. Ліквідаційна вартість $\Phi_{л} = 4000$ грн. Винагорода орендодавцю нараховується за ставкою 15% річних. Сума плати за обладнання та винагорода орендодавцю нараховуються 30 грудня кожного року оренди рівними частками (ануїтет).

Розрахувати суми фінансових витрат орендаря та фінансових доходів орендодавця.

Розв'язання: З метою оподаткування цей варіант фінансової оренди слід розглядати як продаж на умовах товарного кредиту, тому при передачі обладнання в оренду орендодавець повинен нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ за ставкою 20% виходячи з залишкової вартості:

$$\Phi_{зал} = \Phi_{перв} - \Phi_{зн} = 200000 \text{ грн} - 120000 \text{ грн} = 80000 \text{ грн}.$$

Отже, податкові зобов'язання з ПДВ нараховуються в сумі 16000 грн. У такому самому розмірі нараховується податковий кредит з ПДВ орендарем. Отже, сума плати за обладнання у складі МОП складе 96000 грн. При обчисленні податкового прибутку, нарахування процентів, включених до складу МОП, враховується у складі валового доходу орендодавця і валових витрат орендаря. Крім того, у випадку перевищення ціни, за якою обладнання передається в оренду (у прикладі 80000 грн), понад балансовою вартістю відповідної групи основних засобів, орендодавець повинен визнати валовий дохід у сумі такого перевищення.

Розрахунок фінансових витрат орендаря та фінансових доходів орендодавця і їх розподіл між періодами такий, як у табл. 1.14.

Приклад 1.13.5. Орендодавець передає в оренду обладнання, яке є його власністю. По закінченні строку оренди об'єкт оренди повертається орендодавцю.

За інших, рівних з прикладом 1.13.4 умов, приймається варіант, коли наприкінці строку оренди обладнання повертається орендодавцю.

Розв’язання: Така оренда повинна бути визнана фінансовою орендою, оскільки строк оренди складає більшу частину строку корисного використання об’єкта оренди (третя ознака визнання фінансової оренди). Однак при цьому відсутній перехід права власності на об’єкт оренди, тому в податковому обліку цей варіант не може розглядатися як продаж. З метою оподаткування такий варіант повинен розглядатися як оперативна оренда.

Приклад 1.13.6. Фінансова оренда здійснюється виробником об’єкта оренди. Орендодавець виготовляє об’єкт оренди. Об’єкт передається в оренду з використанням у розрахунках ринкової ставки процента. Наприкінці строку оренди її об’єкт переходить у власність орендаря.

Виробник обладнання, виробнича собівартість якого складає 300000 грн, справедлива вартість – 400000 грн, здає його у фінансову оренду строком на три роки. У розрахунках використовується орендна ставка процента – 17%. Орендні платежі здійснюються наприкінці кожного року оренди. Плата за обладнання в складі орендної плати узгоджена сторонами договору в сумі, яка дорівнює справедливій вартості обладнання – 420000 грн, у тому числі ПДВ 20%. Наприкінці строку оренди її об’єкт орендодавцю не повертається.

Розрахувати суми фінансових витрат орендаря та фінансових доходів орендодавця.

Розв’язання: Розрахунок виконується виходячи з оплати вартості обладнання, яка дорівнює ціні його реалізації, тобто 420000 грн. У таких випадках ціна реалізації буде теперішньою вартістю МОП.

$$A = R \cdot \frac{1 - (1 + j_c)^{-n}}{j_c} = 420000 \text{ грн.}$$

МОП за рік

$$R = \frac{A \cdot j_c}{1 - (1 + j_c)^{-n}} = \frac{420000 \cdot 0,17}{1 - (1 + 0,17)^{-3}} = 190080,95 \text{ грн.}$$

Розрахунок МОП в Excel:

ПЛТ(17 %; 3; 420000; ; 0) = – 190080,9461.

МОП за весь строк оренди $190080,95 \times 3 = 570242,85$ грн, з них: оплата вартості обладнання – 420000 грн, а фінансовий дохід (витрата) $570242,85 - 420000 = 150242,85$ грн. Розподіл фінансових доходів (витрат) подано у табл. 1.17.

Розрахунок орендних платежів в Excel:

- платежів по процентах:

$$\text{ПРПЛТ}(17\%; 1; 3; - 420000) = 71400;$$

$$\text{ПРПЛТ}(17\%; 2; 3; - 420000) = 51224,23917;$$

$$\text{ПРПЛТ}(17\%; 3; 3; - 420000) = 27618,599;$$

- основних виплат за обладнання:

$$\text{ОСПЛТ}(17\%; 1; 3; 420000) = - 118680,9461;$$

$$\text{ОСПЛТ}(17\%; 2; 3; 420000) = - 136856,7069;$$

$$\text{ОСПЛТ}(17\%; 3; 3; 420000) = - 162462,3471.$$

Орендатор щорічно буде нараховувати амортизацію вартості орендованого майна.

Таблиця 1.17.

Розрахунок фінансових доходів (витрат) у складі орендних платежів

Дата	Орендні платежі, грн			Залишок зобов'язань з оренди на кінець періоду
	Мінімальна сума орендних платежів, яка сплачується регулярно	Процент*	За обладнання**	
	0	0	0	420000
Перший період	190080,95	71400	118680,95	303319,06
Другий період	190080,95	51224,24	138856,71	162462,34
Третій період	190080,95	27618,61***	162462,34	0
Усього	570242,85	150242,84	420000	

* визначається множенням залишку зобов'язань на попередню дату платежу та орендної ставки відсотка.

** визначається як різниця між сумою орендної плати за період і сумою фінансових доходів (витрат).

*** визначається з урахуванням залишку заборгованості (190080,95 грн – 162462,34 грн = 27618,61 грн).

З метою оподаткування цей варіант фінансової оренди то-тожний варіанту приклада 1.13.4, така операція розглядається як продаж на умовах товарного кредиту. Однак унаслідок того, що в цьому випадку об'єктом оренди є продукція орендодавця, в момент передачі об'єкта орендарю орендодавець має визнати дохід від реалізації продукції, а не від продажу необоротних активів. До складу валових витрат орендодавця будуть включені витрати, які пов'язані з виготовленням об'єкта оренди. Оподаткування операцій орендаря, пов'язаних з оплатою та використанням об'єкта оренди при цьому не змінюється.

Приклади варіантів фінансової оренди можна продовжити, однак вони будуть різновидами розглянутих варіантів.

Отже, наведені приклади свідчать про те, що облік фінансової оренди не зовсім простий. Крім того, завдання ускладнюється необхідністю узгодження правил оподаткування і норм обліку.

Таблиця 1.18.

Порівняння фінансової та операційної оренди

		Фінансова оренда		Операційна оренда	
		орендар	орендодавець	орендар	орендодавець
Вартість		На балансі	–	Поза балансом	На балансі
Амортизація		Нараховується	Не нараховується	Не нараховується	Нараховується
В И Т Р А Т И	підтримання у робочому стані	Витрати звітного періоду	Не здійснюється	Витрати звітного періоду	Не здійснюється
	поліпшення	На балансі (шляхом приєднання до первісної вартості об'єкта оренди) протягом строку оренди незалежно від згоди орендодавця на відшкодування витрат	На балансі після закінчення строку угоди за умови їх відшкодування та повернення активу орендодавцеві	На балансі протягом строку орендної угоди незалежно від згоди на відшкодування витрат орендодавцем	На балансі за умови згоди їх відшкодування

Продовження таблиці

Витрати на укладання угоди		–	Витрати звітнього періоду		–	Витрати звітнього періоду
З О Б О В , Я З А Н Н Я В С У М І	Первісної вартості об'єкта фінансової оренди	У складі довгострокового зобов'язання	Д Е Б І Т О Р С Б К А З А Б О Р Г О В А Н І С Т Ь	У складі доходу від реалізації необоротних активів (готової продукції), якщо орендодавець не є (є) виробником об'єкта фінансової оренди	X	X
	Фінансових витрат (доходів)	У складі інших фінансових витрат	О Р Г О В А Н І С Т Ь	У складі фінансових доходів (відсотки одержані)	У складі витрат звітнього або майбутніх періодів у разі сплати орендної плати наперед	Доходи звітнього чи майбутніх періодів у разі сплати орендної плати наперед

З 2004 року передбачено **нотаріальне посвідчення договорів оренди** нерухомого майна, тобто будов, споруд, їх структурних частин (окремих приміщень) тощо у випадках укладення договорів строком на один рік і більше (ст. 793, 794 Цивільного кодексу України [23]), при цьому сплачується держмитом у розмірі 1 % від суми орендної плати за весь строк оренди за договором. До 1.01.2004 р. (дата набрання чинності ЦКУ) нотаріальна форма договору оренди нерухомості була не обов'язкова.

Договори оренди нерухомого майна, які укладені на строк більше року **підлягають державній реєстрації** згідно з Законом України «Про державну реєстрацію майнових прав на нерухоме майно та їх обмежень» [15].

«Порогом суттєвості для визначення оренди фінансовою строком оренди приймається за величиною, що становить 75 відсотків строку корисного використання об'єкта оренди» [65].

Передача об'єкта основних засобів у операційну оренду не передбачає переходу права власності, і це основна особливість зазначеної операції.

Об'єкти основних засобів, що їх передано в операційну оренду, залишаються власністю орендодавця. Амортизацію основних засобів, переданих в операційну оренду, нараховує орендодавець. Орендар, до якого не переходить право власності на орендований об'єкт, обліковує його на позабалансовому рахунку за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця, яку зазначають у договорі оренди.

Передача майна в оперативний лізинг (оренду) не змінює податкових зобов'язань орендодавця та орендаря (п. 7.9.6 ст.7 [1]). Тобто у разі передачі відповідного об'єкта основних фондів в операційну оренду балансова вартість об'єкта основних фондів групи 1 або основних фондів груп 2, 3, 4 не змінюється.

У разі повернення орендарем об'єкта операційної оренди орендодавець не змінює валового доходу на суму витрат, здійснених орендарем на поліпшення такого об'єкта (п. 8.8.2 ст.8 [1]).

1.14. Лізинг основних засобів

Перехід до ринкових умов господарювання викликає необхідність пошуку та впровадження нетрадиційних для господарства України методів оновлення матеріально-технічної бази та модифікації основних засобів. Одним із таких методів є лізинг (англ. lease – оренда, наймання).

Лізинг полягає в забезпеченні передачі майна в користування від власника майна, який бажає його продати і не може задовольнити отримання періодичних платежів, до користувача, який не може придбати майно, але згодний взяти його в оренду. Проблема вирішується завдяки появі інвестора-лізингодавця, який за повну вартість придбаває об'єкт лізингу в його власника і від свого імені передасть його в лізинг користувачеві.

Фінансовий лізинг – це вид цивільно-правових відносин, що виникають із договору фінансового лізингу, за яким лізинго-

давець зобов'язується набути у власність річ у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов і передавати її у користування лізингоодержувачу на визначений строк не менше одного року за встановлену плату (лізингові платежі) (ст. 1 [5]).

Слід відзначити, що Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про лізинг» № 1381-15-ВР від 11.12.2003 року, який викладений як Закон України «Про фінансовий лізинг», виключено поняття операційного лізингу з метою зм'якшення залежності терміну дії договору лізингу від строків амортизації об'єкта лізингу [5].

Лізинг здійснюється за договором лізингу, що регулює правовідносини між суб'єктами лізингу.

Відносини, що виникають у зв'язку з договором фінансового лізингу, регулюються положеннями Цивільного кодексу України про лізинг, наймання (оренду), купівлю-продаж, поставку з урахуванням особливостей, що встановлюються цим Законом.

Цивільний кодекс України ст.115 (витяг) від 16.01.2003 р. № 435-IV.

ст. 806 «Договір лізингу»:

1. За договором лізингу одна сторона (лізингодавець) передає або зобов'язується передати другій стороні (лізингоодержувачеві) у користування майно, що належить лізингодавцю на праві власності і було набуто ним без попередньої домовленості із лізингоодержувачем (**прямий лізинг**), або майно, спеціально придбане лізингодавцем у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов (**непрямий лізинг**), на певний строк і за встановлену плату (**лізингові платежі**).

2. До договору лізингу застосовуються загальні положення про найм (оренду) з урахуванням особливостей, встановлених цим параграфом та законом.

До відносин, пов'язаних з лізингом, застосовуються загальні положення про купівлю-продаж та положення про договір поставки, якщо інше не встановлено законом.

3. Особливості окремих видів і форм лізингу встановлюються законом.

Суб'єктами лізингу можуть бути:

- лізингодавець – юридична особа, яка передає право володіння та користування предметом лізингу лізингоодержувачу;

- лізингоодержувач – фізична або юридична особа, яка отримує право володіння та користування предметом лізингу від лізингодавця;

- продавець (постачальник) – фізична або юридична особа, у якої лізингодавець набуває річ, яка далі буде передана як предмет лізингу лізингоодержувачу;

- інші юридичні або фізичні особи, які є сторонами багатостороннього договору лізингу (ст. 4 [5]).

Господарський кодекс України (витяг) від 16.01.2003 р. № 436-IV.

1. **Лізинг** – це господарська діяльність, спрямована на інвестування власних чи залучених фінансових коштів, яка полягає в наданні за договором лізингу однією стороною (лізингодавцем) у виключне користування другій стороні (лізингоодержувачу) на визначений строк майна, що належить лізингодавцю або набувається ним у власність (господарське відання) за дорученням чи погодженням лізингоодержувача у відповідного постачальника (продавця) майна, за умови сплати лізингоодержувачем періодичних лізингових платежів.

2. Залежно від особливостей здійснення лізингових операцій лізинг може бути двох видів – **фінансовий** чи **оперативний**. За формою здійснення лізинг може бути **зворотним, пайовим, міжнародним** тощо.

3. Об'єктом лізингу може бути нерухоме і рухоме майно, призначене для використання як основні фонди, не заборонене законом до вільного обігу на ринку і щодо якого немає обмежень про передачу в лізинг.

Закон України «Про фінансовий лізинг» (витяг) від 11.12.2003 р. № 1381- IV.

Стаття 3. Предмет лізингу:

1. Предметом договору лізингу може бути неспоживна річ, визначена індивідуальними ознаками та віднесена відповідно до законодавства до основних фондів.

2. Не можуть бути предметом лізингу земельні ділянки та інші природні об'єкти, єдині майнові комплекси підприємств та їх відокремлені структурні підрозділи (філії, цехи, дільниці).

Майно, що перебуває у державній або комунальній власності та щодо якого відсутня заборона передачі в користування та / або володіння, може бути передане в лізинг у порядку, встановленому цим Законом.

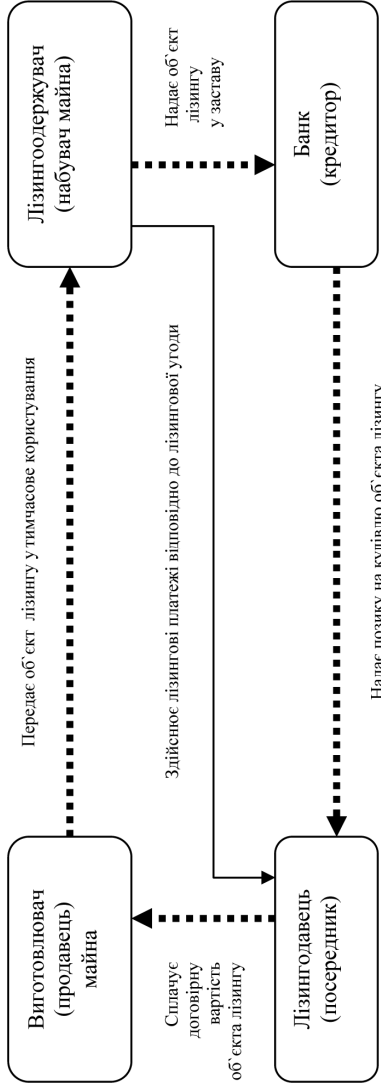


Рис. 1.13. Взаємовідносини сторін угоди фінансового лізингу

Класичний договір фінансового лізингу пов'язує трьох осіб: продавця (виготовлювача) майна, його набувача (лізингоодержувача) та лізингодавця (посередника) (рис. 1.13). Лізингодавець укладає з продавцем вибраного лізингоодержувачем майна договір купівлі-продажу, а із самим лізингоодержувачем – договір фінансового лізингу. Здебільшого лізингоодержувач, а не лізингодавець, шукає продавця і узгоджує з ним усі умови договору купівлі-продажу. Лізингоодержувач, зацікавлений в одержанні конкретних видів майна (будівлі, устаткування, транспортних засобів тощо), самостійно, на підставі наявної інформації, досвіду, рекомендації підбирає зацікавленого у продажу виробника (продавця) потрібного майна. І через недостатність власних оборотних засобів і обмежений доступ до кредитних ресурсів для придбання майна у власність звертається до потенційного лізингодавця, який має необхідні кошти або доступ до кредитних ліній, із проханням узяти участь у лізинговій угоді. Лізингодавець (лізингова компанія) купує необхідне лізингоодержувачу майно у постачальника або виробника такого майна на підставі договору купівлі-продажу собі у власність і передає куплене майно лізингоодержувачу у тимчасове користування на умовах, погоджених у договорі лізингу, з правом викупу такого майна після закінчення терміну дії договору.

Результати порівняльного аналізу чинного законодавства про лізинг і оренду свідчать про значні відмінності в їх правовому регулюванні.

Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» [1] ототожнює поняття лізингу й оренди, оскільки у цілях оподаткування це не має значення.

п. 1.18.2 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (витяг) від 1.07.2004 р. № 1957-IV.

Фінансовий лізинг (оренда) – господарська операція фізичної або юридичної особи, яка передбачає відповідно до договору фінансового лізингу (оренди) передання орендарю майна, яке підпадає під визначення основного фонду згідно із ст. 8 цього Закону, придбаного або виготовленого орендодавцем, а також усіх ризиків та винагород, пов'язаних з правом користування та володіння об'єктом лізингу.

п. 1.18.1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (витяг) від 1.07.2004 р. № 1957-IV.

Оперативний лізинг (оренда) – господарська операція фізичної або юридичної особи, що передбачає відповідно до договору оперативного лізингу (оренди) передавання орендарю майна, що підпадає під визначення основного фонду згідно із ст. 8 цього Закону, придбаного або виготовленого орендодавцем на умовах інших, ніж передбачаються фінансовим лізингом (орендою).

У п. 1.18.2 Закону [1] перелічені чотири умови, наявність однієї з яких у договорі фінансового лізингу, визначає його як договір фінансового лізингу:

«Лізинг (оренда) вважається фінансовим, якщо лізинговий (орендний) договір містить одну з таких умов:

- об'єкт лізингу передається на строк, протягом якого амортизується не менше 75 % його первісної вартості за нормами амортизації, визначеними ст. 8 цього Закону, та орендар зобов'язаний придбати об'єкт лізингу у власність протягом строку дії лізингового договору або в момент його закінчення за ціною, визначеною у такому лізинговому договорі;

- сума лізингових (орендних) платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує первісну вартість об'єкта лізингу

- якщо у лізинг передається об'єкт, що перебував у складі основних фондів лізингодавця протягом строку перших 50% амортизації його первісної вартості, загальна сума лізингових платежів має дорівнювати або бути більшою 90% від звичайної ціни на такий об'єкт лізингу, діючої на початок строку дії лізингового договору, збільшеної на суму процентів, розрахованих виходячи з облікової ставки Національного банку України, визначеної на дату початку дії лізингового договору на весь його строк;

- майно, яке передається у фінансовий лізинг, є виготовленим за замовленням лізингоотримувача (орендаря) та після закінчення дії лізингового договору не може бути використаним іншими особами, крім лізингоотримувача (орендаря), виходячи з його технологічних та якісних характеристик».

Податкове визначення поняття «фінансовий лізинг» значно ширше, ніж цивільно-правове, і тільки воно, містить норму про те, що передача майна у користування супроводжується передачею «всіх ризиків і винагород, пов'язаних з правом користування

та володіння». Умови, наведені в п. 1.18.2 Закону [1], не мають ніякого відношення до укладання лізингових договорів – це прерогатива цивільного законодавства (Закону про фінансовий лізинг [5], ЦКУ [23] та ГКУ [24]). Але на них треба орієнтуватися при відображенні лізингових операцій у податковому обліку. Для обліку операцій оперативного та фінансового лізингу у п. 7.9.6 Закону [1] встановлені принципово відмінні правила. Оперативний лізинг у податковому обліку має більш привабливі податкові наслідки, ніж фінансовий лізинг. Передача майна у фінансовий лізинг прирівнюється до його продажу. Отже, лізинговій компанії необхідно збільшити валовий дохід на вартість об'єкта за датою оформлення документів, які підтверджують передачу об'єкта. Водночас, лізингоотримувач у тому самому звітному періоді збільшує балансову вартість відповідної групи основних фондів. Далі розраховані амортизаційні відрахування за податковими нормами будуть зменшувати оподатковуваний прибуток. У валові витрати лізингоотримувача включаються комісійні та проценти у періоді їх нарахування, ці самі суми включаються до валового доходу лізингодавця. Вартість майна, переданого в оперативний лізинг, не відображається у податковому обліку.

У П(С)БО 14 «Оренда» [34] термін «лізинг» не використовується. Причому те, що розуміється під «оперативним лізингом» у податковому законодавстві, у стандарті називається «оперативною орендою». П(С)БО 14 «Оренда» містить сім ознак, які дають можливість класифікувати операції як фінансова оренда, вони є прототипом податкових умов з деякою конкретизацією якісних характеристик введенням кількісних характеристик. Наприклад, ознака «строк оренди складає більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди» у Законі [1] придбав кількісну характеристику «строк, протягом якого амортизується не менше 75% його первісної вартості за нормами амортизації, визначеними ст. 8». Однак сім ознак не є ідеальним інструментом, які дають можливість безпомилково класифікувати операції.

Існують суттєві відмінності між такими формами господарських зв'язків як фінансовий лізинг і фінансова оренда. Діяльність лізингодавця-інвестора принципово відрізняється від діяльності орендодавця (як правило, лізингодавцем є спеціалізоване підприємство), а роль лізингоодержувача є більш активною, ніж

роль орендаря. Так, на відміну від орендаря лізингоодержувач не тільки отримує майно в користування, але на нього покладаються традиційні обов'язки покупця, пов'язані з правом власності: страхування майна, ремонт, технічне обслуговування тощо. При цьому власником лізингового майна до певного часу залишається лізингодавець. Втрата або неможливість використання об'єкта лізингу не звільняє лізингоодержувача від повної сплати боргу. А у разі виявлення дефекту лізингового об'єкта лізингодавець звільняється від гарантійних обов'язків. На відміну від орендаря всі претензії з питань гарантійного ремонту лізингоодержувач подає постачальнику чи виробнику лізингового майна.

Відмінність між орендою та лізингом полягає у передачі **ризиків**, пов'язаних із володінням і використанням майна, які є ризиками випадкового знищення або пошкодження майна, та які несе власник майна (ст. 323 ЦКУ [23]). Ризики випадкового знищення або пошкодження майна, отриманого у користування, несе лізингоотримувач, хоча сторони можуть домовитися про зворотнє.

Цивільний кодекс України ст.115 (витяг) від 16.01.2003 р. № 435-IV
ст. 809 «Ризик випадкового знищення або випадкового пошкодження предмета договору лізингу»: 1. Ризик випадкового знищення або випадкового пошкодження предмета договору лізингу несе лізингоодержувач, якщо інше не встановлене законом. 2. Якщо лізингодавець або продавець (постачальник) прострочили передання предмета договору лізингу лізингоодержувачу або лізингоодержувач прострочив повернення предмета договору лізингу лізингодавцю, ризик випадкового знищення або випадкового пошкодження несе сторона, яка прострочила.

Лізинг як вид діяльності можуть здійснювати обмежене число суб'єктів господарювання. Договір лізингу вказує, що однією зі сторін таких взаємовідносин є банківська або інша фінансова установа, зокрема, лізингова компанія, для яких надання фінансових послуг є виключним видом діяльності, що підтверджується відповідною ліцензією. Законом України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12.07.2001 р. № 2664-III до числа фінансових послуг віднесений

тільки фінансовий лізинг, укласти підприємствам договір оперативного лізингу між собою не рекомендується. Причина упередженого відношення до такого договору пов'язана з тим, що у ЦКУ та ГКУ є положення, що зумовлюють практичну реалізацію лізингу відповідно до вимог окремого закону, а зараз діє лише закон про фінансовий лізинг. Тому деякі спеціалісти вважають, що у існуючому правовому полі є місце виключно фінансовому лізингу. Може така думка надто категорична, але вона існує.

Що стосується ПДВ, то проценти і комісія, сплачені (нараховані) у складі лізингових платежів за договором фінансового лізингу, не є об'єктом обкладання ПДВ (п. 3.2.2 Закону про ПДВ [4]) за умови, що їх сума не повинна перевищувати «подвійну облікову ставку НБУ, встановлену на день нарахування таких процентів (комісій) за відповідний проміжок часу, розраховану від вартості об'єкта лізингу». А вартість самого об'єкта фінансового лізингу підлягає обкладанню ПДВ на загальних умовах (п. 3.1.1 Закону про ПДВ [4]). Причому відображення податкових зобов'язань лізингової компанії (податкового кредиту у лізингоотримувача) здійснюється у момент його передачі (отримання) (п. 7.3.4 і п. 7.5.3 Закону про ПДВ). Для платежів за договором оперативного лізингу Закон про ПДВ не робить ніяких виключень: вони включені до об'єкта оподаткування ПДВ, а для відображення податкових зобов'язань і податкового кредиту використовується правило першої події.

Про переваги лізингу над орендою можна судити по тому, що лізинг – один із найпоширеніших у світовій практиці способів технічного оснащення чи оновлення виробництва. Його популярність пояснюється можливістю лізингоодержувачу відмовитися від банківського кредитування з одночасною економією оборотних засобів підприємства. Але незважаючи на свої переваги, лізинг залишається поза увагою багатьох українських підприємств. До причин такої неповаги можна віднести недосконалість національної законодавчої бази про лізинг і недостатню обізнаність підприємств із цим видом господарських операцій.

На практиці існує багато форм лізингових угод. Найпоширеніші у світовій практиці такі:

Лізинг „стандарт” – при цій формі лізингу постачальник продає об’єкт угоди фінансовому товариству, яке через свої лізингові компанії здає його в оренду споживачам.

Зворотний лізинг (lease-back) – власник обладнання продає його лізинговій компанії та одночасно бере це обладнання в оренду. У результаті такої операції продавець стає орендаром. Використовується вона у випадках, коли власник об’єкта угоди має гостру потребу у коштах і за допомогою такої форми лізингу покращує свій фінансовий стан.

Компенсаційний лізинг – за цією формою лізингу орендні платежі здійснюються постачанням продукції, виготовленої на обладнанні, яке є об’єктом лізингової угоди.

Пайовий лізинг (леверидж лізинг – leveraged lease) – вид лізингу, при якому для реалізації угоди лізингодавець залучає додаткові фінансові ресурси одного чи кількох кредиторів. Лізингодавець оформляє на користь кредиторів заставу на майно до погашення позики та уступає їм права на отримання частини лізингових платежів за рахунок погашення позики.

Міжнародний лізинг (cross-border leasing) – лізинг, при якому лізингодавець і лізингоодержувач знаходяться в різних країнах.

1.15. Консервація основних засобів (основних фондів)

На підприємстві може так статися, що воно не може працювати на повну потужність, і вимушене тимчасово припинити експлуатацію частини основних засобів. Однак припинення експлуатації обладнання, машин, транспортних засобів може зробити їх непридатними, тому необхідно нести певні витрати для збереження основних засобів у належному технічному стані.

Консервація (лат. conservatio – збереження) – тимчасове припинення ходу, розвитку, діяльності будь-чого (ВЕС).

Організаційні основи та порядок підготовки до консервації, проведення консервації та розконсервації основних виробничих засобів підприємств визначає «Положення про консервацію основних виробничих фондів підприємств» [43]. Це Положення обов’язкове для підприємств, які мають стратегічне значення для економіки та безпеки держави, а також засновані на державній

власності. Для інших підприємств це Положення має рекомендаційний характер.

п. 2 Положення від 28.10.1997 р. № 1183 (витяг).

Консервація основних фондів підприємств – це комплекс заходів, спрямованих на довгострокове (але не більше як три роки) зберігання основних фондів підприємств у разі припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх функціонування.

Основні засоби підприємств можуть бути законсервовані, якщо за техніко-економічним обґрунтуванням подальше використання їх у виробництві визнано тимчасово недоцільним (п. 3 [43]).

Консервація, утримання та розконсервація основних засобів підприємства здійснюються згідно з проектом консервації, який повинен бути затверджений:

- органом, уповноваженим управляти його майном, – для підприємств, заснованих на державній власності;

- власником (власниками) за погодженням із міністерством або іншим центральним органом виконавчої влади (за галузевим принципом) – для підприємств, які мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави, або з Мінекономіки, якщо підприємство займається діяльністю, що стосується кількох галузей економіки;

- власником (власниками) – для решти підприємств [43].

Також регулюють порядок консервації основних засобів підприємств Постанова «Про порядок консервації основних фондів і тимчасового виведення з експлуатації виробничих потужностей підприємств, що виготовляють товари легкої промисловості» [44], Постанова «Про порядок консервації основних фондів і тимчасове виведення з експлуатації виробничих потужностей підприємств, що виготовляють товари лісової та деревообробної промисловості» [45] та «Положення про порядок консервації і розконсервації об'єктів будівництва» [46].

Згідно з п. 23 П(С)БО 7 «Основні засоби» [30] «нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дооблад-

нання та **консервації**». Отже, на вартість об'єктів основних засобів, які знаходяться на консервації, амортизація не нараховується.

На період консервації основні засоби приводяться до стану, який забезпечує збереження технологічного обладнання, будов, споруд, а також безпеку персоналу та охорону навколишнього середовища. Процес консервації та подальше утримання об'єктів основних засобів, які знаходяться на консервації, потребують від підприємства витрат: матеріальних; витрат на оплату праці персоналу, який обслуговує об'єкти; амортизацію основних засобів, які беруть участь у роботах, пов'язаних із консервацією чи утриманням законсервованих об'єктів тощо. Враховуючи, що законсервовані об'єкти не беруть участі у господарській діяльності підприємств, тобто не пов'язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), перелічені витрати треба класифікувати як інші витрати, тобто «... витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності ... але не пов'язані безпосередньо з виробництвом і/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг)» (п. 29 П(С)БО 16 «Витрати» [36]).

З метою оподаткування прибутку підприємств у п. 8.4.5 Закону про оподаткування прибутку підприємств [1] зазначено, що у разі виведення з експлуатації окремого об'єкта основних фондів групи 1 балансова вартість такого об'єкта для цілей амортизації прирівнюється до нуля, при цьому амортизаційні відрахування не нараховуються.

п. 8.4.5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (витяг) від 1.07.2004 р. № 1957-IV.

У разі виведення з експлуатації окремого об'єкта основних фондів групи 1 або передачі його до складу невиробничих фондів за рішенням платника податку балансова вартість такого об'єкта для цілей амортизації прирівнюється до нуля. При цьому амортизаційні відрахування не нараховуються.

Отже, за основними фондами групи 1, починаючи з кварталу, наступного за кварталом, у якому такі основні фонди були переведені на консервацію, нарахування амортизації припиняється. Після розконсервації, починаючи з наступного кварталу, нарахування амортизації поновлюється і балансова вартість розконсервованого об'єкта збільшує балансову вартість групи 1 основних фондів.

У разі виведення з експлуатації окремих фондів груп 2, 3, 4 з будь-яких причин (крім продажу) балансова вартість таких груп не змінюється (п. 8.4.6 [1]). Отже, порядок нарахування амортизації за основними фондами 2, 3, 4 груп при переведенні їх на консервацію не змінюється. Згідно з п. 8.1.3 [1] не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу валових витрат звітного періоду витрати платника податку на утримання основних фондів, які знаходяться на консервації.

1.16. Продаж основних засобів (основних фондів)

Придбані підприємством основні засоби у процесі експлуатації старіють, зношуються, стають не потрібними. Вони можуть бути подаровані, передані у тимчасове користування (оренду), внесені до статутного капіталу іншого підприємства, вкрадені або знищені внаслідок стихійного лиха чи з інших причин. Може виникнути необхідність продати окремі об'єкти основних засобів або ліквідувати їх. Різні за суттю і значенням для підприємства операції у П(С)БО 7 «Основні засоби» названі вибуттям.

Згідно з п. 33 П(С)БО 7 «Основні засоби» [30] об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) при його вибутті внаслідок **продажу**, безоплатної передачі чи невідповідності критеріям визнання активом.

Якщо об'єкти основних засобів не відповідають критеріям визнання активом, то вони ліквідуються.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів (п. 34 [30]).

У випадку часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість і знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта (п. 35 [30]).

З метою оподаткування прибутку підприємств важливо, до якої групи основних фондів відноситься об'єкт основних засобів, який продається, оскільки операції з продажу основних фондів групи 1 відображаються інакше, ніж операції з продажу основних фондів груп 2, 3 і 4.

Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств»
(витяг) від 01.07.2004 р. № 1957-IV.

п. 8.4.3. У разі виведення з експлуатації окремих об'єктів основних фондів групи 1 у зв'язку з їх продажем балансова вартість групи 1 зменшується на суму балансової вартості такого об'єкта.

Сума перевищення виручки від продажу над балансовою вартістю окремих об'єктів основних фондів групи 1 та нематеріальних активів включається до валових доходів платника податку, а сума перевищення балансової вартості над виручкою такого продажу включається до валових витрат платника податку;

п. 8.4.4. У разі виведення з експлуатації основних фондів груп 2, 3 і 4 у зв'язку з їх продажем балансова вартість групи зменшується на суму вартості продажу таких основних фондів (вартості продукції, робіт, послуг, отриманих платником податку в рамках бартерних (товарообмінних) операцій). Якщо сума вартості основних фондів дорівнює або перевищує балансову вартість відповідної групи, її балансова вартість прирівнюється до нуля, а сума перевищення включається до валового доходу платника податку відповідного періоду.

Отже, при продажу основних засобів, які відносяться до першої групи основних фондів, продажна вартість об'єкта порівнюється з його балансовою вартістю з метою оподаткування. У результаті можуть виникнути такі ситуації:

- продажна вартість об'єкта дорівнює його балансовій вартості;
- продажна вартість об'єкта перевищує його балансову вартість;
- продажна вартість об'єкта нижча за його балансову вартість.

При цьому балансова вартість об'єкта основних фондів групи 1 на момент продажу визначається як його балансова вартість на початок кварталу, у якому відбудеться продаж, зменшена на суму амортизаційних відрахувань, нарахованих на вартість об'єкта в цьому кварталі. Це пов'язано з тим, що згідно з п. 8.3.1 [1] сума «амортизаційних відрахувань звітного періоду визначається шляхом застосування норм амортизації ... до балансової вартості груп основних фондів на початок звітного періоду».

Операції з продажу основних засобів є об'єктом оподаткування податком на додану вартість (ПДВ) у порядку, що передбачений Законом про податок на додану вартість [4]. При продажу об'єктів основних фондів за грошові кошти база оподаткування ПДВ визначається виходячи з **договірної (контрактної) вартості**, визначеної за вільними або регульованими цінами (та-

рифами) з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків і зборів, за винятком ПДВ, що включаються в ціну товарів (робіт, послуг), крім випадків, коли такий продаж був здійснений пов'язаним особам або суб'єктам підприємницької діяльності – неплатникам ПДВ. У цих випадках база оподаткування визначається виходячи з фактичної ціни операції, але не нижче **звичайних цін** (п. 4.1, п. 4.2) [4].

Починаючи з 31.03.2005 року, згідно з п. 4.1 Закону [4] в оновленій редакції Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік від 25.03.2005 р.» № 2505 при продажу товарів (послуг) треба буде порівняти податкові зобов'язання з розрахунковою величиною – 20 % від звичайної ціни. І якщо ця розрахункова величина буде більшою, то саме її потрібно включити до розділу «Податкові зобов'язання» декларації з ПДВ за звітний період.

<p>п. 1.20 Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» (витяг) від 01.07.2004 р. № 1957-IV.</p>
<p>п. 1.20.1. Звичайною вважається ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору. Якщо не доведене зворотнє, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню справедливих ринкових цін.</p> <p>Справедлива ринкова ціна – це ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати за відсутності будь-якого примусу, обидві сторони є взаємно не залежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних товарів (робіт, послуг).</p> <p>п. 1.20.5-1. Якщо звичайна ціна не може бути визначена з використанням норм попередніх пп. 1.20.1 – 1.20.5, то для доказів обґрунтування її рівня застосовуються правила, визначені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, а також національними стандартами з питань оцінки майна та майнових прав. З метою оподаткування терміни «справедлива вартість», «ринкова вартість» та «чиста вартість реалізації», які використовуються в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та національних стандартах з питань оцінки майна і майнових прав, прирівнюються до терміна «звичайна ціна», визначеного цим Законом.</p>

¹ Пункт 1.20.5-1 доданий 1.07.2004 року Законом України [1].

Звичайна ціна використовується і з метою оподаткування прибутку. Але сфера її використання у цьому випадку обмежена. Зокрема, звичайна ціна використовується у бартерних операціях, при продажу товарів пов'язаним особам, нерезидентам, фізичним особам. Але на запитання про те, чи повинна використовуватися звичайна ціна при продажу основних фондів, однозначної відповіді немає. Поширена думка про те, що звичайна ціна при продажу основних фондів використовуватися не повинна (ще раз підкреслимо, що мова йде про податок на прибуток). Аргументи у підтримку цієї точки зору такі:

-згідно з п. 7.4.1 Закону про оподаткування прибутку підприємств [1] з урахуванням звичайної ціни визначається дохід від продажу, а при продажу основних фондів доходу або немає взагалі, або це дохід від перевищення вартості продажу над балансовою вартістю (а не від продажу);

-Законом про оподаткування прибутку підприємств не визначений механізм використання звичайної ціни при продажу основних фондів.

Протилежна точка зору основана на тому, що у п. 7.4.1 Закону [1] мова йде про дохід, а не про валовий дохід. Зменшення балансової вартості групи, по суті, рівнозначне збільшенню доходу. Крім того, норма, що аналізується, використовується при продажу товарів, а основні фонди – це також товари.

Стосовно механізму, то на практиці використовуються два варіанти:

-балансова вартість групи (підгрупи), до якої відноситься об'єкт, який продается, зменшується на договірну вартість, а різниця між звичайною ціною і договірною вартістю включається до валового доходу;

-балансова вартість групи зменшується на суму, яка дорівнює звичайній ціні, тобто звичайна ціна у такому випадку прирівнюється до вартості продажу.

Другий варіант вигідний для платників податку, а перший – абсолютно безпечний. Враховуючи, що обидва варіанти не передбачені в Законі про оподаткування прибутку підприємств, то відстоювати свою позицію має і той, хто звичайну ціну прогнозує.

Приклад 1.16.1. Підприємство продає об'єкт основних засобів, який з метою оподаткування відноситься до 1 групи основних фондів, за ціною

а) 2760 грн, у тому числі ПДВ 20%,

б) 4800 грн, у тому числі ПДВ 20%,

в) 1800 грн, у тому числі ПДВ 20%.

Первісна вартість об'єкта $\Phi_{перв} = 3500 \text{ грн}$, а сума зносу $\Phi_{зн} = 1200 \text{ грн}$. Залишкова вартість такого об'єкта основних засобів дорівнює балансовій вартості цього об'єкта основних фондів.

Визначити фінансовий результат від продажу об'єкта основних засобів.

Розв'язання: Залишкова вартість об'єкта основних засобів $\Phi_{зал} = \Phi_{перв} - \Phi_{зн} = 3500 \text{ грн} - 1200 \text{ грн} = 2300 \text{ грн}$. Фінансовий результат від продажу об'єкта

основних засобів згідно з п. 34 [30] і п. 8.4.3 [1]:

а) $2760 - 2760 : 6 - 2300 = 0 \text{ грн}$;

б) $4800 - 4800 : 6 - 2300 = 1700 \text{ грн}$ (прибуток), з метою оподаткування 1700 грн – валовий дохід платника податку на прибуток;

в) $1800 - 1800 : 6 - 2300 = -800 \text{ грн}$ (збиток), з метою оподаткування 800 грн – валові витрати платника податку.

У прикладі фінансовий результат від продажу об'єкта основних засобів збігається з валовими доходами та валовими витратами з метою оподаткування.

Якщо балансова вартість об'єкта не збігається з його залишковою вартістю, як і буває у більшості випадків, то результати не тільки не зійдуться, але можуть бути прямо протилежними.

Приклад 1.16.2. Продажна вартість об'єкта основних засобів, який з метою оподаткування відноситься до 1 групи основних фондів, складає 3000 грн (без ПДВ). Первісна вартість $\Phi_{перв} = 3500 \text{ грн}$, знос $\Phi_{зн} = 1200 \text{ грн}$. Балансова вартість цього об'єкта основних фондів складає 3200 грн.

Визначити фінансовий результат від продажу об'єкта основних засобів.

Розв'язання: Залишкова вартість об'єкта основних засобів $\Phi_{зал} = \Phi_{перв} - \Phi_{зн} = 3500 \text{ грн} - 1200 \text{ грн} = 2300 \text{ грн}$. Фінансовий результат від продажу об'єкта основних засобів згідно з п. 34 [30]

3000 грн – 2300 грн = 700 грн (прибуток). З метою оподаткування (п. 8.4.4 [1]) 3200 грн – 3000 грн = 200 грн – валові витрати платника податку.

Результати прикладів 1.16.1 та 1.16.2 з продажу об'єктів групи 1 можуть збігатися, однак відносно об'єктів груп 2, 3, 4 такий збіг не можливий. Оскільки з метою оподаткування продажна вартість об'єкта буде порівнюватися не з його балансовою вартістю, а з балансовою вартістю всієї групи в цілому. При цьому потрібно розрізняти балансову вартість групи на початок періоду та балансову вартість групи в момент продажу, яка визначається як балансова вартість на початок того кварталу, в якому буде продаж, і зменшується на суму амортизаційних відрахувань, нарахованих у цьому кварталі, так як сума амортизаційних відрахувань звітного періоду визначається шляхом застосування норм амортизації до балансової вартості на початок звітного періоду.

Оскільки балансова вартість груп основних фондів зменшується на продажну вартість, у певний момент може виникнути ситуація, коли основних фондів вже немає, а балансова вартість групи ще залишилась.

Приклад 1.16.3. Нове підприємство придбало об'єкт основних фондів групи 2 вартістю 10000 грн (без ПДВ). З метою оподаткування з'явилася група 2, балансова вартість якої склала 10000 грн. З наступного кварталу у порядку, визначеному ст. 8 [1], підприємство почало нараховувати амортизацію, внаслідок чого балансова вартість групи поступово зменшилась. Через деякий час, так і не придбавши інших основних засобів, підприємство вирішує продати цей єдиний об'єкт. Нехай на момент продажу балансова вартість дорівнювала 8200 грн. Продати об'єкт за такою ціною неможливо. Тому було прийнято рішення продати його за 5000 грн (без ПДВ). Оскільки продажна вартість об'єкта (5000 грн) менша за балансову вартість групи (8200 грн), то балансову вартість групи потрібно зменшити (п. 8.4.4 [1]) на продажну вартість. Після такої операції балансова вартість групи дорівнює 8200 грн – 5000 грн = 3200 грн, при цьому жодного об'єкта основних фондів у групі немає. Що робити платнику податку з залишковою вартістю групи? Згідно з п. 8.4.7 [1] «якщо на початок звітного кварталу групи 2, 3, 4 основних фондів не

містять матеріальних цінностей, балансова вартість такої групи відноситься до валових витрат платника податку такого звітного періоду». Отже, 3200 грн відноситься до валових витрат платника податку звітного періоду.

Ситуація може бути протилежною – балансова вартість групи 2, 3, 4 дорівнює нулю, але у складі групи ще є об'єкти основних фондів. У такому випадку об'єкти, що залишилися, з метою оподаткування не відображаються.

1.17. Ліквідація основних засобів (основних фондів)

Якщо з якихось причин об'єкт основних засобів стає непридатним і його недоцільно ремонтувати чи реконструювати, він підлягає ліквідації.

Причини ліквідації основних засобів:

- фізичний знос, через що об'єкт стає непридатним для подальшої експлуатації; несправності, які не можна відремонтувати. У такому випадку об'єкт, як правило, знищується (металеві частини здаються в металобрухт, дерев'яні – спалюються тощо) чи розбирається на частини, які можуть бути використані на підприємстві чи продані;

- моральний знос, внаслідок якого подальше використання об'єкта на підприємстві стає недоцільним. У такому випадку об'єкт може бути знищений або розібраний. Однак якщо фізичний стан об'єкта дозволяє його використовувати за призначенням, то підприємство може продати його чи передати безоплатно;

- неможливість використання на підприємстві через зміну профілю підприємства. У такому випадку об'єкт доцільно продати чи розібрати й знищити;

- ліквідація підприємства;

- надзвичайні обставини (повінь, землетрус тощо);

- надзвичайні обставини, які, може, і не приводять до фізичного знищення об'єктів, але роблять неможливим їх використання власником (пожежа, крадіжка тощо).

Перші чотири причини приводять до добровільної ліквідації об'єктів основних засобів. Дві останні причини ліквідації не залежать від підприємства.

Підприємство самостійно приймає рішення про ліквідацію об'єктів основних засобів. Крім того, підприємство має можливість вибору форми, в якій буде здійснюватися ліквідація. Це може бути:

- продаж;
- безоплатна передача;
- розкомплектування, розбирання на запасні частини та матеріали;
- фізичне знищення.

Ліквідований об'єкт не може використовуватися суб'єктом господарювання для отримання економічної вигоди, отже, він перестав відповідати критерію визнання активом і має бути виключеним зі складу активів.

Запаси, отримані при добровільній («надзвичайній») ліквідації основних засобів, відображаються за справедливою вартістю з одночасним визнанням іншого доходу від звичайної (надзвичайної) діяльності.

При ліквідації об'єкта, який раніше переоцінювався, перевищення сум, попередніх до оцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта, включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. І у такому випадку не має значення причина ліквідації об'єкта.

При частковій ліквідації основних засобів первісна (переоцінена) вартість об'єкта і його знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта. При частковій ліквідації переоціненого об'єкта до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу включається частина суми перевищення попередніх до оцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта, пропорційна ліквідованій частині об'єкта.

З метою оподаткування прибутку підприємств статтею 8 [1] передбачений різний порядок відображення результатів ліквідації основних фондів залежно від:

- групи, до якої відноситься об'єкт основних засобів (для основних фондів групи 1 застосовується один порядок, а для основних фондів групи 2, 3, 4 – інший);

- причини ліквідації (за власним бажанням підприємства чи у зв'язку з вимушеною заміною).

<p>п. 8.4.8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (витяг) від 01.07.2004 р. № 1957-IV</p>
<p>У разі ліквідації основних фондів за рішенням платника податку або з незалежних від платника податку обставин основні фонди (їх частина) зруйновані, викрадені чи підлягають ліквідації або платник податку змушений відмовитися від використання таких основних фондів з обставин загрози чи неминучості їх заміни, зруйнування або ліквідації, платник податку у звітному періоді, в якому виникають такі обставини:</p> <p>а) збільшує валові витрати на суму балансової вартості окремого об'єкта основних фондів групи 1, при цьому вартість такого об'єкта прирівнюється до нуля;</p> <p>б) не змінює балансової вартості груп 2, 3, і 4 стосовно основних фондів цих груп.</p>

Отже, якщо об'єкт групи 1 основних фондів, виведений з експлуатації внаслідок обставин, які перелічені в п. 8.4.8 [1], то його балансова вартість включається до складу валових витрат платника податку. Прирівнявши вартість такого об'єкта до нуля, підприємство при цьому зменшує балансову вартість об'єкта та суму амортизації, що нараховувалася б у наступних періодах. Отже, частина витрат на придбання такого об'єкта, що дорівнює його балансовій вартості на момент ліквідації, залишиться невідшкодованою.

До 1.01.2003 р. тільки «форс-мажорна» ліквідація давала право на включення балансової вартості об'єкта у валові витрати. Платник податку, який ліквідував основні фонди за власним рішенням, такого права не мав. Починаючи з вказаної витрати і до теперішнього часу, претендувати на валові витрати можна незалежно від причини ліквідації, але за умови наявності відповідних документів.

Можливість включення до валових витрат у разі ліквідації окремих об'єктів основних фондів групи 1 за рішенням платника податку супроводжується обов'язковою умовою: обставини, внаслідок яких об'єкт виведений з експлуатації, повинні підтверджуватись документально. Наприклад, зникнення будь-якого майна

може бути визнане крадіжкою при підтвердженні відповідним документом правоохоронних органів.

Як показує практика, наявність належним чином оформлених актів списання основних засобів за формою № ОЗ-3 та актів на списання автотранспортних засобів за формою № ОЗ-4 майже завжди задовольняє перевіряючі органи і проблем з валовими витратами не повинно бути.

п. 8.4.10 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (витяг) від 01.07.2004 р. № 1957-IV.
--

У разі ліквідації окремого об'єкта основного фонду групи 1 за рішенням платника податку та наявності відповідних документів про знищення, розібрання або перетворення іншими способами, внаслідок чого такий об'єкт не може використовуватися у майбутньому за первісним призначенням, балансова вартість такого окремого об'єкта основних фондів групи 1 включається до складу валових витрат.

Підтверджуючими неможливість використання об'єкта можуть бути документи, які перелічені в п. 12.3.5 [1]:

- підтвердження Торгово-промислової палати України про настання обставин непереборної сили чи стихійного лиха на території України або

- підтвердження уповноважених органів іншої держави, легалізованих консульськими установами України, у разі настання обставин непереборної сили чи стихійного лиха на території України, у разі настання обставин непереборної сили на території такої держави;

- рішення Президента України про запровадження надзвичайної екологічної ситуації в окремих місцевостях України, затверджене Верховною Радою України, або рішення Кабінету Міністрів України про визнання окремих місцевостей України потерпілими від повені, посухи, пожежі та інших видів стихійного лиха, включаючи рішення щодо визнання окремих місцевостей потерпілими від несприятливих погодних умов, які потягли за собою втрату врожаю сільськогосподарських культур в обсягах, що перевищують 30% від середнього врожаю за попередні 5 календарних років.

При ліквідації об'єктів основних фондів груп 2, 3 і 4, на відміну від аналогічних операцій з об'єктами основних фондів групи 1, за

рішенням підприємства або у випадку вимушеної заміни, балансова вартість групи не змінюється, тому витрати, понесені підприємством раніше (при придбанні таких основних фондів), продовжують амортизуватися. Внаслідок цього витрати підприємства на придбання таких основних фондів повністю компенсуються.

На подолання ризикових ситуацій направлено страхування підприємницьких ризиків, зокрема страхування майна.

Якщо буде отримана компенсація від страхової організації або винуватця, то вся сума компенсації за основні фонди групи 1 ввійде до складу валового доходу, а на суму компенсації за основні фонди груп 2, 3 і 4 зменшується балансова вартість відповідної групи основних фондів (п. 8.4.9 [1]). Валовий дохід при отриманні компенсації за основні фонди груп 2, 3 і 4 не виникає.

Закон України «Про страхування» регулює відносини у сфері **страхування** і спрямований на створення ринку страхових послуг, посилення страхового захисту майнових інтересів підприємств, установ, організацій і громадян [8].

У разі ліквідації об'єкта основних засобів за самостійним рішенням платника податку податкові зобов'язання щодо ПДВ виникають виходячи зі звичайних цін, а для основних фондів групи 1 – за звичайними цінами, але не менше за їх балансової вартості.

Це правило не поширюється на операції з ліквідації об'єктів основних засобів у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили, коли така ліквідація здійснюється без згоди платника податку, або коли платник податку надає органу державної податкової служби документ про знищення, розібрання або перетворення основного фонду іншими способами, внаслідок чого основний фонд не може використовуватися у майбутньому за первісним призначенням (абзац 2, п. 4.7 [4]).

Якщо під час ліквідації основних фондів підприємство отримує матеріали, які можуть бути використані у господарській діяльності, та далі реалізує такі матеріали, то згідно з п. 4.1.6 Закону про оподаткування прибутку вартість їх реалізації включається до складу валових доходів такого підприємства як доходи з інших джерел. При цьому вартість матеріальних цінностей, отриманих у результаті ліквідації основних фондів до складу валових витрат підприємства не відноситься і не бере участі у податково-

му обліку приросту (убутку) балансової вартості товарів відповідно до п. 5.9 Закону про оподаткування прибутку [1]. При використанні матеріальних цінностей, отриманих у результаті ліквідації основних фондів при виготовленні інших основних фондів, балансова вартість відповідної групи основних фондів у податковому обліку не збільшується на вартість таких матеріальних цінностей (Лист Державної податкової адміністрації України від 2.03.2006 р. № 1197/Х/15-0314) [74].

Операція з ліквідації безоплатно отриманих основних фондів не відображається у податковому обліку податку на прибуток.

Отже, якщо цінності, отримані при ліквідації основних засобів, також будуть ліквідуватися, то залежно від причини ліквідації їх вартість або буде обкладатися ПДВ (якщо ліквідація проводиться за самостійним рішенням підприємства), або ні (якщо ліквідація здійснюється у зв'язку з обставинами непереборної сили). Крім того, підприємство повинно мати документи правоохоронних органів про непридатність об'єкта до подальшої експлуатації.

Приклад 1.17.1. Об'єкт основних засобів, який з метою оподаткування відноситься до 1 групи, ліквідується за власним рішенням платника податку у зв'язку з його повним зносом і недоцільністю подальшого використання. На початок періоду (перший місяць кварталу), в якому об'єкт ліквідується, первісна вартість об'єкта $\Phi_{\text{перв}} = 400000 \text{ грн}$, сума накопиченого зносу $\Phi_{\text{зн}} = 390000 \text{ грн}$. Балансова (податкова) вартість об'єкта – 10300 грн. Внаслідок ліквідації об'єкта були отримані запаси, що придатні для використання, справедлива вартість яких 6500 грн.

Визначити фінансовий результат від ліквідації об'єкта основних засобів.

Розв'язання: Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів (п. 29 [30]), тому у місяці ліквідації об'єкта амортизація нараховується. Сума нарахованої амортизації $\Phi_{\text{зн } t+1} = 10000 \text{ грн}$ (умовно). Сума залишкової вартості ліквідованого об'єкта основних засобів

$$\Phi_{\text{зал}} = \Phi_{\text{перв}} - \Phi_{\text{зн } t} - \Phi_{\text{зн } t+1} = 400000 \text{ грн} - 390000 \text{ грн} - 10000 \text{ грн} = 0 \text{ грн}$$

На суму вартості запасів (6500 грн), отриманих у результаті ліквідації об'єкта, збільшуються доходи підприємства.

Сума податкової амортизації складає 206 грн (2% від 10300грн). Якщо об'єкт ліквідується за власним бажанням платника податку, який не може скористатися нормою другого абзаца п.4.7 [4], то податкові зобов'язання з ПДВ нараховуються, виходячи з балансової (податкової) вартості об'єкта, що ліквідується, та складають $(10300 - 206) \times 0,2 = 2018,80$ грн. На суму 2018,80 грн збільшуються витрати підприємства. Балансова вартість об'єкта, що ліквідується (10094 грн), прирівнюється до нуля (п. 8.4.8 [1]) та включається до валових витрат платника податку тільки за умови виконання вимог п.8.4.10 [1].

Фінансовий результат підприємства (прибуток) 4481,20 грн (6500 – 2018,80).

Приклад 1.17.2. Об'єкт основних засобів, який з метою оподаткування відноситься до 1 групи, ліквідується за власним рішенням платника податку, оскільки його подальше використання, ремонт і інше поліпшення визнаються економічно не доцільними, а продаж неможливим. На початок періоду (перший місяць кварталу), в якому об'єкт ліквідується, первісна вартість об'єкта $\Phi_{перв} = 400000$ грн, сума накопиченого зносу $\Phi_{зн} = 350000$ грн. Балансова (податкова) вартість об'єкта – 10300 грн. Внаслідок ліквідації об'єкта були отримані придатні для використання запаси, справедлива вартість яких 6500 грн.

Визначити фінансовий результат від ліквідації об'єкта основних засобів.

Розв'язання: Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів (п. 29 [30]), тому у місяці ліквідації об'єкта амортизація нараховується. Сума нарахованої амортизації $\Phi_{зн t+1} = 10000$ грн (умовно). На суму залишкової вартості ліквідованого об'єкта основних засобів

$$\Phi_{зал} = \Phi_{перв} - \Phi_{зн t} - \Phi_{зн e+1} =$$

$$400000 \text{ грн} - 350000 \text{ грн} - 10000 \text{ грн} = 40000 \text{ грн}$$

збільшуються витрати підприємства від звичайної діяльності, а на суму вартості запасів (6500 грн), отриманих у результаті ліквідації об'єкта, збільшуються доходи підприємства.

Сума податкової амортизації складає 206 грн (2% від 10300 грн). Якщо об'єкт ліквідується за власним бажанням платника податку, який не може скористатися нормою другого абзаца п. 4.7 [4], то податкові зобов'язання з ПДВ нараховуються, виходячи з балансової (податкової) вартості об'єкта, що ліквідується, та складають $(10300 - 206) \times 0,2 = 2018,80$ грн. На суму 2018,80 грн збільшуються витрати підприємства. Балансова вартість об'єкта, що ліквідується (10094 грн), прирівнюється до нуля (п. 8.4.8 [1]) та включається до валових витрат платника податку тільки за умови виконання вимог п. 8.4.10 [1].

Фінансовий результат підприємства (збиток) 35518,80 грн $(6500 - 40000 - 2018,80)$.

Приклад 1.17.3. Об'єкт основних засобів, який з метою оподаткування відноситься до 1 групи, ліквідується у зв'язку зі стихійним лихом (вимушена заміна), факт якого підтверджується документально. Об'єкт не був застрахований. На початок періоду (перший місяць кварталу), в якому об'єкт ліквідується, первісна вартість об'єкта $\Phi_{перв} = 400000$ грн, сума накопиченого зносу $\Phi_{зн} = 110000$ грн. Балансова (податкова) вартість об'єкта – 330000 грн. Справедлива вартість запасів після ліквідації 6500 грн.

Визначити фінансовий результат від ліквідації об'єкта основних засобів.

Розв'язання: Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів (п. 29 [30]), тому у місяці ліквідації об'єкта амортизація нараховується. Сума нарахованої амортизації $\Phi_{зн\ t+1} = 10000$ грн (умовно). На суму залишкової вартості ліквідованого об'єкта основних засобів

$$\begin{aligned}\Phi_{зал} &= \Phi_{перв} - \Phi_{зн\ t} - \Phi_{зн\ t+1} = \\ 400000 \text{ грн} - 110000 \text{ грн} - 10000 \text{ грн} &= 280000 \text{ грн}\end{aligned}$$

збільшуються витрати підприємства від надзвичайних подій, а на суму вартості запасів (6500 грн), отриманих у результаті

ліквідації об'єкта, збільшуються доходи підприємства від звичайної діяльності.

Оскільки ліквідація об'єкта викликана обставинами непереборної сили, які не залежать від платника податку, то податкові зобов'язання з ПДВ не виникають (абзац 2, п. 4.7 [4]).

Сума податкової амортизації складає 6600 грн (2% від 330000 грн). Балансова вартість об'єкта, що ліквідується (330000 грн – 6600 грн = 323400), прирівнюється до нуля (п. 8.4.8 [1]) та включається до валових витрат платника податку тільки за умови виконання вимог п. 8.4.10 [1].

Фінансовий результат підприємства (збиток) 273500 грн (6500 – 280000).

Приклад 1.17.4. За умови прикладу 1.17.3, об'єкт був застрахований. Сума страхового відшкодування, передбачена договором страхування, складає 200000 грн.

Розв'язання: Сума нарахованої амортизації $\Phi_{\text{зн } t+1} = 10000$ грн (умовно). На суму залишкової вартості ліквідованого об'єкта основних засобів

$$\Phi_{\text{зал}} = \Phi_{\text{перв}} - \Phi_{\text{зн } t} - \Phi_{\text{зн } t+1} = 400000 \text{ грн} - 110000 \text{ грн} - 10000 \text{ грн} = 280000 \text{ грн}$$

збільшуються витрати підприємства від надзвичайних подій, на суму вартості запасів (6500 грн), отриманих у результаті ліквідації об'єкта, збільшуються доходи підприємства від звичайної діяльності, а на суму страхового відшкодування 200000 грн збільшуються доходи підприємства.

Оскільки ліквідація об'єкта викликана обставинами непереборної сили, які не залежать від платника податку, то податкові зобов'язання з ПДВ не виникають (абзац 2, п. 4.7 [4]).

Сума податкової амортизації складає 6600 грн (2% від 330000 грн). Балансова вартість об'єкта, що ліквідується (330000 грн – 6600 грн = 323400), прирівнюється до нуля (п. 8.4.8 [1]) та включається до валових витрат платника податку тільки за умови виконання вимог п. 8.4.10 [1].

На суму страхового відшкодування (200000 грн) збільшується валовий дохід платника податку (п. 8.4.9 [1]).

Фінансовий результат підприємства (збиток) 73500 грн (6500 + 200000 – 280000).

Приклад 1.17.5. Об'єкт основних засобів, який з метою оподаткування відноситься до 2 групи, ліквідується за власним

рішенням платника податку, оскільки його подальше використання і продаж неможливі. На початок періоду (перший місяць кварталу), в якому об'єкт ліквідується, первісна вартість об'єкта $\Phi_{перв} = 10000 \text{ грн}$, сума накопиченого зносу $\Phi_{зн} = 8300 \text{ грн}$. Балансова (податкова) вартість групи 2 складає 43200 грн.

Визначити фінансовий результат від ліквідації об'єкта основних засобів.

Розв'язання: Сума нарахованої амортизації $\Phi_{зн t+1} = 700 \text{ грн}$ (умовно). На суму залишкової вартості ліквідованого об'єкта основних засобів

$\Phi_{зал} = \Phi_{перв} - \Phi_{зн t} - \Phi_{зн t+1} = 10000 \text{ грн} - 8300 \text{ грн} - 700 \text{ грн} = 1000 \text{ грн}$ збільшуються витрати підприємства від звичайної діяльності.

Сума податкової амортизації складає 4320 грн (10% від 43200 грн). Балансова вартість групи 2 не змінюється у зв'язку з ліквідацією об'єкта (п. 8.4.8 [1]).

Податкові зобов'язання з ПДВ нараховуються, виходячи зі звичайної ціни об'єкта, прирівняної, наприклад, спеціалістами підприємства до залишкової вартості 1000 грн, і складають 200 грн (20% від 1000 грн). Внаслідок ліквідації об'єкта на суму 200 грн збільшуються витрати підприємства.

Фінансовий результат від ліквідації (збиток) 1200 грн (1000 + 200).

Приклад 1.17.6. Об'єкт основних засобів, який з метою оподаткування відноситься до 2 групи, ліквідується у зв'язку з обставинами, які не залежать від платника податку (при проведенні інвентаризації встановлена його нестача). На початок періоду (перший місяць кварталу), в якому об'єкт ліквідується, первісна вартість об'єкта $\Phi_{перв} = 10000 \text{ грн}$, сума накопиченого зносу $\Phi_{зн} = 8300 \text{ грн}$. Балансова (податкова) вартість групи 2 складає 43200 грн.

Визначити фінансовий результат від ліквідації об'єкта основних засобів.

Розв'язання: Сума нарахованої амортизації $\Phi_{зн t+1} = 700 \text{ грн}$ (умовно). На суму залишкової вартості ліквідованого об'єкта основних засобів

$\Phi_{зал} = \Phi_{перв} - \Phi_{зн t} - \Phi_{зн t+1} = 10000 \text{ грн} - 8300 \text{ грн} - 700 \text{ грн} = 1000 \text{ грн}$

збільшуються витрати підприємства від звичайної діяльності.

Сума податкової амортизації складає 4320 грн (10% від 43200 грн). Балансова вартість групи 2 не змінюється у зв'язку з ліквідацією об'єкта (п. 8.4.8 [1]).

Податкові зобов'язання з ПДВ не виникають, оскільки ліквідація об'єкта викликана обставинами, які не залежать від платника податку (абзац 2, п. 4.7 [4]).

Якщо встановлено особу, яка винна в нестачі, то підприємство на суму компенсації повинно зменшити балансову вартість групи 2 основних фондів (п. 8.4.9 [1]).

Суму компенсації визначає «Порядок визначення розміру збитків від крадіжки, нестачі, знищення (пошкодження) матеріальних цінностей» № 116 [57].

1.18. Передача основних засобів до статутного капіталу інших підприємств

Вкладами учасників і засновників до статутного фонду (капіталу) господарського товариства можуть бути матеріальні цінності (майно), у тому числі основні засоби (будови, споруди, обладнання тощо). При цьому юридична особа, яка виступає засновником (учасником) іншого підприємства, буде називатися **інвестором**, а особа, яка формує свій статутний капітал за рахунок засновників (учасників), – **емітентом**.

Для **інвестора** операція з передачі основних засобів у якості внеску до статутного капіталу кваліфікується як операція **інвестиційної діяльності**. Інвестор, передаючи об'єкт основних засобів як внесок до статутного капіталу, здійснює дві операції: продаж одного активу (об'єкта основних засобів) і придбання іншого активу (**фінансової інвестиції** у вигляді корпоративних прав).

П(С)БО 2 «Баланс» (витяг) від 27.04.2000 р. № 92

Фінансові інвестиції – активи, утримувані підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

Фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, що не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент, розглядаються як **довгострокові фінансові інвестиції** (п. 17 П(С)БО 2 «Баланс» [27]).

Отже, внески до статутного капіталу інших підприємств розглядаються як довгострокові фінансові інвестиції.

Передача об'єктів основних засобів до статутного капіталу іншого підприємства здійснюється за справедливою вартістю, погодженою засновниками (учасниками), за якою у цьому разі визначається собівартість фінансової інвестиції.

Якщо підприємство точно виконує вимоги щодо переоцінки основних засобів, то залишкова вартість об'єкта, як правило, і буде його справедливою вартістю. Однак справедлива вартість може не збігатися із залишковою вартістю переданих об'єктів. У разі позитивної різниці між справедливою та залишковою вартістю переданих основних засобів у інвестора виникнуть доходи. Якщо ж різниця буде негативною, то сума такої різниці підлягає включенню до складу витрат інвестора.

З метою оподаткування інвестиція розглядається вже **не як актив, а як операція**, яка приводить до появи у інвестора активу.

п. 1.28 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (витяг) від 01.07.2004 р. № 1957-IV.

Інвестиція – господарська операція, яка передбачає придбання основних фондів, нематеріальних активів, **корпоративних прав** та цінних паперів у обмін на грошові кошти чи **майно**. Інвестиції поділяються на капітальні, фінансові та реінвестиції.

Визначення фінансової інвестиції як операції цілком зрозуміле, оскільки податком на прибуток і ПДВ оподатковуються не активи, а рух активів, тобто операції з активами.

п. 1.28.2 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (витяг) від 01.07.2004 р. № 1957-IV

Під **фінансовою інвестицією** слід розуміти господарську операцію, яка передбачає придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів і інших фінансових інструментів. Фінансові інвестиції поділяються на прямі та портфельні.

Пряма інвестиція – господарська операція, яка передбачає внесення грошових коштів чи майна до статутного фонду юридичної особи в обмін на **корпоративні права**, які емітовані такою юридичною особою.

Отже, при передачі основних засобів до статутного капіталу інших підприємств здійснюється придбання одного активу одночасно з продажем другого, тобто обмін одного активу на інший. Причому актив, який обмінюється на корпоративні права в розумінні Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» є «товаром». Отже, для інвестора така операція є:

-операцією з продажу товару, оскільки здійснюється передача права власності на такий товар за компенсацію у вигляді фінансової інвестиції – активу (п. 1.31 [1]);

-бартерною операцією, оскільки розрахунки за товар здійснюються у формі, відмінній від грошової (один актив, отриманий у обмін на інший актив, який не є грошовими коштами) (п.1.19 [1]).

Порядок оподаткування при передачі основних засобів до статутного капіталу інших підприємств регулюється п. 8.4.3 і 8.4.4 [1]. Однак здійснюється бартерна операція, тому необхідно врахувати особливості, властиві для операцій такого виду.

Є інші думки щодо оподаткування при передачі основних засобів до статутного капіталу інших підприємств [99].

Господарська операція, що передбачає внесення майна до статутного фонду юридичної особи в обмін на корпоративні права, емітовані такою юридичною особою, є прямою інвестицією (п. 1.28.2 [1]).

Облік операцій з торгівлі цінними паперами і деривативами ведеться відповідно до п. 7.6 [1].

Визначення балансових прибутків і збитків, отриманих платником податку від операцій із корпоративними правами, вираженими в інших, ніж цінні папери, формах здійснюється відповідно до п. 7.6 [1]. Наведений механізм оподаткування поширюється як на емітента, так і на інвестора.

Платник податків веде окремий облік фінансових результатів від операції з корпоративними правами (п. 7.6.1 [1]).

Під терміном «витрати» при обліку корпоративних прав слід розуміти суму коштів або вартість майна, сплачену (нараховану) платником податку продавцеві цінних паперів як компенсацію їх вартості (п. 7.6.3 [1]). При передачі основних фондів в обмін на корпоративні права в інвестора виникають витрати в сумі вартості основних фондів.

Витрати, понесені при придбанні корпоративних прав, відносяться на зменшення доходів майбутніх періодів від здійснення операцій з корпоративними правами. Отже, витрати на придбання корпоративних прав не збільшують валових витрат звітного періоду і не впливають на результати господарської діяльності до моменту одержання доходів від відчуження набутих раніше корпоративних прав.

Під терміном «доходи» розуміється сума коштів або вартість майна, отримана платником податку від продажу, обміну або інших способів відчуження цінних паперів, збільшена на вартість будь-яких матеріальних цінностей або нематеріальних активів, що передаються платнику податку у зв'язку з такою передачею (п. 7.6.4 [1]).

Якщо дохід, отриманий від реалізації корпоративних прав, перевищить витрати, понесені (нараховані) у зв'язку з набуттям корпоративних прав, то сума перевищення підлягає включенню до складу валових доходів підприємства-інвестора.

Враховуючи, що інвестування не належить до операцій продажу товарів (робіт, послуг), а передбачає набуття корпоративних прав в обмін на кошти або майно, облік яких ведеться в особливому порядку, при передачі основних фондів до статутного фонду підприємства в інвестора не повинен виникати валовий дохід.

Викладений порядок оподаткування операцій з передачі основних фондів в обмін на корпоративні права відповідає вимогам [1], проте залишаються невирішеними питання про необхідність зменшення вартості групи основних фондів у сторони, яка передає.

У листі «Про амортизацію основних засобів, внесених до статутного фонду» від 06.03.2001 року № 1087/6/15Д-1116 ДПА України роз'яснює, що основні фонди, отримані у вигляді внеску до статутного фонду, відносяться на збільшення відповідної групи і підлягають амортизації в загальному порядку. Отже, можли-

во, сторона, яка передає, повинна зменшити вартість групи 1 на суму балансової вартості об'єкта, який передається, а груп 2, 3, 4 на суму набутих корпоративних прав. Якщо сума отриманої компенсації дорівнює або перевищує балансову вартість відповідної групи, то вартість групи прирівнюється до нуля, а сума перевищення включається до валових доходів.

Що стосується ПДВ, то операції з передачі основних фондів як внесок до статутного фонду юридичної особи для формування її **цілісного майнового комплексу** в обмін на емітовані нею корпоративні права не є об'єктом оподаткування. Отже, одержувач таких основних фондів не має права на збільшення податкового кредиту з ПДВ (п. 3.2.8 [4]). **Під цілісним майновим комплексом** слід розуміти активи, сукупність яких забезпечує ведення окремої підприємницької діяльності на постійній і регулярній основі і термін використання яких перевищує 12 календарних місяців.

Оскільки операції з передачі основних засобів до статутного капіталу не є об'єктом оподаткування ПДВ, то сума податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням основних фондів, що підлягають амортизації, відноситься на збільшення вартості таких основних фондів (п. 7.4.2 [4]). Оскільки операції з передачі основних фондів до статутного фонду іншого підприємства не є об'єктом оподаткування ПДВ, то ДПАУ потребує коригувати податковий кредит з ПДВ на суму, яка відноситься до недоамортизованої частини вартості основних фондів. Цю суму пропонується включати до вартості об'єкта, що передається. Роз'яснення з цього приводу міститься, зокрема, у листі ДПАУ від 01.11.2004 року № 21102/7/15-2417. Водночас, багато незалежних спеціалістів дотримуються іншої точки зору: податковий кредит у інвестора, який до передачі основних фондів до статутного капіталу здійснював тільки обкладені ПДВ операції, слід залишити недоторканими. Точка зору про безпідставність коригування ПДВ неодноразово знаходила підтримку при вирішенні суперечок у суді, а також у листах державних органів. Так, за думкою Держпідприємництва, висловленою у листі від 15.08.2004 р. № 2-221/4468, коригування ПДВ при передачі основних фондів як внесок до статутного фонду не потребується. Навіть ДПАУ не завжди потребує коригувати по-

датковий кредит при наявності «недоамортизованої частини» основних фондів. Наприклад, у листах від 05.01.2000 р. № 28/6/16-1220-21 та від 28.01.2003 р. № 1399/7/15-3317 податкова не вимагала коригувати податковий кредит при зміні характеру експлуатації основних фондів, переведенні основних фондів до невиробничих та при продажу фондів за ціною, нижчою від їх балансової вартості. Позиція ДПАУ щодо останньої операції особливо важлива внаслідок прирівнювання операції з внесення основних фондів у статутний фонд до продажу. Однак у частині внеску до статутного фонду ДПАУ не пом'якшилася, вважаючи коригування податкового кредиту обов'язковим. Очевидно, це пояснюється тим, що передача основних фондів як внесок у статутний фонд згідно з п. 3.2.8 [4] не є об'єктом обкладання ПДВ і ця норма використовується платниками податку для мінімізації податків. Тому платники податку, не бажаючи конфліктувати з контролюючими органами, звичайно погоджуються на коригування податкового кредиту. Відмову від коригування платникам податку доведеться відстоювати в суді.

Приклад 1.18.1. (справедлива вартість переданого об'єкта основних засобів вища від балансової). Підприємство А передало до статутного фонду підприємства Б адміністративну будову. Первісна вартість будови $\Phi_{перв} = 500000$ грн, знос $\Phi_{зн} = 100000$ грн. Балансова (податкова) вартість будови – 570000 грн. Узгоджена із засновниками підприємства Б вартість будови складає 600000 грн.

Розв'язання: Підприємство А передає будову до статутного фонду підприємства Б за справедливою вартістю 600000 грн, при цьому здобуває фінансову інвестицію на суму 600000 грн. Сума коригування податкового кредиту з ПДВ у частині недоамортизованої вартості будови складає $0,2 \times 570000$ грн = 114000 грн і ця сума включається до вартості будови, що передається $\Phi_{зал} = 400000 + 114000 = 514000$ грн. Фінансовий результат підприємства А від передачі будови до статутного капіталу підприємства Б складає 600000 грн – 514000 грн = 86000 грн (прибуток). Валовий дохід підприємства А складає 30000 грн (600000 грн – 570000 грн).

Приклад 1.18.2. (справедлива вартість переданого об'єкта основних засобів нижча від балансової). Підприємство А передало до статутного фонду підприємства Б верстат. Первісна вартість верстата – 10000 грн, знос – 2000 грн. Узгоджена із засновниками підприємства Б справедлива вартість верстата складає 6000 грн. Балансова вартість групи 3 – 28000 грн. Транспортні витрати на доставку верстата на підприємство Б склали 500 грн, крім того, ПДВ – 100 грн.

Розв'язання: Щодо коригування податкового кредиту, який припадає на недоамортизовану частину вартості основних фондів груп 2, 3, 4, то ситуація ще більш заплутана, ніж у першому випадку, оскільки податковий облік ведеться за сукупною вартістю групи. Необхідність коригування податкового кредиту у цьому випадку викликає ще більші сумніви, тому у прикладі коригування не виконується. Підприємство А передає верстат до статутного фонду підприємства Б за справедливою вартістю 6000 грн, при цьому здобуває фінансову інвестицію на суму 6000 грн $\Phi_{зал} = 10000 \text{ грн} - 2000 \text{ грн} = 8000 \text{ грн}$. Фінансовий результат підприємства А від передачі верстата до статутного капіталу підприємства Б складає 6000 грн – 8000 грн – 500 грн = – 2500 грн (збиток). Валові витрати підприємства А складають 500 грн.

З 31.03.2005 року згідно з п. 3.2.8 Закону України «Про податок на додану вартість» [4] в оновленій редакції Законом України № 2505, операції з передачі матеріальних і нематеріальних активів, у тому числі й основних фондів до статутного фонду іншого підприємства, тепер оподатковуються ПДВ на загальних підставах.

Таким чином, згідно з п. 8.4.11 Закону про оподаткування прибутку підприємств [1] «до продажу основних фондів і нематеріальних активів прирівнюються операції з внесення таких основних фондів і нематеріальних активів до статутного фонду іншої особи». Тому з точки зору оподаткування прибутку підприємств – це продаж. Вартістю продажу у цьому випадку є вартість корпоративних прав, отриманих платником податку. Але здійснюючи її, платники податку часто натрапляють на ПДВ-проблему. До 31.03.2005 р. операції з внеску основних фондів до статутного фонду виключалися з об'єкта обкладання ПДВ згідно з п. 3.2.8

Закону про ПДВ. На цій основі ДПАУ вибудовувала взаємозв'язок: немає об'єкта обкладання ПДВ – немає податкового кредиту. Причому у своєму листі від 27.04.2001 р. № 5543/7/16-1217-26 вона пильно рекомендувала інвесторам коригувати ПДВ, включений до податкового кредиту в періоді придбання (отримання) основних фондів, які передаються як внесок до статутного фонду, до того тільки у частині «недоамортизованої» їх вартості. У Законі про ПДВ дійсно прослідковувався взаємозв'язок «немає податкових зобов'язань – немає податкового кредиту», тільки не зовсім у контексті, у якому хоче бачити його ДПАУ. Тому викладена у вказаному листі позиція головного фіскального органу весь час викликала заперечення у спеціалістів. Варто уваги, що думку спеціалістів розділив і Вищий господарський суд України.

Починаючи з 31.03.2005 р., дана проблема не така злободенна, оскільки у п. 3.2.8 Закону про ПДВ були внесені зміни: операції з внеску основних фондів до статутного фонду стали обкладатися ПДВ на загальних основах. Однак до закінчення строку давності – 1095 днів платникам податку не треба розслаблятися, так як невідомо, з якою думкою прийдуть перевіряючі на перевірку періоду до 31.03.2005 р. Крім того, у рішенні суду підкреслено, що коригування податкового кредиту передбачене тільки однією нормою Закону про ПДВ [4] – п. 4.5, тому вказане рішення може стати гарною підтримкою для платників, які натраплять на вимогу податківців коригувати податковий кредит у інших ситуаціях, наприклад, при ліквідації основних фондів.

1.19. Бартер подібними та неподібними активами

Основні засоби можуть надходити на підприємство в результаті обмінної (бартерної) операції або обміну з частковою оплатою коштами (barter – англ. – товарообмін). У таких випадках оцінка основних засобів залежить від того, обмін якими об'єктами мав місце: подібними або неподібними.

Подібні об'єкти – це об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість (п. 4 [30]).

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переда-

ного об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду (п. 12 [30]).

Приклад 1.19.1. За договором підприємство передає будинок складу готової продукції в обмін на подібний будинок. Первісна вартість будинку, що передається, $\Phi_{перв} = 300000 \text{ грн}$. Сума нарахованого зносу $\Phi_{зн} = 50000 \text{ грн}$. Вартість обміну, зазначена в договорі (справедлива вартість), $\Phi_{справ} = 240000 \text{ грн}$, у тому числі ПДВ 20%. Визначити первісну вартість отриманого в обмін об'єкта.

Розв'язання: Залишкова вартість

$$\Phi_{зал} = \Phi_{перв} - \Phi_{зн} = 300000 \text{ грн} - 50000 \text{ грн} = 250000 \text{ грн}$$

перевищує $\Phi_{справ} = 200000 \text{ грн}$ (без ПДВ). Отриманий в обмін об'єкт основних засобів буде оцінений за первісною вартістю, рівною справедливій вартості 200000 грн. Сума перевищення залишкової вартості над справедливою вартістю – 50000 грн (250000 – 200000) списується на витрати.

Господарський кодекс України (витяг) від 16.01.2003 р. № 436-IV

Стаття 293. Міна (бартер) у сфері господарювання

1. За договором міни (бартеру) кожна із сторін зобов'язується передати другій стороні у власність повне господарське відання чи оперативне управління певний товар в обмін на інший товар.

2. Сторона договору вважається продавцем того товару, який вона передає в обмін, і покупцем товару, який вона одержує взамін.

3. За погодженням сторін можлива грошова доплата за товар більшої вартості, що обмінюється, на товар меншої вартості, якщо це не суперечить законодавству.

4. Не може бути об'єктом міни (бартеру) майно, віднесене законодавством до основних фондів, яке належить до державної або комунальної власності, у разі якщо друга сторона договору міни (бартеру) не є відповідно державним або комунальним підприємством. Законодавством можуть бути встановлені також інші особливості здійснення бартерних (товарообмінних) операцій, пов'язаних з придбанням і використанням окремих видів майна, а також здійснення таких операції в окремих галузях господарювання.

5. До договору міни (бартеру) застосовуються правила, що регулюють договори купівлі-продажу, поставки, контракції, елементи яких містяться в договорі міни (бартеру), якщо це не суперечить законодавству і відповідає суті відносин сторін.

Приклад 1.19.2. За договором підприємство передає будинок складу готової продукції в обмін на подібний будинок. Первісна вартість будинку, що передається, $\Phi_{перв} = 300000 \text{ грн}$. Сума нарахованого зносу $\Phi_{зн} = 100000 \text{ грн}$. Вартість обміну, зазначена в договорі (справедлива вартість), $\Phi_{справ} = 240000 \text{ грн}$, у тому числі ПДВ 20%. Визначити первісну вартість отриманого в обмін об'єкта.

Розв'язання: Залишкова вартість

$$\Phi_{зал} = \Phi_{перв} - \Phi_{зн} = 300000 \text{ грн} - 100000 \text{ грн} = 200000 \text{ грн}$$

дорівнює $\Phi_{справ} = 200000 \text{ грн}$ (без ПДВ). Отриманий в обмін об'єкт основних засобів буде оцінений за первісною вартістю, рівною справедливій вартості 200000 грн.

Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням і мають однакову справедливу вартість (п. 9 [35]).

«Для визначення подібних активів різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну не повинна перевищувати 10 відсотків» [65].

Якщо справедлива вартість об'єктів основних засобів, що обмінюються, відрізняється і виникає необхідність у грошовій доплаті, то такі об'єкти вважають **неподібними**.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, яка була передана (отримана) під час обміну (п. 13 [30]).

Однак у будь-якому випадку первісна вартість отриманого об'єкта не може перевищувати його справедливої вартості.

Приклад 1.19.3. Підприємство обміняло супутникову антену первісною вартістю 21200 грн, балансовою вартістю 19200 грн,

справедливою вартістю – 20000 грн на гараж первісною вартістю 8000 грн, балансовою вартістю 7000 грн, справедливою вартістю – 6000 грн з доплатою 14000 грн. Визначити первісну вартість одержаного гаража та фінансовий результат від цієї операції.

Розв’язання: Оскільки обмінювані об’єкти є не подібними не лише за справедливою вартістю, а й за функціональним призначенням, у цій операції наявний фінансовий результат. Первісна вартість одержаного гаража дорівнює справедливій вартості переданої антени (20000 грн) за вирахуванням грошової компенсації (14000 грн) і становить 6000 грн. Первісна вартість одержаної антени дорівнює справедливій вартості переданого гаража (6000 грн) плюс грошова компенсація (14000 грн) і становить 20000 грн. Дохід від операції з передачі антени дорівнює 20000 грн (справедливій вартості одержаного гаража 6000 грн плюс сума грошової компенсації 14000 грн). Дохід від операції з передачі гаража дорівнює 6000 грн (справедлива вартість отриманої антени – 20000 грн мінус сума грошової компенсації 14000 грн). Фінансовий результат від передачі антени 20000 грн – 19200 грн = 800 грн (прибуток). Фінансовий результат від передачі гаража 6000 грн – 7000 грн = – 1000 грн (збиток). Договірну ціну встановлюють, виходячи з максимальної справедливої вартості (20000 грн). Отже, доцільно укласти договір на суму 24000 грн, у тому числі ПДВ 20%.

Основні засоби також можуть надходити на підприємство в результаті бартерного обміну не тільки на основні засоби, але і на інші активи (запаси, цінні папери). Первісна вартість основних засобів, отриманих у результаті такого обміну, дорівнює справедливій вартості переданих активів, відкоригованій на суму грошових доплат (відшкодувань), якщо такі мали місце.

п. 1.19 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»
(витяг) від 01.07.2004 р. № 1957-IV.

Бартер (товарний обмін) – господарська операція, яка передбачає проведення розрахунків за товари (роботи, послуги) у будь-якій формі, іншій, ніж грошова, включаючи будь-які види заліку та погашення взаємної заборгованості, в результаті яких не передбачається зарахування коштів на рахунки продавця для компенсації вартості таких товарів (робіт, послуг).

З метою оподаткування прибутку підприємств при вибутті з експлуатації об'єктів групи 1 їх вартість прирівнюється до нуля, а балансова вартість групи 1 зменшується на суму балансової вартості об'єкта, що вибуває. Сума перевищення балансової вартості над виручкою від такого продажу включається до валових витрат платника податку (п. 8.4.3 [1]).

Якщо обмінюється об'єкт, який з метою оподаткування відноситься до 2, 3, 4 груп, то балансова вартість групи зменшується на суму вартості об'єкта, отриманого в рамках бартерної операції (п. 8.4.4 [1]).

Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» (витяг) від 01.07.2004 р. № 1957-IV

п. 7.1.1. Доходи та витрати від здійснення товарообмінних (бартерних) операцій визначаються платником податку виходячи з договірної ціни такої операції, але не нижче за звичайну ціну.

п. 7.1.2. Платник податку щоквартально подає розрахунок фінансових результатів товарообмінних (бартерних) операцій разом із податковою декларацією про прибуток.
--

Щодо ПДВ, база оподаткування при здійсненні товарообмінних операцій визначається виходячи з фактичної ціни операції, але не нижче від звичайних цін (п. 4.2 [4]).

Закон України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» [17] встановлює режим здійснення товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності, відповідальність за порушення його норм та визначає повноваження і функції державних органів під час здійснення контролю за проведенням таких операцій.

1.20. Безоплатне отримання основних засобів

Основні засоби можуть бути безоплатно отримані підприємством.

Можливість безоплатного отримання майна підприємством від іншого підприємства чи особи передбачена Цивільним кодексом України.

Отже, підприємство, яке безоплатно отримує основні фонди, не має права на амортизацію, а включає їх вартість до складу валових доходів.

<p>Цивільний кодекс України (витяг) від 16.01.2003 р. № 435-IV.</p> <p>Стаття 717. Договір дарування:</p> <p>1. За договором дарування одна сторона (дарувальник) передає або зобов'язується передати в майбутньому другій стороні (обдаровуваному) безоплатно майно (дарунок) у власність.</p> <p>Стаття 718. Предмет договору дарування:</p> <p>1. Дарунком можуть бути рухомі речі, у тому числі гроші та цінні папери, а також нерухомі речі.</p> <p>2. Дарунком можуть бути майнові права, якими дарувальник володіє або які виникли у нього в майбутньому.</p> <p>Стаття 719. Форма договору дарування</p> <p>1. Договір дарування предметів особистого користування та побутового призначення може бути укладений усно.</p> <p>2. Договір дарування нерухомої речі укладається у письмовій формі і підлягає нотаріальному посвідченню.</p> <p>3. Договір дарування майнового права та договір дарування з обов'язком передати дарунок у майбутньому укладається у письмовій формі.</p> <p>Договір дарування рухомих речей, які мають особливу цінність, укладається у письмовій формі.</p>

З метою оподаткування наявності чи відсутності договору дарування не є визначальним фактором. У п. 1.23 ст. 1 [1] дано визначення терміна «безоплатно надані товари».

Слід відмітити, що за Цивільним кодексом України *основні фонди* – це складова частина майна підприємства (ст. 191 [23]), то відповідно до визначення терміна *товари* у п. 1.6 [1] основні фонди є товаром. Це значить, що порядок оподаткування операцій з товарами поширюється й на операції з основними фондами.

Відповідно до п. 4.1.6 [1] «... вартість товарів (робіт, послуг), безоплатно наданих платнику податку у звітному періоді, крім надання неприбутковим організаціям згідно з пунктом 7.11 статті 7 Закону (це органи державної влади та місцевого самоврядування, благодійні фонди та організації, релігійні організації) та у межах таких операцій між платником податку та його відокремленими підрозділами, які не мають статусу юридичної особи», включається до валового доходу.

Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств»
(витяг) від 01.07.2004 р. № 1957-IV.

п. 1.23. Безоплатно надані товари (роботи, послуги) – це:

- товари, що надаються платником податку згідно з договором дарування, іншими договорами, які не передбачають грошової або іншої компенсації вартості таких матеріальних цінностей і нематеріальних активів або їх повернення, або без укладення таких угод;
- роботи чи послуги, які надаються платником податку без вимоги про компенсацію їх вартості;
- товари, передані юридичній чи фізичній особі на відповідальне зберігання та використовувані ним у його виробничому чи господарському обороті.

Законом [1] передбачена ще одна ситуація, коли безоплатне отримання не збільшує валового доходу. Причому виключення з загального правила, передбаченого п. 4.1.6, стосується всіх товарів, виключення, встановлене п. 4.2.15 [1], поширюється тільки на основні фонди.

Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств»
(витяг) від 01.07.2004 р. № 1957-IV

п. 4.2. Не включаються до складу валового доходу:

п. 4.2.15. Вартість основних фондів, безоплатно отриманих платником податку з метою здійснення їх експлуатації у випадках, передбачених законодавством:

якщо такі основні фонди отримані за рішенням органів центральної виконавчої влади;

у разі отримання спеціалізованими експлуатуючими підприємствами об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж відповідно до рішень місцевих органів виконавчої влади та виконавчих рад, прийнятих у межах їх повноважень;

у разі отримання підприємствами комунальної власності об'єктів соціальної інфраструктури, зазначених у п. 5.4.9 [1], що перебували на балансі інших підприємств та утримувалися за їх рахунок.

Основні фонди, що отримуються у випадках, передбачених цим підпунктом, приймаються на баланс за балансовою вартістю.

Порядок безоплатної передачі таких основних фондів встановлюється Кабінетом Міністрів України.

При безоплатному отриманні основних фондів платник податку не має витрат, тому він не може збільшувати балансову вартість групи, і вартість таких основних фондів не буде амортизуватися. Водночас платник податку може мати витрати з доставки, монтажу тощо отримуваних безоплатно основних фондів. Такі витрати збільшать балансову вартість відповідної групи основних фондів і будуть амортизуватися в загальному порядку. Якщо в подальшому у платника податку виникнуть витрати, пов'язані з модернізацією, ремонтом або іншими видами поліпшень, отриманих безоплатно основних фондів, то такі витрати будуть відображатися в загальному порядку.

Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості [30], на яку збільшується додатковий капітал підприємства [53].

Дохід від безоплатно отриманих активів «... визначається за сумою амортизації таких активів одночасно з її нарахуванням» [6]. Визнання доходу одночасно з амортизацією не порушує принципу відповідності доходів і витрат (ст. 4 [3]). Об'єкт використовується, поступово переносить свою вартість на кінцевий продукт (амортизується), однак на фінансовий результат це не вплине, оскільки об'єкт обійшовся підприємству безоплатно. Отже,

$$\text{Первісна вартість} = \text{Додатковий капітал} = \text{Справедлива вартість}$$

Однак до первісної вартості безоплатно отриманих основних засобів включаються також витрати на доставку, установку, монтаж тощо (п. 10 [30]).

Збільшити величину додаткового капіталу на величину понесених витрат не можна, оскільки із визначення витрат випливає, що ці поняття взаємовиключні. Витрати – це «зменшення економічних вигод ..., які приводять до зменшення власного капіталу» [27], частиною якого є додатковий капітал. Отже,

$$\boxed{\text{Первісна вартість}} = \boxed{\text{Справедлива вартість}} + \boxed{\text{Інші витрати}} \neq \boxed{\text{Додатковий капітал}}$$

З іншого боку, необхідно зменшити розмір додаткового капіталу з одночасним визнанням доходу на суму нарахованої амортизації. Якщо первісна вартість об'єкта перевищує його

справедливу вартість, то сума нарахованої амортизації буде більша за суму доходу, який необхідно визнати, щоб ця операція не вплинула на фінансовий результат.

Отже, доведеться нараховувати амортизацію двічі:

-виходячи з первісної вартості, яка дорівнює справедливій вартості, плюс інші витрати;

-виходячи зі справедливої вартості для того, щоб на цю суму зменшити розмір додаткового капіталу.

Для вирішення поставленого завдання доведеться порушити:

-або норму стандарту [30] про невключення до первісної вартості інших витрат;

-або норму інструкції [53], зменшивши величину додаткового капіталу та визнавши дохід на відкориговану суму амортизації.

Приклад 1.20.1. Підприємство безоплатно отримало верстат, справедливою вартістю 15000 грн. Витрати на доставку та налагодження 3600 грн (з ПДВ). Строк корисної експлуатації станка 5 років, метод нарахування амортизації – прямолінійний. Об'єкт планується використовувати для виробництва основної продукції.

Розв'язання: Первісна вартість, виходячи зі справедливої вартості плюс інші витрати (без ПДВ)
 $\Phi_{перв} = 15000 \text{ грн} + 3000 \text{ грн} = 18000 \text{ грн}$. Сума нарахованої амортизації за місяць, виходячи зі справедливої вартості

$$A_{міс} = \frac{\Phi_{перв} - \Phi_{л}}{T_{сл}} = \frac{15000}{5 \cdot 12} = 250 \text{ грн / місяць}, \quad \text{виходячи зі}$$

справедливої вартості плюс інші витрати

$$A_{міс} = \frac{\Phi_{перв} - \Phi_{л}}{T_{сл}} = \frac{18000}{5 \cdot 12} = 300 \text{ грн / місяць}.$$

Ситуація 1. Не порушуються норми ні стандарту [30], ні інструкції [53], тобто первісна вартість об'єкта дорівнює справедливій вартості плюс інші витрати, визнання доходу та зменшення додаткового капіталу здійснюється на суму невідкоригованої амортизації.

У такому випадку на суму вартості безоплатно отриманого верстата 15000 грн буде збільшений додатковий капітал підприємства. Дохід від безоплатно отриманого станка зі змен-

шенням додаткового капіталу буде визнаний у сумі 300 грн на місяць, або 18000 грн за $T_{сл}$, проти 15000 грн.

Ситуація 2. Не порушуються норми інструкції [53], тобто первісна вартість об'єкта дорівнює справедливій вартості плюс інші витрати, визнання доходу та зменшення додаткового капіталу здійснюється на суму відкоригованої амортизації.

У такому випадку на суму вартості безоплатно отриманого станка 15000 грн буде збільшений додатковий капітал підприємства. Дохід від безоплатно отриманого станка зі зменшенням додаткового капіталу буде визнаний у сумі 250 грн за місяць, або 15000 грн за $T_{сл}$.

Отже, при придбанні безоплатно об'єкта основних засобів необхідно сформувати первісну вартість об'єкта (первісна вартість плюс інші витрати), а дохід від безоплатно отриманих основних засобів відобразити в сумі скоригованої амортизації, нарахованої виходячи зі справедливої вартості об'єкта.

Щодо витрат на поліпшення безоплатно отриманих основних фондів, згідно з листом ДПАУ від 24.09.2003 р. № 8032/6/15-1116 [76] такі витрати збільшують балансову вартість відповідної групи основних фондів (окремого об'єкта основних фондів групи 1) з наступною амортизацією таких витрат згідно з п. 8.3.2 Закону [1].

1.21. Безоплатна передача основних засобів

Господарський кодекс називає право власності основним майновим правом у сфері господарювання [24]. У ст. 134 визначено, що «суб'єкт господарювання, який здійснює свою діяльність на основі права власності, на свій розсуд ... володіє, користується і розпоряджається належним йому майном, у тому числі має право надати майно іншим суб'єктам для використання його на праві власності, праві господарського відання чи праві оперативного управління...».

Закон України «Про власність» (витяг) від 07.02.1991 р. № 697-ХІІ.

Стаття 4. Здійснення права власності

1. Власник на свій розсуд володіє, користується і розпоряджається належним йому майном.

2. Власник має право вчиняти щодо свого майна будь-які дії, що не суперечать закону. Він може використовувати майно для здійснення господарської та іншої діяльності, не забороненої законом, зокрема **передавати його безоплатно** або за плату у володіння і користування, а також у довірчу власність іншим особам.

Порядок відображення вибуття (списання з балансу) об'єкта основних засобів регламентується пп. 33, 34 П(С)БО 7 «Основні засоби» [30] і не залежить від причини вибуття.

У разі безоплатної передачі об'єкта основних засобів фінансовий результат підприємства від операції становлять збитки у розмірі залишкової вартості переданого об'єкта (з урахуванням ПДВ). Податкові зобов'язання з ПДВ нараховуються за рахунок власних коштів і відображаються у складі собівартості об'єкта, що його передають. Якщо об'єкт, що безоплатно передається, раніше дооцінювався, необхідно разом із списанням з балансу списати суму дооцінки, яка до нього відноситься.

Цей порядок застосовують в усіх випадках безоплатної передачі об'єктів основних засобів, крім передачі об'єктів права державної або комунальної власності у державну чи комунальну власність, яку здійснюють відповідно до Закону «Про передачу об'єктів права державної та комунальної власності» [16].

Відповідно до п. 1.31 Закону про оподаткування прибутку підприємств [1] продаж товарів – це будь-які операції, що здійснюються згідно з цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію, а також операції з **безоплатного надання** товарів. Згідно з п. 4.1.1 Закону [1] загальні доходи від продажу товарів включають до складу валового доходу.

Основні та невиробничі фонди (у розумінні [1]) – товар; під час продажу діють спеціальні норми, встановлені ст. 8 [1]. До валового доходу включають доходи, отримані (нараховані) від продажу невиробничих фондів, суму перевищення виручки від продажу окремого об'єкта основних фондів групи 1 (витрати, що

амортизуються, прирівнюються до нуля) або суму перевищення вартості продажу над балансовою вартістю груп основних фондів 2, 3 і 4 (витрати, що амортизуються, зменшують на вартість продажу).

Однак у разі безоплатної передачі об'єкта основних або не-виробничих фондів платник податку нічого не одержує і сума його доходу дорівнює нулю.

Щодо витрат на придбання (спорудження) та поліпшення об'єкта, який передають безоплатно, зазначимо: у разі виведення з експлуатації окремого об'єкта основних фондів групи 1 у зв'язку з продажем балансова вартість групи 1 зменшується на суму балансової вартості такого об'єкта (п. 8.4.3 Закону [1]). Безоплатна передача такого об'єкта має стати причиною того, що його балансова вартість більше не буде амортизуватися і зменшувати об'єкт оподаткування майбутніх періодів. А ось до валових витрат нічого включати не можна. Операції з безоплатної передачі об'єкта не пов'язані з господарською діяльністю платника податків.

У разі виведення з експлуатації об'єктів основних фондів груп 2, 3 і 4 у зв'язку з їх продажем балансова вартість групи зменшується на суму вартості продажу таких об'єктів (п. 8.4.4 Закону [1]). Оскільки вартість продажу дорівнює нулю, то балансову вартість зменшувати не потрібно. Вартість переданих об'єктів повинна амортизуватись у складі основних фондів відповідної групи.

Якщо об'єкт, який передають, належить до невиробничих фондів, то сторона, яка передає, не зможе включити «суму витрат, пов'язаних із придбанням (виготовленням) таких невиробничих фондів (без урахування зносу) та їх поліпшенням» (п. 8.1.4 Закону [1]). Валові витрати у разі безоплатної передачі виникати не повинні. Однак норма п. 5.2.2 і 5.2.13 Закону [1] дозволяє включення до складу валових витрат певної частини витрат на передачу об'єктів основних і невиробничих фондів до Державного бюджету України, бюджетів місцевого самоврядування та неприбуткових організацій.

Законом України від 23.12.2004 р. № 2285-IV «Про державний бюджет України на 2005 рік» (ст. 73) призупинено дію на 2005 рік пп. 5.2.2 ст. 5 Закону про оподаткування прибутку

підприємств [4]. Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік від 25.03.2005 р.» № 2505 пп. 5.2.2 знову «узаконений» і на відміну від попередньої редакції суми благодійної допомоги у складі валових витрат обмежуються формулою «у розмірі, що перевищує два відсотки, але не більше п'яти відсотків прибутку, що оподатковується, попереднього звітного року».

Будь-які операції, що здійснюються згідно з цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на товари за компенсацію, а також операції з **безоплатного** надання товарів називаються продажем таких товарів (п. 1.4 ст. 1 Закону про ПДВ [4]).

Операції з **безоплатної передачі** товарів, а значить, і об'єктів основних чи не виробничих фондів (тобто капітальних активів, що не підлягають амортизації) є об'єктом оподаткування ПДВ, причому база оподаткування повинна бути не нижчою за звичайну ціну (п. 4.2 Закону про ПДВ [4]).

Для цілей оподаткування **безоплатна передача** основних виробничих фондів і не виробничих фондів особі, не зареєстрованій платником ПДВ, розглядається як продаж за звичайними цінами, що діють на момент такого продажу, а для основних фондів групи 1 – за звичайними цінами, але не менше їх балансової вартості (п. 4.9 Закону про ПДВ [4]).

Деякі операції з **безоплатної передачі** пільгуються. Це операції з безоплатної передачі товарів, а значить, і об'єктів основних та не виробничих фондів, особам, визначеним п. 7.11.1 Закону [1], для їх безпосереднього використання у благодійницьких цілях. Зазначені операції звільняються від оподаткування ПДВ (п. 5.1.21 Закону про ПДВ [4]). Крім того, це операції з **безоплатної передачі** у державну або комунальну власність об'єктів усіх форм власності, які не є об'єктом оподаткування ПДВ (п. 3.2.9 Закону про ПДВ).

Приклад 1.21.1. На балансі підприємства перебувала будівля, первісна вартість якої становила 400000 грн, сума зносу – 100000 грн, залишкова вартість – 300000 грн. У податковому обліку ця будівля була об'єктом групи 1 основних фондів з балансовою вартістю 350000 грн. Будівлю було безоплатно передано не пов'язаній із підприємством особі. Звичайна ціна будівлі на

момент передачі становила 370000 грн Визначити фінансовий результат.

Розв'язання: Податкові зобов'язання з ПДВ складуть 20% від звичайної ціни, тобто $370000 \text{ грн} \times 0,2 = 74000 \text{ грн}$. Фінансовий результат підприємства (збиток) від безоплатно переданої будови дорівнюватиме сумі залишкової вартості будови (300000 грн) і суми податкових зобов'язань з ПДВ (7400 грн), тобто складе 374000 грн.

1.22. Основні засоби як предмет застави

Поряд із виконанням функцій засобів праці основні засоби можуть також забезпечувати виконання зобов'язань підприємств перед різними кредиторами: банками, небанківськими фінансовими установами чи іншими підприємствами. Тобто основні засоби можуть бути передані або одержані у заставу.

Порядок здійснення операцій застави регулюють Цивільний кодекс України [23] та Закон України «Про заставу» [10].

Основні засоби можуть бути предметом застави за двома видами договорів застави, передбаченими Законом України «Про заставу» [10], – закладу та іпотеки.

Особливість договору іпотеки полягає у тому, що предметом застави за цим договором є земля і/або нерухоме майно (будівля, споруда, квартира, цілісний майновий комплекс та інше нерухоме майно), а також транспортні засоби. При цьому згідно зі ст. 30 [10] предмет застави за договором іпотеки залишається у заставодавця або третьої особи.

Заклад – це заставу рухомого майна. Предмет застави за договором закладу може:

- передаватися у володіння заставоутримувачу;
- залишатися у заставодавця під замком і печаткою (у цьому разі заставодавець не може користуватися заставленим майном);
- залишатися у заставодавця з обов'язковим нанесенням на предмет застави знаків, які свідчать про те, що предмет перебуває у заставі. Тобто заставодавець може користуватися заставленим майном, але таке майно має за визначеними відмітками відрізнятися від іншого майна заставодавця.

Предметом застави може бути тільки те майно, яке може бути відчужене заставодавцем. А це означає, що не можна передавати у заставу основні фонди, що не належать заставодавцеві на правах власності (орендовані, отримані за договором зберігання тощо).

Операція з передачі-отримання основних фондів (як протє й іншого майна) у заставу не є операцією з продажу, оскільки у момент передачі не відбувається переходу права власності на заставлене майно від заставодавця до заставоутримувача. Отже, у складі валового доходу (валових витрат) заставодавця змін не відбувається.

Щодо оподаткування ПДВ операцій з передачі основних фондів у заставу, не є об'єктом операції з «передачі майна **в заставу** позикодавцю (кредитору) згідно з **договором позики** та його поверненням заставодавцю після закінчення дії такого договору» [4]. Отже, об'єкта оподаткування ПДВ не виникає тоді, коли передане за договором застави майно є забезпеченням погашення зобов'язання за договором **позики**. Разом із тим перед заставодавцем постає питання про потребу коригування податкового кредиту з ПДВ відповідно до п. 7.4.3 [4], оскільки операція з передачі основних фондів у заставу не оподатковується ПДВ. А якщо заставка є забезпеченням погашення зобов'язань за іншими договорами, **відмінними від договорів позики**, то ... об'єкт оподаткування все одно не виникає, оскільки немає операції з продажу.

На заставника може бути покладено зобов'язання зі страхування заставлених основних фондів.

1.23. Гарантійне обслуговування, ремонт, гарантійні заміни основних засобів

Розвиток ринкових відносин сприяє розширенню сфери використання гарантій, які виступають одним із засобів нецінової конкуренції, стимулом збільшення обсягу продажу.

Для покупця надання гарантій означає можливу економію на обслуговуванні або ремонті машин і обладнання, а також можливість безоплатної заміни у випадку неможливості усунення тих або інших дефектів. Однак безоплатність гарантій для покупця є достатньо відносною. Продавець, надаючи гарантії, як правило, підстраховується, резервуючи визначену суму при формуванні ціни продажу.

Законодавчою основою взаємовідносин виробників, продавців і покупців, у тому числі з питань гарантійних зобов'язань із основних засобів, які реалізуються, є Цивільний кодекс [23], Господарський кодекс [24]. Конкретні гарантійні зобов'язання та умови їх виконання встановлюються у господарських угодах.

Закон про захист прав споживачів [18] регулює відносини між споживачами товарів і виробниками в умовах різних форм власності, встановлює права споживачів та визначає механізм реалізації державного захисту їх прав.

З точки зору бухгалтерського обліку відповідно до норм п. 9 [35], при гарантійних замінах здійснюється обмін подібними активами.

Витрати підприємства, пов'язані з гарантійним ремонтом та гарантійними зобов'язаннями, відносяться до витрат того періоду, у якому вони були здійснені, оскільки їх неможливо прямо пов'язати з доходом визначеного звітного періоду (п. 7 [30]).

Крім того, витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування відносяться до витрат на збут (п. 19 П(С)БО 16 «Витрати» [36]).

1.24. Крадіжка основних засобів

Якщо на підприємстві виникла крадіжка, то розмір збитків підприємства від крадіжки визначається за результатами негайно проведеної інвентаризації.

Витрати з відшкодування збитків підприємства списуються на винну особу, а якщо особа не встановлена або у відшкодуванні збитку підприємству відмовлено судом, то витрати відносяться на збитки підприємства. Суд також може прийняти рішення про часткове відшкодування збитків підприємству.

Розмір збитків, які належать до відшкодування з винної особи, обчислюється відповідно до [37], і розраховується за формулою:

$$P_z = [(P_v - A) \times I_{inf} + ПДВ + A_{зб}] \times 2,$$

де P_v – первісна вартість; A – сума накопиченого зносу; I_{inf} – індекс інфляції; $A_{зб}$ – акцизний збір; 2 – коефіцієнт, встановлений [57] для основних засобів.

1.25. Невиробничі (непрофільні) фонди підприємств

У власності українських підприємств знаходиться значна частина непрофільної власності, яка дісталася в спадок від планової економіки. Багато підприємств не тільки не відмовились від об'єктів соціальної сфери, але постійно їх розвивають. На балансі підприємств можуть знаходитися дитячі садочки, школи, медично-санаторні профілакторії, бази відпочинку тощо.

Невиробничі фонди є однією зі складових майна підприємства. За своєю природою вони відрізняються від основних тільки призначенням їх використання. Причому, на практиці провести цю межу не просто. Одні й ті самі об'єкти капітального характеру можуть виступати і як виробничі фонди, і як невинробничі. З точки зору оподаткування прибутку підприємств такий розподіл є принципово важливим, оскільки витрати на придбання, самостійне виготовлення, ремонт й інші види покращення об'єктів першого класу амортизуються, зменшуючи при цьому об'єкт оподаткування та суму податкових зобов'язань з податку на прибуток, а інші – ні.

Згідно з п. 8.1.4 ст. 8 [1] під терміном *невиробничі фонди* розуміють «капітальні активи, які не використовуються в господарській діяльності платника податку. До таких невинробничих фондів відносяться:

- капітальні активи (або їх структурні компоненти), які підлягають під визначення групи 1 основних фондів, включаючи орендовані;

- капітальні активи, які підлягають під визначення груп 2, 3, 4 основних фондів, які є невід'ємною частиною, розміщені або використовуються для забезпечення діяльності невинробничих фондів, що підпадають під визначення основних фондів або вилучені з місця ведення господарської діяльності платника податку та передані у безоплатне користування особам, які не є платниками податку».

У наведеному визначенні необхідно зосередитися на трьох моментах:

- по-перше, невинробничі фонди розглядаються як частина капітального активу (під основними фондами розуміють матеріальні цінності);

по-друге, ключовою ознакою невиробничих фондів є те, що вони не повинні фактично використовуватись у господарській діяльності. Виходячи з цього, до невиробничих фондів можуть бути віднесені як ті об'єкти, які зовсім не призначені для виробничого використання та були придбані для потреб, не пов'язаних із господарською діяльністю, так і ті, які мають подвійне призначення (тобто, можуть використовуватися в господарській діяльності, а можуть і не використовуватися);

по-третє, наведене визначення не містить будь-яких характеристик періоду використання і поступового зменшення вартості в процесі використання (мова йде про об'єкти капітального характеру, які діють упродовж тривалого часу).

Таким чином, коли об'єкти капітального характеру не віднесені до основних фондів відособленого підрозділу підприємства чи установи, то і для юридичної особи вони повинні розглядатися як невиробничі фонди. На рис. 1.14 наведена класифікація об'єктів капітального характеру згідно зі ст. 8 [1].

Невиробничі фонди підприємства, згідно з п. 8.1.4 ст. 8 [1], умовно можна поділити на дві групи.

1. Власні або орендовані капітальні активи чи їх структурні компоненти, які підпадають під визначення групи 1 основних фондів, тобто будови, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, у тому числі житлові будинки та їх частини (квартири та місця загального користування).

2. Капітальні активи, які підпадають під визначення груп 2, 3, 4 основних фондів. До складу цієї групи включаються, за своєю сутністю, фонди виробничого призначення, але використовувані не для здійснення господарської діяльності. Згадка про орендовані основні фонди у цьому пункті [1] чомусь відсутня. Разом з тим у випадку оренди таких фондів для цілей, не пов'язаних із господарською діяльністю орендатора, для останнього вони будуть також розглядатися як невиробничі фонди.

Групи 2, 3, 4 невиробничих фондів, у свою чергу, поділяються на три підгрупи, які об'єднують у собі капітальні активи, які:

- є невід'ємною частиною невиробничих фондів, які підпадають під визначення групи 1. Тобто, якщо об'єкт, який підпадає під визначення груп 2, 3, 4 основних фондів, «вбудова-

ний» у невиробничу будову чи споруду (наприклад, система кондиціонування повітря), він також класифікується як невиробничий;

- **використовуються для забезпечення діяльності невиробничих фондів**, які підпадають під визначення групи 1 (наприклад, легковий автомобіль, який обслуговує медпункт);

- **вилучені з місця ведення господарської діяльності та передані у безоплатне користування особі, яка не є платником податку на прибуток**. Очевидно, логіка віднесення таких об'єктів до невиробничих фондів полягає у тому, що їх передача в безоплатне користування неплатнику податку на прибуток розглядається як операція, не пов'язана з господарською діяльністю, отже, і об'єкт такої операції класифікується як невиробничий. Наприклад, вантажний автомобіль або комп'ютер, переданий у безоплатне користування фізичній особі (незалежно від того, чи зареєстрована вона як суб'єкт підприємницької діяльності чи ні), починаючи з моменту передачі, вже не може бути визначений як об'єкт основних фондів. Якщо ж така передача здійснюється за плату, орендодавець отримує дохід, а значить, в наявності господарська діяльність, і відповідний об'єкт у податковому обліку відображається як об'єкт основних фондів.

Слід відмітити, що у п. 8.1.4 [1] перелік невиробничих фондів є вичерпним. Якщо керуватися тільки цим переліком, то виходить, що до невиробничих фондів не відносяться об'єкти груп 1, 2, які розміщені у виробничих будовах, незалежно від характеру їх використання, (наприклад, тенісний стіл, розміщений у коридорі заводоуправління, або музичний центр, який знаходиться в бухгалтерії підприємства).

Такий підхід, незважаючи на його ліберальність та привабливість, все ж не є коректним, оскільки він не враховує головної відмінності між основними та невиробничими фондами – їх використання у господарській діяльності платівника.

Іншим прикладом невиробничих фондів, які не включені до переліку п. 8.1.4 [1], є капітальні об'єкти груп 2, 3, 4, які безоплатно передаються у користування іншому платнику податку на прибуток. При цьому така операція не направлена на отримання доходу, тобто вона явно не пов'язана з господарською діяльністю платника.

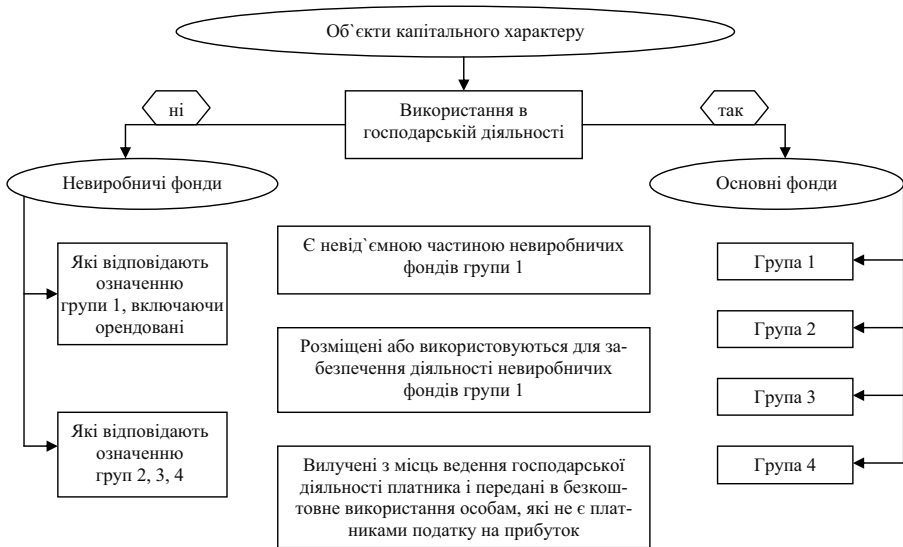


Рис. 1.14. Класифікація об'єктів капітального характеру

Інакше, у перелічених ситуаціях капітальні активи, з одного боку, у переліку невиробничих фондів не згадані, але з другого боку, вони не можуть бути класифіковані як основні фонди і відповідають загальному визначенню невиробничих фондів. Тому органи податкової служби у своїх роз'ясненнях для того, щоб відокремити належні амортизації основні фонди від невиробничих, звичайно **керуються не переліком груп невиробничих фондів, а єдиним критерієм – використанням їх у господарській діяльності** [91].

Як уже відзначалося, об'єкти невиробничої сфери підприємства далеко не однозначні за своїм характером: частина з них може бути використана для отримання доходу (наприклад, будинки відпочинку, туристичні бази, підсобне господарство), інша частина має більш виражений неприбутковий характер (медпункти, які знаходяться на балансі підприємства, установи професійно-технічної освіти тощо).

Відповідно до такої класифікації, об'єкти першої з цих груп у тому випадку, якщо вони використовуються в діяльності, яка

дійсно направлена на отримання доходу та є регулярною, постійною і суттєвою, слід розглядати як основні виробничі фонди незалежно від того, чи є вони самостійними юридичними особами чи структурними підрозділами підприємства. Непряме підтвердження цього міститься у листі ДПАУ від 18.02.1998 р. № 1725/10/15-1117 [75], у якому йде мова про необхідність включення до валового доходу підприємства доходів від реалізації путівок баз відпочинку, які знаходяться на його балансі. Що стосується другої групи (хоч і тут можливі винятки), то питань, як правило, не виникає – це невиробничі фонди.

Окремого розгляду заслуговує класифікація об'єктів капітального характеру **для неприбуткових організацій**.

У неприбуткових установ і організацій з метою оподаткування вартість основних фондів не підлягає амортизації і не включається до складу валових витрат. При цьому мова йде про всі основні засоби неприбуткової організації незалежно від того, для чого конкретно вони використовуються. Віднесення всіх капітальних активів неприбуткових організацій до невиробничих фондів, у принципі, неправильне [91].

Загальним правилом для невиробничих фондів є те, що витрати на їх придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію чи інші покращення амортизації не підлягають.

Питання, які пов'язані з обслуговуванням, експлуатацією, ремонтом невиробничих фондів особливо індивідуальні для кожного об'єкта [91].

Питання оренди, придбання, вибуття схожі з розглянутими питаннями по основних виробничих фондах.

У власності українських підприємств знаходиться достатньо велика частина непрофільної власності, яка дісталась у спадщину від планової економіки. Непрофільним активом поступово може стати частина основного направлення, наприклад, відділ доставки.

Позбавитися від усього непотрібного та зайвого не просто. Виникає опір на всіх рівнях, але краще це зробити до тих пір, поки непрофільні активи самі не «продали» основний бізнес.

Як розпорядитися підприємству невиробничими (непрофільними) активами, залежить від ситуації, яка склалася. В Україні непрофільні активи частіше виводять із балансу

підприємства з метою оптимізації виробництва, а не маркетингової стратегії. На рис. 1.15 наведені основні напрямки можливого використання непрофільних активів [97].

До об'єктів основних засобів невиробничого призначення відносять всі облікові процедури, передбачені [30], а операції з ними здійснюються у порядку, визначеному вказаним стандартом. Однак, враховуючи специфіку цього виду основних засобів, доцільно вибирати для їх обліку (у тих випадках, коли стандартом передбачена можливість вибору) найбільш прості процедури та методи. Наприклад, можна не визначати для них ліквідаційної вартості, і тоді вартість, яка належить амортизації, буде дорівнювати первісній (переоціненій) вартості, збільшеній на суму вартості покращень. Для нарахування амортизації варто використовувати найбільш простий метод – прямолінійний.



Рис. 1.15. Шляхи використання непрофільних фондів підприємств

1.26. Інвентаризація основних засобів

Перевірку та документальне підтвердження наявності, стану та оцінки активів і зобов'язань здійснюють під час інвентаризації, проведення якої передбачено ст. 10 [3].

Порядок проведення інвентаризації основних засобів регулює «Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків тощо» [55].

1.27. Програмне забезпечення як особливий об'єкт основних фондів

У сучасних умовах збір, реєстрація, обробка, зберігання, передача всезростаючих обсягів інформації, яка необхідна для функціонування підприємства, аналізу та прийняття рішень, неможливі без використання комп'ютерних технологій.

Підприємство, купуючи комп'ютер, визначає строк служби його складових, оскільки строк служби кожної частини придбаних у складі комп'ютера предметів, таких, наприклад, як клавіатура, маніпулятор «миша» може не перевищувати одного року. У такому випадку їх вартість буде враховуватися у складі матеріальних запасів і у складі валових витрат при оподаткуванні прибутку підприємств. Щодо інших складових, наприклад, системного блоку, монітору, то якщо їх вартість виявиться менше вартісної ознаки, встановленої підприємством, для предметів, які входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА), то такі складові комп'ютера будуть вважатися МНМА, а якщо більше – то **основними засобами**. Причому системний блок, монітор слід розглядати як окремі об'єкти основних засобів. Є точка зору, що окремим об'єктом основних засобів може бути тільки укомплектований комп'ютер, як предмет, призначений для виконання самостійних функцій, мотивуючи таке рішення тим, що ні монітор, ні інші предмети не можуть самостійно функціонувати. Але такий підхід не відповідає нормам П(С)БО 7 «Основні засоби» [30]. Якщо виникає необхідність ліквідувати одну із складових, наприклад, монітора, перед підприємством виникне проблема визначення його вартості.

Підприємство для визначення фактичної вартості складових комп'ютера визначає їх справедливу вартість, скориставшись, наприклад, інформацією з прайс-листів продавця, а потім розраховує процентне співвідношення справедливої вартості кожної складової комп'ютера у загальній справедливій вартості всього комп'ютера.

В Україні є багато підприємств, де програмісти розробляють комп'ютерні програми. Процес створення комп'ютерної програми складається з таких етапів:

- попереднього проектування;
- розробки;
- впровадження.

При попередньому проектуванні розподіляються ресурси, встановлюються вимоги до робочих характеристик програмного забезпечення, визначаються альтернативи досягнення характеристик, відбираються постачальники та консультанти. Цей етап подібний дослідженням при наукових розробках. Витрати на дослідження не визнаються активом, а відображаються як витрати звітного періоду. З метою оподаткування витрати, пов'язані з науково-технічним забезпеченням господарської діяльності, на винахідництво і раціоналізацію виробничих процесів, проведення дослідно-експериментальних і конструкторських робіт, виготовлення та дослідження моделей і зразків, пов'язаних із основною діяльністю платника податку, виплату роялті та придбання нематеріальних активів (крім належних амортизації), для їх використання у господарській діяльності платника податку включаються до валових витрат (п. 5.4.2 [1]).

Протягом етапу розробки програмного забезпечення здійснюється процес перетворення даних і конфігурації програмного забезпечення, розробляється інтерфейс, завершується кодування. Готове програмне забезпечення встановлюється на твердий диск (у нього вводяться дані) та здійснюється тестування. Розробка програмного забезпечення аналогічна виготовленню матеріального об'єкта, тому витрати на розробку програмного забезпечення повинні капіталізуватися. Капіталізовані витрати етапу розробки включають:

-прямі витрати на придбання матеріалів і послуг, використовуваних у розробці; витрати на відрядження безпосередньо розробників програмного продукту;

-зарплату з відрахуваннями розробників комп'ютерної програми.

Не капіталізується заробітна плата адміністративного персоналу.

У податковому обліку комп'ютерні програми, які придбані або створені для власного використання, відносяться до основних засобів. При завершенні етапу розробки капіталізовані витрати збільшують балансову вартість групи 4 основних фондів.

У бухгалтерському обліку ігнорується матеріальна суть програмного забезпечення, створеного для власних потреб. Така концепція прийнята тому, що національні стандарти складені на основі міжнародних стандартів, а згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи» комп'ютерні програми відносяться до нематеріальних активів. Строк амортизації для програмного забезпечення, створеного для внутрішнього використання, не більше 20 років (відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [31]).

На етапі впровадження службовці навчаються роботі на створеному програмному забезпеченні. У податковому обліку витрати на експлуатацію системи та її обслуговування списуються на валові витрати (п. 5.2.1 [1]), а витрати на модернізацію, покращення й інші подібні витрати відображаються відповідно до вимог п. 8.7.1 [1].

У бухгалтерському обліку витрати на експлуатацію системи та її обслуговування включаються до складу витрат звітного періоду так само, як і інші витрати, які здійснюються для підтримання комп'ютерної програми у стані, придатному для отримання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від її використання. А витрати, пов'язані з удосконаленням комп'ютерної програми, покращенням її можливостей і продовженням строку служби, які будуть сприяти збільшенню первісно очікуваних економічних вигод від її використання, збільшують первісну вартість комп'ютерної програми (п. 18 П(С)БО 8 [31]).

З 1.01.2003 року **комп'ютерні програми**, які придбані з метою їх використання у господарській діяльності як засіб виробництва та призначаються платником податку для використання у господарській діяльності протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію і вартість яких перевищує 1000 грн, **вважаються основними фондами**, причо-

му незалежно від того придбані вони окремо від ЕОМ або разом (лист ДПАУ від 17.11.2003 р. №9417/6/15-1316) [77]. Інші програми, які використовуються у діяльності менше 365 днів, і коштують менше 1000 грн, відносяться до малоцінних предметів, і їх вартість включається до валових витрат (п. 5.2.1 [1]) або до МНМА, якщо їх вартість відповідає вартісній ознаці, встановленій підприємством для предметів, які входять до складу (МНМА).

Балансова вартість комп'ютерної програми визначається відповідно до п. 8.4.1 [1]. До неї включається вартість придбання програми з урахуванням транспортних і страхових виплат, а також інших витрат, пов'язаних з її придбанням. До транспортних витрат відносяться витрати, пов'язані з передачею програми від продавця до покупця. Такі витрати включають послуги кур'єра, який доставив дискету з програмою покупцю, за допомогою якої програма переноситься з комп'ютера продавця на комп'ютер покупця, вартість послуг Інтернету, пов'язаних з передачею програми тощо. Такі витрати збільшують балансову вартість комп'ютерної програми тільки у тому випадку, коли їх можна виділити з загальної суми витрат.

Операції з поліпшення, оновлення та доробки комп'ютерної програми підпадають під визначення «поліпшення основних фондів».

Комп'ютерні програми можуть у будь-який момент вийти з ладу, самознищитися тощо. Законодавство не допускає у таких випадках відносити залишкову вартість програми на валові витрати, але в п. 8.4.8 [1] наводяться основи, при настанні яких об'єкти групи 4 основних фондів можна продовжувати амортизувати, а саме: власне рішення платника податку внаслідок морального зносу програми, неможливості знайти кваліфікованого програміста тощо; незалежні від платника причини – зникнення програми з твердого диску комп'ютера, поломка CD-диска, неможливість відкрити програму, крадіжка комп'ютера тощо; причини, за яких платник вимушений відмовитися від використання програми, наприклад, версія програми не відповідає класу комп'ютера, виробничим завданням тощо.

Термін «невиробничі» основні фонди відноситься і до комп'ютерної програми, якщо вона використовується у невиробничих цілях.

У бухгалтерському обліку ігнорується матеріальна сутність екземпляра програмного забезпечення. Відповідно до ст. 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [31] програми для ЕОМ є нематеріальними активами.

1.28. Визнання основних засобів

Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує ймовірність того, що у майбутньому підприємство отримає економічні вигоди від його використання і вартість його може бути достовірно визначена (п. 6 [27]).

Економічна вигода – це потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів (ст. 1 [30]).

Об'єкт основних засобів виключається з активів (списується з балансу) у випадку його вибуття внаслідок продажу, безкоштовної передачі чи невідповідності критеріям визнання активом (п. 33 [27]).

Інакше кажучи, якщо об'єкт, який був визнаний активом, із якихось причин перестав приносити підприємству економічну вигоду, його необхідно виключити зі складу активів. Наприклад, внаслідок стихійного лиха торговельний кіоск, який належить підприємству, зруйновано, і він не підлягає відновленню, то такий кіоск вже ніколи не принесе підприємству економічної вигоди, отже, він більше не відповідає критерію визнання активом і має бути списаний з балансу підприємства.

1.29. Мобільний телефон на підприємстві

Досягнення цивілізації все більше проникає у господарську діяльність вітчизняних підприємств і організацій. Придбання мобільного телефону стало звичайним явищем для підприємства. Для телефонної «мобілізації» підприємства, насамперед, необхідне виконання двох умов: наявність мобільного телефону та його підключення до мережі одного з операторів мобільного зв'язку. Отримати мобільний телефон у користування підприємство може різними шляхами: взяти в оренду, використовувати телефони, які

належать працівникам підприємства, і т. д. Але найпростішим з них є купівля мобільного телефону.

При купівлі мобільного телефону необхідно вирішити проблему: як кваліфікувати придбаний актив. Те, що мобільний телефон відноситься до матеріальних активів, не викликає сумнівів. Залежно від строку використання мобільного телефону він може враховуватися як **необоротні** або **оборотні** активи. Слід визначити лише, чи є придбаний мобільний телефон необоротним активом, тобто об'єктом **основних засобів** або об'єктом **малоцінних необоротних матеріальних активів** (МНМА), чи **оборотним активом**, тобто малоцінним швидкозношуваним предметом (МШП). Вирішення цього питання залежить від строку використання мобільного телефону, встановленого підприємством. Малоймовірно, що таким буде встановлений строк менше одного року. Однак такі варіанти можливі. Наприклад, підприємство за рахунок збільшення фінансових можливостей може запланувати проведення протягом року заміни придбаних мобільних телефонів на більш досконалі їх моделі. Крім того, підприємство може просто врахувати темпи розвитку цивілізації, які настільки високі, що придбаний сьогодні мобільний телефон, завтра перестане задовольняти господарські потреби підприємства. У такому випадку придбаний мобільний телефон при будь-якій його вартості необхідно віднести до складу оборотних активів – малоцінних швидкозношуваних предметів. На дату початку експлуатації, тобто його видачі працівникові підприємства, вартість мобільного телефону враховується в складі відповідних витрат. Згідно з п. 18 П(С)БО 16 «Витрати» [36], витрати на телефонний зв'язок відносяться до адміністративних витрат. Але якщо телефон виданий працівникові відділу збуту (реклами) і т. ін., то ніщо не забороняє підприємству списати його вартість до складу витрат на збут.

З метою оподаткування вартість придбаного мобільного телефону буде відобразитися у випадку, якщо він використовується в господарській діяльності платника податку.

Якщо придбаний мобільний телефон визнається **МШП**, то в податковому обліку його вартість відображається в складі валових витрат у момент придбання. Отже, ПДВ, включений у вартість мобільного телефону, відображається у складі податко-

вого кредиту з ПДВ. Надалі вартість телефону до дати його видачі працівнику враховується при перерахунку залишку товарно-матеріальних цінностей відповідно до п. 5.9 Закону України про оподаткування прибутку [4].

Мобільні телефони, які будуть використовуватися протягом періоду, який перевищує один рік, враховуються як об'єкти **необоротних активів**. Залежно від визначеного наказом про облікову політику підприємства вартісного мінімуму оцінки основних засобів мобільні телефони згідно з п. 5 [30] можуть відноситися або до **основних засобів**, або до **МНМА**.

Наприклад, згідно з обліковою політикою підприємства основними засобами визнаються об'єкти необоротних активів, вартість яких дорівнює або перевищує 1000 грн. Підприємство придбало мобільний телефон за ціною 1320 грн, у тому числі ПДВ 20%. Такий мобільний телефон повинен враховуватися як об'єкт основних засобів, відноситися до «інструментів, приладів, інвентарю». Нарахування амортизації вартості мобільного телефону здійснюється за нормами, встановленими підприємством самостійно. Інші операції, пов'язані з використанням мобільного телефону, визнаного об'єктом основних засобів, здійснюються відповідно до норм Положення 7 «Основні засоби» [30].

З метою оподаткування прибутку підприємств вартість мобільних телефонів, придбаних після 01.01.2003 р., включається до балансової вартості основних фондів групи 4 з наступним нарахуванням податкової амортизації за нормою 15 % у розрахунку на квартал.

Незалежно від вартості придбаного мобільного телефону, такий порядок буде використовуватися, якщо підприємством не встановлені вартісні ознаки предметів, які входять до складу МНМА. Тоді будь-які необоротні матеріальні активи підприємства повинні враховуватися як основні засоби. Якщо такі вартісні ознаки встановлені, то придбаний мобільний телефон – МНМА. Амортизація вартості мобільних телефонів, так само як і інших МНМА, нараховується з використанням прямолінійного або виробничого методів. Крім того, для мобільних телефонів-МНМА можна нараховувати амортизацію у першому місяці їх використання у сумі 100% вартості або у

розмірі 50% вартості при введенні в експлуатацію і 50% вартості при його ліквідації.

З метою оподаткування прибутку підприємств вартість будь-яких необоротних активів, у тому числі визнаних МНМА, відображається у складі балансової вартості відповідної групи основних фондів. Для мобільних телефонів, придбаних після 1 січня 2003 року, – це група 4. Більш «старі» телефони, придбані до вказаної дати, як і раніше, числяться в балансовій групі 2.

Якщо мобільний телефон придбаний зі знижкою, за ціною, нижче справедливої вартості, то можна провести дооцінку. Однак телефони-МНМА переоцінці не підлягають.

Якщо в комплекті з мобільним телефоном продаються аксесуари до нього: акумулятор і зарядний пристрій, згідно з п. 4 П(С)БО 7 [30] об'єкт основних засобів – це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями та приладдям для нього, то мобільний телефон може розглядатися як єдиний об'єкт, який включає такі аксесуари. Водночас, складові частини об'єкта основних засобів, які мають різний строк експлуатації, можуть визнаватися окремими об'єктами основних засобів. Але рішення про окремий облік акумулятора та зарядного пристрою буде утруднено, оскільки вони продаються в комплекті з мобільним телефоном, і їх окрема вартість, найімовірніше, продавцями не визначається. Крім того, вони є пристроями, без яких функціонування мобільних телефонів неможливе. Тому оптимальним варіантом буде розглядати мобільний телефон, акумулятор і зарядний пристрій як один об'єкт основних засобів. У такому випадку заміна таких аксесуарів до закінчення строку експлуатації мобільного телефону буде розглядатися як ремонт (рідше – модернізація). Наприклад, витрати на заміну несправних акумулятора або зарядного пристрою є витратами на ремонт, які включаються до витрат звітного періоду. А заміна акумулятора мобільного телефону на акумулятор більшої ємкості може розглядатися як модернізація. Згідно з п. 14 [30] витрати на таку заміну (вартість нового акумулятора) збільшать первісну вартість мобільного телефону. У податковому обліку в першому випадку мають місце валові витрати (п. 5.2.1 [1]) у зв'язку з підтриманням телефону у робочому стані, а в другому – витрати на покращення основних фондів, які відображаються відповідно до п. 8.7 [1].

Обов'язковою умовою використання мобільного телефону є його підключення до мережі одного з операторів мобільного зв'язку [90].

1.30. Внутрішнє переміщення основних засобів

Основні засоби відносяться до такого виду матеріальних цінностей, які на відміну від сировини, матеріалів, товарів не часто переміщуються всередині підприємства. Однак необоротні активи можуть передаватися від одного структурного підрозділу іншому (наприклад, для ведення складського обліку комп'ютер, який числиться в бухгалтерії підприємства, передається на склад готової продукції) або від головного підприємства до філії, або між філіями одного підприємства.

Під **структурним підрозділом** розуміють структурний (невідокремлений) підрозділ підприємства (склад, адміністративні служби, служби збуту тощо), створення яких не вимагає від підприємства їх реєстрації, постановки на облік та інших організаційних заходів.

Під терміном **«філія»** розуміють відокремлені структурні підрозділи підприємства (філії, представництва та інші відокремлені підрозділи), які не є юридичними особами, але зареєстровані в органах статистики, поставлені на облік у органах ДПІ як платники податків.

При переміщенні необоротних активів з одного структурного підрозділу у інший складається акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів за формою ОЗ-1. На основі складеного акта в інвентарній картці основних засобів робиться відмітка про передачу об'єкта від одного структурного переміщення до другого.

Передача об'єктів основних фондів від одного структурного підрозділу до іншого здебільшого не впливає на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємства. Така передача не є продажем, а являє собою зміну місця експлуатації об'єкта всередині одного платника податку на прибуток.

Виняток складають випадки, коли об'єкти основних засобів групи 1 після передачі іншому підрозділу переходять до складу невірорбничих фондів. Наприклад, адміністративна будова рекон-

струйована під спортивний комплекс. У такому випадку згідно з п. 8.4.5 Закону про оподаткування прибутку підприємств [1] балансова вартість такого об'єкта основних фондів для цілей амортизації прирівнюється до нуля і амортизаційні відрахування не нараховуються. Якщо аналогічна операція проводиться з об'єктами груп 2, 3 і 4, наприклад, частина офісного обладнання передана у дитячий садок, то, згідно з п. 8.4.6 Закону про оподаткування прибутку підприємств платник податку не змінює балансової вартості груп. Тобто балансова вартість таких переданих об'єктів продовжує амортизуватися у складі відповідних груп.

Згідно з п. 4.9 Закону про ПДВ [4] операція з передачі об'єкта основних фондів для невиробничого використання до складу невиробничих фондів прирівнюється до продажу. При цьому підприємство, якщо воно є платником ПДВ, повинно нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ, виходячи зі звичайних цін на передані основні фонди.

Приклад 1.30.1. У звітному періоді підприємство передало з бухгалтерії на склад готової продукції комп'ютер, первісна вартість якого 3000 грн. У цьому звітному періоді адміністративна будова первісною вартістю 180000 грн передана під культурно-оздоровчий комплекс. Балансова вартість будови – 80000 грн.

Тоді переданий комп'ютер буде числитися за іншим місцем зберігання за іншою матеріально відповідальною особою. Згідно з п. 8.4.5 Закону [1] балансова вартість об'єкта прирівнюється до нуля. Відповідно балансова вартість групи (витрати, що амортизуються) зменшується на балансову вартість об'єкта, яка дорівнює 80000 грн. Якщо умовно прийняти, що звичайна ціна будови складе 100000 грн, то податкові зобов'язання з ПДВ складуть 20000 грн.

При створенні філій головне підприємство передає філіям різне майно, включаючи основні засоби.

Передача необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів) від головного підприємства філії здійснюється:

- за залишковою вартістю;
- за первісною вартістю з урахуванням накопиченого зносу, тобто у документах вказується і первісна вартість об'єкта, що передається, і сума накопиченого зносу за період експлуатації.

В обох випадках після передачі об'єкта головне підприємство припиняє нарахування амортизації на переданий об'єкт, а філія нараховує амортизацію виходячи із залишкової вартості отриманого об'єкта.

Якщо підприємство згідно з п.2.1 Закону про оподаткування прибутку підприємств сплачує **консолідований податок на прибуток** і активи, що передаються, вже використовувалися на головному підприємстві як основні фонди, то факт передачі можна оформити актами приймання-передачі (внутрішнього переміщення) за типовою формою № ОЗ-1. Якщо основні фонди придбані спеціально для філій та головним підприємством не використовувалися, то достатньо буде накладної на внутрішнє переміщення (від головного підприємства до філії) і акта за формою № ОЗ-1, складеного у філії при введенні об'єкта в експлуатацію (у цих документах треба уникати формулювання про безоплатну передачу).

Але далеко не завжди підприємство має можливість (або бажання) сплачувати податок на прибуток консолідовано, і філії є самостійними платниками податку на прибуток. У такому випадку при передачі філіям основних фондів виникає ряд проблем. З одного боку, передача основних фондів від підприємства філіям (і навпаки) не є продажем, оскільки не здійснюється перехід права власності на об'єкти. З другого боку, така передача здійснюється між двома самостійними платниками податку на прибуток, і за логікою у одного платника повинне бути відображений дохід (або зменшення балансової вартості групи), а в іншого – витрати, що амортизуються.

У всіх листах ДПАУ, коли мова йде про філії – самостійні платники податку на прибуток, ДПАУ забуває про перехід права власності і розглядає таку операцію як продаж. Разом з тим у одних листах (від 6.11.2001 р. № 7083/6/15-1116) [78] вона вказує, що філія має право нараховувати амортизацію на ті основні фонди, які ним експлуатуються, в інших – передача основних фондів між головним підприємством і його філією розцінюється ДПАУ як безоплатна передача з включенням вартості отриманих об'єктів до складу валового доходу філії, і як наслідок такої операції, – відсутність амортизації у головного підприємства і у філії. Оскільки питання оподаткування операцій із передачі основних фондів між головним підприємством і філіями законодавчо

не врегульовані, у платників податків є можливість вибору найбільш прийнятної для них позиції і відстоювати її при перевірці.

Стосовно нарахування ПДВ при передачі основних фондів філії, то згідно зі ст. 2 Закону про ПДВ [4] платником ПДВ є будь-яка особа, яка:

- здійснює або планує здійснювати господарську діяльність і реєструється як платник ПДВ за добровільним рішенням;
- підлягає обов'язковій реєстрації;
- імпортує товари (супутні послуги) в об'ємах, передбачених нормами Закону про ПДВ.

За визначенням, наведеним у п. 1.2 Закону про ПДВ [4], особою, зокрема, є:

- суб'єкт підприємницької діяльності, у тому числі підприємство з іноземними інвестиціями;
- інша юридична особа, яка не є суб'єктом підприємницької діяльності.

Філія підприємства не відноситься ні до суб'єктів підприємництва, ні, тим паче до юридичних осіб. Тому філія не є платником ПДВ і не повинна реєструватися як платник ПДВ.

РОЗДІЛ 2. ОБОРОТНІ ЗАСОБИ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Основні економічні категорії у складі оборотного капіталу підприємства

За характером участі в діяльності підприємства його **активи**, тобто вся сукупність використаного для здійснення діяльності майна, ділиться на **необоротні** і **оборотні**. Суть відмінності визначається тривалістю циклу використання активів у виробництві продукції. Для необоротних активів характерне збереження речової форми в ході виробничого процесу протягом тривалого часу. Саме з цією обставиною і пов'язана назва даної групи майна, оскільки воно зношується повільно й оборот його явно не спостерігається.

До оборотних активів (фондів) підприємства відноситься та частина майна, яка використовується протягом одного виробничого циклу і повністю переносить свою вартість на вартість продукції, що виробляється, змінюючи свою натурально-речову форму. Оборотні активи визначають як поточні активи, тобто такі, які постійно обертаються у підприємницькій діяльності. Цей оборот підлягає безпосередньому спостереженню протягом відносно короткого календарного часу – не більше року або операційного циклу.

П.4 П(С)БО «Баланс» (витяг)

Оборотні активи – грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому.

Операційний цикл – проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Необоротні активи – всі активи, які не є оборотними

Склад оборотних активів підприємства згідно з П(С)БО 2 «Баланс» [27] поданий на рис. 2.1.

Виробничі запаси – запаси малоцінних та швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу.

Тварини на вирощуванні та відгодівлі – це дорослі тварини на відгодівлі і в нагулі, птиця, звірі, кролики, дорослі тварини, вибраквані з основного стада для реалізації, та молодняк тварин.



Рис. 2.1. Склад оборотних активів підприємства згідно з бухгалтерським балансом (Форма № 1, актив)

Незавершене виробництво – це незавершені роботи (послуги), а також напівфабрикати власного виробництва і валова заборгованість замовників за будівельними контрактами.

Готова продукція – це запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам. Продукція, яка не відповідає наведеним вимогам (крім браку), та роботи, які не прийняті замовником, є незавершене виробництво.

Товари – це товари, які придбані підприємствами для наступного продажу (без суми торговельних націнок).

Векселі одержані – це заборгованість покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), інші активи, виконані роботи та надані послуги, яка забезпечена векселями.

Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги – це заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, яка забезпечена векселем).

Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом – це дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджету.

Дебіторська заборгованість за виданими авансами – це сума авансів, наданих іншим підприємствам у рахунок наступних платежів.

Дебіторська заборгованість із нарахованих доходів – це сума нарахованих дивідендів, процентів, роялті тощо, що підлягають надходженню.

Дебіторська заборгованість із внутрішніх розрахунків – це заборгованість пов'язаних сторін і дебіторська заборгованість із внутрішньовідомчих розрахунків.

Інша поточна дебіторська заборгованість – це заборгованість дебіторів, яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів.

Поточні фінансові інвестиції – це фінансові інвестиції на строк, що не перевищує одного року, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів).

Грошові кошти та їх еквіваленти – це кошти в касі, на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути використані для поточних операцій, а також еквіваленти грошових коштів.

Інші оборотні активи – це оборотні активи, які не можуть бути включені до наведених вище оборотних активів.

Склад активів підприємства згідно з П(С)БО 2 «Баланс» поданий на рис. 2.2.

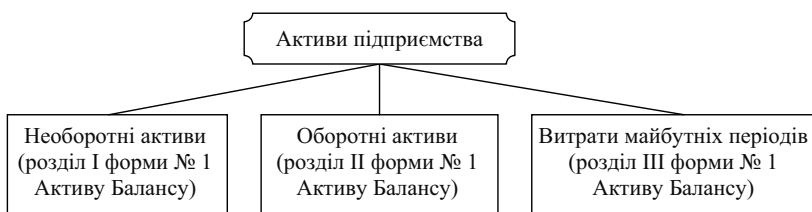


Рис. 2.2. Склад активів підприємства згідно з бухгалтерським балансом (Форма № 1, актив)

Витрати майбутніх періодів – це витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів. До витрат майбутніх періодів відносяться витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами у сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових виробництв і агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового полісу; передплата газет, журналів, періодичні та довідкові видання тощо.

Оборотні активи підприємства у вартісній оцінці отримали на практиці назву **оборотних засобів** – грошових коштів, які виділяються для формування його оборотних фондів.

2.2. Визначення, склад і структура оборотних засобів

Для здійснення виробничого процесу згідно з Господарським (ст. 139) та Цивільним (ст. 190, 191) кодексами України підприємство володіє майном, тобто підприємство має потребу не тільки в основних фондах, а і в оборотних засобах, коштах, товарах [24,23].

Господарський кодекс України ст. 139 (витяг) від 16.01.2003 р. № 436-IV.
Стаття 139. Майно у сфері господарювання
1. Майном у цьому Кодексі визнається сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів.
2. Залежно від економічної форми, якої набуває майно у процесі здійснення господарської діяльності, майнові цінності належать до основних фондів, оборотних засобів, коштів, товарів.
3. Основними фондами виробничого і невиробничого призначення є будинки, споруди, машини та устаткування, обладнання, інструмент, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар та інше майно тривалого використання, що віднесено законодавством до основних фондів.
4. Оборотними засобами є сировина, паливо, матеріали, малоцінні предмети та предмети, що швидко зношуються, інше майно виробничого і невиробничого призначення, що віднесено законодавством до оборотних засобів.
5. Коштами у складі майна суб'єктів господарювання є гроші у національній та іноземній валюті, призначені для здійснення товарних відносин цих суб'єктів з іншими суб'єктами, а також фінансових відносин відповідно до законодавства.
6. Товарами у складі майна суб'єктів господарювання визнаються вироблена продукція (товарні запаси), виконані роботи та послуги.
7. Особливим видом майна суб'єктів господарювання є цінні папери .

Оборотні засоби підприємства – це сукупність грошових коштів підприємства, вкладених в оборотні виробничі фонди і фонди обігу з метою забезпечення безперервності процесу виробництва і реалізації продукції.

Тому оборотні засоби як економічна категорія більш широка, ніж оборотні виробничі фонди.

Оборотні засоби являють собою частину фінансових ресурсів підприємства. Склад оборотних засобів подано на рис. 2.3.

Оборотні виробничі фонди – це частина виробничих фондів, речовинні елементи яких в процесі праці витрачаються в кожному виробничому циклі, змінюють (втрачають) свою натурально-речову форму і переносять усю свою вартість на собівартість виготовленої продукції у даному виробничому циклі. Вони є найважливішою частиною оборотних засобів промисловості, складають більше 70% всіх оборотних засобів підприємства.

Оборотні виробничі фонди представлені предметами праці. Склад їх визначається видом підприємницької діяльності і може включати сировину, матеріали, запчастини, паливо, інструменти, насіння, посадочний матеріал, корм, добрива тощо. Ця частина фондів називається **виробничими запасами**. Надлишок виробничих запасів лягає тягарем на собівартість продукції, нестача спричиняє затримку роботи заготівельних і виробничих цехів. Другою складовою фондів є **незавершене виробництво**, тобто предмети праці, які вступили до процесу їх споживання, але не пройшли всіх стадій обробки, необхідної для приймання готової продукції. До поняття незавершеного виробництва відносять напівфабрикати власного виробництва. Цей вид продукції для її виробників є закінченою продукцією, однак у масштабах підприємства належить до подальшої переробки іншими підрозділами для вироблення готової продукції. Третьою складовою оборотних виробничих фондів є **витрати майбутніх періодів**. До них відносяться засоби, затрачені у звітному періоді на підготовку і випуск нової продукції, яка потребує конструкторських розробок, проведення випробовування, які здійснюються в поточному році, але на собівартість продукції будуть віднесені у наступні періоди; це витрати на придбання патентів, технологій, раціоналізацію, винахідництво та інформаційне забезпечення виробництва.

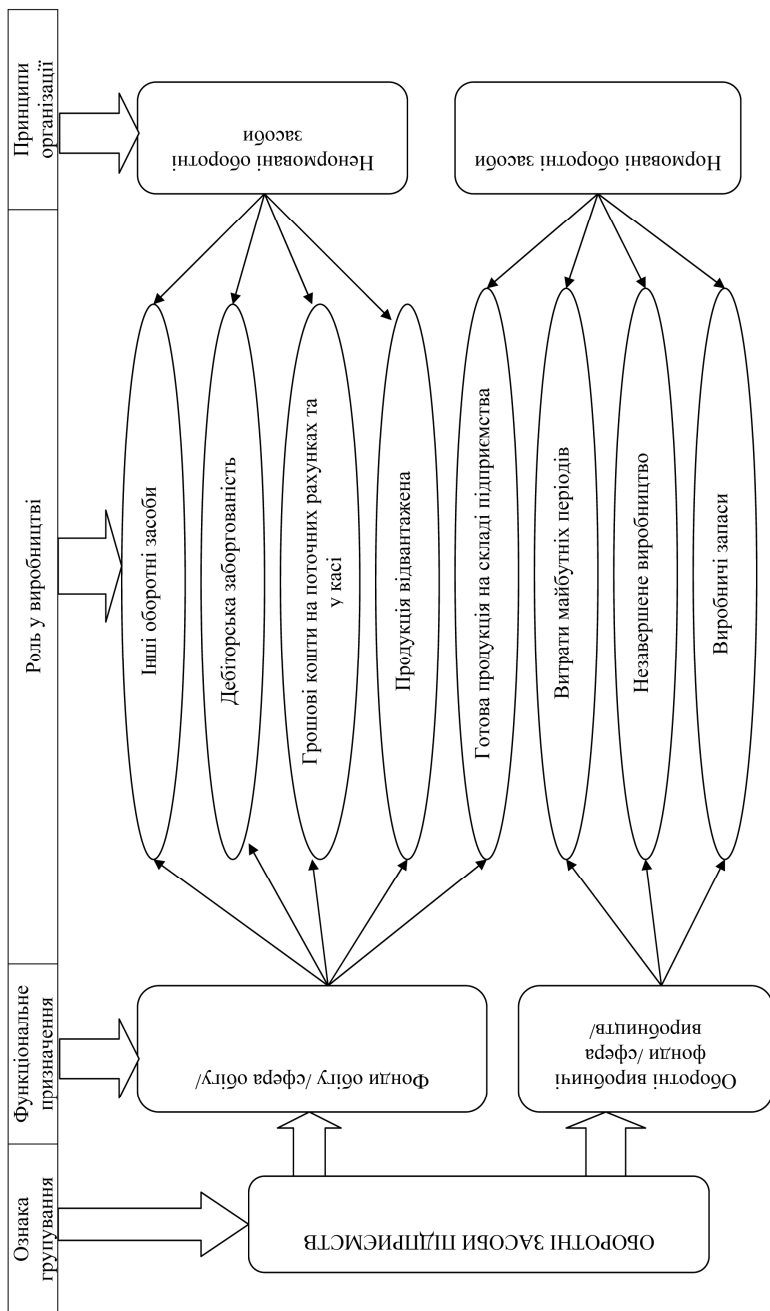


Рис. 2.3. Типовий елементний склад оборотних засобів підприємства

Оборотні виробничі фонди обчислюються в натуральних показниках (штуках, літрах, метрах та інші) і у грошовому виразі.

Для нормальної виробничо-господарської діяльності підприємства, виконання постачально-збутових операцій, розрахунків з працівниками, а також виробничих та господарських потреб неабияку роль відіграють фінансові ресурси, що перебувають в обігу. Такі ресурси і утворюють **фонди обігу** – частину виробничих фондів підприємства, що залишила сферу виробництва і знаходиться у сфері обігу. У русі фондів обігу відображаються результати власної ринкової господарської діяльності підприємства, його відносини з зовнішнім середовищем, іншими підприємствами, що має життєво важливе значення для підприємства як самостійного виробника товарів на ринок.

Фонди обігу містять такі елементи:

Готова продукція на складі підприємства, що призначена для продажу.

Продукція відвантажена, яка знаходиться на шляху до замовника.

Кошти на поточному рахунку підприємства в банку та в касі.

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Дебітори – юридичні та фізичні особи, які унаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів (п. 4 П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [33]).

Інші кошти.

За способами планування та нормування оборотні засоби поділяються на **нормовані**, які забезпечують мінімум оборотних засобів, необхідних для безперебійного функціонування підприємства, та **ненормовані**. До нормованих належать оборотні виробничі фонди та готова продукція на складі підприємства, а до ненормованих – відвантажена продукція й усі грошові кошти.

Практичне значення мають виявлення та оцінювання **структури** оборотних засобів підприємства. **Функціонально-технологічна** структура оборотних засобів характеризує відсоткове співвідношення часток оборотних виробничих фондів і фондів обігу. Оборотні засоби використовують тим ефективніше, чим більша їх частка обслуговує сферу виробництва, тому що знаходячись у сфері обігу оборотні засоби не беруть

безпосередньої участі у формуванні вартості продукції.

Елементна структура оборотних засобів підприємства – це частка вартості окремих елементів оборотних засобів із їх загальної вартості на певну дату, виражена у відсотках. У табл. 2.1. наведено приблизну структуру оборотних засобів на машинобудівному підприємстві.

Таблиця 2.1.

**Приблизна структура оборотних засобів
на машинобудівному підприємстві**

	Склад елементів оборотних засобів	Питома вага в загальній сукупності, %
1	Виробничі запаси	56
2	Незавершене виробництво і напівфабрикати власного виробництва	19
3	Витрати майбутніх періодів	7
	Оборотні виробничі фонди	82
4	Готова продукція на складі підприємства	4
5	Продукція відвантажена	6
6	Грошові кошти на розрахунках в банку і наявні в касі	4
7	Дебіторська заборгованість	2
8	Інші обігові кошти	2
	Фонди обігу	18
	Оборотні засоби підприємства	100

Знання і аналіз структури оборотних засобів на підприємстві мають дуже важливе значення, тому що вона певною мірою характеризує фінансовий стан на той або інший момент роботи підприємства. Наприклад, збільшення частки незавершеного виробництва, готової продукції на складі підприємства та дебіторської заборгованості вказує на відвернення оборотних засобів з обороту, зниження об'єму реалізації, отже, і прибутку, а значить, і загального погіршення фінансового стану підприємства.

У табл. 2.2 наведена структура оборотних засобів за видами економічної діяльності в Україні [102].

Таблиця 2.2.

Структура оборотних засобів за видами економічної діяльності в Україні (на кінець року; відсотків)

	<i>2000</i>	<i>2001</i>	<i>2002</i>	<i>2003</i>	<i>2004</i> *	<i>2005</i> *
Всього	100,0	100,0	100,0	100,0		
Промисловість	49,9	39,5	38,5	37,8		
Сільське господарство, мисливство та лісове господарство	5,4	5,4	4,7	4,5		
Будівництво	3,2	3,4	3,2	3,4		
Оптова й роздрібна торгівля; торгівля транспортними засобами; послуги з ремонту	24,8	31,8	34,6	35,4		
Готелі та ресторани	0,2	0,2	0,2	0,2		
Транспорт і зв'язок	10,2	6,1	4,8	4,6		
Фінансова діяльність	1,2	1,6	2,6	3,7		
Операції з нерухомістю, здавання під найм та послуги юридичним особам	4,2	10,5	9,8	8,5		
Колективні, громадські та особисті послуги	0,7	0,8	1,2	1,5		

Структура оборотних засобів на підприємствах різних галузей далеко не однакова і залежить від:

- специфіки підприємства. На підприємствах із тривалим виробничим циклом велика частка незавершеного виробництва, на підприємствах гірничого профілю більша частка витрат майбутніх періодів. На підприємствах, у яких процес виробництва продукції швидкоплинний, як правило, спостерігається питома вага виробничих запасів;

- якості готової продукції. Якщо на підприємстві випускається продукція низької якості, що не користується попитом у покупців, то різко підвищується частка готової продукції на складі;

- рівня концентрації, спеціалізації, кооперації і комбінування виробництва;

▪ прискорення науково-технічного прогресу. Цей чинник впливає на структуру різнопланово і практично щодо співвідношення усіх елементів. Якщо на підприємстві впроваджується паливно-зберезувальна техніка і технологія, безвідходне виробництво, то це зразу впливає на зниження частки виробничих запасів у структурі оборотних засобів.

Так, найбільшу частку в загальному обсязі оборотних засобів становлять: виробничі запаси – на електростанціях і підприємствах легкої промисловості (до 90%); незавершене виробництво – на підприємствах машинобудування (близько 40% у зв'язку з великою тривалістю виробничого циклу); витрати майбутніх періодів – на підприємствах добувної індустрії (40–50% і більше).

Впливають на структуру оборотних засобів інші чинники. При цьому необхідно мати на увазі, що одні чинники мають довгостроковий характер, інші – короткостроковий.

Все це свідчить на користь того, що на підприємстві оборотними засобами необхідно управляти з метою оптимізації їх структури та підвищення їх оборотності.

2.3. Нормування оборотних фондів

За планової економіки кожному підприємству вища організація встановлювала загальний норматив оборотних фондів. У цих умовах підприємства були змушені контролювати цю величину.

З переходом на ринкові умови норматив оборотних фондів підприємствам ніхто не встановлює і не контролює. Проте це не значить, що в умовах ринку підприємства не повинні самі встановлювати і контролювати норматив оборотних фондів.

В умовах ринкових відносин значення нормування оборотних фондів різко зростає, тому що врешті-решт це пов'язано зі платоспроможністю і фінансовим станом підприємства.

Нормування оборотних фондів відображає процес визначення мінімального розміру оборотних фондів, необхідного для забезпечення безперервного нормального функціонування виробництва. На сьогодні існує три найпоширеніших методи норму-

вання оборотних фондів: аналітичний, коефіцієнтний і метод прямого розрахунку.

Аналітичний – застосовується в тому випадку, коли в плановому періоді не передбачено істотних змін в умовах роботи підприємства порівняно з попереднім. У цьому випадку норматив оборотних фондів визначається виходячи зі співвідношення між темпами росту обсягу виробництва та розміром нормованих оборотних фондів у попередньому періоді.

Коефіцієнтний – норматив визначається на базі нормативу попереднього періоду шляхом внесення в нього змін з урахуванням умов виробництва, постачання, реалізації продукції, розрахунків.

Прямого розрахунку – ґрунтується на розрахунках нормативів за кожним нормованим елементом оборотних фондів: виробничими запасами, незавершеним виробництвом, витратами майбутніх періодів і готової продукції на складі підприємства, що призначена для продажу. Цей метод є найпоширенішим, оскільки він дає змогу точніше нормувати використання оборотних фондів підприємства, враховуючи специфіку виробництва та умови його розвитку. Крім того, за допомогою цього методу можна проаналізувати, яку із складових частин пронормовано оптимально, а яку – не оптимально і через що. Цей метод нормування оборотних фондів є основним, інші – застосовуються як допоміжні.

У загальному вигляді порядок розрахунків при методі прямого розрахунку можна подати таким чином:

- розробка норм запасу з окремих важливих видів товарно-матеріальних цінностей усіх елементів нормованих оборотних фондів;
- визначення нормативів у натуральній і грошовій формі для кожного елемента оборотних фондів;
- визначення сукупної потреби підприємства в оборотних фондах.

Норми оборотних фондів розробляються на кожному підприємстві, конкретні умови роботи якого істотно впливають на розмір норм оборотних фондів. До таких умов можна віднести:

- тривалість виробничого циклу;
- періодичність відпуску матеріалів у виробництво;

- термін підготовки матеріалів до виробничого споживання;
- віддаленість постачальників від споживача.

Норма оборотних фондів у виробничих запасах – *це кількість днів*, упродовж яких оборотні фонди відвернені у матеріальні запаси, починаючи з оплати розрахунку за матеріали і закінчуючи моментом їх передачі у виробництво, тобто це мінімально необхідна кількість днів, на яку треба визначити запаси для нормального функціонування підприємства. Вони складаються з таких видів запасів (рис. 2.4).

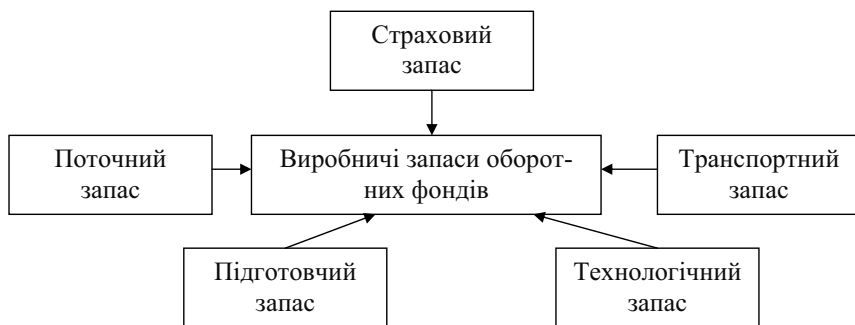


Рис. 2.4. Перелік виробничих запасів у складі оборотних фондів

Норма поточного запасу – основний і найбільший вид запасу, необхідний для безперебійної роботи підприємства між двома суміжними поставками матеріальних ресурсів. Розмір поточного запасу залежить від частоти поставок кожного виду матеріалів. Він змінюється від максимуму в момент поставки сировини чи матеріалів до нуля перед наступною поставкою. Тому, якщо матеріал доставляється на підприємство 1 раз за 30 днів, то кожна ввезена партія повинна забезпечити тридцятидобові потреби в матеріалах у виробництві при нормі поточного запасу в 15 днів.

При скороченні строку між поставками знижується і поточний запас. Наприклад, якщо інтервали між поставками скоротилися з 30 до 20 днів, розмір ввезеної партії повинен бути зменшений до двадцятидобової потреби підприємства у цих матеріалах (при нормі в 10 днів).

Зміна розміру матеріальних запасів від максимуму на день поставки до нуля перед наступною поставкою робить для

підприємства не доцільним мати оборотні фонди у розмірі покриття максимального поточного запасу. Як правило, норма оборотних фондів за кожним різновидом матеріалів визначається у розмірі 50 % середнього інтервалу між поставками:

$$H_{nom} = \frac{T_{ном}}{2} \quad (2.1)$$

Це пов'язано з тим, що на підприємстві ніколи не буває одночасно по всіх матеріалах максимального запасу. Коли частота поставок менша за 5 днів, норма поточного запасу повинна бути прийнята на рівні інтервалу поставки:

$$H_{nom} = T_{ном} \quad (2.2)$$

Оборотні фонди, вивільнені у зв'язку зі скороченням запасів одних матеріалів, можуть бути використані для утворення запасів інших матеріалів. Через те потреба у коштах для утворення поточного запасу менша, ніж вартість запасу у натурі.

Транспортний запас створюється за випадку перевищення термінів вантажообігу порівняно з термінами документообігу на підприємствах, вилучених від постачальників на значні відстані:

$$H_{mp} = \Delta T_{ном} \quad (2.3)$$

Технологічний запас створюється за випадків, коли даний вид сировини має потребу в попередній обробці (наприклад, на підсушування сировини, підігрів тощо):

$$H_{техн} = T_{n.обр.} \quad (2.4)$$

Підготовчий запас пов'язаний із необхідністю приймання, розвантаження, сортування та складання виробничих запасів. Норми часу встановлюються за допомогою хронометражу:

$$H_{nidg} = T_{nidg} \quad (2.5)$$

Страховий запас створюється на випадок не передбачених відхилень у постачанні та забезпечує безупинну роботу підприємства. Визначається як добуток потреби в ресурсі на період зриву постачання. Розмір страхового запасу встановлюється в розмірі до 50% поточного запасу. Коли норма поточного запасу менша за 5 днів, норма страхового запасу приймається рівною нормі поточного запасу.

$$H_{страх} = 0,5 H_{ном} \quad (2.6)$$

Таким чином, норма оборотних фондів у виробничих запасах із кожного виду матеріалів визначається складанням різних видів запасу:

$$H_{\text{вз}} = H_{\text{ном}} + H_{\text{пр}} + H_{\text{техн}} + H_{\text{підг}} + H_{\text{страх}} \quad (2.7)$$

Норматив оборотних фондів – це їх мінімальний плановий розмір, необхідний для нормального функціонування підприємства, в натуральному та грошовому вимірі.

Щоб одержати норматив оборотних фондів у виробничих запасах у грошах, необхідно помножити одержану норму ($H_{\text{вз}}$) на середньодобові витрати даного виду матеріалів у гривнях:

$$O_{\text{вз}} = D \times H_{\text{вз}} \quad (2.8)$$

Середньодобова потреба визначається за формулою:

$$D = \frac{M_0}{T_{\text{пл}}}, \quad (2.9)$$

де M_0 – загальна потреба у даному виді ресурсів у запланованому періоді (визначається з калькуляції собівартості продукції);

$T_{\text{пл}}$ – запланований період, днів.

Методика нормування оборотних засобів у елементах виробничих запасів, що тяжіють до основних фондів, але за існуючою системою обліку віднесені до оборотних засобів, помітно відрізняється від викладеної. Зокрема, основою розрахунку оборотних засобів у запасних частинах для ремонту засобів праці служать норми запасу деталей (вузлів) на одиницю ремонтної складності відповідних машин та устаткування, що рекомендуються галузевими системами планово-запобіжного ремонту засобів праці. Нормування оборотних засобів у малоцінних і швидкозношуваних предметах праці виконують із дотриманням таких принципів:

- окремого визначення норм для матеріальних цінностей, що зберігаються на складі підприємства і використовуються у виробництві;
- грошової оцінки запасів на складі за первісною вартістю, а предметів праці в експлуатації – у половинному розмірі їх первісної вартості;
- відмови від нормування в днях споживання предметів, що знаходяться в експлуатації, і розрахунок норм на основі коефіцієнтів, що враховують залежність величини запасу від

чисельності персоналу, кількості робочих місць, вартості устаткування тощо.

Норма і норматив оборотних фондів у незавершеному виробництві ($O_{нзв}$) формується під впливом обсягу товарної продукції за виробничою собівартістю і характеру розподілу витрат по днях виробничого циклу.

Визначення нормативу оборотних фондів у незавершеному виробництві починається з розрахунків норм і нормативів по окремих елементах.

Норма оборотних фондів у незавершеному виробництві по j -му виробу ($H_{офj}$) визначається множенням тривалості виробничого циклу у календарних днях j -го виробу ($T_{цj}$) на коефіцієнт наростання витрат ($K_{неj}$):

$$H_{офj} = T_{цj} \times K_{неj} \quad (2.10)$$

Коефіцієнт наростання витрат, що відображає ступінь готовності виробів і визначається за умови рівномірного приросту витрат за формулою

$$K_{неj} = \frac{M + 0,5C_I}{C_I} \text{ або } K_{неj} = \frac{C_o + 0,5C_{II}}{C_o + C_{II}}, \quad (2.11)$$

де M – сума матеріальних витрат на виробництво одного виробу перед початком запуску виробу;

C_I – виробнича собівартість одиниці виробу без матеріальних витрат;

C_o – одноразові витрати з початку циклу виготовлення продукції;

C_{II} – поточні витрати на виготовлення продукції.

Норма оборотних фондів у незавершеному виробництві в цілому по всіх виробих визначається як сума норм оборотних фондів по всіх n виробих:

$$H_{нзв} = \sum_{j=1}^n H_{офj} = \sum_{j=1}^n T_{цj} \times K_{неj} \quad (2.12)$$

Норматив оборотних фондів у незавершеному виробництві по j -му виробу ($O_{нзв j}$) визначається шляхом множення норми оборотних фондів по j -му виробу ($H_{оф j}$) на обсяг товарної продукції за виробничою собівартістю (Q_j):

$$O_{нзв j} = H_{оф j} \times Q_j \quad (2.13)$$

Норматив оборотних фондів у незавершеному виробництві в цілому дорівнює сумі нормативів по всіх n виробках:

$$O_{нзв} = \sum_{j=1}^n O_{нзвj} = \sum_{j=1}^n H_{офj} \times Q_j \quad (2.14)$$

Норма оборотних фондів у незавершеному виробництві в цілому може також бути визначена як середньозважена норма по всіх виробках і розраховується за формулою:

$$H_{нзв} = \frac{O_{нзв}}{Q_{д}}, \quad (2.15)$$

де $Q_{д}$ – одноденний випуск товарної продукції за виробничою собівартістю.

Норматив оборотних засобів у витратах майбутніх періодів ($O_{мп}$) визначається прямим розрахунком на кожний плановий період виходячи з залишків фондів на початок періоду ($O_{пп}$) і суми витрат, які необхідно буде здійснити в плановому періоді ($O_{пл}$) за мінусом суми для майбутнього погашення витрат за рахунок собівартості продукції ($O_{пог}$) за формулою:

$$O_{мп} = O_{пп} + O_{пл} - O_{пог}. \quad (2.16)$$

Норма оборотних фондів у витратах майбутніх періодів не встановлюється.

Норматив оборотних фондів у готовій продукції на складі підприємства, що призначена для продажу ($O_{гп}$), визначається як добуток одноденного випуску продукції за виробничою собівартістю ($D_{гп}$) на норму запасу готової продукції на складі в днях ($H_{гп}$):

$$O_{гп} = D_{гп} \times H_{гп}. \quad (2.17)$$

У свою чергу, норма запасу готової продукції складається з кількості днів, які необхідні для підготовки продукції до реалізації (комплектація, пакування, фасування, відвантаження споживачам тощо), а також оформлення банківських платіжних документів.

Загальний норматив оборотних фондів ($O_{оф}$) являє собою суму нормативів у виробничих запасах ($O_{вз}$), незавершеному виробництві ($O_{нзв}$), витратах майбутніх періодів ($O_{мп}$) і готової продукції на складі підприємства, що призначена для продажу ($O_{гп}$):

$$O_{\text{оф}} = O_{\text{вз}} + O_{\text{нзв}} + O_{\text{мп}} + O_{\text{гп}} . \quad (2.18)$$

Загальна норма оборотних фондів у цілому визначається як середньозважена норма по всіх виробках і розраховується за формулою:

$$H_{\text{оф}} = \frac{O_{\text{оф}}}{\sum_{j=1}^n Q_j} , \quad (2.19)$$

де $\sum_{j=1}^n Q_j$ – середньодобовий обсяг товарної продукції за виробничою собівартістю.

2.4. Показники ефективності використання оборотних засобів

Оборотні засоби знаходяться у постійному русі, функціонують одночасно у сфері виробництва та сфері обігу, як це показано на рис. 2.5.

Період одного такого оберту $T_{\text{об}}$ складається з двох частин: періоду виробництва $T_{\text{вир}}$ та періоду обігу $T_{\text{обіг}}$ [діб]:

$$T_{\text{об}} = T_{\text{вир}} + T_{\text{обіг}} \quad (2.20)$$

Період виробництва складається з таких частин:

- 1) виробничі запаси,
- 2) робочий період (оборотні фонди знаходяться в стані обробки та зміни форми),
- 3) перерви (коли оборотні фонди знаходяться під дією природних перетворювань (фізичних, хімічних або біологічних).

$$T_{\text{вир}} = T_{\text{вир.зан}} + T_{\text{роб}} + T_{\text{перерви}} \quad (2.21)$$

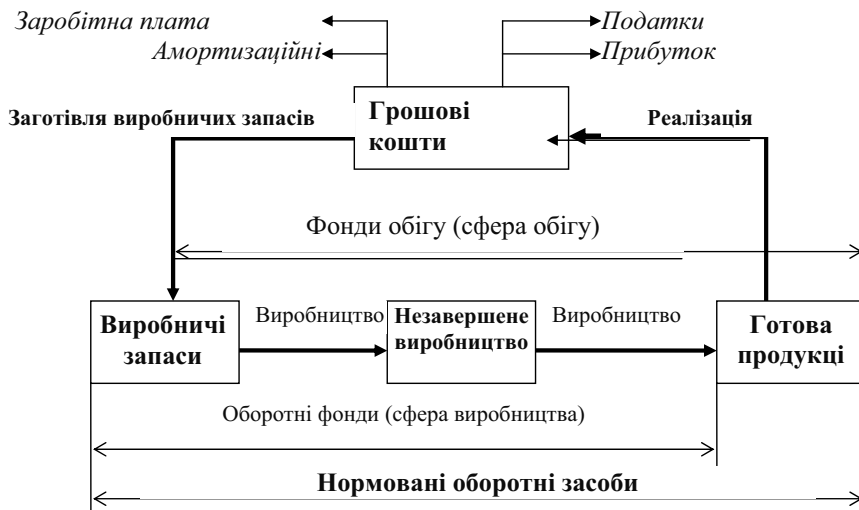


Рис. 2.5. Кругообіг оборотних засобів

Період обігу $T_{\text{обіг}}$ складається з реалізації готової продукції та заготівлі виробничих запасів (паливо, матеріали тощо):

$$T_{\text{обіг}} = T_{\text{реалізації}} + T_{\text{заготівлі}} \text{ [діб]} \quad (2.22)$$

В умовах ринкової економіки більше значення придбає скорочення часу перебування оборотних засобів у різних стадіях, тобто прискорення оборотності оборотних засобів, яка є важливішим показником ефективності використання оборотних засобів підприємства.

Коефіцієнт оборотності розраховується діленням вартості реалізованої продукції за діючими оптовими цінами за певний період на середній залишок оборотних засобів за той самий період і показує кількість продукції, що припадає на 1 гривню вартості оборотних засобів:

$$K_{\text{об}} = \frac{Q_p}{O_c}, \quad (2.23)$$

де Q_p – річний обсяг реалізованої продукції, грош. од.; O_c – середньорічний залишок оборотних засобів, грош. од.

Середньорічний залишок оборотних засобів визначається за формулою

$$O_c = \frac{O_{m1} + O_{m2} + \dots + O_{m12}}{12}, \quad (2.24)$$

де $O_{m1}, O_{m2}, \dots, O_{m12}$ – середньомісячні залишки оборотних засобів, які визначаються за формулою

$$O_m = \frac{O_{п.м} + O_{к.м}}{2}, \quad (2.25)$$

де $O_{п.м}, O_{к.м}$ – залишок оборотних засобів відповідно на початок і кінець місяця.

Коефіцієнт оборотності це продуктивність оборотних засобів, знімання продукції з одиниці оборотних засобів, тому він чисельно дорівнює фондovіддачі оборотних засобів.

Показником оборотності оборотних засобів є також кількість оборотів, яка визначає, скільки оборотів можуть зробити оборотні засоби за певний розрахунковий період часу:

$$n_{об} = \frac{Q_p}{O_c}. \quad (2.26)$$

Кількість оборотів показує швидкість обороту оборотних засобів. Ріст цього показника означає, що підприємство використовує кошти економно, досягатиме при відносно менших оборотних засобах випуску більшого об'єму продукції.

Коефіцієнт завантаженості характеризує, яка вартість оборотних засобів припадає на 1 гривню вартості реалізованої продукції, це є також фондovісткість одиниці продукції:

$$K_z = \frac{O_c}{Q_p} = \frac{1}{n_{об}}. \quad (2.27)$$

Цей показник обернений до коефіцієнта оборотності. Чим менша ця величина, тим ефективніше використовуються оборотні засоби підприємства.

Період обороту оборотних засобів (тривалість одного обороту) визначає кількість днів, на яку припадає один оборот оборотних засобів, днів:

$$T_{об} = \frac{T_k}{n_{об}} = \frac{T_k \times O_c}{Q_p}, \quad (2.28)$$

де T_k – кількість календарних днів у розрахунковому періоді ($T_k = 30; 90; 360$ днів).

Рентабельність оборотних засобів характеризує також ефективність їх використання

$$P_{o.к} = \frac{П_б}{O_c} 100\%, \quad (2.29)$$

де $П_б$ – балансовий прибуток підприємства.

На рис. 2.6 наведено перелік основних показників оборотності та ефективності використання оборотних засобів підприємства.

Показники оборотності і ефективності використання оборотних засобів можна визначити не тільки для всієї їх суми, а й окремо як для нормованої, так і для ненормованої їх частини. Крім того, можна розрахувати і власні показники оборотності оборотних засобів, які показують, за рахунок яких елементів сталося уповільнення або прискорення оборотності оборотних засобів. У разі потреби такі показники можна розрахувати на різні періоди (рік, квартал, місяць).

Підприємства можуть підвищити ефективність використання оборотних засобів за рахунок таких заходів:

- зменшення строків виготовлення продукції в результаті механізації робіт, удосконалення технологічних процесів, більш ширшого застосування конструкцій, агрегатів і напівфабрикатів;
- зменшення виробничих запасів у результаті покращення організації матеріально-технічного постачання, зменшення дальності їх транспортування;
- економії матеріальних ресурсів, кращого їх зберігання та обліку, суворого дотримання норм витрат матеріалів на одиницю продукції;
- удосконалення розрахунків із замовниками та інших заходів щодо поліпшення фінансової та платіжної дисципліни;
- упорядкування ціноутворення, застосування дійової системи економічного стимулювання та інші.

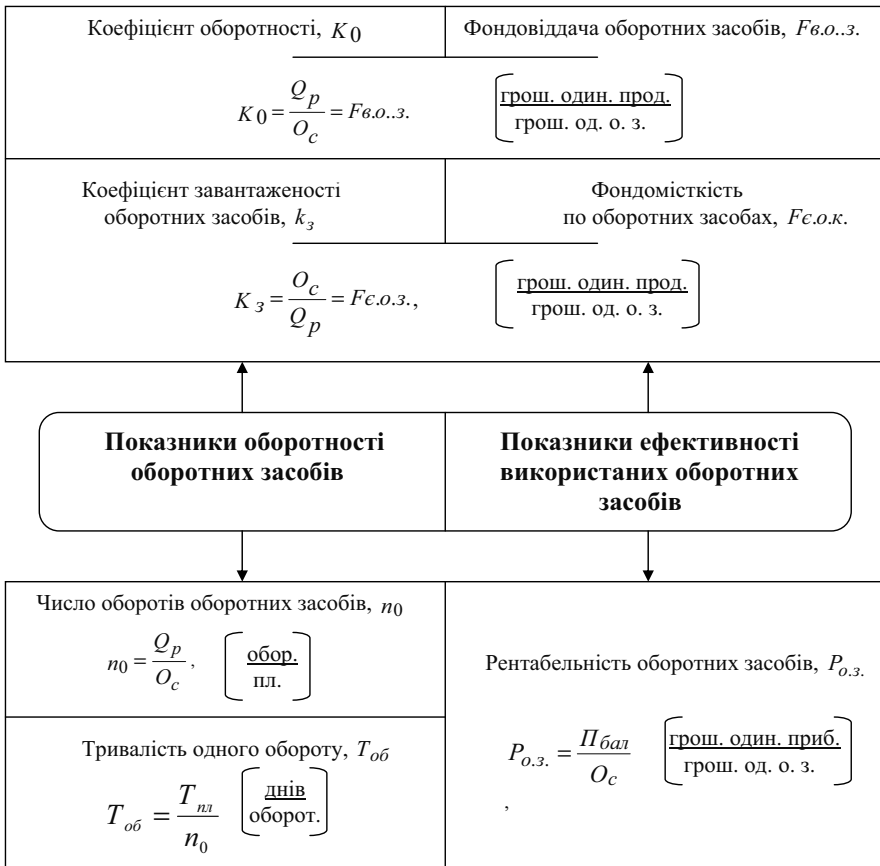


Рис. 2.6. Основні показники оборотності та ефективності використання оборотних засобів

Прискорення оборотності оборотних засобів, з одного боку, зумовлює збільшення обсягу продукції на кожну грошову одиницю поточних витрат оборотних засобів підприємства, а з другого – дає можливість вивільнити частину цих засобів і за їх рахунок створити додаткові резерви для розширення виробництва.

Порівнюючи показники обороту оборотних засобів за два суміжні періоди звітного (фактичного) з наступним (плановим), можна визначити зміну оборотних засобів, спричинених прискоренням або уповільненням їх обертання.

Вивільненням оборотних засобів називається зниження потреби в оборотних засобах, яке обумовлено прискоренням їх оборотності, що забезпечує збереження або підвищення попереднього рівня реалізації продукції.

Абсолютне вивільнення (або додаткове залучення) відображає безпосереднє зниження потреби (або її зростання) в оборотних засобах за поточний період і визначається за формулою:

$$\Delta O_{c.abc} = \frac{Q_{p.ф}}{K_{об.ф.}} - \frac{Q_{p.пл.}}{K_{об.пл.}} = O_{c.ф.} - O_{c.пл.}, \quad (2.30)$$

де $Q_{p.пл.}$, $Q_{p.ф.}$ – обсяг реалізованої продукції відповідно за планом і звітом у поточному періоді; $K_{об.пл.}$, $K_{об.ф.}$ – коефіцієнт оборотності оборотних засобів відповідно за планом і звітом.

Відносне вивільнення (або додаткове залучення) відображає як зміну величини оборотних засобів, так і зміну обсягу реалізованої продукції. Щоб визначити це, треба розрахувати потребу оборотних засобів за звітний період, виходячи з фактичного обороту реалізації продукції за цей період і оборотності в днях за планом. Різниця і є сумою вивільнення (або додаткового залучення) оборотних засобів.

Відносне вивільнення оборотних засобів визначається за формулою:

$$\Delta O_{c.відн} = \frac{Q_{p.ф.}}{K_{об.ф.}} - \frac{Q_{p.ф.}}{K_{об.пл.}} = O_{c.ф.} - O_{c.пл.} \times J_{ов}, \quad (2.31)$$

де $J_{ов}$ – індекс обсягу виробництва:

$$J_{ов} = \frac{Q_{p.ф.}}{Q_{p.пл.}} \quad (2.32)$$

За базу може бути прийнято план поточного періоду або фактичного обсягу реалізованої продукції за попередній період.

Відносне вивільнення оборотних засобів може бути і в разі відсутності абсолютного вивільнення оборотних засобів.

2.5. Джерела формування оборотних засобів

Джерела формування оборотних засобів підприємства – це фінансові ресурси підприємства, за рахунок яких вони створюються.

<p>Господарський кодекс України ст. 140 від 16.01.2003 р. № 436-IV.</p> <p>Стаття 140. Джерела формування майна суб'єктів господарювання:</p> <p>1. Джерелами формування майна суб'єктів господарювання є:</p> <ul style="list-style-type: none">▪ грошові та матеріальні внески засновників;▪ доходи від реалізації продукції (робіт, послуг);▪ доходи від цінних паперів;▪ капітальні вкладення і дотації з бюджетів;▪ надходження від продажу (здачі в оренду) майнових об'єктів (комплексів), що належать їм, придбання майна інших суб'єктів;▪ кредити банків та інших кредиторів;▪ безоплатні та благодійні внески, пожертвування організацій і громадян;▪ інші джерела, не заборонені законом <p>2. Правовий режим майна суб'єктів господарювання встановлюється цим Кодексом та іншими законами з урахуванням зазначених у статті 139 цього Кодексу видів майна.</p>

Процес формування оборотних засобів підприємства показано на рис. 2.7.

У процесі роботи додаткова потреба в оборотних засобах покривається, як правило, за рахунок власних фінансових ресурсів підприємства, основним з яких є прибуток.

Велике значення в джерелах формування оборотних засобів підприємства відіграють прирівняні до власних фінансові кошти, до яких належать стійкі пасиви.

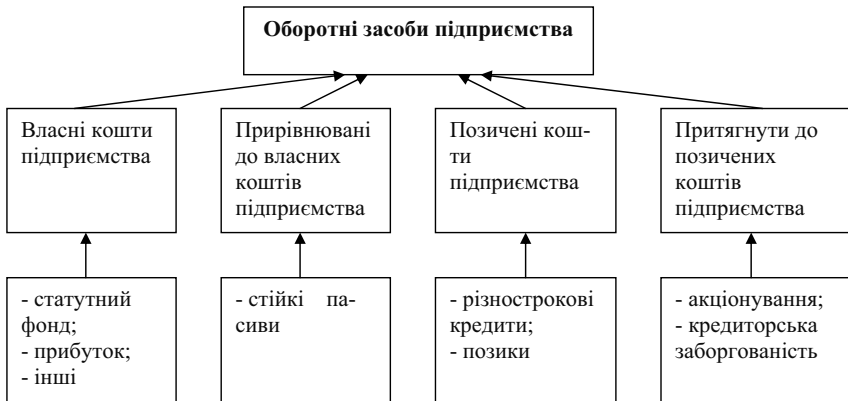


Рис. 2.7. Джерела формування оборотних засобів підприємства

Стійкі пасиви – це кошти, що юридично не належать підприємству, але постійно перебувають у господарському обігу і використовуються підприємствами.

До них належать:

- мінімальна заборгованість підприємства до резерву майбутніх платежів, тобто витрати, що належать до витрат виробництва, але які не застосовуються для безпосереднього виготовлення продукції;

- мінімальна заборгованість із заробітної плати та відрахування на соціальні заходи;

- тимчасово вільні кошти спеціальних фондів тощо.

Наприклад, мінімальна заборгованість із заробітної плати виникає тому, що між нарахуванням і виплатою заробітної плати існує розрив у часі. Так, якщо строки виплати заробітної плати встановлені 9 і 24 числа кожного місяця, а нарахування проводяться з початку місяця, то заробітна плата, нарахована за 9 днів (до дня виплати), може бути використана як оборотні засоби.

До власних коштів підприємства прирівнюються також і асигнування з бюджету.

Позичені оборотні засоби підприємства – це тимчасово притягнуті кошти у вигляді короткотермінових кредитів банку на чітко визначений строк. Банк видає позики на кредитування се-

зонних запасів, під відвантажену продукцію (розрахункові документи в банках на інкасо та інші) з умовою повернення позики у визначений строк. За наданий кредит підприємство сплачує банку визначений процент.

До позичених коштів підприємства відносяться також притягнуті оборотні засоби через акціонування та кредиторська заборгованість. Кредиторська заборгованість – це кошти, які не належать підприємству, але тимчасово знаходяться в його обігу, у тому числі це заборгованість підприємства своїм постачальникам.

Раціональне використання власних та позичених коштів дає змогу підприємствам не звертати особливої уваги на тимчасові труднощі і більш ефективно використовувати оборотні засоби.

2.6. Економічні основи нормування та планування запасів

Основні господарські процеси багатьох підприємств, особливо працюючих у сфері виробництва, торгівлі, постачання і збуту, безпосередньо пов'язані з рухом запасів.

Запаси є тією частиною оборотних активів, які використовують підприємства у своїй господарській діяльності, тобто:

- у виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг (сировина, матеріали, комплектуючі вироби, МШП та ін.);

- в організації зберігання для подальшого продажу (товари і готова продукція);

- у процесі виробництва (незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і збиранням деталей, вузлів, виробів і незавершених технологічних процесів).

п.4 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».
Запаси – активи, які
- утримуються для подальшого продажу в умовах звичайної господарської діяльності;
- знаходяться у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг, а також управлінні підприємством.

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття її у фінансовій звітності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (П(С)БО 9 «Запаси» [32]). Звична назва «ТМЦ – товарно-матеріальні цінності» сьогодні використовується як «запаси». Причому у зазначеному стандарті наводяться рекомендації з бухгалтерського обліку запасів без визначення правил податкового обліку.

Згідно з п. 6 П(С)БО 9 [32] до запасів відносять:

- сировину, основні та допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, які виконують роботи і надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), по яких підприємством ще не визнаний дохід;

- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) з метою подальшого продажу;

- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більший від одного року;

- молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукцію сільськогосподарського і лісового господарства, якщо вони оцінюються цим положенням.

Малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП) є особливим видом запасів, які використовуються при виробництві продукції (робіт, послуг), а також при здійсненні різних адміністративних, управлінських і господарських функцій. За своїм призначенням МШП є або предметами тривалого використання (господарський інвентар, спецодяг тощо), або засобами праці (інструменти, пристосування, пристрої тощо). Однак через порівняно малий строк корисного використання (не більше року або од-

ного операційного циклу, якщо він більше року) їх не можна включити до складу необоротних активів і тому вони відображаються у складі оборотних засобів підприємства як запаси.

Залежно від вартості та строку корисного використання матеріальні цінності можуть розглядатися як:

- основні засоби;
- малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА);
- запаси (малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП) або інші матеріали).

Приклад 2.6.1. Підприємство придбало канцелярські товари. Виходячи з визначення основних засобів (п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби» [30]), якщо канцтовари відповідають усім наведеним критеріям, основний з яких, – строк корисного використання більше року, то їх треба відносити до основних засобів.

Відповідно до п. 5.2 П(С)БО 7 «Основні засоби» підприємством можуть бути встановлені вартісні ознаки предметів, які входять до складу МНМА. Якщо на підприємстві встановлена межа для визначення МНМА, і вартість придбаних канцтоварів менше цієї межі, а строк використання – більше року, такі товари відносяться до МНМА. Тобто суттєва відмінність МНМА від основних засобів – їх невисока вартість.

Згідно з п. 6 П(С)БО 9 «Запаси» [32] для цілей бухгалтерського обліку запаси включають матеріальні цінності (інші матеріали), які передбачені для використання в адміністративних цілях, МШП, які використовуються протягом періоду, який не більше року або нормального операційного циклу, якщо він більше року. Отже, якщо канцтовари використовуються протягом періоду менше року, вони відносяться до МШП; матеріали (скріпки, гумки, олівці тощо) – до складу інших матеріалів.

Запаси є складовою частиною оборотних засобів. Оборотними вони називаються тому, що одночасно знаходяться на різних стадіях процесу виробництва та реалізації, протягом якого повністю переносять свою вартість на вартість продукції, що виробляється. Тому практично всі підприємства й організації більшою чи меншою мірою для здійснення своєї діяльності вирішують питання раціонального використання оборотних засобів.

Їх надлишок приводить до здійснення додаткових витрат та неефективного використання, а нестача стає загрозою неритмічності та

простоїв виробництва. Для забезпечення неперервності процесу виробництва та його ритмічності, а також для створення та підтримки перехідних залишків виробничих запасів визначається **норматив оборотних засобів**, який розраховується як мінімальна сума необхідних оборотних засобів. При нормуванні запаси найчастіше розподіляють на два види: виробничі запаси (сировина, матеріали, напівфабрикати тощо) і запаси готової продукції.

Залежно від особливостей виробничої діяльності підприємства окремо для кожного виду запасів визначається норма витрат матеріальних ресурсів, яка являє собою максимальну кількість сировини, матеріалів, палива, що витрачається на випуск одиниці готової продукції, на технологічні цілі тощо. Такі норми витрат матеріалів у кількісному вираженні (шт., м, м², кг і т.д.) розробляються технологічною службою підприємства на основі виробничо-технічної документації на виготовлення продукції (креслення, технічні описи, технологічні процеси тощо). При цьому визначається норма витрат матеріалів безпосередньо для виробництва (з урахуванням відходів), а не кількісний вміст матеріалів у готовій продукції.

У вартісному виразі матеріали оцінюються економічною службою підприємства виходячи з умов їх придбання на ринку і укладених договорів на їх поставку. У подальшому виходячи з плану виробництва і норм витрат матеріалів і комплектуючих виробів на одиницю продукції, що виготовляється, визначається потреба підприємства у конкретних видах запасів і витрат, необхідних на їх придбання. У світовій практиці наявність запасів на підприємствах в основному розраховується за стандартними нормами: запасів сировини й матеріалів на три місяці і запасів готової продукції на один місяць.

Крім планування потреби підприємства у виробничих запасах норми витрат матеріалів використовуються при калькуляції собівартості продукції для визначення її ціни. Але підприємству недостатньо знати необхідну кількість запасів і ціну готової продукції. В умовах ринкових відносин актуальним також є вирішення питань ефективного використання запасів. При цьому особлива увага приділяється оптимізації розміру виробничих запасів.

Пов'язано це з тим, що запаси мають двоякий вплив на фінансовий стан підприємства. З одного боку, збільшення виробничих запасів скорочує витрати на їх доставку, зменшує ризик виникнення дефіциту матеріалів, створює можливості пошуку оптимальних варіантів поставки. З другого боку, створення крупних партій запасів приводить до збільшення витрат на їх зберігання, підвищує ризик втрати запасами своїх якісних характеристик.

В умовах економічної двоїстості оптимальним варіантом можна вважати такий розмір запасів, який забезпечує отримання доходів, що перебивають додаткові витрати та шкоду, які виникають при їх збільшенні.

Використовуються різні моделі для визначення розміру партії замовлень виробничих запасів. «Модель економічно обумовленого розміру замовлення» (EOQ model) є однією з найбільш поширених таких моделей. Визначальними показниками при цьому є витрати на замовлення партії запасів і витрати на її утримання. Визначення оптимального розміру партії замовлення засновано на використанні формули:

$$\begin{aligned} & \text{оптимальний розмір партії} = \\ & = \sqrt{\frac{2 \cdot \text{обсяг споживання запасів} \cdot \text{середній розмір витрат на замовлення одиниці запасів}}{\text{середній розмір витрат на зберігання одиниці запасів}}} \end{aligned}$$

Використовуючи таку модель, можна визначити оптимальне співвідношення між витратами на розміщення замовлення і витратами на зберігання замовлення, при якому їх сума буде мінімальною.

Приклад 2.6.2. Згідно з планом виробництва і норм витрат на 2007 рік необхідно придбати 2000 кг матеріалу А. Середній розмір витрат на замовлення 1 кг матеріалу А складає 30 грн, а середній розмір витрат на зберігання 1 кг матеріалу А – 12 грн. Тоді оптимальний розмір партії замовлення матеріалу А за моделлю EOQ складає:

$$\sqrt{(2 \cdot 2000 \text{кг} \cdot 30 \text{грн.}) : 12 \text{грн.}} = 100 \text{кг}.$$

Визначення оптимального розміру партії готової продукції, що випускається, дозволить знизити витрати на обслуговування запасів готової продукції. Виготовлення виробів малими партіями

знижує витрати на зберігання запасів у вигляді готової продукції. Але при цьому збільшуються виробничі витрати на підготовку виробництва, оскільки збільшується кількість наладок обладнання. Якщо в математичній формулі Моделі EOQ замість обсягу споживання запасів використовувати плановий показник обсягу продукції, що випускається, то можна визначити оптимальний розмір партії випуску готової продукції.

Приклад 2.6.3. Згідно з планом виробництва на місяць необхідно випустити 3600 шт. виробу X. Середній розмір витрат на зберігання 1 шт. виробу X складає 10 грн, а середній розмір витрат на підготовку виробництва 1 шт. виробу X – 5 грн. Оптимальний розмір партії виготовлення виробу X, визначений згідно з Моделлю EOQ, складає:

$$\sqrt{2 \cdot 3600 \text{ шт} \cdot 10 \text{ грн.} : 5 \text{ грн./шт.}} = 120 \text{ шт.}$$

У зв'язку з тим, що запаси входять до складу оборотних засобів, ефективність їх використання також визначається показниками, які характеризують оборотність запасів. Зокрема, оборотність запасів підприємства за період часу характеризується коефіцієнтом оборотності запасів, який розраховується за формулою:

$$\text{коефіцієнт оборотності запасів} = \frac{\text{матеріальні витрати на продукцію}}{\text{середня величина запасів}}$$

Показниками, що характеризують час, який витрачається на рух оборотних засобів підприємства, є кількість оборотів активів у відповідному періоді та період обороту активів у днях. Показники оборотності залежать від специфіки діяльності підприємства. Тому якщо і можна визначити найбільш характерні їх розміри, то хіба тільки за галузями виробництва. Але і в такому випадку їх аналогія буде дуже умовною, оскільки умови на підприємствах навіть однієї галузі часто суттєво відрізняються.

Однак дані показники можуть використовуватися для аналізу господарської діяльності. Наприклад, за даними прикладу 2.6.3 кількість оборотів готової продукції за місяць складає:

$$\frac{3600 \text{ шт.}}{120 \text{ шт.}} = 30 \text{ оборотів,}$$

а період обороту: $\frac{30 \text{ днів}}{30 \text{ оборотів}} = 1 \text{ день}$.

У разі відхилення від таких розмірів цих показників, які є не тільки плановими, але й оптимальними, підприємство може прийняти міри до усунення причин таких відхилень.

Те, що запаси відносяться до оборотних засобів, потребує уважного ставлення не тільки до оперативного планування їх використання, але й до планування загальної їх потреби протягом певного періоду виробництва. Таким періодом планування часто є період, який рівний тривалості виробничого циклу, або календарний рік.

Зведеним документом, у якому відображаються потреби підприємства у виробничих запасах, звичайно є кошторис витрат підприємства на календарний рік, який є одним з основних документів бізнес-плану підприємства. У вартісному виразі виробничі запаси у кошторисі витрат відображаються за їх видами (сировина, матеріали, паливо тощо) і за напрямками використання (виробництво, загальновиробничі витрати). Необхідна номенклатура та кількість конкретних видів виробничих запасів можуть бути вказані у розшифровках витрат певного напрямку їх використання.

У кошторисі витрат також відображаються планові показники їх витрачання протягом року і на інші цілі, наприклад, адміністративні. Порядок нормування придбання і витрачання таких запасів простіше, ніж нормування виробничих запасів. Потреба в таких запасах, наприклад, у канцелярських товарах, звичайно визначається на основі заявок підрозділів на їх отримання у відповідному періоді.

Однак, якими б обґрунтованими не були плани і точними нормативи забезпечення підприємства запасами та характерними показники їх використання й оборотності, необхідна постійна робота з пошуку постачальників, своєчасна доставка, забезпечення збереження запасів при транспортуванні та збереженні тощо.

2.7. Оцінка запасів

Оцінку запасів згідно з П(С)БО 9 «Запаси» [32] слід розглядати на наступних етапах їх руху: при надходженні; при вибутті; на дату складання фінансової звітності (на дату балансу).

2.7.1. Оцінка запасів при їх надходженні. Нестача та брак запасів, виявлені підприємством при прийманні запасів.

Невідфактуровані поставки

Запаси є основою діяльності багатьох підприємств, а саме: від наявності або відсутності їх на складі залежить виробничий цикл підприємства. Правильна організація надходження запасів сприяє раціональному процесу виробництва на всіх стадіях обробки та випуску готової продукції виробничого підприємства.

Надходження запасів на підприємство можливе внаслідок їх придбання за готівку, за безготівковою формою оплати, за бартерним договором (міни).

Згідно з ЦКУ [23] будь-яка угода між суб'єктами підприємництва, у тому числі й поставки (купівлі-продажу, міни) запасів, оформляється договором.

Однак часто на практиці буває недоцільно оформляти придбання запасів договором купівлі-продажу, поставки або міни. У таких випадках покупець запасів оплачує їх на основі виписаного продавцем рахунка-фактури. Основною особливістю цього документа є те, що він об'єднує документ, який наказує здійснити оплату, – рахунок і товаросупроводний документ – фактуру.

При укладанні договору на придбання запасів підприємству покупцю запасів треба знати, чи є продаж запасів ліцензійним видом діяльності продавця (постачальника), тобто постачальник (продавець) повинен мати відповідний дозвіл (ліцензію) (ст. 9 Закону про ліцензування певних видів господарської діяльності [19]). Інакше, договір може бути визнаний недійсним (ст. 207 ГКУ [24]). Крім того, якщо запаси придбаваються у підприємства роздрібною торгівлі, у такого підприємства повинні бути дозвіл на розміщення об'єкта торгівлі, торговий патент і, у ряді випадків, реєстратор розрахункових операцій (електронний контрольно-касовий апарат).

Порядок приймання запасів та їх документальне оформлення залежить від умов поставки, обумовлених у договорі, а саме: місця прийомки (на складі постачальника, від транспортних організацій, на складі покупця), її характеру (за кількістю, якістю і комплектністю) у відповідності до умов договору та супровідних документів.

Для оформлення на склад покупця запасів використовуються різні товаросупровідні документи, які складаються як постачальниками, так і покупцями. Цими документами залежно від умов поставки, порядку розрахунків та умов приймання-передачі можуть бути: накладна, товарно-транспортна накладна, залізнична накладна, рахунок-фактура, специфікація та інші. При придбанні за готівку – товарний чек, фіскальний чек. Для отримання товарно-матеріальних цінностей підприємство-отримувач визначає матеріально-відповідальних осіб (комірників, експедиторів), яким видаються доручення.

З метою оподаткування витрати на придбання виробничих запасів згідно з п. 5.2.1 Закону про оподаткування прибутку підприємства [1] відображаються у складі валових витрат підприємства. Такі витрати відображаються у повній сумі в момент їх понесення (оплати) або в момент оприбуткування запасів (п. 11.2.1 ст. 11 Закону [1]). Виняток складає придбання запасів у «нестандартних» контрагентів (неплатників податку на прибуток, платників за ставкою нижче, ніж 25%, платників єдиного або фіксованого податку, нерезидентів). У таких випадках валові витрати за придбаними запасами формуються у момент їх оприбуткування (п. 11.2.3 ст. 11 Закону [1]). При цьому підприємствам, які придбавають паливно-мастильні матеріали (ПММ) для легкових автомобілів, їх вартість включають до складу валових витрат тільки у половинному розмірі (п. 5.4.10 ст. 5 Закону [1]).

Матеріали, сировину та інші виробничі запаси підприємства придбавають «... для їх подальшого використання у власній господарській діяльності». Намір використовувати запаси саме у господарській діяльності є згідно з п. 5.1 Закону [1] однією з умов включення до складу валових витрат не вартості запасів, а витрат, сплачених або нарахованих у зв'язку з придбанням запасів. У багатьох випадках витрати на придбання запасів – це і є їх вартість. Однак податкове законодавство розділяє ці поняття не випадково.

Вартість мають будь-які запаси, у тому числі і, наприклад, **отримані безплатно**, тобто отримані «згідно з договорами дарування, іншими договорами, не передбачаючи грошової чи іншої компенсації вартості таких матеріальних цінностей ... або їх повернення, або без укладання таких угод» (п. 1.23 Закону [1]). Але, отримуючи запаси безоплатно, підприємство не здійснює витрат, тому вартість таких запасів не може бути включена до валових витрат. Більше того, згідно з п. 4.1.6 Закону [1] «вартість товарів (робіт, послуг), безоплатно наданих платнику податку у звітному періоді», включається до валового доходу. При цьому Закон [1] не уточнює, яку суму слід вважати вартістю безоплатно отриманих товарів. Тому на практиці використовуються різні підходи: найобережніший – вартістю безоплатно отриманих товарів слід вважати звичайну ціну, найсміливіший – вартість безоплатно отриманих товарів дорівнює нулю. Безоплатне отримання – це, мабуть, єдина операція, коли оприбуткування запасів може привести безпосередньо до збільшення валового доходу, а об'єктом податкового обліку є їх вартість. До того безоплатне отримання не можна назвати широко розповсюдженою операцією, це скоріше виняток, ніж правило. У більшості випадків придбання запасів передбачає компенсацію їх вартості у грошовій чи іншій формі. Сума компенсації якраз і представляє витрати на придбання, які є об'єктом податкового обліку запасів.

Однак не завжди витрати на придбання включаються до валових витрат у повній сумі. Законом [1] встановлений ряд обмежень. Зокрема:

- «витрати, понесені платником податку у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у пов'язаної особи, визначаються виходячи з договірних цін, але не більше **звичайних цін**, діючих на дату такого придбання» (п. 7.4.2 [1]). Це правило не поширюється на операції з особами, які не є платниками податку на прибуток за ставкою 25 %;

- витрати на придбання «офшорних» запасів за умов, вказаних у п. 18.3 Закону [1], включаються до валових витрат «у сумі, яка складає 85 % вартості цих товарів (робіт, послуг)»;

- витрати на придбання паливно-мастильних матеріалів для легкових автомобілів включаються до валових витрат у сумі, яка складає 50 % від загальної суми таких витрат.

Крім того, не можуть бути включені до валових витрат суми, не підтверджені «відповідними розрахунковими, платіжними та іншими документами, обов'язковість ведення та зберігання яких передбачена правилами ведення податкового обліку» (п. 5.3.9 Закону [1]).

Відповідно до п. 5.2.1 Закону [1] до валових витрат включаються суми або сплачені, або нараховані. Це означає, що стосовно даних витрат діє правило «першої події».

Загальне правило визначення моменту включення витрат до складу валових витрат регламентується п. 11.2.1 Закону [1], відповідно до якого датою збільшення валових витрат виробництва (обігу) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого здійснюється будь-яка з подій, що сталася раніше:

- або дата списання коштів із банківських рахунків платника податку на оплату товарів (робіт, послуг), а в разі їх придбання за готівку – день їх видачі з каси платника податку;

- або дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного отримання платником податку результатів робіт (послуг).

Водночас, окремими нормами Закону [1] передбачені винятки з вказаного загального правила «події, що сталася раніше». Так, наприклад, згідно з п. 11.2.3 Закону [1] датою збільшення валових витрат платника податку при здійсненні ним операцій з особами, які є нерезидентами або не мають статусу платника податку на загальних умовах, є дата оприбуткування платником податку товарів. У зв'язку з цим у всіх випадках визначення моменту виникнення валових витрат за умови, якщо Законом не встановлено спеціальне правило, використовується загальне правило «події, що сталася раніше», регламентоване п. 11.2.2 [1].

Загальна схема податкового обліку запасів на етапі їх придбання згідно з Законом про оподаткування прибутку підприємств [1] подана у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3.

Загальна схема податкового обліку запасів на етапі їх придбання

Найменування операції	Особливості операції, яка впливає на податковий облік	Податкові наслідки
Передоплата	контрагент – платник податку на прибуток за ставкою 25 %	сума передоплати або (у термінології Закону про оподаткування прибутку підприємств), витрати на придбання запасів включаються до валових витрат
	контрагент не є платником податку на прибуток за ставкою 25 %	сума передоплати не відображається у податковому обліку
Оприбуткування (після передоплати)	сума передоплати була включена до валових витрат за «першою подією»	балансова вартість запасів стає об'єктом спеціального обліку, передбаченого п. 5.9 Закону [1]
	сума передоплати не була включена до валових витрат за «першою подією»	витрати на придбання запасів включаються до валових витрат, балансова вартість запасів стає об'єктом спеціального обліку, передбаченого п. 5.9 Закону [1]
Оприбуткування придбаних запасів	передоплати не було, але передбачається наступна оплата коштами	витрати на придбання запасів включаються до валових витрат, балансова вартість запасів стає об'єктом спеціального обліку, передбаченого п. 5.9 Закону [1]
Оплата раніше придбаних запасів	–	сума оплати не відображається у податковому обліку
Оприбуткування запасів, за які не передбачається оплата коштами	запаси отримані як внесок до статутного капіталу	витрати на придбання запасів включаються до валових витрат, балансова вартість запасів стає об'єктом спеціального обліку, передбаченого п. 5.9 [1]
	запаси отримані в обмін на інші активи	витрати на придбання запасів включаються до валових витрат, балансова вартість запасів стає об'єктом спеціального обліку, передбаченого п. 5.9 [1]
	запаси отримані безоплатно	вартість запасів включається до валового доходу
	запаси отримані в результаті розбирання основних засобів	вартість запасів не відображається у податковому обліку
	супутні запаси	вартість запасів не відображається у податковому обліку

Отже, на етапі придбання виникають два основних об'єкти податкового обліку:

- витрати на придбання запасів;

-балансова вартість запасів.

Між указаними об'єктами обліку існує тісний взаємозв'язок: балансова вартість запасів стає об'єктом податкового обліку лише у випадку, коли витрати на придбання включені до валових витрат. І, навпаки, якщо витрати на придбання запасів через якісь причини не включаються до валових витрат, балансова вартість таких запасів не повинна ставати об'єктом спеціального податкового обліку.

Стосовно ПДВ, то податковий кредит у повному об'ємі формується тільки по тих запасах, які планується використовувати у оподатковуваних операціях у рамках господарської діяльності платника податку (п.7.4.1 ст. 7 Закону про ПДВ [4]). При цьому відповідно до п. 7.2.6 ст. 7 Закону про ПДВ [4] платник податку – покупець запасів включає суму ПДВ до складу податкового кредиту на основі виписаної поставачальником (продавцем) податкової накладної.

Отже, якщо підприємство – платник податку на прибуток є також платником ПДВ, при придбанні виробничих запасів за компенсацію, у нього виникає право на податковий кредит з ПДВ (звичайно, якщо продавець запасів – теж платник цього податку). Щоб реалізувати це право, необхідно виконати умови, встановлені Законом про ПДВ. Зокрема:

-підставою для нарахування податкового кредиту є певним чином оформлена податкова накладна або інший документ, передбачений п. 7.2.6 Закону про ПДВ;

-придбані запаси повинні бути призначені для використання у оподатковуваних операціях (п. 7.4.1 Закону про ПДВ);

-згідно з п. 7.4.1 Закону про ПДВ податковий кредит звітного періоду складається з сум, нарахованих або сплачених, тобто до ПДВ, також як і до валових витрат, використовується правило «першої події» (п. 7.5 Закону про ПДВ).

Слід відмітити, що, крім витрат на придбання запасів, які сплачені або повинні бути сплачені продавцю запасів, є ряд інших витрат, пов'язаних із придбанням запасів. До них відносяться, зокрема, витрати на сплату ввізного мита і митних зборів, транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) тощо. Ці витрати як і витрати на придбання включаються до валових витрат. Однак чи є ці витрати частиною балансової вартості запасів і стають вони

як частина цієї вартості об'єктом спеціального обліку, передбаченого п. 5.9 Закону [1]? Витрати на сплату ввізного мита включаються до балансової вартості запасів. А що стосується ТЗВ, то єдиної точки зору не існує (п. 2.8 цього посібника).

Запаси можуть придбаватися за готівку через працівника підприємства – підзвітну особу. Протягом одного дня в одного постачальника можуть бути придбані запаси на суму, яка не має перевищувати 10 000 грн за одним або кількома платіжними документами (п. 2.3 положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні [41] та положення про встановлення граничної суми готівкового розрахунку [42]). Якщо встановлене обмеження не буде додержане, то згідно з п. 2.3 Положення [41] кошти у розмірі перевищення встановленої суми розрахунково однократно додаються до фактичних залишків готівки в касі платника податку на кінець дня у день здійснення цієї операції, з подальшим порівнянням розрахункової суми із затвердженим лімітом каси. Внаслідок такої операції ліміт каси підприємства може бути перевищений, а це вже приведе до штрафних санкцій за порушення норм із регулювання обігу готівки, встановлених Наказом Президента [22], у розмірі двократної величини сум виявленої понадлімітної готівки за кожний день. Якщо з урахуванням перевитрати встановлений підприємством ліміт не перевищений, то ні про які штрафні санкції мови йти не повинно. Платежі понад вказану граничну суму повинні проводитися виключно у безготівковій формі. Кількість підприємств (підприємців), з якими здійснюються розрахунки, протягом дня не обмежується.

Наведені обмеження також стосуються готівкових розрахунків між підприємствами в оплату за товари, придбані на виробничі (господарські) потреби за рахунок коштів, отриманих по корпоративних картках.

У момент придбання, виробництва або іншого надходження запаси оцінюються і зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Порядок визначення первісної вартості запасів залежить від джерела їх придбання. Запаси можуть надходити на підприємство з різних джерел, серед яких: купівля у постачальника або придбання підзвітною особою, внесок до статутного капіталу, безоплатне надходження, обмін на подібні запаси, виявлення у результаті інвентаризації тощо. Визначення первісної

вартості запасів залежно від джерел надходження наведено у таблиці 2.4.

Балансова вартість – це та вартість (первісна або переоцінена), за якою запаси відображені в балансі.

Таблиця 2.4.

Первісна вартість запасів залежно від джерел надходження

№ з/п	Джерела надходження	Первісна вартість
1	Придбання за плату	Собівартість запасів, яка складається з наступних фактичних витрат: - суми, що сплачена постачальнику (продавцю) згідно з договором за винятком непрямих податків; - суми ввізного мита; - суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; - транспортно-заготівельні витрати (витрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів); - інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях
2	Виготовлення власними силами	Виробнича собівартість, яка визначається П(С)БО 16 «Витрати» [36]
3	Внесок до статутного капіталу	Погоджена засновниками (учасниками) їх справедлива вартість.
4	Одержання безоплатно	Справедлива вартість.
5	Обмін на подібні запаси	Балансова вартість переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.
6	Обмін на неподібні запаса-	Справедлива вартість отриманих запасів

Згідно з п. 14 П(С)БО 9 «Запаси» [32] не включаються до первісної вартості, а належать до витрат того періоду, в якому вони були понесені (встановлені):

- понаднормові витрати і нестачі запасів;

- проценти за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Основна особливість операцій з обміну подібними активами визначена п. 9 П(С)БО 15 «Дохід» [35], а саме «дохід» не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість».

У бухгалтерському обліку (п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» [32]) до витрат, які включаються до первісної вартості запасів, відносяться суми ПДВ, які не відшкодовуються підприємству. При цьому причина, за якої вони не відшкодовуються, не має значення. Для податкового обліку важлива саме причина. П. 5.3.3 Закону [1] дозволяє включати до валових витрат суму ПДВ, сплачену у складі витрат на придбання запасів, тільки у деяких випадках, а саме: якщо платник податку згідно з п. 7.4.2 Закону про ПДВ [4] не має права на податковий кредит, оскільки запаси призначені для використання у неоподатковуваних ПДВ операціях, або в операціях, які не є об'єктом обкладання ПДВ. Крім того, згідно з п. 7.4.3 Закону про ПДВ [4] якщо запаси (як і інші товари) «частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково ні, у суму податкового кредиту включається та частка сплаченого (нарахованого) податку, яка відповідає частці використання таких товарів ... в оподатковуваних операціях звітного періоду». Отже, та частина ПДВ, яка не попадає до складу податкового кредиту, включається до валових витрат. Якщо сума ПДВ не включається до складу податкового кредиту з інших причин, наприклад, унаслідок відсутності податкової накладної вона не може бути включена до валових витрат.

При прийманні запасів може виявитися їх нестача та можуть бути виявлені браковані запаси. Нестача може бути як у межах норм так, і понад норми природного убутку запасів, по яких такі норми передбачені.

Нестача запасів, у тому числі в межах природного убутку, включається до складу інших операційних витрат підприємства. З метою оподаткування сума нестачі у межах норм природного

убутку відобразиться у складі валових витрат і не буде брати участі у перерахунку приросту (убутку) балансової вартості товарів згідно з п. 5.9 Закону [1].

Нестачу запасів понад норми природного убутку слід розглядати як недопоставку вантажу з пред'явленням претензії відправнику вантажу або перевізнику, який несе відповідальність за збереження вантажу. Нестача товарно-матеріальних цінностей за виною перевізника може виникнути внаслідок:

- недбалого ставлення водія-експедитора при прийманні вантажу від постачальника;
- невиконання норм і правил перевезення вантажів;
- розкрадання у дорозі;
- розливу, розсипання, загублення та ін.

Однак іноді на практиці покупцю простіше списати запаси, яких не вистачає понад норми природного убутку. Наприклад, при прийманні бензину складається акт, у якому крім об'єму отриманого вантажу, вказується температура та густина, яка протягом дня значно коливається. І якщо при прийманні цистерни бензину вдень у жарку сонячну погоду нестача навряд чи могла мати місце, то вже ввечері об'єм тієї самої цистерни може бути значно менший.

Згідно зі ст. 268, 270 ГКУ [23] у випадку постачання товарно-матеріальних цінностей більш низької якості або некомплектних запасів покупець має право відмовитися від такого вантажу і не сплачувати його або вимагати в установленому порядку повернення сплачених сум. Але частіше на практиці сторони домовляються про заміну неякісних матеріальних цінностей. Однак у будь-якому випадку факт надходження неякісного товару повинен бути задокументований і підтверджений експертом Бюро товарних експертиз або представником інспекції з якості товарів. У такому випадку складається дефектний акт, який разом із претензією відсилається відправнику вантажу.

На підприємстві може виникнути ситуація, коли запаси покупцю надійшли, а документи, які підтверджують їх ціну, кількість, якість і загальну вартість, відсутні. Таку ситуацію називають невідфактурованою. Частіше за все така ситуація виникає при поставці залізницею, оскільки у залізничній накладній відсутні дані про вартість вантажу, що перевозиться. Визначення тер-

міну «невідфактуровані поставки» в економічній і, зокрема, у бухгалтерській науці немає. Однак під **невідфактурованими поставками** розуміють надходження матеріальних цінностей на склад підприємства без наявності супровідних документів.

2.7.2. Оцінка запасів при їх вибутті

Кожного разу при відпуску запасів у виробництво, продаж або інше вибуття виникають труднощі визначення ціни їх відпуску. Це відбувається тому, що запаси одного виду могли надходити на підприємство за різними цінами. П(С)БО 9 «Запаси» [32] пропонує п'ять можливих методів оцінки запасів при їх вибутті. Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, використовується тільки один із методів. Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування чи однорідна група (вид). Методи оцінки запасів при їх вибутті наведені в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5.

Методи оцінки запасів при їх вибутті

№ з/п	Назва методу	Зміст методу
1	Метод ідентифікованої собівартості	Застосовується для запасів і послуг за спеціальними замовленнями і проектами, а також за запасами, що не замінюють одні одних
2	Метод середньозваженої собівартості	Передбачає визначення вартості одиниці того чи іншого запасу при списанні у витрату шляхом ділення сумарної вартості залишку цього запасу на початок місяця і вартості надходження цього ж запасу за місяць на сумарну кількість запасу на початок місяця і надходження за місяць
3	Метод FIFO (First Input – First Output)	Передбачає використання запасів у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво, оцінюються за собівартістю перших за часом надходжень запасів
4	Метод LIFO (Last Input-First Output)*	Передбачає використання запасів у послідовності, оберненій надходженню, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво, оцінюються за собівартістю останніх за часом надходжень запасів

Продовження таблиці

№ з/п	Назва методу	Зміст методу
5	Метод нормативних витрат	Полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), встановлених на підприємстві з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення витрат до фактичних норм витрат і ціни повинні регулярно перевірятися і переглядатися
6	Ціни продажу	Заснована на використанні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельних націнок товарів

* *втрапив чинність.*

Доцільність вибору того чи іншого методу оцінки запасів при їх вибутті залежить від конкретних умов діяльності та облікових традицій підприємства.

Методи ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості однорідних запасів, вартості перших за часом запасів (ФІФО) та нормативних витрат використовуються до виробничих витрат. Саме ці методи названі і в п. 5.9 Закону [1]. Від платників податку вимагається лише відмітити той метод або методи, які вони використовують. Вибір методу залежить, зокрема, від виду запасів, а також від особливостей організації бухгалтерського та податкового обліку на конкретному підприємстві. Одночасно можна використовувати різні методи, при цьому треба дотримуватися правил, викладених у абзацах 13, 14 і 15 п. 5.9 Закону [1]:

- різні методи оцінки можна використовувати до запасів, які мають різне призначення і різні умови використання (наприклад, різні методи можуть використовуватися для оцінки запасів на складах і запасів у залишках готової продукції, для оцінки МШП і т. д.);

- зміна методів оцінки протягом податкового року не дозволяється. Тобто якщо виникає необхідність змінити метод (методи) оцінки одного або кількох видів запасів, необхідно дочекатися початку нового податкового року.

Виробничі запаси придбаваються підприємством для їх використання у процесі виробництва продукції (робіт, послуг). Однак крім використання запасів у виробництві, підприємство може використовувати запаси, наприклад, для забезпечення своїх гарантійних зобов'язань, у рекламних цілях, пов'язаних зі збутом продукції, для

виготовлення об'єктів основних засобів, нематеріальних активів, у переробці тощо.

При використанні підприємством виробничих запасів може залишитися їх надлишок. Такі запаси підприємство вирішує реалізувати.

Приклад 2.7.1. Підприємство реалізувало на сторону матеріали на суму 1800 грн, у тому числі ПДВ 20%. Визначити фінансовий результат від реалізації матеріалів.

Розв'язання: Фінансовий результат від реалізації матеріалів:
 $1800 - 1800 : 6 = 1500$ грн.

Якщо підприємству необхідно реалізувати залежані запаси, які втратили свої споживчі якості, то згідно з п. 25 П(С)БО 9 «Запаси» [32], «якщо на дату балансу ціна запасів зменшилась або вони зіпсовані, устаріли, або іншим чином утратили первісно очікувану економічну вигоду», то вони повинні бути відображені за чистою вартістю реалізації. Це розрахункова ціна, яка дорівнює різниці між ціною продажу, яка передбачається, і розрахунковими витратами на завершення виробництва і збут. Тобто такі запаси повинні бути уцінені. Порядок проведення уцінки і визначення суми уцінки здійснюється згідно з Положенням [47]. Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість реалізації (сума уцінки), відображається у складі витрат звітного періоду.

У податковому обліку уцінка (дооцінка) запасів за правилами бухгалтерського обліку не змінює балансової вартості запасів і валовий дохід або валові витрати такого платника, пов'язані з придбанням таких запасів (п. 5.9 Закону [1]), а також вона не впливає на податковий облік ПДВ.

Підприємство може реалізувати виробничі запаси своїм працівникам за їх заявою, з оплатою через касу підприємства чи шляхом утримання вартості виробничих запасів із заробітної плати.

Вибуття запасів може статися через стихійне лихо чи надзвичайні події. До витрат підприємства від надзвичайних подій відносяться як прямі витрати внаслідок цих подій, так і витрати зі здійснення заходів щодо їх запобігання.

2.7.3. Оцінка запасів на дату балансу

Згідно з п. 24 П(С)БО 9 «Запаси» [32] відображаються за найменшою з двох оцінок:

- або за первісною вартістю;
- або за чистою вартістю реалізації.

«Чиста вартість реалізації – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва і реалізацію» (п. 4 П(С)БО 9 «Запаси» [32]). Інакше, чиста вартість реалізації відповідає ринковій вартості запасів, тобто тій вартості, за якою запаси можна реально продати, за вирахуванням витрат, пов'язаних з процесом підготовки їх до передачі для реалізації.

У п. 26 П(С)БО 9 «Запаси» [32] вказано, що чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів. Одиницею запасів є їх найменування або однорідна група (п. 7 П(С)БО 9 «Запаси» [32]). Отже, якщо частина запасів, які знаходяться на складі, зіпсована, визначати за чистою вартістю реалізації необхідно всі запаси, які відносяться до цієї групи. Тобто уцінювати необхідно не тільки ті запаси, які були зіпсовані, але і ті, які можуть принести первісно очікувану економічну вигоду.

У п. 25 П(С)БО 9 «Запаси» [32] мова йде про вартість запасів «на дату балансу». Згідно з п.6 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [29] «дата балансу – дата, на яку складений баланс підприємства. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду». П.12 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [26] визначено, що «звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду». Водночас у ст. 13 Закону про бухгалтерський облік [3] вказано, що «баланс підприємства складається станом на кінець останнього дня кварталу (року)». Отже, датою балансу є не тільки останній день року, але і останній день кожного кварталу.

Згідно з п. 25 П(С)БО 9 «Запаси» [32] необхідність проведення переоцінки запасів виникає у випадку, коли «їх ціна зменшилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду». У будь-якій з перелічених ситуацій чиста вартість реалізації менша від первісної вартості, а

значить, повинна бути проведена уцінка. Як визначити, що запаси «втратили первісно очікувану економічну вигоду»? Універсальних рекомендацій з цього приводу немає. Іноді користуються старим Положенням про порядок уцінки й реалізації залежалої продукції з груп товарів широкого споживання, продукції виробничо-технічного призначення та надлишкових товарно-матеріальних цінностей, затверджених наказом Мінекономіки і Мінфіну від 15.12.1999 р. №149/300. Відповідно в цього документа уцінка здійснюється за рішенням керівництва, якщо:

- запаси не мають збуту більше трьох місяців;
- запаси втратили свої первісні якості;
- необхідність її проведення встановлена за даними інвентаризації.

Приклад 2.7.2. Для виготовлення продукції друкарня закупила у підприємства, яке не є платником ПДВ, папір: Magno Satin у кількості 5000 листів за ціною 0,49 грн за лист на загальну суму 2450 грн і папір Nova Press у кількості 800 рулонів за ціною 4,30 грн за рулон на загальну суму 3440 грн. На момент складання балансу за даними інвентаризації на складі залишилося: паперу Magno Satin 3000 листів, причому 1000 листів у результаті тривалого зберігання на складі втратила свої споживчі якості, внаслідок чого їх вартість знизилася до 0,25 грн за лист; паперу Nova Press 400 рулонів, унаслідок падіння цін на ринку чиста вартість реалізації одного рулона склала 4,25 грн за рулон. Через деякий час у результаті підвищення цін здійснена дооцінка усіх рулонів паперу Nova Press, чиста вартість реалізації склала 4,50 грн.

Незалежно від строків і причин переоцінки сума від'ємної різниці між первісною вартістю та чистою вартістю реалізації виробничих запасів повинна бути визнана витратами звітного періоду. За умовами прикладу ця різниця складе:

- для паперу Magno Satin: $(0,49 \text{ грн} - 0,25 \text{ грн}) \times 1000 \text{ листів} = 240 \text{ грн};$
- для паперу Nova Press: $(4,30 \text{ грн} - 4,25 \text{ грн}) \times 400 \text{ рулонів} = 20 \text{ грн}.$

Запаси, які були раніше уцінено, можна уцінювати повторно до ціни можливої реалізації, але можна і, навпаки, дооцінювати до первісної вартості.

Сума дооцінки паперу Nova Press складе 0,05 грн x 400 рулонів = 20 грн.

Чиста вартість реалізації визначається:

- у результаті зниження ціни, старіння, псування товарів, втрати первісно очікуваної вигоди;

- по кожній одиниці запасів шляхом вирахування з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення і збут;

- різниця між первісною вартістю запасів і чистою вартістю запасів списується на витрати звітного періоду;

- якщо чиста вартість реалізації збільшується, то на суму збільшення сторнується запис про попереднє зменшення вартості.

Слід відмітити, що у визначенні первісної вартості, оцінки вибуття та оцінки на дату балансу малоцінних швидкозношуваних предметів (МШП), порівняно з іншими запасами жодних відмінностей немає, за винятком того, що згідно з п. 23 П(С)БО 9 «Запаси» [32] усі МШП, передані в експлуатацію, підлягають обов'язковому оперативному номенклатурно-кількісному обліку за місцями експлуатації та матеріально відповідальними особами протягом усього строку їх фактичного використання.

2.7.4. Оцінка балансової вартості запасів з метою оподаткування прибутку підприємств

Прибуток підприємства, який підлягає оподаткуванню, формується виходячи з багатьох показників (рис. 2.8). Одним із таких показників є значення приросту (убутку) балансової вартості запасів, які знаходяться на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції, витрати на придбання та поліпшення (перетворення, зберігання) яких включаються до складу валових витрат.

Вартість запасів оплачених, але не отриманих (неоприбуткованих) платником податку – покупцем, до приросту запасів не включається. Вартість запасів оплачених, але не відвантажених (не знятих з обліку) платником податку – продавцем, до убутку не включається. При цьому Законом не зобов'язується вести податковий облік запасів з урахуванням витрат, що понесені платником податку в цілях, не пов'язаних з придбанням таких запасів

(витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи та амортизації) (лист ДПАУ від 6.10.2004 р. №8878/6/15-1116 [66]).

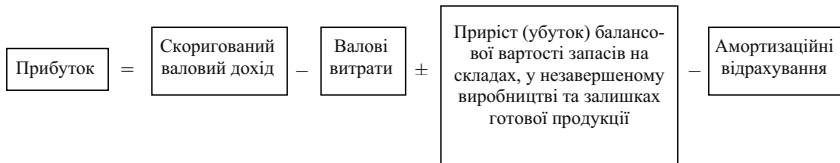


Рис. 2.8. Визначення прибутку як об'єкта оподаткування

Витрати на придбання (виготовлення) матеріальних цінностей, строк використання яких у господарській діяльності підприємства перевищує 365 днів, а вартість яких менша, ніж 1000 грн, відносяться до валових витрат підприємства (не амортизуються), а включаються до розрахунку приросту (убутку) балансової вартості запасів у залишках готової продукції на складі та незавершеному виробництві за правилами, викладеними у п. 5.9 Закону [1], тобто такі предмети з метою оподаткування ототожнюються із запасами, а у бухгалтерському обліку розглядаються як основні засоби і підлягають амортизації.

Особливості податкової оцінки балансової вартості запасів і порядок відображення сум її приросту (убутку) при розрахунку оподаткованого прибутку підприємства викладені в п. 5.9 ст. 5 [1].

«Платник податку веде податковий облік приросту (убутку) балансової вартості товарів (крім тих, що підлягають амортизації, та цінних паперів), сировини, матеріалів, комплектуючих виробів, напівфабрикатів, малоцінних предметів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції, витрати на придбання та поліпшення (перетворення, зберігання) яких включаються до складу валових витрат (за винятком тих, що отримані безкоштовно)» (п. 5.9 Закону [1]).

Отже, платники податку на прибуток повинні проводити перерахунок балансової вартості запасів у порядку, передбаченому п. 5.9 Закону [1]. Суть перерахунку полягає у порівнянні вартості запасів, попередньо включених до складу валових витрат, на початок і кінець податкового періоду. Якщо балансова вартість збільшилася, валові витрати зменшують, якщо зменшилася – збільшують. Цей розрахунок ведуть щодо тих запасів, витрати на при-

дбання, перетворення, зберігання яких включають до складу валових витрат. У контексті даного пункту під **запасами** розуміють товари (за винятком тих, що підлягають амортизації та цінних паперів), сировину, матеріали, комплектуючі вироби, напівфабрикати та МШП, а під балансовою вартістю цих запасів – їх первісну вартість, визначену за даними бухгалтерського обліку (при необхідності виключаючи з неї ті чи інші суми), які викладені в П(С)БО 9 «Запаси» [32].

Стосовно поняття «балансова вартість запасів» з метою використання Закону про оподаткування прибутку підприємств треба відмітити, що Порядок обліку приросту (убутку) балансової вартості ... затверджений наказом Мінфіну № 124, відмінили 4 роки тому. Але саме у ньому вказувалося, що з метою визначення «балансової вартості запасів» у податковому обліку слід звертатися до даних бухгалтерського обліку. У теперішній час відсутня правова база практичного використання положень п. 5.9 Закону [1] у частині визначення «балансової вартості запасів». Єдине пояснення з цього приводу – це лист ДПАУ від 22.07.2003 р. № 11408/7/15-1117 [67], який є адресною відповіддю на запит окремого платника податку і не може вважатися офіційним документом. Однак на практиці, оскільки нічого іншого немає, використовують саме цей лист, тобто поняття «балансова вартість запасів» з метою оподаткування, як і раніше, базується на визначенні первісної вартості запасів, визначеній у бухгалтерському обліку.

Якщо підприємство придбаває запаси для потреб, не пов'язаних з основною діяльністю, то згідно з п. 5.3.1 Закону [1] вартість таких запасів не включається до складу валових витрат і, відповідно, не приводить до приросту балансової вартості запасів із метою оподаткування. У бухгалтерських реєстрах дана операція буде відображена як збільшення балансової вартості запасів.

Отже, оцінка балансової вартості запасів з метою оподаткування має ряд суттєвих особливостей і не може бути здійснена за даними бухгалтерського обліку. Ця обставина вимагає, крім бухгалтерського обліку запасів, додатково вести їх податковий облік.

Приклад 2.7.3. На 1 січня 2007 р. балансова вартість запасів на складі підприємства складає 4000 грн. Різниця між бухгалтерською та податковою вартістю на цей момент не було. Вартість запасів на кінець I кварталу за даними бухгалтерського обліку

склала 1560 грн, а балансова вартість запасів за даними податкового обліку – 1540 грн. Тоді убуток балансової вартості запасів складає $4000 - 1540 = 2460$ грн. Ця сума зі знаком «+» буде відображена у таблиці 2.6 «Розрахунок приросту (убутку) балансової вартості запасів» додатку до декларації з податку на прибуток:

Таблиця 2.6.

Розрахунок приросту (убутку) балансової вартості запасів

№ з/п	Показник	На початок звітного року	Запаси, використані не у господарській діяльності	На кінець звітного періоду	Приріст «-», убуток «+»
	А	Б	В	Г	Д
1	I квартал	4000	-	1540	2460

У разі коли балансова вартість запасів на кінець звітного періоду перевищує їх балансову вартість на початок того ж звітного періоду, різниця включається до складу валових витрат доходів платника податку у такому звітному періоді. У разі коли балансова вартість запасів на кінець звітного періоду є меншою за їх балансову вартість на початок того ж звітного періоду, різниця включається до складу валових витрат платника податку у такому звітному періоді.

2.8. Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ)

Операції з запасами пов'язані з їх транспортуванням. Принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про ТЗВ визначені у П(С)БО 9 «Запаси» [32].

Згідно з п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» [32] ТЗВ включаються до собівартості запасів, яка є їх первісною вартістю. Передбачені два варіанти відображення ТЗВ у складі вартості запасів:

- їх сума може враховуватися у складі вартості запасів, які придбаваються;
- облік ТЗВ може вестися окремо.

При використанні запасів сума ТЗВ, якщо облік ТЗВ ведеться окремо, щомісяця розподіляється між сумою залишків запасів на

кінець звітнього періоду і сумою запасів, які вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума ТЗВ, яка включається до вартості запасів, що вибули, визначається за формулою:

сума ТЗВ, включена до вартості запасів, що вибули =

$$= \frac{\text{залишок ТЗВ на початок місяця} + \text{ТЗВ за місяць}}{\text{залишок ТЗВ на початок місяця} + \text{надходження запасів за місяць}} \times \text{вартість запасів, які вибули у звітному періоді}$$

Приклад 2.8.1. На 1 жовтня поточного року підприємство мало залишок матеріалів вартістю 150 тис. грн і ТЗВ з доставки у сумі 30 тис. грн. Відповідні показники по купівель напівфабрикатах склали 70 тис. грн і 15 тис. грн.

Протягом жовтня підприємством були здійснені такі господарські операції: отримані матеріали від постачальника на суму 120 тис. грн, у тому числі ПДВ 20%; нарахована заборгованість спеціалізованому підприємству за транспортування матеріалів у сумі 24 тис. грн, у тому числі ПДВ 20%; оплачена поставка купівель напівфабрикатів на суму 60 тис. грн, у тому числі ПДВ 20%; нарахована оплата праці з відрахуваннями водіїв за перевезення купівель напівфабрикатів 4 тис. грн; нараховані амортизаційні відрахування автомобілів у сумі 1 тис. грн; зі складу передано матеріалів на виробництво продукції на суму 70 тис. грн; була здійснена уцінка матеріалів на суму 50 тис. грн; видані у виробництво купівельні напівфабрикати на суму 60 тис. грн; постачальнику повернені браковані напівфабрикати на суму 5 тис. грн, крім того ПДВ 20%.

Розрахувати ТЗВ з доставки матеріалів, ТЗВ на уцінку матеріалів, ТЗВ з доставки покупних напівфабрикатів, ТЗВ на заборгованість постачальника купівельних напівфабрикатів, а також вартість повернутих постачальнику купівельних напівфабрикатів.

Розв'язання: ТЗВ за місяць за транспортування матеріалів складають:

24 – 24 : 6 = 20 тис. грн; за поставку напівфабрикатів: 60 – 60 : 6 = 50 тис. грн (без ПДВ); надходження матеріалів за місяць складає 100 тис. грн (без ПДВ).

За формулою ТЗВ з доставки матеріалів складають:

$$\frac{30\text{тис.грн.} + 20\text{тис.грн.}}{150\text{тис.грн.} + 100\text{тис.грн.}} \cdot 70\text{тис.грн.} = 14\text{тис.грн.}$$

За формулою ТЗВ на уцінку матеріалів складають:

$$\frac{30\text{тис.грн.} + 20\text{тис.грн.}}{150\text{тис.грн.} + 100\text{тис.грн.}} \cdot 50\text{тис.грн.} = 10\text{тис.грн.}$$

За формулою ТЗВ з доставки купівельних напівфабрикатів складають:

$$\frac{15\text{тис.грн.} + 5\text{тис.грн.}}{70\text{тис.грн.} + 50\text{тис.грн.}} \cdot 60\text{тис.грн.} = 10\text{тис.грн.}$$

За формулою ТЗВ на заборгованість постачальника купівельних напівфабрикатів складають:

$$\frac{15\text{тис.грн.} + 5\text{тис.грн.}}{70\text{тис.грн.} + 50\text{тис.грн.}} \cdot 5\text{тис.грн.} = 1\text{тис.грн.}$$

Вартість повернених постачальнику купівельних напівфабрикатів складає

$$5 + 5 \times 0,2 + 1 = 7 \text{ тис. грн.}$$

Отже, ТЗВ за вибором підприємства або безпосередньо включаються до первісної вартості запасів, або накопичуються на окремому субрахунку рахунка обліку запасів (у такому випадку у кінці кожного місяця розраховується та визнається витратами періоду та їх частина, яка відноситься до запасів, які вибули). Щодо податкового обліку деякі платники податку на прибуток вважають, що перший варіант потребує включення сум транспортно-заготівельних витрат до податкової балансової вартості запасів, а другий дозволяє виключити ці суми зі спеціального обліку приросту (убутку) балансової вартості запасів. Зрозуміло, що другий варіант більш вигідний платникам податку.

2.9. Ремонт і поліпшення запасів

Витрати на модернізацію і ремонт пов'язані, як правило, з об'єктами основних засобів, які використовуються протягом тривалого часу та вимагають додаткових витрат на поліпшення їх технічних характеристик і підтримки у робочому стані.

Однак, витрати на відновлення якісних характеристик (поліпшення) і ремонт можуть бути здійснені і щодо оборотних засобів підприємства. Частина таких витрат обумовлена технічними умовами транспортування запасів. Часто після отримання запасів для зберігання і подальшого використання потребується їх розконсервація, проведення додаткового збирання, наприклад, із комплектів можуть збиратися запасні частини, купівель напівфабрикати тощо. Крім того, причини додаткових витрат на поліпшення отриманих запасів можуть бути суб'єктивними. Наприклад, порушення умов транспортування може привести до виникнення іржі на металоконструкціях, зниженню щільності хімічних реактивів і т.д. Такі витрати незалежно від причин виникнення згідно з п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» включаються до первісної вартості запасів у складі інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Витрати на поліпшення запасів, отриманих підприємством безкоштовно відображаються так само. Первісна вартість таких запасів – справедлива вартість, яка згідно з п. 12 П(С)БО 9 «Запаси» [32] визначається з урахуванням додаткових та інших витрат, пов'язаних з отриманням запасів.

Приклад 2.9.1. Підприємство отримало від постачальника матеріали вартістю 10000 грн. Крім того, підприємство безкоштовно отримало напівфабрикати, справедлива вартість яких складає 3000 грн. При цьому на поліпшення матеріалів здійснені витрати у сумі 700 грн, а на поліпшення напівфабрикатів – у сумі 400 грн.

Визначити первісну вартість матеріалів і напівфабрикатів.

Розв'язання: Первісна вартість матеріалів складає $10000 + 700 = 10700$ грн. Первісною вартістю напівфабрикатів визнається їх справедлива вартість у сумі 3000 грн, у складі якої врахову-

ються витрати на їх поліпшення у сумі 400 грн. При цьому у підприємства виникають інші доходи у сумі $3000 - 400 = 2600$ грн.

У подальшому під час зберігання запасів їх вартість може змінюватися на дату балансу. Згідно з п. 24 П(С)БО 9 «Запаси» [32] запаси відображаються у бухгалтерському обліку та звітності за найменшою з двох оцінок: **первісній вартості** або **чистій вартості реалізації**. При цьому згідно з п. 26 П(С)БО 9 «Запаси» [32] чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів шляхом вирахування з передбачуваної ціни продажу певних витрат на завершення виробництва та збут.

Фактично чиста вартість реалізації може бути меншою від первісної вартості запасів при старінні і псуванні запасів. У такому випадку, якщо є можливість, то підприємство проводить поліпшення запасів. Але на збільшення вартості запасів такі витрати не відносяться, а включаються до складу витрат звітного періоду. Такі витрати згідно з п. 15.9 П(С)БО 16 «Витрати» [36] включаються до складу загальновиробничих витрат.

Витрати на ремонт виробничих запасів, наприклад, купівельних напівфабрикатів, тари, запасних частин і готової продукції, або МШП, які відрізняються від основних засобів тільки строком корисного використання, який менше року або одного операційного циклу, відносяться до складу загальновиробничих витрат. Якщо запаси використовуються в інших цілях, наприклад, адміністративних, то витрати на їх ремонт відносяться до адміністративних витрат. Витрати на ремонт та поліпшення запасів можуть збільшувати вартість запасів тільки у випадку збільшення чистої вартості реалізації внаслідок відповідного відновлення запасів після їх псування або уцінки. Але згідно з п. 28 П(С)БО 9 «Запаси» [32] сума такого збільшення не може перевищувати суми попередньої уцінки. Якщо витрати на поліпшення таких запасів перевищують суму їх попередньої уцінки, то сума перевищення витрат над сумою уцінки у загальному порядку відображається у складі витрат звітного періоду.

Приклад 2.9.2. Станом на 31 грудня поточного року здійснена уцінка зіпсованих матеріалів на суму 180 грн. Витрати на встановлення якісних характеристик матеріалів склали 220 грн, з яких 180 грн віднесені на збільшення вартості таких матеріалів, а

витрати у сумі 40 грн відображаються у складі загальновиробничих витрат.

З метою оподаткування Законом [1] визначений порядок обліку витрат на поліпшення і ремонт тільки основних фондів.

Основною умовою відображення витрат на поліпшення і ремонт запасів у складі валових витрат підприємства можна вважати їх зв'язок з господарською діяльністю підприємства.

Витрати на поліпшення запасів, які здійснені при їх отриманні від постачальників і включені до первісної вартості запасів (приклад 2.9.1), включаються до складу валових витрат. Згідно з п. 5.9 Закону [1] така вартість бере участь у перерахунку залишку запасів на початок і кінець звітної періоду.

Якщо запаси отримані безкоштовно, то їх вартість не включається до складу валових витрат, оскільки відсутні витрати на їх придбання та згідно з п. 5.9 Закону [1] витрати на поліпшення (перетворення, зберігання) запасів, отриманих безкоштовно, до складу валових витрат не включаються і у перерахунку їх балансової вартості не враховуються. Тобто незалежно від причин виникнення витрат на поліпшення запасів, вони включаються до складу валових витрат через вартість придбаних або виготовлених запасів.

Також незалежно від причин проведення ремонту запасів пов'язані з ним витрати включаються до складу валових витрат. У зв'язку з тим, що у перерахунку балансової вартості запасів враховується тільки матеріальна складова запасів, а витрати на ремонт не включаються до вартості запасів, їх сума безпосередньо відображається у складі валових витрат.

Приклад 2.9.3. Отримано матеріали від постачальника на суму 12000 грн, у тому числі ПДВ 20% (вартість матеріалів без ПДВ у сумі 10000 грн включається до валових витрат). Здійснено поліпшення отриманих матеріалів на суму 700 грн (витрати на поліпшення отриманих від постачальників матеріалів включаються до первісної вартості матеріалів і включаються до складу валових витрат). Отримані безоплатно напівфабрикати на суму 2400 грн та здійснено їх поліпшення на суму 600 грн (2400 грн та 600 грн до складу валових витрат не включаються). Проведено ремонт комплектуючих виробів (витрати на ремонт включаються до складу загальновиробничих витрат і включаються до складу

валових витрат). Здійснена уцінка зіпсованих матеріалів на дату балансу на суму 180 грн. Витрати на відновлення якісних характеристик матеріалів склали 220 грн, з яких 180 грн віднесені на збільшення вартості таких матеріалів, а витрати в сумі 40 грн на поліпшення уцінених матеріалів, які перевищують суму попередньої уцінки (220 грн – 180 грн) відображають у складі загально-виробничих витрат (220 грн включаються до складу валових витрат підприємства).

Аналогічно з витратами на поліпшення і ремонт запасів, відображення витрат на ремонт основних фондів у податковому обліку через валові витрати чи амортизацію не залежить від причин їх проведення.

Якщо підприємство отримує відшкодування витрат, направлених на поліпшення і ремонт запасів від осіб, винних у псуванні запасів, то сума відшкодування включається до складу валового доходу підприємства за відповідний період як у податковому, так і у бухгалтерському обліку.

2.10. Крадіжка запасів

Якщо на підприємстві сталася крадіжка запасів, підприємству необхідно звернутися до правоохоронних органів, які повинні оглянути місце події. Після цього підприємству необхідно провести інвентаризацію запасів, щоб достовірно визначити розміри шкоди.

Розмір нанесених підприємству збитків визначається за фактичними втратами на основі даних бухгалтерського обліку виходячи з балансової вартості (собівартості) запасів за вирахуванням природного убутку у відповідності до встановлених норм. Тобто при визначенні розміру нестач не треба забувати, що не завжди причиною нестач запасів є недбалість або злий намір працівника. Часто запаси можуть втрачати свій об'єм і вагу, якісні характеристики під впливом природних умов, фізичних процесів або технологій, які використовуються. Такі втрати товарно-матеріальних цінностей називають природним убутком запасів і їх втрата у вину матеріально відповідальній особі не ставиться.

Розмір збитків від крадіжки, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається за балансовою вартістю за-

пасів, але не нижче від половини їх балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, відповідного розміру податку на додану вартість і акцизного збору, і встановлений Порядком визначення розмірів збитків № 116 [57]. Сума шкоди розраховується за формулою:

$$Pз = [(Бв - А) \times Iинф. + ПДВ + Азб] \times 2,$$

де Pз – розмір збитків; Бв – балансова вартість на момент встановлення факту крадіжки, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей; А – амортизаційні відрахування; Iинф. – загальний індекс інфляції, розрахований на основі щомісяця визначених Мінстатом індексів інфляції; ПДВ – розмір податку на додану вартість; Азб – розмір акцизного збору.

Причому вартість вузлів, деталей, напівфабрикатів та іншої продукції, яка виготовлена підприємством для внутрішньовиробничих потреб, а також вартість продукції, виробництво якої незавершене, визначається виходячи з собівартості її виробництва з нарахуванням середньої по підприємству норми прибутку на цю продукцію з використанням коефіцієнта 2.

Із сум, які відшкодовуються за даним Порядком, здійснюється відшкодування збитків, які заподіяні підприємству, залишок коштів перераховується до бюджету України.

Відшкодування винною особою нанесеного збитку можливе як шляхом вирахування частини заробітної плати (ст. 128 Кодексу законів про працю [25], максимальне вирахування із заробітної плати працівника не може перевищувати 20%, а в окремих випадках 50%), так і внесенням коштів на поточний рахунок або у касу підприємства.

Приклад 2.10.1. 13 листопада 2006 року на складі підприємства були вкрадені виробничі запаси. Підсумки інвентаризації показали, що прямі збитки підприємства склали 2546 грн. У результаті проведення розслідування правоохоронними органами встановлена винна особа. Індекс інфляції за жовтень 2006 року за даними Держкомстату України склав 102,6%.

Розв’язання: Розмір збитку визначається за формулою:

$Pз = (2546 \text{ грн} \times 1,026 + 509,20 \text{ грн}) \times 2 = 6242,80 \text{ грн}$. Якщо винна особа встановлена, то сума відшкодування, яка підлягає перерахуванню до Держбюджету, складає: 6242,80 грн – 2546 грн = 3696,80 грн.

2.11. Формування балансової вартості запасів за п. 5.9 Закону про оподаткування прибутку підприємств

Порядок формування балансової вартості запасів, яка є об'єктом спеціального податкового обліку, передбаченого п. 5.9 Закону [1]:

Балансова вартість запасів = Витрати на придбання запасів, які включаються до валових витрат + Витрати, пов'язані з придбанням запасів, які включаються до валових витрат.

Пункт 5.9 Закону [1] зобов'язує платників податку на прибуток вести податковий облік приросту (убутку) балансової вартості деяких видів запасів. Податковий облік запасів має цілий ряд особливостей, відмінних від їх бухгалтерського обліку. Але ці відмінності проявляються не завжди, і у багатьох випадках податкова балансова вартість дорівнює бухгалтерській первісній, однак, є випадки їх розбіжності.

Приклад 2.11.1. Нехай на 1 січня поточного року у підприємства запасів взагалі не було. У першому кварталі було придбано та оприбутковано паливно-мастильні матеріали для легкового автомобіля на суму 2000 грн. Згідно з п. 5.4.10 Закону [1] у валові витрати можна включити тільки 50 % вартості паливно-мастильних матеріалів для легкових автомобілів. Отже, до валових витрат можна включити лише 1000 грн. Протягом кварталу паливно-мастильні матеріали не витрачались. Оскільки на кінець періоду на складі підприємства є запаси, необхідно визначити суму приросту (убутку) балансової вартості запасів. Податкова балансова вартість паливно-мастильних матеріалів буде дорівнювати 50% бухгалтерської первісної вартості, тобто 1000 грн. Тоді і приріст балансової вартості складе 1000 грн, а об'єкт оподаткування буде дорівнювати нулю.

У п. 5.9 перелічені активи, балансова вартість яких підлягає (за умови, що вони знаходяться на складах, у незавершеному виробництві або у залишках готової продукції) спеціальному податковому обліку:

- товари, крім належних амортизації і цінних паперів;
- сировина;

- матеріали;
- комплектуючі вироби;
- напівфабрикати;
- малоцінні предмети.

Перелік є вичерпним, оскільки він не закінчується словосполученням типу «і т.д.» або «та ін.», а перелічені у ньому активи узагальнено названо запасами. Однак не можна ототожнювати їх із запасами, переліченими у П(С)БО 9 «Запаси» [32]. До податкового обліку приросту (убутку) балансової вартості запасів попадають не всі, а тільки деякі з перелічених у П(С)БО 9 «Запаси» [32]. Так, суми заробітної плати, відрахувань на соціальні заходи, амортизаційні відрахування, які входять до вартості незавершеного виробництва та готової продукції, не приймають участь у розрахунку приросту (убутку) балансової вартості запасів, підтверджує і ДПАУ, у листах від 6.10.2004 р. № 8878/6/15-1116 [66] і від 6.10.2004 р. № 19292/7/15-1117 [68].

Вибуття запасів зі складу внаслідок крадіжки, знищення, псування або у випадку виникнення необхідності використовувати їх у діяльності, яка не є господарською, у тому числі, наприклад, у благодійних цілях, неминуче приведе до убутку балансової вартості запасів, а значить і до збільшення валових витрат (або зменшення валового доходу). Використання запасів у «негосподарській» діяльності позбавляє платника податку права на валові витрати.

Причиною вибуття виробничих запасів зі складу є їх передача в інші підрозділи підприємства (внутрішнє переміщення), продаж, обмін, безоплатна передача, повернення постачальнику тощо. При цьому платник податку повинен не тільки визначити убуток балансової вартості вибувчих запасів, використавши один із методів оцінки вибуття, але і проаналізувати, які ще податкові наслідки може мати відповідна операція. Основні операції, пов'язані з вибуттям запасів та їх податкові наслідки наведені в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7.

Основні операції, пов'язані з вибуттям запасів та їх податкові наслідки

Найменування операції	Особливості операції, які впливають на оподаткування	Податкові наслідки
Отримання передоплати за запаси	незалежно від способу придбання запасів	сума передоплати включається до валового доходу (без ПДВ); у визначених Законом випадках сума валового доходу не повинна бути меншою від звичайної ціни; на приріст (убуток) балансової вартості запасів ця операція не впливає
Вибуття запасів, за які була отримана передоплата	витрати на придбання запасів були включені до валових витрат, а їх балансова вартість стала об'єктом податкового обліку приросту (убутку)	балансова вартість запасів збільшує убуток і відповідно валові витрати (або зменшує приріст і відповідно валовий дохід)
	витрати на придбання запасів не були включені до валових витрат	у податковому обліку не відображається (друга подія)
Вибуття запасів, за які не була отримана передоплата	продаж зі складу; передача як внесок до статутного капіталу (продажною вартістю у такому випадку вважається вартість отриманих корпоративних прав)	продажна вартість запасів (без ПДВ) включається до валового доходу; у визначених Законом [4] випадках сума валового доходу не повинна бути меншою за звичайну ціну; балансова вартість запасів збільшує убуток і відповідно валові витрати (або зменшує приріст і відповідно валовий дохід)
	продаж запчастин, отриманих при ліквідації основних фондів; продаж супутніх запасів	продажна вартість запасів (без ПДВ) включається до валового доходу; у визначених Законом випадках сума валового доходу не повинна бути меншою за звичайну ціну;
	списання у зв'язку з крадіжкою, пошкодженням і т.д.	залежно від позиції платника податку балансова вартість таких запасів або виключається з валових витрат, або збільшує убуток і відповідно валові витрати (зменшує приріст і відповідно валовий дохід) згідно з п. 5.9 Закону [1]
Отримання оплати за раніше відвантажені запаси	«друга подія»	не є податковою подією

Продовження таблиці

Найменування операції	Особливості операції, які впливають на оподаткування	Податкові наслідки
Безплатна передача	у благодійних цілях	необхідно керуватися спеціальною нормою п.5.2.2 Закону [1]
	у інших цілях	згідно з п. 1.31 Закону [1] операції з безплатного надання запасів порівнюються до операцій з продажу, отже, при здійсненні таких операцій має збільшуватися валовий дохід. Але конкретні податкові наслідки залежать від багатьох факторів
Вибуття запасів у зв'язку з їх поверненням постачальнику	Незалежно від того, сплачені запаси чи ні (якщо вони сплачені, то повернення коштів податкових наслідків мати не буде)	Згідно з п. 5.10 Закону [1] покупець, який повернув товари, повинен здійснити «перерахунок...валових витрат». Отже, сума, включена раніше у валові витрати, повинна бути виключена з них. Але оскільки балансова вартість запасів попала не тільки у валові витрати, а і до спеціального обліку за п. 5.9, виключення зі складу валових витрат також повинно пройти через спеціальний облік (шляхом відображення у графі 4 таблиці 1 додатку К1/1 до декларації з податку на прибуток). Можливий інший варіант: балансова вартість повернених запасів у графі 4 таблиці 1 додатку К1/1 до декларації не відображається, але у звичайному порядку збільшує убуток і, відповідно, валові витрати (зменшує приріст і, відповідно, валовий дохід), крім того, ця сума виключається зі складу валових витрат. Податковий результат у обох випадках буде однаковий

2.12. Операції з давальницькою сировиною

Порядок здійснення операцій з давальницькою сировиною визначений вітчизняним законодавством тільки щодо зовнішньоекономічної діяльності. Тим паче, на території України проведення таких операцій не тільки не заборонено, але і є надто популярним явищем.

Визначення операцій з давальницькою сировиною дано Законом про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоеконо-

мічних відносинах [20]. Згідно з п. 1 ст. 8 ЦКУ [23] норми Закону [20] можуть використовуватися до операцій з давальницькою сировиною, у яких беруть участь тільки резиденти і які проводяться на території України.

Операція з давальницькою сировиною – це операція з попереднього постачання сировини для її наступної переробки (обробки, збагачення або використання) на готову продукцію за відповідну плату, незалежно від кількості виконавців, а також етапів (операцій із переробки цієї сировини) за умови, що вартість давальницької сировини на кожному етапі переробки складає не менше, ніж 20 процентів загальної вартості готової продукції. У таких операціях беруть участь замовник, який здійснює постачання сировини, і виконавець, який виготовляє з отриманої сировини готову продукцію (ст. 1 [20]).

Розрахунки за переробку, обробку, збагачення або використання давальницької сировини можуть проводитися у грошовій формі, частиною давальницької сировини або готової продукції або за згодою замовника та виконавця з використанням усіх цих форм (ст. 6 Закону № 2761-III).

Згідно з п. 1 ст. 842 ЦКУ [23] ризик випадкового знищення або пошкодження давальницької сировини до настання строку здачі робіт несе сторона, яка надала сировину, тобто замовник, а після настання цього строку – виконавець, якщо інше не встановлене договором або законом. Законодавством не визначений порядок укладання договорів про виготовлення продукції з давальницької сировини. Нотаріальне посвідчення такого договору не вимагається. Крім зобов'язань сторін про збереження давальницької сировини суттєвими умовами договору можуть бути перелік продукції, яка повинна бути виготовлена, порядок інформування замовника про використання сировини і виконання замовлення, вартість робіт і порядок розрахунків, порядок здачі та приймання робіт. При укладенні договору є деякі обмеження щодо проведення операцій із давальницькою сировиною. Ці обмеження пов'язані з виготовленням із давальницької сировини підкачизної продукції.

Виготовлена з давальницької сировини продукція стає готовою продукцією для замовника. При цьому прямими витратами

на її виробництво є вартість переданої у переробку сировини і вартість послуг із переробки.

При проведенні розрахунків з оплати шляхом передачі частини сировини або частини готової продукції треба пам'ятати, що такі операції є бартерними і мають свої особливості оподаткування їх результатів.

З метою оподаткування замовник вартість давальницької сировини включає до складу валових витрат при її отриманні (придбанні) і враховує у перерахунку балансової вартості запасів згідно з п. 5.9 Закону [1]. Оскільки право власності на сировину залишається у замовника протягом усього періоду переробки, передача сировини виконавцю у податковому обліку не відображається. Інакше, балансова вартість його запасів не змінюється.

Із тієї самої причини виконавець, який не має права на давальницьку сировину, її вартість до складу валових витрат не включає і, відповідно, не враховує у перерахунку балансової вартості своїх запасів згідно з п. 5.9 Закону [1]. До складу валових витрат виконавець може включити тільки вартість тієї частини давальницької сировини і готової продукції, яка отримана ним від замовника в рахунок оплати послуг із переробки.

При переробці давальницької сировини до складу валових витрат виконавець у загальному порядку включає витрати, безпосередньо пов'язані з наданням такої послуги. До складу валового доходу виконавця включається вартість послуг з переробки давальницької сировини.

Для замовника готова продукція є запасами, вартість якої враховується при перерахунку їх балансової вартості. При проведенні перерахунку за п. 5.9 Закону [1] включається вартість запасів тільки з урахуванням матеріальної складової (лист ДПАУ від 6.10.2004 р. № 19292/7/15-1117 [68]). Вартість послуг з переробки при цьому не враховується, а включається безпосередньо до складу валових витрат.

Для замовника операція з отримання готової продукції від виконавця у податковому обліку фактично означає зменшення балансової вартості запасів у вигляді сировини й матеріалів і їх збільшення у вигляді готової продукції на кінець звітного періоду. Якщо протягом звітного періоду готова продукція, отримана від виконавця, ще не реалізована, то загальна вартість запасів за-

мовника на початок і кінець звітної періоду з цієї причини може не змінитися.

До складу валового доходу замовника, крім доходу від реалізації продукції (у випадку її передачі виконавцю в рахунок оплати послуг з переробки давальницької сировини), включається вартість сировини, переданої в рахунок оплати послуг з переробки. Оскільки така операція є бартерною операцією, то у податковому обліку вона відображається виходячи із звичайних цін сировини, послуг із її переробки та готової продукції, причому при нарахуванні як валового доходу, так і податкових зобов'язань з ПДВ.

Отже, основні особливості операцій з давальницькою сировиною, зокрема, відсутність переходу права власності на сировину при її передачі в переробку, зберігаються незалежно від статусу їх учасників.

Приклад 2.12.1. Згідно з договором між платниками ПДВ про виготовлення продукції з давальницької сировини замовник передає виконавцю сировину вартістю 36 тис. грн, у тому числі ПДВ 20%, з яких 2,4 тис. грн, у тому числі ПДВ 20%, передається у рахунок оплати її переробки. Вартість послуг з переробки згідно з договором дорівнює 12 тис. грн, у тому числі ПДВ 20%. Вартість готової продукції оцінюється замовником у сумі 48 тис. грн, у тому числі ПДВ 20%, з яких 6 тис. грн, у тому числі ПДВ 20%, передається виконавцю у рахунок сплати послуг з переробки. Частина вартості послуг з переробки, що залишилася, у сумі 3,6 тис. грн, у тому числі ПДВ 20%, сплачується коштами. Витрати з отриманих послуг з переробки давальницької сировини (заробітна плата, відрахування на соціальні заходи тощо) складають 7 тис. грн. Визначити фінансовий результат.

Розв'язання: У виконавця:

Вартість отриманої від замовника давальницької сировини для переробки складає: $36 - 36 : 6 - (2,4 - 2,4 : 6) = 28$ тис. грн (без ПДВ), де $2,4 - 2,4 : 6 = 2$ тис. грн – вартість отриманої сировини в рахунок сплати послуг з переробки сировини (2 тис. грн – валові витрати виконавця).

Дохід від реалізації послуг з переробки давальницької сировини (передана замовнику готова продукція) складає 12 тис. грн (з ПДВ), податкові зобов'язання з ПДВ виконавця $12 : 6 = 2$ тис. грн.

$12 - 12 : 6 = 10$ тис. грн – валовий дохід виконавця.

Собівартість послуг з переробки давальницької сировини (заробітна плата, відрахування на соціальні заходи тощо), які складають 7 тис. грн – валові витрати виконавця.

Вартість готової продукції в рахунок сплати послуг із переробки давальницької сировини $6 - 6 : 6 = 5$ тис. грн (валові витрати виконавця), 1 тис. грн податковий кредит з ПДВ.

Сплата послуг виконавцю із переробки давальницької сировини від замовника 3,6 тис. грн.

Фінансовий результат (дохід) виконавця $12 - 2 - 7 = 3$ тис. грн.

Аналогічні дослідження щодо замовника на виготовлення продукції з давальницької сировини проведіть самостійно.

2.13. Тара на підприємстві

Тара – це предмет, в який упаковується товар для зберігання або транспортування (ВЕС). **Тара** – технічний засіб або комплект засобів із розміщеним у ньому товаром, який забезпечує захист товару від пошкоджень і втрат у процесі його обороту, а навколишнє середовище – від забруднення («Інструкція про порядок здійснення державного метрологічного нагляду за кількістю фасованого товару в упаковках» [54]).

Тара є складовим елементом товару або продукції, забезпечує їх збереження та є засобом доставки.

Призначення тари:

- споживче (тара є частиною товару, входить до його вартості, а після реалізації товару залишається у власності покупця);
- виробниче (для здійснення внутрішньогосподарських процесів, наприклад, зберігання сировини, виробів тощо);
- транспортне (для перевезення, складування, зберігання продукції);
- спеціальне (для захисту від зовнішнього впливу, кліматичних факторів при транспортуванні і зберіганні продукції).

Залежно від виду матеріалу тара може бути з дерева, картону та паперу, металу, скла, кераміки, пластмаси, тканини тощо.

За конструкцією тара може мати: конструктивну форму (коробки, банки, пляшки, ящики, діжки, фляги, бідони, корзини, пакети, сумки, мішки, пенали, ампули, пробірки тощо); мати конс-

труктивне виконання (розбірна, нерозбірна, яка складається тощо); герметичної конструкції (герметична, негерметична).

Тара може бути **одноразовою** та **багаторазовою**. До одноразової тари можна віднести споживчу тару, яка залишається у покупця і не підлягає поверненню постачальнику, оскільки не може далі використовуватися у господарській діяльності підприємства. Це можуть бути картонні та поліетиленові пакети або тара з використанням міцних матеріалів (дерево, пластмаса), яку неможливо зберегти цілою при вилученні з неї товару.

Підприємства, в яких у процесі господарської діяльності виникає використана тара, повинні забезпечити її збір за видами матеріалу (паперова, металева, скляна, дерев'яна тощо). Далі ця тара належить утилізації. Під утилізацією використаної тари, у контексті «Порядку збору, сортування, транспортування, переробки і утилізації використаної тари (упаковки)» [58], розуміють використання цієї тари у вигляді вторинних матеріалів або енергетичних ресурсів. Згідно з п. 4 Порядку [58] утилізація тари підприємством може здійснюватися самостійно або шляхом здачі спеціалізованим підприємствам. Оскільки більшість підприємств не можуть утилізувати тару у вигляді енергетичних ресурсів, їм залишається або використовувати її у господарській діяльності, або здати спеціалізованому підприємству, останні за таку послугу стягують плату за тарифами, встановленими постановою КМУ від 26.07.2001 р. № 915. Щодо тари, призначеної для здачі на вторсировину, враховуючи, що від цієї операції підприємство планує отримати дохід, таку тару необхідно визнати активом як інші матеріали.

До багаторазової тари відноситься тара, яка може неодноразово використовуватися за призначенням. Вона поділяється на **зворотну** і **незворотну**. При обороті зворотної тари необхідно дотримуватися норм «Правил використання, обороту і повернення засобів упакування багаторазового використання в Україні» [59]. Згідно з п. 3 даних Правил, багатооборотна зворотна тара підлягає обов'язковому поверненню постачальнику. Це пов'язано з тим, що у зворотній тарі є один власник, і як правило, ним є виробник продукції. При укладенні договору на продаж своєї продукції виробник передбачає, що тара підлягає поверненню. При цьому він може надавати тару з урахуванням того, що покупець вносить заставу за неї. Отже, тару можна класифікувати як **за-**

ставну і незаставну. Правилами [59] встановлені різні строки повернення окремих видів тари. Зворотна тара повинна бути повернена у стані, придатному для подальшого використання, і за рахунок виробника продукції. За порушення порядку обороту тари, який передбачається договором купівлі-продажу, покупець і постачальник можуть стягнути один з одного штрафні санкції, передбачені Правилами [59].

Зворотна тара не повинна відобразитися в обліку податку на прибуток, і застава не відображається у податковому обліку, оскільки підприємство, яке отримало застава, не має права власності на заставні засоби. Тільки перехід права власності на тару може вплинути на податковий прибуток підприємства. Зміну статусу тари (перехід зворотної у незворотну) необхідно передбачити у договорі.

Штрафні санкції за несвоєчасне повернення тари включаються до складу валових доходів у власника тари згідно з п. 4.1.6 Закону [1]. Оскільки штрафні санкції не є сплатою за товари, роботи і послуги, датою збільшення валових доходів буде дата надходження грошових коштів на поточний рахунок, а не дата нарахування штрафу. Водночас, покупець, який прострочив повернення тари, не може віднести суму штрафу до складу валових витрат на основі п. 5.3.5 Закону [1].

Згідно з п. 4.6 Закону про ПДВ [4] вартість зворотної (заставної) тари у базу оподаткування ПДВ не включається. При цьому якщо зворотна (заставна) тара не повертається у строки, встановлені Постановою КМУ від 27.07.2006 р. № 1038, вартість зворотної (заставної) тари включається до бази оподаткування в отримувача.

2.14. Запасні частини та агрегати

Запасні частини є оборотними матеріальними активами. Вони призначені для ремонту, реконструкції, модернізації обладнання і машин, інструментів, транспортних засобів підприємства. Також їх використовують для ремонту обладнання і машин, для організації сервісу передпродажної підготовки та гарантійного ремонту тощо.

Запчастини – це «складова частина виробу, призначена для заміни такої самої частини, яка знаходилася в експлуатації, для підтримання або відновлення справності або працездатності ви-

робу» (п. 1.10.12 «Положення про технічне обслуговування обладнання коксохімічних підприємств» [48].

Запчастини, які придбаває підприємство, призначаються для ремонту та заміни зношених частин. Ці придбані або виготовлені запаси зараховуються на баланс за первісною вартістю.

В українському законодавстві є кілька визначень поняття «агрегат», зокрема:

«комплекс машин, механізмів, пристроїв і споруд, пов'язаних єдиним технологічним процесом і призначених для сумісної роботи», наприклад, млин для здрибнювання сировини, випалювальна піч (п. 2.6 Положення про технічне обслуговування обладнання гірничовидобувних підприємств [49];

«складальна одиниця, яка має здатність повної взаємозаміни, можливість складання окремо від інших складових частин виробу або виробу в цілому і здатність виконувати певну функцію у виробі або самостійно» (п. 2.2.9 «Положення про технічне обслуговування обладнання підприємств гірничометалургійного комплексу» [50].

Також агрегатом іноді називають кілька машин, які працюють разом, наприклад, машинно-тракторний агрегат.

2.15. Інвентаризація запасів. Пересортиця запасів

Згідно з «Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів і розрахунків ТМЦ, грошових коштів, документів і розрахунків» [55], одним із основних завдань інвентаризації є визначення фактичної наявності матеріальних цінностей та «встановлення нестачі або надлишку цінностей і грошових коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку».

На підприємстві трапляються випадки нестачі запасів одночасно з наявністю їх надлишків, які виникають унаслідок помилок матеріально відповідальної особи (комірника, продавця та ін.): при відпуску запасів у виробництво чи при їх продажу помилково відпускається не той вид, сорт запасів. На практиці важко уникнути появи нестачі чи надлишків запасів. Мабуть, саме тому законодавство дозволяє підприємству при виявленні надлишків

при одночасній наявності нестач запасів проводити їх взаємозалік **пересортицею**. Визначення поняття «пересортиця» у законодавстві немає, однак, із загальних норм Інструкції [55] можна сказати, що пересортиця – це залік одних запасів, які знаходяться в нестачі, іншими, які знаходяться у надлишку.

Пересортиця допускається тільки між запасами однакового найменування та за умови, що регульовані відхилення виникли в тому самому інвентаризаційному періоді і за однією й тією самою матеріально відповідальною особою. Тільки при виконанні перелічених умов підприємство **може** провести пересортицю запасів, а **не зобов'язане** це робити, якщо керівник вважатиме такі дії недоцільними, оскільки можливі і зловживання зі сторони матеріально відповідальної особи.

Якщо при заліку нестач надлишками при пересортиці вартість запасів, виявлених в нестачі, більше вартості запасів, виявлених в надлишку, то різницю вартості має бути віднесено на винну особу (винних осіб). Якщо винних осіб при пересортиці не виявлено, то різниця розглядається як нестача понад норми природного убутку з віднесенням її на результати фінансово-господарської діяльності підприємства.

Перевищення вартості запасів, виявлених у надлишку, над вартістю запасів, виявлених у нестачі при пересортиці, відображається у складі доходу підприємства.

З метою оподаткування пересортиця не відображається незалежно від її результату, а розглядається як використання таких запасів для цілей, не пов'язаних з господарською діяльністю підприємства.

Залік нестач і надлишків пересортицею не слід плутати із остаточним результатом інвентаризації, який визначається після проведення пересортиці, якщо щодо запасів було прийнято рішення про залік нестач і надлишків пересортицею. Адже пересортиця не завжди може повністю покрити нестачу запасів надлишками або повністю використати надлишки. Інакше кажучи, після пересортиці у підприємства може бути «остаточний надлишок» або «остаточна нестача», які і є остаточним результатом інвентаризації.

Згідно зі ст. 135 «Кодексу законів про працю» [25] розмір шкоди, завданої працівником, визначається за фактичними втра-

тами підприємства на підставі даних бухгалтерського обліку, виходячи з балансової вартості (собівартості) матеріальних цінностей за вирахуванням зносу згідно із встановленими нормами.

Якщо шкоди завдано підприємству розкраданням, нестачею, умисним знищенням або умисним пошкодженням матеріальних цінностей, то її розмір визначають на підставі цін, які діють у цій місцевості на момент відшкодування шкоди.

Стаття 135 «Кодексу законів про працю» передбачає **можливість** застосування окремого порядку визначення розміру шкоди, що підлягає відшкодуванню, у тому числі в кратному обчисленні. Загальні правила визначення розміру заподіяної шкоди від розкрадання, нестачі, знищення (псування) майна викладено у Порядку [57], який застосовують у всіх випадках, за винятком розкрадання, нестачі, знищення (псування) дорогоцінних металів, дорогоцінного каменю та валютних цінностей. В останньому випадку застосовується Закон про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), нестачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каменю та валютних цінностей [21].

3. ПРИКЛАДИ РОЗВ'ЯЗАННЯ ЗАДАЧ

Приклад 1. Визначити структуру основних виробничих засобів цеху промислового підприємства, якщо первісна вартість окремих об'єктів дорівнює: будівлі, споруди, передавальні пристрої – 16,83 млн грн; машини та устаткування – 17,23 млн грн; транспортні засоби – 0,63 млн грн, інші засоби – 0,78 млн грн. Відокремити активну частину засобів.

Розв'язання: Загальна вартість основних засобів

$$\Phi_{перв} = \sum_{i=1}^4 \Phi_i = 16,83 + 17,23 + 0,63 + 0,78 = 35,47 \text{ млн грн.}$$

Питома вага окремих груп:

$$\gamma_1 = \frac{16,83}{35,47} \cdot 100 = 47,45 \%, \quad \gamma_3 = \frac{0,63}{35,47} \cdot 100 = 1,78 \%,$$

$$\gamma_2 = \frac{17,23}{35,47} \cdot 100 = 48,58\% \text{ (активна)}, \quad \gamma_4 = \frac{0,78}{35,47} \cdot 100 = 2,19 \%,$$

$$\sum_{s=1}^4 \gamma_s = 100 \%.$$

Приклад 2. Визначити середньорічну балансову вартість основних засобів підприємства, якщо вартість на початок року дорівнює 50 млн грн. У I кварталі введені засоби на 5 млн грн, виведені на 1,5 млн грн, у II кварталі - введені на 3 млн грн, виведені на 1 млн грн, у III кварталі – введені на 7 млн грн, у IV кварталі – виведені на 2 млн грн.

Розв'язання: Середньорічна вартість основних засобів

$$\Phi_{бал сер. р.} = \frac{\Phi_{бал п. р.} + \Phi_{бал к. I кв} + \Phi_{бал к. II кв} + \Phi_{бал к. III кв} + \Phi_{бал к. IV кв}}{5}$$

$$\Phi_{бал к. I кв} = \Phi_{бал п. р.} + \sum_{i=1}^3 \Phi_{вв i} - \sum_{i=1}^3 \Phi_{вив i} = 50 + 5 - 1,5 = 53,5 \text{ млн грн,}$$

$$\Phi_{бал к. II кв} = \Phi_{бал к. I кв} + \sum_{i=4}^6 \Phi_{вв i} - \sum_{i=4}^6 \Phi_{вив i} = 53,5 + 3 - 1 = 55,5 \text{ млн грн,}$$

$$\Phi_{бал к. III кв} = \Phi_{бал к. II кв} + \sum_{i=7}^9 \Phi_{вв i} = 55,5 + 7 = 62,5 \text{ млн грн,}$$

$$\Phi_{\text{бал к. IV кв}} = \Phi_{\text{бал к. III кв}} - \sum_{i=10}^{12} \Phi_{\text{вив } i} = 62,5 - 2 = 60,5 \text{ млн грн,}$$

$$\Phi_{\text{бал сер. р.}} = \frac{50 + 53,5 + 55,5 + 62,5 + 60,5}{5} = 57,4 \text{ млн грн.}$$

Приклад 3. Визначити первісну вартість електродвигуна серії СДС-3, якщо ціна придбання – 35200 грн, витрати на транспортування – 7 %, а на будівельно-монтажні роботи – 10 % його ціни.

Розв’язання: $\Phi_{\text{перв}} = C_{\text{пр}} + K_{\text{тр}} + K_{\text{бмр}} = 1,17 \cdot 35200 = 41184 \text{ грн.}$

Приклад 4. Підрахувати відновну вартість двигуна, якщо через 3 роки після введення його в дію була проведена переоцінка первісної вартості. Середньорічні темпи зростання продуктивності суспільної праці – 6 %. Первісна вартість – 41184 грн.

Розв’язання:

$$\Phi_{\text{в}} = \Phi_{\text{перв}} \cdot \left(1 - \frac{q}{100}\right)^{T_n} = 41184 \cdot \left(1 - \frac{6}{100}\right)^3 = 34206,8 \text{ грн.}$$

Приклад 5. Визначити суму річних амортизаційних відрахувань для вищевказаного двигуна (приклад 3). Строк корисної дії – 10 років. Метод нарахування амортизації – прямолінійний. Ліквідаційна вартість – 1500 грн.

Розв’язання: Норма амортизації $H_a = \frac{100}{T_{\text{сл}}} = \frac{100}{10} = 10 \% / \text{рік,}$

$$A_{\text{річна}} = \frac{H_a}{100} \cdot (\Phi_{\text{перв}} - \Phi_{\text{л}}) = 0,1 \cdot (34206,8 - 1500) = 3270,68 \text{ грн / рік}$$

(після переоцінки).

Приклад 6. Визначити ступінь фізичного зносу у вартісному та відсотковому вигляді для верстата через 5 років, балансова вартість якого 50000 грн, ліквідаційна 2000 грн, строк корисної експлуатації $T_{\text{сл}} = 8$ років.

Розв’язання: Річна норма амортизаційних відрахувань $H_a = \frac{100}{T_{\text{сл}}} = \frac{100}{8} = 12,5 \%,$

$$\gamma_{\text{зн } t=5 \text{ р}} = 12,5 \cdot 5 = 62,5 \%,$$

$$\Phi_{zn \ t=T_e} = A_{t=T_e} = 0,625 \cdot (50000 - 2000) = 30000 \text{ грн.}$$

Приклад 7. Визначити залишкову вартість верстата через 5 років, балансова вартість якого 50000 грн, ліквідаційна вартість 2000 грн. Строк служби 8 років.

Розв'язання:

$$\Phi_{зал \ t=T_e} = \Phi_0 - A_{t=T_e} = 50000 - 30000 = 20000 \text{ грн,}$$

$$A_{t=T_e} = 30000 \text{ грн (з прикладу 6).}$$

Приклад 8. Визначити показники використання основних засобів підприємства при середньорічній їх вартості – 1700 тис. грн, річному обсязі виробництва продукції – 1900 тис. грн, середньооблікової чисельності робітників – 850 осіб.

Розв'язання:

$$\text{Фондовіддача } F_6 = \frac{Q}{\Phi_{бал \text{ сер. п.}}} = \frac{1900}{1700} = 1,12 \left[\frac{\text{грн. продукції}}{\text{грн. осн. засобів}} \right],$$

фондомісткість продукції

$$F_m = \frac{\Phi_{бал \text{ сер. п.}}}{Q} = \frac{1}{F_6} = 0,89 \left[\frac{\text{грн. осн. засобів}}{\text{грн. продукції}} \right],$$

фондоозброєність праці

$$F_{озбр.} = \frac{\Phi_{бал \text{ сер. п.}}}{\mathcal{U}_{нсп}} = \frac{1700 \cdot 10^3}{900} = 2000 \left[\frac{\text{грн. осн. засобів}}{\text{особу}} \right].$$

Приклад 9 (перша дооцінка, справедлива вартість більша від первісної). Визначити первісну вартість, знос та залишкову вартість після першої переоцінки об'єкта основних засобів первісною вартістю 6000 грн, сума зносу якого 1000 грн, справедлива вартість згідно з експертною оцінкою на дату переоцінки складає 8000 грн. Визначити суму дооцінки первісної, залишкової вартості та зносу.

Розв'язання: Індекс переоцінки 8000 грн : (6000 грн – 1000 грн) = 1,6. Після переоцінки: первісна вартість 6000 x 1,6 = 9600 грн; сума зносу 1000 x 1,6 = 1600 грн; залишкова вартість 9600 – 1600 = 8000 грн. Сума дооцінки первісної вартості 9600 – 6000 = 3600 грн, зносу 1600 – 1000 = 600 грн, залишкової вартості 3600 – 600 = 3000 грн.

Отже, первісна вартість об'єкта основних засобів у результаті переоцінки збільшилася на 3600 грн, сума зносу збільшилася на 600 грн, а сума дооцінки залишкової вартості 3000 грн збільшує додатковий капітал підприємства (п. 19 [30]). Внаслідок переоцінки залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює його справедливій вартості.

Приклад 10 (перша уцінка, справедлива вартість менша від первісної). Визначити суму переоціненої первісної вартості, зносу, залишкової вартості об'єкта основних засобів, первісна вартість якого складає 5000 грн, сума зносу на дату уцінки 1000 грн, справедлива вартість згідно з експертною оцінкою 3000 грн. Визначити суму уцінки первісної, залишкової вартості та зносу.

Розв'язання: Індекс переоцінки $3000 : (5000 - 1000) = 0,75$. Після переоцінки: первісна вартість об'єкта $5000 \times 0,75 = 3750$ грн; сума зносу $1000 \times 0,75 = 750$ грн; залишкова вартість $3750 - 750 = 3000$ грн. Сума уцінки первісної вартості $5000 - 3750 = 1250$ грн; зносу $1000 - 750 = 250$ грн; залишкової вартості $1250 - 250 = 1000$ грн.

Отже, в результаті уцінки первісна вартість зменшена на 1250 грн, знос – на 250 грн, а на суму уцінки залишкової вартості 750 грн збільшуються витрати поточного періоду (п. 19 [30]). Внаслідок переоцінки залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює його справедливій вартості.

Приклад 11 (уцінка раніше дооціненого об'єкта). Визначити суму уцінки первісної вартості, зносу, залишкової вартості раніше дооціненого об'єкта основних засобів. Первісна вартість об'єкта на 1 березня поточного року (до переоцінки) 7000 грн, сума зносу – 2000 грн, справедлива вартість згідно з експертною оцінкою – 8000 грн 1 жовтня поточного року проведена уцінка того самого об'єкта. До уцінки: переоцінена первісна вартість – 11200 грн, сума зносу (переоцінена сума зносу плюс сума зносу, нарахованого в період між першою та другою переоцінкою) дорівнює 4200 грн, справедлива вартість згідно з експертною оцінкою – 3000 грн.

Розв'язання: Індекс переоцінки $8000 : (7000 - 2000) = 1,6$. Після переоцінки: первісна вартість $7000 \times 1,6 = 11200$ грн; сума зносу $2000 \times 1,6 = 3200$ грн; залишкова вартість $11200 - 3200 = 8000$ грн. Сума дооцінки: первісної вартості $11200 - 7000 =$

4200 грн, зносу $3200 - 2000 = 1200$ грн, залишкової вартості $4200 - 1200 = 3000$ грн.

Індекс переоцінки $3000 : (11200 - 4200) = 0,429$. Після уцінки: повторно переоцінена первісна вартість $11200 \times 0,429 = 4804$ грн, сума зносу $4200 \times 0,429 = 1804$ грн, залишкова вартість $4804 - 1804 = 3000$ грн. Сума уцінки: первісної вартості $11200 - 4804 = 6396$ грн, зносу $4200 - 1804 = 2396$ грн, залишкової вартості $6396 - 2396 = 4000$ грн.

Отже, сума уцінки залишкової вартості складає 4000 грн, а сума попередньої дооцінки – 3000 грн, то різниця між цими сумами $4000 - 3000 = 1000$ грн збільшує витрати поточного періоду (п. 20 [30]).

Приклад 12 (дооцінка раніше уціненого об'єкта). Визначити суму дооцінки первісної вартості, зносу, залишкової вартості раніше уціненого об'єкта основних засобів. До уцінки (на 1 березня): первісна вартість 6000 грн, сума зносу за час експлуатації 1000 грн, справедлива вартість 4000 грн. До дооцінки (на 1 червня) раніше уціненого об'єкта: первісна вартість 4800 грн, сума зносу (переоцінена сума зносу плюс сума зносу, нарахованого за період між першою та другою переоцінками) 900 грн, справедлива вартість 6000 грн.

Розв'язання: Індекс переоцінки $4000 : (6000 - 1000) = 0,8$. Після уцінки: первісна вартість $6000 \times 0,8 = 4800$ грн, сума зносу $1000 \times 0,8 = 800$ грн, залишкова вартість $4800 - 800 = 4000$ грн. Сума уцінки: первісної вартості $6000 - 4800 = 1200$ грн, суми зносу $1000 - 800 = 200$ грн, залишкової вартості $1200 - 200 = 1000$ грн.

Індекс переоцінки $6000 : (4800 - 900) = 1,538$. Після дооцінки раніше уціненого об'єкта: повторно переоцінена первісна вартість $4800 \times 1,538 = 7382$ грн, сума зносу $900 \times 1,538 = 1384$ грн. Сума дооцінки: первісної вартості $7382 - 4800 = 2582$ грн, зносу $1384 - 900 = 484$ грн, залишкової вартості $2582 - 484 = 2098$ грн.

Отже, сума дооцінки залишкової вартості складає 2098 грн, а сума попередньої уцінки 1000 грн, тому на суму 1000 грн збільшуються доходи поточного періоду, а на різницю $2098 - 1000 = 1098$ грн збільшується додатковий капітал підприємства (п. 20 [30]).

Приклад 13. Підприємство споруджує цех господарським способом. Використано матеріалів на суму 15000 грн, у тому числі ПДВ 20 %, оплата праці виробничому персоналу 1000 грн, витрати на оплату монтажних і проектно-дослідних робіт 2000 грн, у тому числі ПДВ 20 %, витрати на державну реєстрацію 150 грн (без ПДВ), витрати на страхування 500 грн, у тому числі ПДВ 20%. На підставі експертної оцінки встановлено, що справедлива вартість побудованого цеху $\Phi_{справ} = 15500$ грн. Визначити первісну вартість цеху.

Розв'язання: Собівартість будівництва цеху $15000 - 15000 : 6 + 1000 + 2000 - 2000 : 6 + 150 + 500 - 500 : 6 + 150 = 15733,34$ грн. Сума перевищення собівартості будівництва над справедливою вартістю $15733,34 - 15500 = 233,34$ грн відноситься до інших витрат звичайної діяльності. Первісна вартість визнається на рівні справедливої вартості й дорівнює 15500 грн (п. 11 [30]).

Приклад 14. Придбано два об'єкти основних засобів загальною вартістю 3000 грн, справедлива вартість одного з них – 2000 грн, другого – 1500 грн. Визначити первісну вартість кожного об'єкта.

Розв'язання: Коефіцієнт розподілу загальної суми, яка сплачена за придбані об'єкти, $3000 : (2000 + 1500) = 0,857$. Вартість першого об'єкта – 2000 грн $\times 0,857 = 1714$ грн, другого – 1500 грн $\times 0,857 = 1286$ грн (п. 9 [30]).

Приклад 15. Визначити ефективність використання оборотних засобів, якщо відомо, що залишки оборотних засобів на машинобудівному підприємстві склали на:

- | | |
|-----------------------|-----------------------|
| 1.01. – 280 тис. грн; | 1.07. – 315 тис. грн; |
| 1.02. – 320 тис. грн; | 1.08. – 325 тис. грн; |
| 1.03. – 330 тис. грн; | 1.09. – 280 тис. грн; |
| 1.04. – 200 тис. грн; | 1.10. – 285 тис. грн; |
| 1.05. – 310 тис. грн; | 1.11. – 320 тис. грн; |
| 1.06. – 325 тис. грн; | 1.12. – 330 тис. грн; |
| 31.12. – 300 тис. грн | |

Обсяг реалізованої продукції за звітний період склав 2480 тис. грн.

Розв'язання: Середньорічний залишок оборотних засобів розраховується за формулою:

$$O_c = \frac{O_{n1}/2 + O_{n2} + O_{n3} + \dots + O_{n12} + O_{\kappa12}/2}{12} =$$

$$= \frac{280/2 + 320 + 330 + 200 + 310 + 325 + 315 + 325 + 280 + 285 + 320 + 330 + 300/2}{12}$$

$$= \frac{3720}{12} = 310 \text{ тис. грн.}$$

Коефіцієнт оборотності оборотних засобів можна знайти як відношення річного обсягу реалізованої продукції до середньорічного залишку оборотних засобів:

$$K_{об} = \frac{Q_p}{O_c} = \frac{2480}{310} = 8 \frac{\text{грн.прод}}{\text{грн.ОС}}.$$

Кількість оборотів які можуть зробити оборотні засоби за певний розрахунковий період часу:

$$n_{об} = \frac{Q_p}{O_c} = \frac{2480}{310} = 8 \text{ оборотів / рік.}$$

Період обороту (тривалість одного обороту) оборотних засобів розраховується за формулою:

$$T_{об} = \frac{T_{\kappa}}{n_{об}} = \frac{360}{8} = 45 \text{ днів.}$$

Приклад 16. Випуск товарної продукції за рік склав 5 тис. од., виробнича собівартість виробу – 90 грн, ціна виробу на 25 % перевищує його виробничу собівартість. Середньорічний залишок оборотних засобів – 37,5 тис. грн, тривалість виробничого циклу виготовлення виробу – 7 календарних днів, коефіцієнт наростання витрат у незавершеному виробництві – 0,8.

Визначити норму і норматив оборотних засобів у незавершеному виробництві, коефіцієнт оборотності та тривалість одного обороту.

Розв'язання: Норма оборотних засобів у незавершеному виробництві по виробу:

$$H_{нзв} = T_{ц} \times K_{нв} = 7 \times 0,8 = 5,6 \text{ днів.}$$

Середньодобовий випуск цього виробу з виробничої собівартості:

$$Q_p = \frac{90 \times 5000}{360} = 1250 \text{ грн.}$$

Норматив оборотних засобів у незавершеному виробництві по виробу складає:

$$O_{нзв} = H_{нзв} \times Q_p = 5,6 \times 1250 = 7000 \text{ грн.}$$

Коефіцієнт оборотності оборотних засобів визначається відношенням реалізованої продукції за рік до середньорічного залишку оборотних засобів:

$$K_{об} = \frac{Q_p}{O_c} = \frac{90 \times 1,25 \times 5000}{37500} = 15 \frac{\text{грн. прод}}{\text{грн. ОС}}.$$

Кількість оборотів оборотних засобів:

$$n_{об} = \frac{Q_p}{O_c} = \frac{90 \times 1,25 \times 5000}{37500} = 15 \text{ оборотів / рік.}$$

Період обороту (тривалість одного обороту) оборотних засобів розраховується за формулою:

$$T_{об} = \frac{T_k}{n_{об}} = \frac{360}{15} = 24 \text{ дні.}$$

Приклад 17. Визначити додатковий обсяг випуску продукції в наступному (плановому) році, якщо середньорічний розмір оборотних засобів зросте на 5%, а число оборотів збільшиться на два. Вихідні дані: випуск продукції у звітному (фактичному) році – 60 тис. грн, середньорічний розмір оборотних засобів у звітному році – 20 тис. грн.

Розв'язання: Кількість оборотів оборотних засобів у звітному /фактичному/ році дорівнював:

$$n_{об.ф} = \frac{Q_{п.ф}}{O_{с.ф}} = \frac{60}{20} = 3 \text{ обороти.}$$

Тоді число оборотів в наступному (плановому) році складатиме

$$n_{об.пл} = n_{об.ф} + 2 = 3 + 2 = 5 \text{ оборотів}$$

Середньорічний розмір оборотних засобів у наступному (плановому) році зросте на 5% та складатиме:

$$O_{с.пл} = O_{с.ф} \times 1,05 = 20 \times 1,05 = 21 \text{ тис. грн.}$$

Випуск продукції в планованому році визначимо виходячи з формули розрахунку коефіцієнта оборотності як добуток коефіцієнта

ента оборотності оборотних засобів та середньорічного розміру оборотних засобів у плановому році:

$$Q_{p.пл} = n_{об.пл} \times O_{с.пл} = 5 \times 21 = 105 \text{ тис. грн.}$$

Тоді додатковий обсяг продукції в плановому році складатиме:

$$\Delta Q_p = 105 - 60 = 55 \text{ тис. грн.}$$

Приклад 18. У поточному періоді час одного обороту оборотних засобів буде фактично доведений до 60 днів упровадженням організаційно-технічних заходів. Запланований обсяг реалізованої продукції становив 45 млн грн, а середньорічний залишок оборотних засобів — 8 млн грн.

Визначити, на скільки днів скоротилася тривалість одного обороту та абсолютну суму вивільнених оборотних засобів.

Розв'язання: Визначимо середньорічний залишок оборотних засобів у поточному періоді за умови, що обсяг реалізованої продукції не змінився:

$$O_{с.ф.} = \frac{T_{об.пл} \times Q_p}{360} = \frac{60 \times 45}{360} = 7,5 \text{ млн.грн.}$$

Визначимо період обороту оборотних засобів у поточному періоді за планом:

$$T_{об.пл.} = \frac{360 \times O_{с.ф.}}{Q_{p.ф.}} = \frac{360 \times 8}{45} = 64 \text{ дні.}$$

Період обороту оборотних засобів у поточному періоді скоротиться на

$$\Delta T_{об} = T_{об.ф.} - T_{об.пл} = 60 - 64 = -4 \text{ дні.}$$

Абсолютна сума вивільнених оборотних засобів дорівнюватиме

$$\Delta O_{с.обс} = O_{с.ф.} - O_{с.пл.} = 7,5 - 8,0 = -0,5 \text{ млн грн.}$$

Відповідь: період обороту скоротиться на 4 дні, що дасть змогу вивільнити 0,5 млн грн оборотних засобів (зекономити кошти).

Приклад 19. Чи можна нараховувати амортизацію на холодильники, мікрохвильові печі та електропечі, які використовуються у діяльності кафе, при розрахунку прибутку підприємства для оподаткування?

Розв'язання: Згідно з п. 8.2.2 Закону про оподаткування прибутку підприємств [1], яким встановлено порядок віднесення

основних фондів до тієї чи іншої групи у податковому обліку, визначено, що до групи 2 основних фондів відносять, зокрема, електромеханічні прилади та інструменти. Відповідно до Державного класифікатора України ДК 013-97 «Класифікація основних фондів» [83] (додаток 3), який використовується в частині, що не суперечить цьому Закону, визначено, що холодильники (код 230112), електричні печі (код 230113) є побутовими приладами і якщо вони використовуються у господарській діяльності, то слід нараховувати амортизацію.

Приклад 20. Чи може підприємство обкладати податком складові комп'ютера як окремі об'єкти основних фондів вартістю до 1000 грн, оскільки різні його складові мають різні строки і порядок використання ?

Розв'язання: Згідно з п. 8.2.2 Закону [1] електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації, пов'язані з ними засоби зчитування чи друку інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів), відносяться до четвертої групи основних фондів.

Облік балансової вартості основних фондів групи 4 ведеться за сукупною балансовою вартістю відповідної групи основних фондів незалежно від часу введення до експлуатації таких основних фондів. При цьому окремий облік балансової вартості індивідуальної матеріальної цінності, яка входить до складу основних фондів груп 2, 3 і 4, з метою оподаткування не ведеться (п. 8.3.5 Закону [1]).

Тобто якщо підприємство з метою оподаткування повинно вести облік не за окремими складовими комп'ютера, а за сукупною балансовою вартістю групи 4 основних фондів у порядку, передбаченому п. 8.4 Закону [1] («Амортизація у податковому обліку платника податку на прибуток» брошура підготовлена Департаментом інформаційної політики і масово-роз'яснювальної роботи ДПАУ [79]).

Приклад 21. Чи включаються до складу валових витрат витрати на встановлення телефонного номера?

Розв'язання: Згідно з п. 5.3.2 Закону про оподаткування прибутку підприємств [1] до складу валових витрат не включа-

ються витрати на придбання, будівництво, реконструкцію, модернізацію, ремонт та інші поліпшення основних фондів і витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, а також з придбання нематеріальних активів, які належать амортизації згідно зі ст. 8, 9 і п. 7.9.4 Закону про оподаткування прибутку підприємств [1].

Витрати на проектування, прокладку кабелю і підключення його до ліній зв'язку відносяться на збільшення балансової вартості першої групи основних фондів, вартість телефонного апарата – до другої або четвертої групи основних фондів і підлягає амортизації за ставками, передбаченими для відповідної групи основних фондів.

Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [31] до нематеріальних активів відносяться активи, які не мають матеріальної форми, які можуть бути ідентифіковані і утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або надані в оренду іншим особам. У податковому обліку під терміном «нематеріальний актив» розуміють об'єкти інтелектуальної власності, у тому числі промислової власності, а також аналогічні права власності платника податку.

Отже, оскільки придбання телефонного номера відповідає всім переліченим критеріям, витрати на отримання телефонного номера можна визнати об'єктом права власності орендатора та віднести до нематеріальних активів.

У податковому обліку для нематеріальних активів передбачений прямолінійний метод амортизації згідно з п. 8.3.9 Закону [1] («Амортизація у податковому обліку платника податку на прибуток» брошура підготовлена Департаментом інформаційної політики і масово-роз'яснювальної роботи ДПАУ [79]).

Приклад 22. Для отримання і обробки інформації, необхідно у господарській діяльності, підприємство підключило комп'ютери до локальної мережі. Як правильно відобразити у податковому обліку витрати на ці заходи ?

Розв'язання: Локальна комп'ютерна мережа за умови використання її у господарській діяльності підприємства протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення до експлуатації, і перевищення вартості 1000 грн відповідає визначенню основних фондів згідно з п. 8.2.1 відповідно до Закону [1].

Розподіл основних фондів по групах з метою амортизації у податковому обліку здійснюється згідно з п. 8.2.2 даного Закону. Виходячи з того, чи є локальні мережі передавальними пристроями чи інформаційними системами, їх можна віднести до 1 чи 4 групи основних фондів і амортизувати витрати на їх придбання за відповідними нормами.

Класифікація основних фондів здійснюється відповідно з Державним класифікатором України ДК 013-97 [83], який є складовою системи класифікації і кодування техніко-економічної та соціальної інформації. Згідно з Класифікатором до коду 130207 віднесені «Лінії зв'язку та передач локальні та допоміжні споруди», які входять до класифікаційної групи 130200 «Будови та споруди ліній зв'язку та передач (телевізійні, радіо, телеграфні, телефонні тощо)». Локальна комп'ютерна мережа згідно з термінологією визначена як мережа, яка пов'язує кілька станцій в одній локальній зоні в радіусі до 1 км, які обмежені, наприклад, однією спорудою, одним підприємством (організацією), відділом, цехом тощо і використовує зорієнтовані на цю територію засоби та методи передачі даних («Інструкція про порядок складання звіту про використання програмних продуктів і комп'ютерних мереж на 1 січня 1998 р., затверджена наказом Держкомстату України від 27.08.97 р. № 10»). Відповідно до Державного класифікатора продукції та послуг ДК 016-97 обладнання для автоматичної обробки інформації (код 30.02.16) не включає модеми, кодери та іншу апаратуру з'єднання засобів передачі даних і доступу до засобів зв'язку, які класифікуються як «Апаратура електров'язку» (код 32.20.20).

Отже, витрати на підключення комп'ютерів до локальної мережі є витратами на створення передаточних пристроїв і у податковому обліку амортизуються за нормами для групи 1 основних фондів («Амортизація у податковому обліку платника податку на прибуток» брошура підготовлена Департаментом інформаційної політики і масово-роз'яснювальної роботи ДПАУ [79]).

Приклад 23. Для отримання інформації, необхідної для господарської діяльності, підприємство здійснило підключення до мережі Інтернет. Чи можна витрати на підключення віднести до складу валових витрат?

Розв'язання: Підприємству надаються телекомунікаційні послуги, які полягають у наданні доступу до мережі Інтернет за допомогою виділеної лінії і забезпеченні цілодобового доступу до мережі Інтернет.

Державним класифікатором видів економічної діяльності, затвердженим наказом Державного комітету зі стандартизації, метрології і сертифікації від 22.10.1996 року № 441, діяльність, пов'язана з передаванням чи прийманням знаків, письмового тексту, зображення і звуку, повідомлень, є послугами зв'язку.

Витрати підприємства, понесені на Інтернет, є витратами на зв'язок, які в податковому обліку відображаються таким чином:

- витрати на комунікаційне обладнання і його підключення у податковому обліку відображаються як створення основних фондів групи 1 (передаточні пристрої) за умови їх використання у господарській діяльності протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів (п. 8.2.1, п. 8.2.2, 8.4.1 Закону [1]);

- витрати з надання послуг зв'язку (абонентна плата, плата за оренду порталу, логіна) – відносяться до складу валових витрат на основі п. 5.2.1 Закону № 334/94-ВР, при наявності документального підтвердження понесених витрат із господарської діяльності підприємства.

Приклад 24. Підприємство продає об'єкт основних засобів, який відноситься до 1 групи основних фондів, за ціною:

- а) 25332 грн;
- б) 36000 грн;
- в) 12000 грн

Об'єкт придбаний до 1.01.2004 р., а проданий у березні 2007 р. Первісна вартість об'єкта 56000 грн. Залишкова такого об'єкта дорівнює балансовій вартості у податковому обліку (так може статися на практиці, коли підприємство використовує податковий метод нарахування амортизації, дозволений п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби» [30], і нараховує амортизацію не щомісяця, а щокварталу). Балансова вартість об'єкта на початок 2007 р. – 47300 грн. Сума зносу, накопиченого на початок 2007 р. – 34299 грн. Сума амортизації за I квартал 2007 р. – 591 грн (47300 x 1,25%). Визначити фінансовий результат від продажу об'єкта основних засобів.

Розв'язання: Залишкова вартість об'єкта основних засобів: $56000 \text{ грн} - (34890 \text{ грн} + 591 \text{ грн}) = 21110 \text{ грн}$. Фінансовий результат від продажу об'єкта основних засобів:

а) $25322 - 25322 : 6 - 21110 = 0 \text{ грн}$;

б) $36000 - 36000 : 6 - 21110 = 8890 \text{ грн}$ (прибуток);

в) $12000 - 12000 : 6 - 21110 = -11110 \text{ грн}$ (збиток).

Отже, фінансовий результат і суми валового доходу (варіант б) і валових витрат (варіант в) збіглися. Це пов'язано з тим, що балансова вартість об'єкта дорівнює його залишковій вартості.

Приклад 25. Балансова вартість об'єкта групи 1 (варіант б прикладу 24) на 1 січня 2007 р. складає 37229 грн, у березні 2007р. об'єкт проданий за 30000 грн, крім того ПДВ 20 %. Визначити фінансовий результат від продажу об'єкта основних засобів.

Розв'язання: Фінансовий результат від продажу об'єкта вкладений у прикладі 24, а податковий результат буде таким:

Амортизація за I квартал $37229 \times 1,25 \% = 465 \text{ грн}$; балансова вартість об'єкта на момент продажу $37229 \text{ грн} - 465 \text{ грн} = 36764 \text{ грн}$; сума валових витрат $36000 - 6000 - 36764 = 6764 \text{ грн}$. Отже, за даними бухгалтерського обліку прибуток склав 8890 грн, а у податковому обліку – валові витрати. Справа у тому, що для цілей бухгалтерського обліку підприємство використало норми амортизації, які значно перевищують податкові норми.

Приклад 26. Підприємство закупило у IV кварталі 2006 р. матеріальні цінності вартістю менше 1000 грн. Строк їх експлуатації перевищує 365 днів (почали експлуатувати у I кварталі 2007 р.). Як відобразити такі операції з метою оподаткування прибутку підприємств?

Розв'язання: Витрати на матеріальні цінності, призначені для використання у господарській діяльності, вартість яких не перевищує 1000 грн, включають до складу валових витрат за загальними правилами та враховують за п. 5.9 Закону [1]. Отже, такі витрати треба включити до складу валових витрат:

- за першою подією, якщо продавець – платник податку на прибуток;

- за датою оприбуткування, якщо продавець не є платником податку на прибуток або сплачує його за іншою ставкою, ніж 25 %.

Потім вартість оприбуткованих, але не введених в експлуатацію матеріальних цінностей за результатами 2006 р. перераховують за п. 5.9. Закону [1]. Після введення в експлуатацію треба на їх вартість зменшити балансову вартість запасів на кінець звітного кварталу (у I кварталі 2007 р.).

Приклад 26. Під час ремонту теплотраси здійснено заміну труб. Старі труби оприбутковані на склад (як утиль). Чи виникають у підприємства податкові зобов'язання та валові доходи у разі продажу старих труб або здачі у металобрухт?

Розв'язання: Згідно з п. 3 «Правил будови і безпечної експлуатації трубопроводів пари та гарячої води», затвердженого наказом Держнагляду охорони праці України від 8.09.1998 р. №177, зареєстрованого в Мін'юсті України 7.10.1998 р. №636/3076, сукупність деталей і складальних одиниць із труб з елементами, що є їхніми складовими, утворюють трубопровід. Отже, труби у складі трубопроводу в податковому обліку окремо не відображаються, а вартість трубопроводу у складі теплових мереж утворює об'єкт основних фондів групи 1. На підставі цього, відновлення пошкоджених, зношених або таких, що стали непридатними, елементів трубопроводу згідно з цими Правилами належать до ремонтів, а у податковому обліку – до поліпшення основних фондів групи 1 (п. 8.7.1 Закону [1]). Оприбуткування старих труб, отриманих після того, як було проведено ремонт не впливає на об'єкт оподаткування. У податковому обліку буде відображено лише вартість їх реалізації в результаті продажу або здачі в металобрухт. Отриманий підприємством дохід відображається у складі валового доходу (п. 4.1.1 Закону [1]) за вартістю реалізації. При цьому слід нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ у загальному порядку (п. 4.1 Закону про ПДВ [4]). Щодо коригування ПДВ, що припадає на вартість труб, які було утилізовано, то його, є така думка, проводити не слід.

Приклад 27. Підприємство у зв'язку зі зміною виду діяльності обміняло друкарське устаткування (первісна вартість 21200 грн, балансова вартість 19200 грн, справедлива вартість 20000 грн) на хлібопекарське устаткування іншого підприємства (первісна вартість – 20000 грн, балансова вартість – 18000 грн, справедлива вартість – 20000 грн).

Визначити первісну вартість обмінюваного устаткування – друкарського і хлібопекарського, та фінансовий результат від обмінної операції.

Розв’язання: Справедливі вартості обмінюваних активів однакові, отже, ці активи є подібними, і первісна вартість хлібопекарського устаткування дорівнює балансовій вартості вибулого друкарського устаткування (19200 грн), а первісна вартість друкарського устаткування дорівнює балансовій вартості вибулого хлібопекарського устаткування (18000 грн). Договірну ціну слід сформулювати так, щоб вона була не нижча від справедливої вартості. З огляду на це при обміні подібними активами договірну ціну доцільно встановлювати на рівні справедливої вартості, тому за договірну вартість приймають справедливую оцінку обмінюваних основних засобів – 20000 грн, ПДВ 20 % (4000 грн), разом 24000 грн. Згідно з П(С)БО 15 «Дохід» [35] (виручка) не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією, товарами, роботами, послугами та іншими активами, що подібні за призначенням і мають однакову справедливую вартість. Отже, при здійсненні такої бартерної операції немає ні фінансових результатів, ні виручки [106].

Приклад 28. Підприємство обміняло супутникову антену (первісна вартість 21200 грн, балансова вартість 19200 грн, справедлива вартість – 20000 грн) на гараж (первісна вартість – 8000 грн, балансова вартість – 7000 грн, справедлива вартість – 6000 грн) з доплатою 14000 грн. Визначити первісну вартість одержаного гаража та дохід від цієї операції.

Розв’язання: Оскільки обмінювані об’єкти є не подібними не лише за справедливою вартістю, а й за функціональним призначенням, у цій операції наявний фінансовий результат. Первісна вартість одержаного гаража дорівнює справедливій вартості відданої антени (20000 грн) мінус грошова компенсація (14000 грн) і становить 6000 грн. Первісна вартість одержаної антени дорівнює справедливій вартості відданого гаража (6000 грн) плюс сума грошової компенсації (14000 грн). Дохід від операції з передачі антени, згідно з П(С)БО 15 «Дохід» [35] дорівнює справедливій вартості одержаного гаража (6000 грн) плюс сума грошової компенсації (14000 грн) – 20000 грн. Дохід від операції з передачі гаража, згідно з П(С)БО 15 «Дохід» [35], дорівнює справедливій

вартості отриманої антени (20000 грн) мінус сума грошової компенсації (14000 грн) – 6000 грн. Фінансовий результат від передачі антени дорівнює дохід мінус балансова вартість антени: $20000 - 19200 = 800$ грн (прибуток). Фінансовий результат від передачі гаража: дорівнює дохід мінус балансова вартість гаража: $6000 - 7000 = -10000$ грн (збиток). Договірну ціну встановлюють, виходячи з максимальної справедливої вартості – 20000 грн, у тому числі ПДВ 20 % (4000 грн) [106].

Приклад 29. Підприємство реалізує легковий автомобіль, первісна вартість якого 21200 грн, нарахований знос – 2000 грн, ціна реалізації 24000 грн з ПДВ. Визначити фінансовий результат від реалізації автомобіля.

Розв’язання: Фінансовий результат від реалізації автомобіля складає: $24000 - 24000 : 6 - (21200 - 2000) = 800$ грн (прибуток) [106].

Приклад 30. Внаслідок стихійного лиха (урагану) окремо розташоване складське приміщення стало не придатним для використання. Підприємство прийняло рішення про його ліквідацію через обставини, що не залежать від підприємства. Об’єкт був застрахований. Первісна вартість об’єкта – 171000 грн, знос об’єкта, який ліквідується, – 112500 грн, витрати на розбирання об’єкта – 800 грн, оприбутковані матеріальні цінності – 4100 грн. Страхова компанія через місяць компенсувала заподіяні збитки. Визначити фінансовий результат від ліквідації складського приміщення.

Розв’язання: Втрати від псування майна (балансова (залишкова) вартість об’єкта) складає: $171000 - 112500 = 58500$ грн, яка є заборгованістю страхової компанії. Фінансовий результат: $58500 + 4100 - (58500 + 800) = 3300$ грн (прибуток) [106].

Приклад 31. Термін корисного використання легкового автомобіля, визначений підприємством, – 10 років. Норма пробігу двигуна – 1000000 км. Собівартість усього автомобіля – 15000 грн, у тому числі двигуна – 4000 грн. Ліквідаційна вартість усього автомобіля визначена у 3000 грн, у тому числі двигуна – 1000 грн. Визначити амортизовану вартість і річні суми амортизаційних відрахувань автомобіля та двигуна, якщо для автомобіля вирішено застосовувати прямолінійний метод, а для двигуна виробничий.

Розв'язання: Амортизована вартість автомобіля становить: $15000 - 4000 - 3000 - 1000 = 7000$ грн, амортизована вартість двигуна: $4000 - 1000 = 3000$ грн Щорічна сума амортизаційних відрахувань для автомобіля: $7000 : 10 = 700$ грн Сума амортизації двигуна в розрахунку на 1 км пробігу складає $3000 : 1000000 = 0,003$ грн / км [106].

Приклад 32. Підприємство закупило деревину для виготовлення столярних виробів на суму 18000 грн, у тому числі ПДВ 20 %. Витрати на транспортування становили 600 грн, у тому числі ПДВ 20 %. Визначити первісну вартість деревини.

Розв'язання: Витрати з транспортування (без ПДВ) включаються до первісної вартості деревини. Первісна вартість деревини складає: $18000 - 18000 : 6 + 600 - 600 : 6 = 15500$ грн Податковий кредит з ПДВ по деревині та за транспортними витратами складає: $18000 : 6 + 600 : 6 = 3100$ грн.

Приклад 33. (справедливі вартості обмінюваних запасів вищі за їхню балансову вартість). Підприємство А придбало цеглу білу у підприємства Б для будівництва трансформаторної підстанції в обмін на червону цеглу. Балансова вартість червоної цегли – 1000 грн, її справедлива вартість на дату обміну 1100 грн Балансова вартість білої цегли – 600 грн, справедлива вартість на дату обміну – 1100 грн. Визначити первісну вартість білої цегли для підприємства А та червоної цегли для підприємства Б, договірну вартість обмінюваних запасів, фінансові результати.

Розв'язання: Щодо функціонального призначення і справедливої вартості, обмінювані активи є подібними, при цьому їхні справедливі вартості вищі за балансові, отже, балансова вартість одержаних активів визначається на рівні балансової вартості тих, що вибули. Отже, для підприємства А первісна вартість одержаної білої цегли дорівнює балансовій вартості червоної цегли і становить 1000 грн, а для підприємства Б первісна вартість одержаної червоної цегли дорівнює балансовій вартості білої цегли і становить 600 грн.

Для оподаткування прибутку валові доходи і валові витрати від здійснення бартерних операцій визначають, виходячи з договірної ціни, але не нижче від звичайної ціни. Щодо ПДВ, то базою оподаткування в цьому випадку є фактична ціна операції, яка також не повинна бути нижчою за звичайну. З огляду на це при

обміні подібними активами договірну вартість доцільно прийняти на рівні справедливої. Отже, за договірну вартість приймають справедливую оцінку обмінюваних виробничих запасів – 1100 грн, ПДВ – 220 грн, разом: $1320 \text{ грн} = 1100 + 220$ ($1100 \times 0,2 = 220$ грн – сума ПДВ).

Дохід (виручка) не визнається (П(С)БО 15 «Дохід» [35]), якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), яка подібна за призначенням і має однакову справедливу вартість. Отже, при здійсненні такої бартерної операції відсутні фінансові результати і виручка [106].

Приклад 34. (справедливі вартості обмінюваних запасів нижчі за їхню балансову вартість). Підприємство А придбало цеглу білу у підприємства Б для будівництва трансформаторної підстанції в обмін на червону цеглу. Балансова вартість червоної цегли – 1000 грн, її справедлива вартість на дату обміну – 400 грн. Балансова вартість білої цегли – 600 грн, справедлива вартість на дату обміну – 400 грн. Визначити первісну вартість білої цегли для підприємства А та червоної цегли для підприємства Б, договірну вартість обмінюваних запасів.

Розв’язання: Якщо справедливі вартості обмінюваних запасів нижчі за їхню балансову вартість, одержані запаси оприбутковуються за справедливою вартістю, а різниця списується на витрати звітного періоду. Отже, для підприємства А первісна вартість одержаної білої цегли дорівнює справедливій вартості червоної цегли і становить 400 грн, а різниця між балансовою та справедливою вартістю $1000 - 400 = 600$ грн списується на витрати звітного періоду. Для підприємства Б первісна вартість одержаної червоної цегли дорівнює справедливій вартості білої цегли і становить 400 грн, а різниця між балансовою та справедливою вартістю $600 - 400 = 200$ грн списується на витрати звітного періоду.

За договірну вартість доцільно прийняти справедливу вартість з урахуванням ПДВ – 480 грн ($400 + 400 \times 0,2$) [106].

Приклад 35. Підприємство А обміняло цемент (балансова вартість – 1000 грн, справедлива вартість – 1100 грн) на паливно-мастильні матеріали (ПММ) від підприємства Б (балансова вартість ПММ – 2000 грн, справедлива вартість – 1600 грн). Підприємство А доплатило підприємству Б 500 грн. Визначити первісну

вартість одержаних ПММ і цементу, дохід і фінансовий результат від передачі ПММ та цементу, договірну вартість.

Розв'язання: Обмінювані запаси є не подібними не лише за їхньою справедливою вартістю, а й за функціональним призначенням. Отже, від цієї операції отримають фінансовий результат. Первісна вартість одержаних ПММ дорівнюватиме справедливій вартості переданого цементу (1100 грн) плюс сума сплаченої грошової компенсації (500 грн) – 1600 грн (П(С)БО 9 «Запаси» [32]). Первісна вартість одержаного цементу дорівнює справедливій вартості відданих ПММ (1600 грн) мінус сума одержаної грошової компенсації (500 грн) – 1100 грн.

Дохід від операції з передачі цементу, згідно з П(С)БО 15 «Дохід» [35], дорівнює справедливій вартості одержаних ПММ (1600 грн) мінус сума сплаченої грошової компенсації (500 грн) – 1100 грн. Дохід від операції з передачі ПММ, згідно з П(С)БО 15 «Дохід» [35], дорівнює справедливій вартості одержаного цементу (1100 грн) плюс сума одержаної грошової компенсації (500 грн) – 1600 грн. Фінансовий результат від передачі цементу становить: дохід – балансова вартість цементу = 1100 – 1000 = 100 грн (прибуток). Фінансовий результат від передачі ПММ становить: дохід – балансова вартість ПММ = 1600 – 2000 = – 400 грн (збиток). Формування договірної ціни операції не має у цьому випадку принципового значення, тому вартість такого договору встановлюють у розмірі 1920 грн, у тому числі ПДВ 20 % ($1920 : 6 = 320$ грн) [106].

4. ЗАДАЧІ ДЛЯ САМОСТІЙНОГО РОЗВ'ЯЗАННЯ

Задача 1. На балансі підприємства числяться такі види основних засобів: будівлі – 13,1 млн грн; споруди – 3,2 млн грн; передавальні пристрої – 1,5 млн грн; силові машини та обладнання – 1,3 млн грн; робочі машини та обладнання – 15,2 млн грн, вимірювальні пристрої та обчислювальна техніка – 2 млн грн; інструменти – 0,6 млн грн; інші – 1,4 млн грн. Визначте структуру основних засобів і їх активну частину.

Задача 2. Первісна вартість об'єктів основних засобів підприємства $\Phi_{перв} = 50$ млн грн. У березні введені засоби на суму 3,5 млн грн; у травні – на 5 млн грн; у червні – на 2 млн грн; у вересні – на 4,5 млн грн; у листопаді – на 1,5 млн грн. Виведені засоби: у лютому – на 5,4 млн грн; квітні – на 3,0 млн грн; липні – 4,2 млн грн; жовтні – на 1 млн грн; грудні – на 1,4 млн грн. Визначте середньорічну вартість основних засобів підприємства та коефіцієнти оновлення та вибуття.

Задача 3. Визначте первісну вартість обладнання, ціна придбання якого $C_{пр} = 40000$ грн, витрати на транспортування – 3000 грн, на будівельно-монтажні роботи – 5000 грн.

Задача 4. Визначте розмір річних амортизаційних відрахувань для потокової лінії первісною вартістю 500000 грн. Строк корисної експлуатації (служби) 8 років. Метод нарахування амортизації – прямолінійний.

Задача 5. За даними умови задачі 4, але метод нарахування амортизації – кумулятивний.

Задача 6. За даними умови задачі 4, але метод нарахування амортизації – прискореного зменшення залишкової вартості.

Задача 7. За даними умови задачі 4, але метод нарахування амортизації – зменшення залишкової вартості.

Задача 8. Розрахуйте залишкову вартість устаткування з первісною вартістю $\Phi_{перв} = 20000$ грн, строком служби 10 років, через 5 років після введення в дію. Метод нарахування амортизації – прямолінійний.

Задача 9. Визначте розмір морального зносу основних засобів з $\Phi_{перв} = 100000$ грн, якщо з'явилися нові засоби з продукти-

вністю на 12 % вищою, ніж у діючих, і строком корисної дії на 8 % вищим. Первісна вартість нових засобів $\Phi_{первн} = 110000$ грн.

Задача 10. Підрахуйте відсоток фізичного зносу основних засобів через $T_e = 5$ років із строком служби $T_{сл} = 12$ років.

Задача 11. Визначте коефіцієнт змінності роботи виробничої дільниці, якщо в I зміну працювало 40 одиниць обладнання з середнім часом $t_1 = 7,5$ годин, у II зміну – 35 одиниць з $t_2 = 7$ годин, у III зміну – 30 одиниць з $t_3 = 6$ годин. На дільниці встановлено 45 одиниць обладнання. Тривалість зміни $t_{зм} = 8$ годин.

Задача 12.

Підрахуйте загальні показники використання основних засобів цеху, якщо обсяг продукції дорівнює 1500 тис. грн за рік, середньорічна вартість основних засобів 1200 тис. грн. Чисельність робітників – 300 осіб.

Задача 13. Проаналізуйте показники введення та виведення основних засобів підприємства, якщо середньорічна балансова вартість засобів $\Phi_{бал\ сер\ p} = 1000$ тис. грн. За рік було введено засо-

бів на $\sum_1^{12} \Phi_{вв} = 100$ тис. грн, а виведено з експлуатації на $\sum_1^{12} \Phi_{вив} = 80$ тис. грн.

Задача 14. На основі даних розрахуйте капітал компанії.

А. Старт відкриває нове торговельне підприємство. До відкриття торгівлі, він придбав:

- транспортні засоби – \$2000;
- приміщення – \$5000;
- запас товарів – \$1000, за товари розрахувався не повністю і борг залишається – \$400;
- отримав кредит у банку – \$3000. У касі є \$100 і \$700 на рахунку в банку.

Задача 15. Визначте суму накопиченого зносу основних засобів і фінансовий результат від реалізації.

	Автомобіль (1.01.1997 року)	Будівля (1.01.1997 року)	Комп'ютер (1.01.1995 року)
Первісна вартість	130000	160000	1200
Ліквідаційна вартість	3000	10000	200

	Автомобіль (1.01.1997 року)	Будівля (1.01.1997 року)	Комп'ютер (1.01.1995 року)
Метод амортизації	кумулятивний	прямолінійний	Прискореного зменшення залишкової вартості
Термін служби	9 років	15 років	5 років
Дооцінка	–	1.01.1998 року на 20000	–
Продаж	1.01.1999 року 18000	1.01.2000 року 170000	Списано з балансу 1.01.2000 року

Задача 16. Вартість об'єкта основних засобів, яка амортизується, складає 10000 грн, строк корисного використання – 5 років. Протягом перших двох років експлуатації об'єкт амортизується за методом прискореного зменшення залишкової вартості. У зв'язку зі зміною умов використання об'єкта, які передбачають порядок отримання від його використання економічних вигод, було прийнято рішення змінити метод нарахування амортизації – перейти до прямолінійного методу.

Визначте річні суми амортизації, річні норми амортизації, накопичений знос і залишкову вартість по роках.

Задача 17. Підприємство придбало комп'ютер за 1000 грн, строк експлуатації – 3 роки. Через рік проведено його модернізацію на 400 грн. У зв'язку з цим строк експлуатації комп'ютера збільшився на 6 місяців. На підприємстві застосовується прямолінійний метод нарахування амортизації.

Визначте суму амортизації за місяць на момент покупки комп'ютера та після проведення модернізації.

Задача 18. Визначте первісну вартість, знос і залишкову вартість після переоцінки об'єкта основних засобів первісною вартістю 30000 грн, знос якого 20000 грн, а справедлива вартість на ту саму дату складає 15000 грн.

Визначте суму дооцінки первісної, залишкової вартості та зносу.

Задача 19. Здійсніть уцінку дооціненого об'єкта основних засобів за даними задачі 18. Протягом періоду між першою та другою переоцінками нарахована амортизація у сумі 2000 грн, а справедлива вартість складає 7000 грн.

Задача 20. Первісна вартість персонального комп'ютера Pentium складає 2500 грн, його знос 1500 грн, а справедлива вартість на ту саму дату – 700 грн.

Визначте уцінену первісну вартість, суму зносу та залишкову вартість, а також суму уцінки первісної вартості, зносу, залишкової вартості.

Задача 21. Здійсніть дооцінку раніше уціненого за даними задачі 19 персонального комп'ютера Pentium. Протягом періоду від першої до другої переоцінки нарахована амортизація у сумі 150 грн, а справедлива вартість комп'ютера складає 1100 грн.

Задача 22. 2.01.2007 року підприємство уклало угоду про оренду обладнання, справедлива вартість якого становить 100000 грн без ПДВ, строк корисної експлуатації $T_{cl} = 5$ років. Ліквідаційна вартість $\Phi_{л} = 0$. Амортизація обладнання нараховується прямолінійним методом. Строк оренди за угодою становить 4 роки, орендні платежі сплачуються на початку року, починаючи з січня 2007 року, в сумі 29340 грн на рік без ПДВ. Отримання права на придбання активу після закінчення строку оренди або перехід права власності до орендаря не передбачені. Орендна ставка 12 % річних.

Як повинна бути класифікована така угода – як фінансова чи оперативна оренда, і чому?

Задача 23. За умовами прикладу 22 розрахуйте орендні платежі орендаря у разі їх сплати на початку періоду та суму місячних амортизаційних відрахувань.

Задача 24. За умовами прикладу 22 розрахуйте орендні платежі орендаря при їх сплаті в кінці періоду та суму місячних амортизаційних відрахувань.

Задача 25. 2.01.2004 року підприємство уклало угоду про оренду приміщення адміністративного призначення, справедлива вартість якого $\Phi_{справ} = 1200000$ грн, строк корисної експлуатації $T_{cl} = 25$ років. Ліквідаційна вартість $\Phi_{л} = 0$. Амортизація обладнання нараховується прямолінійним методом. Строк оренди за угодою становить 4 роки, орендні платежі сплачуються на початку року, починаючи 3 січня 2004 року, у сумі 29340 грн на рік без ПДВ. Отримання права на придбання активу після закінчення строку оренди не передбачене. Орендна ставка 12 % річних.

Як повинна бути класифікована така угода – як фінансова чи оперативна оренда, і чому?

Задача 26. Первісна вартість об'єкта оренди (приміщення адміністративного призначення) у орендодавця, що зазначена у договорі операційної оренди, укладеного 1.01.2004 року на 4 роки, становить $\Phi_{перв} = 1200000$ грн, його залишкова вартість $\Phi_{зал} = 480000$ грн. Строк корисної експлуатації $T_{сл} = 25$ років. Ліквідаційна вартість $\Phi_{л} = 0$. Орендна плата сплачена авансом на початку січня 2004 року в сумі 29340 грн без ПДВ. Орендна ставка 12 % річних.

Розрахуйте орендні платежі орендаря та суму місячних амортизаційних відрахувань.

Задача 27. За умови прикладу 26 орендарем здійснені витрати на поліпшення об'єкта оренди в сумі 36000 грн, у тому числі 20 % ПДВ. Ці витрати відшкодовуються орендарю. Орендодавець на підставі копій актів виконаних робіт із реконструкції приміщення та прийняття його в експлуатацію, переданих йому орендарем, збільшує первісну вартість відповідного активу. Зазначені роботи з поліпшення об'єкта оренди були завершені у серпні 2004 року та включені до складу інших необоротних матеріальних активів і будуть амортизуватися протягом строку орендної угоди (до грудня 2007 року включно) прямолінійним методом, починаючи з вересня 2004 року.

Визначте суму накопиченої амортизації на кінець строку оренди.

Задача 28. 2.01.2004 року підприємство уклало угоду про оренду будівлі складу. Строк угоди – 2 роки. Справедлива вартість будівлі $\Phi_{справ} = 1200000$ грн, яка буде сплачена протягом двох років. Після закінчення строку угоди право власності переходить до орендаря.

Як повинна бути класифікована така угода – як фінансова чи оперативна, і чому?

Задача 29. Підприємство продає верстат за ціною

- а) 18000 грн, у тому числі ПДВ 20 %,
- б) 12000 грн, у тому числі ПДВ 20 %,
- в) 14040 грн, у тому числі ПДВ 20 %.

Первісна вартість верстата $\Phi_{перв} = 17300$ грн, а сума зносу $\Phi_{зн} = 5600$ грн.

Визначте фінансовий результат від продажу верстата

Задача 30. Підприємство отримало кредит у банку на суму 19000 грн під 15 % річних для придбання мікроавтобуса вартістю 19000 грн, у тому числі ПДВ 20 %. При купівлі мікроавтобуса підприємство сплатило збір до Пенсійного фонду у розмірі 3 % від вартості мікроавтобуса, витрати на транспортування складають 300 грн, у тому числі ПДВ 20 %, послуги реєстрації 150 грн (без ПДВ).

Визначте первісну вартість мікроавтобуса.

Задача 31. Підприємство придбало виробничий цех (будівлю з устаткуванням) вартістю 150000 грн, у тому числі ПДВ 20 %. При проведенні оціночної експертизи встановлено, що справедлива вартість будівлі цеху – 108000 грн, устаткування – 72000 грн.

Визначте первісну вартість будівлі та устаткування.

Задача 32. Підприємство реалізує комп'ютер, первісна вартість якого 2520 грн, знос 1900 грн, вартість реалізації 600 грн, у тому числі ПДВ 20%.

Визначте фінансовий результат від реалізації комп'ютера.

Задача 33. Ліквідується викрадений автомобіль. Факт викрадення зареєстрований у правоохоронних органах. Первісна вартість викраденого автомобіля $\Phi_{перв} = 25000$ грн, накопичений знос $\Phi_{зн} = 6500$ грн. Сума витрат, пов'язаних із послугами ДАІ складає 150 грн. Балансова вартість групи 2 основних фондів підприємства складає 120000 грн.

Визначте фінансовий результат від ліквідації автомобіля.

Задача 34. Легковий автомобіль ліквідується за рішенням підприємства. При ліквідації автомобіля підприємство продало акумулятор за 120 грн, у тому числі ПДВ 20 %. Первісна вартість автомобіля $\Phi_{перв} = 36000$ грн, накопичений знос $\Phi_{зн} = 11000$ грн. Сума витрат, пов'язаних із ліквідацією автомобіля – 480 грн, у тому числі ПДВ 20 %. Сума витрат, пов'язаних із зняттям з обліку в органах ДАІ складає 500 грн. Балансова вартість групи 2 основних фондів підприємства складає 120000 грн.

Визначте фінансовий результат від ліквідації автомобіля.

Задача 35. На балансі підприємства є верстат первісною вартістю 17300 грн, накопичений знос 5600 грн. У результаті аварії верстат став непридатним і було прийнято рішення про його ліквідацію. Витрати на демонтаж верстата склали 860 грн (без ПДВ), після демонтажу залишилися деякі деталі, що можуть бути ще використані, на суму 450 грн. Балансова вартість групи 2 основних фондів складає 110000 грн.

Визначте фінансовий результат від ліквідації верстата.

Задача 36. 1.01. 2001 року підприємством придбано обладнання за 25000 грн. Ліквідаційна вартість – 5000 грн, термін експлуатації – 10 років. Амортизація обладнання нараховується прямолінійним методом. 1.01.2005 здійснено ремонт, що збільшує економічні вигоди від експлуатації об'єкта основних засобів у сумі 6000 грн. В результаті очікується, що термін експлуатації збільшується на 2 роки. 1.01.2007 року виробниче обладнання списано з балансу підприємства.

Визначте фінансовий результат від ліквідації основних засобів.

Задача 37. Підприємством ліквідована будівля складу. Первісна вартість 600000 грн, нарахований знос – 250000 грн. Витрати з ліквідації 3000 грн. У результаті ліквідації отримано будівельні матеріали на суму 5000 грн.

Визначте фінансовий результат.

Задача 38. Підприємство безоплатно отримало трактор вартістю 10000 грн, із терміном корисної експлуатації 12 років. Витрати на його транспортування становили 840 грн, у тому числі ПДВ 20 %.

Визначте первісну вартість трактора та визнаний дохід.

Задача 39. Підприємство придбало вантажний автомобіль первісною вартістю 20000 грн і розраховує використовувати його протягом 8 років, після чого розібрати на запасні частини, сума яких, за попередньою оцінкою, може скласти 3000 грн, а витрати, які пов'язані з демонтажем, можуть скласти 500 грн.

Визначте вартість, яка амортизується. На підприємстві застосовується прямолінійний метод нарахування амортизації. Визначте річні суми амортизації, річні норми амортизації, накопичений знос і залишкову вартість по роках.

Задача 40. На складі підприємства з вини комірника виявлено нестачу запасних частин на суму 240 грн, у тому числі ПДВ 20 %. Індекс інфляції 106,1 %.

Визначте суму до відшкодування винною особою.

Задача 41. Підприємство придбало об'єкт основних засобів – верстат вартістю 30000 грн, у тому числі ПДВ 20 %, в обмін на автомобіль із грошовою доплатою. Справедлива вартість переданого автомобіля склала 24000 грн, у тому числі ПДВ 20 %, сума доплати склала 6000 грн, у тому числі ПДВ 20 %. Балансова вартість переданого об'єкта дорівнює 18550 грн, первісна – 30000 грн.

Визначте первісну вартість об'єкта основних засобів і фінансовий результат від обмінної операції.

Задача 42. Підприємством відвантажена продукція вартістю 30000 грн, у тому числі ПДВ 20 %, в обмін на об'єкт основних засобів – верстат вартістю 24000 грн, у тому числі ПДВ 20 %, з грошовою доплатою 6000 грн. Собівартість відвантаженої продукції склала 21500 грн.

Визначте первісну вартість об'єкта основних засобів і фінансовий результат від обмінної операції.

Задача 43. Підприємством передана безкоштовно дочірньому підприємству будівля: первісна вартість – 100000 грн, нарахований знос – 40000 грн. Ринкова вартість будівлі – 120000 грн. Справедлива вартість – 110000 грн.

Визначте фінансовий результат.

Задача 44. Визначте результат від реалізації основних засобів на підставі даних: первісна вартість основних засобів – 10000 грн, знос – 2000 грн, вартість реалізації складає 9000 грн, крім того ПДВ 20 %, витрати демонтажу проданих основних засобів – 300грн.

Задача 45. Станом на 31 грудня на підприємстві числяться основні фонди: групи 1: об'єкт 1 – 120 тис. грн, об'єкт 2 – 300 тис. грн; групи 2 – 280 тис. грн, групи 3 – 30 тис. грн, групи 4 – 50 тис. грн. На підприємстві числяться також нематеріальні активи на суму 15 тис. грн. Підприємство прийняло рішення про індексацію тільки основних фондів. Визначте балансову вартість основних фондів підприємства на 01.01.2005 року після індексації. Результати розрахунку зведіть у таблицю.

Задача 46. Підприємство придбало прилад вартістю 4800 грн, у тому числі ПДВ 20 %. Витрати з доставки 360 грн, у тому числі ПДВ – 20 %. Витрати на встановлення (монтаж) – 250 грн. Визначте первісну вартість приладу.

Задача 47. На підприємство надійшло обладнання, що потребує монтажу, від вітчизняного виробника вартістю 15000 грн (без ПДВ). Транспортні витрати з доставки – 720 грн, у тому числі ПДВ – 20%. Визначте первісну вартість обладнання.

Задача 48. Станом на 1 січня поточного року залишок запасів підприємства складає 200 тис. грн, у тому числі ТЗВ 25 тис. грн. Протягом I кварталу поточного року підприємство отримало запасів, вартість яких без урахування ПДВ і ТЗВ складає 250 тис. грн. Для цього підприємством здійснені ТЗВ у загальній сумі 38 тис. грн, у тому числі: оплата праці водіїв 11 тис. грн, страхові внески до фондів обов'язкового державного соціального страхування – 4 тис. грн, амортизація основних засобів – 8 тис. грн, інші витрати – 15 тис. грн. За I квартал у господарській діяльності підприємства використані запаси без урахування ПДВ на суму: 1-й варіант – 216 тис. грн; 2-й варіант – 264 тис. грн.

Розподіліть ТЗВ, якщо їх сума не враховується у складі вартості запасів, які придбаваються, а облік ТЗВ ведеться окремо. Визначте залишок запасів на кінець місяця. Результати розрахунків зведіть у таблицю.

№ з/п	Зміст запису	Вартість запасів, тис. грн		ТЗВ, тис. грн	
		варіант 1	варіант 2	варіант 1	варіант 2
1	Залишок на початок місяця	175	175	25	25
2	Надійшло за місяць	250	250	38	38
3	Вибуло за місяць	216	264		
4	Залишок на кінець місяця (ряд.1 + ряд.2 + ряд.3)				

Задача 49. За даними Держкомстату України за підсумками 2000 року індекс інфляції становить 125,8 %; за 2001 рік – %; за 2002 рік – %; за 2003 рік – %; за 2004 рік – 112,3 %; за 2005 рік – 110,3 %; за 2006 рік – 111,6 %. Розрахуйте коефіцієнт індексації основних фондів у кожному році та нову (проіндексовану) балансову вартість на 1 січня року.

Задача 50. Очікується, що у поточному році обсяг реалізованої продукції підприємства, яке працює нормально, має становити 400 млн грн, а середньорічний залишок нормованих оборотних засобів – 50 млн грн.

Визначити кількість оборотів і тривалість одного обороту оборотних засобів підприємства.

Задача 51. У 1 кварталі підприємство реалізувало продукції на 500 тис. грн, середньоквартальні залишки оборотних засобів склали 50 тис. грн. У 2 кварталі обсяг реалізації продукції збільшиться на 10 %, а час одного обороту оборотних засобів буде скорочено на 1 день.

Визначте:

1) коефіцієнт оборотності оборотних засобів і час одного обороту в днях у 1 кварталі;

2) коефіцієнт оборотності оборотних засобів та їх абсолютну величину в 2 кварталі;

3) вивільнення оборотних засобів у результаті скорочення тривалості одного обороту оборотних засобів.

Задача 52. У поточному році за планом сума нормованих оборотних фондів на підприємстві склала 100 тис. грн. Тривалість одного обороту оборотних фондів – 35 днів. Фактично обсяг продукції, що реалізується, збільшиться на 10 %.

Визначте, на скільки днів скоротиться час одного обороту при тій самій величині нормованих оборотних фондів.

Задача 53. Визначте, на яку суму можна збільшити обсяг реалізованої продукції при такій же сумі оборотних засобів, якщо в результаті впровадження поточного методу виробництва тривалість одного обороту скоротилася на 10 днів. Очікуваний обсяг реалізованої продукції може бути 28 млн грн при середньорічному залишку нормованих оборотних засобів 7 млн грн.

Задача 54. У звітному році підприємство реалізувало продукції на 10 млн грн при середньорічному залишку нормованих оборотних засобів 667 тис. грн. У наступному році обсяг реалізації зросте на 15 %.

Визначити потребу підприємства в оборотних засобах і суму вивільнених оборотних ресурсів за рахунок прискорення оборотності на 10 %.

Задача 55. Визначити планові й звітні показники використання оборотних засобів підприємства, якщо обсяг реалізованої продукції заплановано на рівні 90 млн грн при середньорічному залишку оборотних засобів на 15 млн грн. Фактично при такій самій сумі оборотних засобів було реалізовано продукції на 96 млн грн.

Задача 56. Визначити коефіцієнт оборотності оборотних засобів і тривалість одного обороту, якщо річна сума реалізованої продукції – 7480 тис. грн, а середньоквартальний норматив оборотних засобів відповідно 910; 930; 960 та 940 тис. грн.

Задача 57. Визначити вивільнену суму нормованих оборотних засобів, якщо в результаті впровадження поточного методу виробництва тривалість одного обороту скоротилася на 10 днів. За планом підприємство має реалізувати продукції на 20 млн грн при середньорічному залишку нормативу оборотних засобів 5 млн грн.

Задача 58. Фактичний час одного обороту доведений до 78 днів завдяки вжитим організаційно-технічним заходам. За планом обсяг реалізованої продукції становив 22 млн грн, а середньорічний залишок нормованих оборотних засобів 5,5 млн грн.

Визначити абсолютну суму вивільнених оборотних засобів і суму, на яку можна збільшити план реалізації продукції.

Задача 59. Визначити середньорічний залишок оборотних засобів і період обороту, якщо річний обсяг реалізованої продукції становив 6,510 тис. грн, а залишок оборотних засобів:

Місяць	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
На початок місяця	740	720	820	840	910	930	980	1030	1040	1060	950	1020
На кінець місяця	720	820	840	910	930	980	1030	1040	1060	950	1020	980

Задача 60. Розрахувати норму та норматив оборотних засобів підприємства, які знаходяться у незавершеному виробництві, якщо обсяг товарної продукції за виробничою собівартістю за 3 квартал поточного року сягає $Q_{\text{т}} = 200$ тис. грн, тривалість технологічного циклу виробу $T_{\text{ц}} = 12$ календарних днів, коефіцієнт наростання витрат у незавершеному виробництві $K_{\text{нз}} = 0,7$, тривалість планового періоду $T_{\text{пл}} = 90$ днів.

Задача 61. Визначити коефіцієнт оборотності (кількість оборотів) і тривалість одного обороту оборотних засобів підприємства, якщо обсяг реалізованої продукції сягає $Q_p = 300$ тис. грн, залишки оборотних засобів на початок кварталу $O_{п.кв} = 160$ тис. грн, на кінець першого місяця кварталу $O_{к.м1} = 140$ тис. грн, на кінець другого місяця кварталу $O_{к.м2} = 155$ тис. грн і на кінець третього місяця кварталу $O_{к.м3} = 150$ тис. грн.

5. КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ

1. Що таке засоби виробництва?
2. Які характерні ознаки основних засобів праці?
3. Назвіть основні класифікаційні групи основних засобів залежно від функціонального призначення.
4. Назвіть класифікаційні групи основних засобів з метою оподаткування прибутку підприємств.
5. Назвіть класифікаційні групи основних засобів за галузевими ознаками.
Які засоби праці є активними, а які пасивними?
6. Визначте поняття первісної вартості основних засобів.
7. Визначте поняття відновної вартості основних засобів.
8. Визначте поняття залишкової вартості основних засобів.
9. Визначте поняття ліквідаційної вартості основних засобів.
10. Визначте поняття вартості, що амортизується.
11. Визначте поняття справедливої вартості основних засобів.
12. Що таке фізичний знос I роду?
13. Що таке фізичний знос II роду?
14. Що таке моральний знос I роду?
15. Що таке моральний знос II роду?
16. Дайте визначення терміна амортизація
17. Охарактеризуйте прямолінійний метод нарахування амортизації.
18. Охарактеризуйте виробничий метод нарахування амортизації.
19. Охарактеризуйте кумулятивний метод нарахування амортизації.
20. Охарактеризуйте метод зменшення залишкової вартості.
21. Охарактеризуйте метод прискореного зменшення залишкової вартості.
22. Метод нарахування амортизації з метою оподаткування прибутку підприємств.
23. Показник екстенсивного використання основних засобів.
24. Показник інтенсивного використання основних засобів.
25. Що таке фондвідача?

26. Що таке фондомісткість?
27. Що таке фондоозброєність?
28. Що таке коефіцієнт змінності роботи устаткування?
29. Вкажіть джерела фінансування витрат на ремонт основних засобів.
30. Вкажіть джерела фінансування витрат на покращення основних засобів (модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію та ін.).
31. Порівняйте правила поліпшення основних засобів із правилами поліпшення основних фондів з метою оподаткування прибутку підприємств.
32. Охарактеризуйте порядок переоцінки (дооцінки та уцінки) основних засобів.
33. Як індексується балансова вартість основних виробничих фондів з метою оподаткування?
34. Чим відрізняються податкова індексація та облікова переоцінка основних засобів?
35. Що означає зменшення корисності основних засобів?
36. Що потрібно розуміти під емісією корпоративних прав?
37. Як визначається первісна вартість основних засобів, внесених до статутного капіталу підприємства?
38. Визначте поняття фінансової та операційної оренди.
39. Назвіть ознаки фінансової оренди.
40. Що таке лізинг і чим він відрізняється від оренди?
41. Які види лізингу Вам відомі?
42. У чому полягає різниця між фінансовим лізингом і фінансовою орендою?
43. Охарактеризуйте взаємовідносини сторін угоди фінансового лізингу
44. У яких випадках може змінюватися строк корисного використання об'єкта основних засобів?
45. Які фактори враховуються при визначенні строку корисного використання об'єкта основних засобів?
46. З яких витрат складається собівартість придбаного об'єкта основних засобів?
47. Чи всі об'єкти основних засобів є об'єктом амортизації?
48. Які види оцінки основних засобів Вам відомі?

49. Які шляхи надходження та способи вибуття основних засобів Вам відомі?

50. У яких випадках необхідна оцінка орендованого майна та хто її здійснює?

51. Що таке консервація основних виробничих фондів ?

52. Чим регулюється порядок консервації основних засобів підприємства ?

53. Чи нараховується амортизація на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації основних засобів?

54. Як визначається фінансовий результат від вибуття основних засобів?

55. Як визначається балансова вартість об'єктів основних фондів групи 1 у зв'язку з їх продажем?

56. Як визначається балансова вартість основних фондів груп 2, 3 і 4 у зв'язку з їх продажем?

57. Як визначається база оподаткування ПДВ при продажу об'єктів основних засобів?

58. Визначте поняття звичайної ціни.

59. Які існують причини ліквідації об'єктів основних засобів?

60. Як визначається фінансовий результат від ліквідації основних засобів?

61. Який порядок оподаткування ліквідації основних фондів групи 1?

62. Який порядок оподаткування ліквідації основних фондів груп 2, 3 і 4?

63. Який порядок оподаткування суми компенсації страхової компанії чи фізичної особи, визнаної винною у заподіяній шкоді, за основні фонди групи 1?

64. Який порядок оподаткування суми компенсації страхової компанії чи фізичної особи, визнаної винною у заподіяній шкоді, за основні фонди груп 2, 3 і 4?

65. Як визначається сума компенсації фізичної особи, яка визнана винною у заподіяній шкоді підприємству?

66. Який порядок оподаткування операцій із передачі основних засобів до статутного капіталу інших підприємств?

67. Як визначається первісна вартість основних засобів при бартері подібними та неподібними об'єктами?

68. Як визначається первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів?

69. Як визначається фінансовий результат безоплатно отриманих основних засобів ?

70. Як оподатковуються операції з безоплатно отриманих основних засобів?

71. Які договори застави Вам відомі?

72. Як оподатковуються операції з передачі основних фондів у заставу?

73. Що таке оборотні засоби та оборотні виробничі фонди підприємства?

74. У чому полягає відміна оборотних виробничих фондів від оборотних засобів?

75. Які основні елементи складають оборотні виробничі фонди?

76. Які складові елементи засобів праці відносять до виробничих запасів?

77. Що таке фонди обігу та які їх складові елементи?

78. Що означає елементна структура оборотних засобів?

79. У чому полягає суть нормування оборотних засобів?

80. Які методи нормування оборотних засобів ви знаєте?

81. Як розрахувати норму оборотних засобів підприємства?

82. Як розрахувати норматив оборотних засобів підприємства?

83. Які існують показники оборотності оборотних засобів?

84. Які існують показники ефективності використання оборотних засобів?

85. Як розрахувати коефіцієнт оборотності та період обороту оборотних засобів?

86. Що означає рентабельність оборотних засобів?

87. Перелічіть основні джерела формування оборотних засобів.

88. Що таке стійкі пасиви і що до них належить?

89. У чому полягає суть дебіторської та кредиторської заборгованості підприємства?

90. Як формується первісна вартість основних засобів і балансова вартість груп основних фондів, якщо покупець зареєстрований (не зареєстрований) платником ПДВ?

91. Який склад оборотних активів підприємства згідно з бухгалтерським балансом?

92. Який склад активів підприємства згідно з бухгалтерським балансом?

93. Як використовують підприємства у своїй господарській діяльності запаси?

94. Що відносять до запасів?

95. У чому полягає відмінність між основними засобами, малоцінними необоротними матеріальними активами (МНМА) і запасами?

96. Як вирішуються на підприємстві питання ефективного використання запасів?

97. На яких етапах руху запасів розглядають їх оцінку?

98. Які шляхи надходження запасів на підприємство Вам відомі?

99. Які існують податкові наслідки на етапі придбання запасів залежно від особливостей операції з ними?

100. Як визначається первісна вартість запасів залежно від джерел надходження?

101. Що таке невідфактуровані поставки?

102. Який зміст методів оцінки запасів при їх вибутті?

103. Як оцінюються запаси на дату балансу?

104. Як визначається оподатковуваний прибуток підприємства?

105. Як визначається розмір збитків від крадіжки запасів, основних засобів?

106. Як формується балансова вартість запасів для оподаткування?

107. Які основні операції, пов'язані з вибуттям запасів Вам відомі та, які їх податкові наслідки?

108. Які особливості операцій з давальницькою сировиною?

ТЕСТИ

1. Первісна вартість – це вартість:

- а) у рік введення основних засобів у експлуатацію;
- б) у рік переоцінки;
- в) з урахуванням зносу за період експлуатації;
- г) балансова за вирахуванням ліквідаційної вартості.

2. Відновна вартість – це вартість:

- а) у рік введення основних засобів у експлуатацію;
- б) у рік переоцінки;
- в) з урахуванням зносу за період експлуатації.
- г) первісна або переоцінена за вирахуванням ліквідаційної вартості.

3. Вартість, що амортизується – це вартість:

- а) у рік введення основних засобів у експлуатацію;
- б) у рік переоцінки;
- в) з урахуванням зносу за період експлуатації;
- г) первісна або переоцінена за вирахуванням ліквідаційної вартості.

4. Залишкова вартість – це вартість:

- а) у рік введення основних засобів у експлуатацію;
- б) у рік переоцінки;
- в) з урахуванням зносу за період експлуатації;
- г) первісна або переоцінена за вирахуванням ліквідаційної вартості.

5. Ліквідаційна вартість – це:

- а) первісна вартість;
- б) відновна вартість;
- в) залишкова за строк експлуатації $t = T_e$;
- г) залишкова в кінці строку служби $t = T_{ca}$.

6. Фізичний знос I роду (виробничий) характеризує:

- а) створення нових засобів праці, які дешевші за діючі;
- б) втрата діючими засобами своїх первісних техніко-експлуатаційних якостей;
- в) створення нових засобів праці, більш продуктивних, довговічних;
- г) дія природних факторів.

7. Фізичний знос II роду (виробничий) характеризує:

- а) створення нових засобів праці, які дешевші за діючі;
- б) втрата діючими засобами своїх первісних техніко-експлуатаційних якостей;
- в) створення нових засобів праці, більш продуктивних, довговічних;
- г) дія природних факторів.

8. Моральний знос I роду характеризує:

- а) створення нових засобів праці, які дешевші за діючі;
- б) втрата діючими засобами своїх первісних техніко-експлуатаційних якостей;
- в) створення нових засобів праці, більш продуктивних, довговічних;
- г) дія природних факторів.

9. Моральний знос II роду характеризує:

- а) створення нових засобів праці, які дешевше діючих;
- б) втрата діючими засобами своїх первісних техніко-експлуатаційних якостей;
- в) створення нових засобів праці, більш продуктивних, довговічних;
- г) дія природних факторів.

10. Прямолінійний метод нарахування амортизації забезпечує:

- а) рівномірний розподіл амортизаційних відрахувань за роками експлуатації;
- б) залежить від обсягу виробництва продукції за кожний рік і терміну служби основних засобів;
- в) розрахунок амортизаційних відрахувань ведеться за подвійною нормою амортизації від залишкової вартості;
- г) залежить від норми амортизаційних відрахувань і залишкової вартості основних засобів;
- д) використовує в якості норм амортизації кумулятивний коефіцієнт.

11. Виробничий метод нарахування амортизації забезпечує:

- а) рівномірний розподіл амортизаційних відрахувань за роками експлуатації;

б) залежить від обсягу виробництва продукції за кожний рік і терміну служби основних засобів;

в) розрахунок амортизаційних відрахувань ведеться за подвійною нормою амортизації від залишкової вартості;

г) залежить від норми амортизаційних відрахувань і залишкової вартості основних засобів;

д) використовує в якості норм амортизації кумулятивний коефіцієнт.

12. Метод зменшення залишкової вартості забезпечує:

а) рівномірний розподіл амортизаційних відрахувань за роками експлуатації;

б) залежить від обсягу виробництва продукції за кожний рік і терміну служби основних засобів;

в) розрахунок амортизаційних відрахувань ведеться за подвійною нормою амортизації від залишкової вартості;

г) залежить від норми амортизаційних відрахувань і залишкової вартості основних засобів;

д) використовує в якості норм амортизації кумулятивний коефіцієнт.

13. Метод прискореного зменшення залишкової вартості забезпечує:

а) рівномірний розподіл амортизаційних відрахувань за роками експлуатації;

б) залежить від обсягу виробництва продукції за кожний рік і терміну служби основних засобів;

в) розрахунок амортизаційних відрахувань ведеться за подвійною нормою амортизації від залишкової вартості;

г) залежить від норми амортизаційних відрахувань і залишкової вартості основних засобів;

д) використовує в якості норм амортизації кумулятивний коефіцієнт.

14. Кумулятивний метод нарахування амортизації забезпечує:

а) рівномірний розподіл амортизаційних відрахувань за роками експлуатації;

б) залежить від обсягу виробництва продукції за кожний рік і терміну служби основних засобів;

в) розрахунок амортизаційних відрахувань ведеться за подвійною нормою амортизації від залишкової вартості;

г) залежить від норми амортизаційних відрахувань і залишкової вартості основних засобів;

д) використовує в якості норм амортизації кумулятивний коефіцієнт.

15. Фондовіддача показує:

а) випуск продукції на одиницю вартості основних засобів;

б) вартість основних засобів на одиницю продукції;

в) випуск продукції в одиницю часу в розрахунку на одного працівника;

г) ступінь використання робочого часу;

д) вартість основних засобів на одного працюючого.

16. Фондомісткість – це:

а) випуск продукції на одиницю вартості основних засобів;

б) вартість основних засобів на одиницю продукції;

в) випуск продукції в одиницю часу в розрахунку на одного працівника;

г) ступінь використання робочого часу;

17. Фондоозбросність – це:

а) випуск продукції на одиницю вартості основних засобів;

б) вартість основних засобів на одиницю продукції;

в) випуск продукції в одиницю часу в розрахунку на одного працівника;

г) ступінь використання робочого часу;

18. При першій дооцінці сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів:

а) збільшує додатковий капітал підприємства;

б) збільшує витрати поточного періоду;

в) зменшує додатковий капітал підприємства;

г) збільшує доходи звітного періоду.

19. При першій уцінці сума уцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів:

а) збільшує додатковий капітал підприємства;

б) збільшує витрати поточного періоду;

в) зменшує додатковий капітал підприємства;

г) збільшує доходи звітного періоду.

20. Дооцінка у межах залишкової вартості первісно уцінених основних засобів:

- а) збільшує додатковий капітал підприємства;
- б) збільшує витрати поточного періоду;
- в) зменшує додатковий капітал підприємства;
- г) збільшує доходи звітного періоду.

21. Уцінка до ціни, не нижчої від залишкової вартості первісно дооцінених основних засобів:

- а) збільшує додатковий капітал підприємства;
- б) збільшує витрати поточного періоду;
- в) зменшує додатковий капітал підприємства;
- г) збільшує доходи звітного періоду.

22. Витрати на модернізацію основних виробничих засобів:

- а) включають до виробничої собівартості готової продукції;
- б) збільшують первісну вартість основних засобів;
- в) відносять до валових витрат у сумі, яка не перевищує 10 % сукупної балансової вартості груп основних фондів.

23. Витрати на ремонт основних виробничих засобів:

- а) включають до виробничої собівартості готової продукції;
- б) збільшують первісну вартість основних засобів;
- в) відносять до валових витрат у сумі, яка не перевищує 10 % сукупної балансової вартості груп основних фондів.

24. Первісна вартість об'єктів основних засобів, придбаних за плату, визначається:

а) як сума витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням і доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для їх використання у позапланових цілях;

б) розподіленням загальної суми пропорційно справедливій вартості окремого об'єкта основних засобів;

в) як справедлива вартість;

г) як собівартість, визначена згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати»;

д) як залишкова вартість. Якщо залишкова вартість перевищує справедливу вартість, то справедлива вартість, із включенням різниці до витрат звітного періоду;

е) як справедлива вартість переданого об'єкта, збільшена (зменшена) на суму грошової доплати;

25. Первісна вартість придбаних об'єктів основних засобів, зобов'язання за якими визначені загальною сумою, визначається:

а) як сума витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням і доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для їх використання у позапланових цілях;

б) розподіленням загальної суми пропорційно справедливій вартості окремого об'єкта основних засобів;

в) як справедлива вартість;

г) як собівартість, визначена згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати»;

д) як залишкова вартість. Якщо залишкова вартість перевищує справедливу вартість, то справедлива вартість, із включенням різниці до витрат звітного періоду;

е) як справедлива вартість переданого об'єкта, збільшена (зменшена) на суму грошової доплати.

26. Первісна вартість об'єктів основних засобів, внесених до статутного капіталу, визначається:

а) як сума витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням і доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для їх використання у позапланових цілях;

б) розподіленням загальної суми пропорційно справедливій вартості окремого об'єкта основних засобів;

в) як справедлива вартість;

г) як собівартість, визначена згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати»;

д) як залишкова вартість. Якщо залишкова вартість перевищує справедливу вартість, то справедлива вартість, із включенням різниці до витрат звітного періоду;

е) як справедлива вартість переданого об'єкта, збільшена (зменшена) на суму грошової доплати.

27. Первісна вартість об'єктів основних засобів, переведених в основні засоби з оборотних активів, товарів, готової продукції визначається:

а) як сума витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням і доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для їх використання у позапланових цілях;

б) розподіленням загальної суми пропорційно справедливій вартості окремого об'єкта основних засобів;

в) як справедлива вартість;

г) як собівартість, визначена згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати»;

д) як залишкова вартість. Якщо залишкова вартість перевищує справедливу вартість, то справедлива вартість, із включенням різниці до витрат звітного періоду;

е) як справедлива вартість переданого об'єкта, збільшена (зменшена) на суму грошової доплати.

28. Первісна вартість об'єктів основних засобів, отриманих в обмін на подібний об'єкт, визначається:

а) як сума витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням і доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для їх використання у позапланових цілях;

б) розподіленням загальної суми пропорційно справедливій вартості окремого об'єкта основних засобів;

в) як справедлива вартість;

г) як собівартість, визначена згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати»;

д) як залишкова вартість. Якщо залишкова вартість перевищує справедливу вартість, то як справедлива вартість, із включенням різниці до витрат звітного періоду;

е) як справедлива вартість переданого об'єкта, збільшена (зменшена) на суму грошової доплати.

29. Первісна вартість об'єктів основних засобів, отриманих в обмін на неподібний об'єкт, визначається:

а) як сума витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням і доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для їх використання у позапланових цілях;

б) розподіленням загальної суми пропорційно справедливій вартості окремого об'єкта основних засобів;

в) як справедлива вартість;

г) як собівартість, визначена згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати»;

д) як залишкова вартість. Якщо залишкова вартість перевищує справедливу вартість, то справедлива вартість, із включенням різниці до витрат звітного періоду;

є) як справедлива вартість переданого об'єкту, збільшена (зменшена) на суму грошової доплати.

30. Первісна вартість безоплатно отриманих об'єктів основних засобів, визначається:

а) як сума витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням і доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для їх використання у позапланових цілях;

б) розподіленням загальної суми пропорційно справедливій вартості окремого об'єкта основних засобів;

в) як справедлива вартість;

г) як собівартість, визначена згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати»;

д) як залишкова вартість. Якщо залишкова вартість перевищує справедливу вартість, то справедлива вартість, із включенням різниці до витрат звітного періоду;

є) як справедлива вартість переданого об'єкта, збільшена (зменшена) на суму грошової доплати.

31. До складу оборотних засобів підприємства входять:

а) запаси матеріалів, запасних частин, палива, готової продукції на складі;

б) транспортні засоби;

в) оборотні виробничі фонди і фонди обігу; виробничі запаси, незавершене виробництво, витрати майбутніх періодів;

г) інструмент.

32. Оборотні виробничі фонди підприємства – це:

1) сукупність матеріально-речових цінностей, що одноразово беруть участь у процесі виробництва і цілком переносять свою вартість на вартість виготовленої продукції;

2) частина виробничих фондів підприємства, що проходить три стадії кругообігу (грошову, виробничу і товарну) у кожному технологічному циклі виготовлення продукції;

3) предмети та засоби праці, термін експлуатації яких не перевищує 1 рік;

4) робочі машини та устаткування;

5) усі відповіді правильні.

33. До оборотних виробничих фондів відноситься

1) продукція, що не пройшла всіх стадій обробки;

2) запаси готової продукції на складі підприємства;

- 3) кошти на поточному рахунку;
- 4) обчислювальна техніка;
- 5) усі відповіді правильні.

34. До складу нормованих оборотних засобів включають:

- 1) кошти на поточному рахунку;
- 2) витрати майбутніх періодів;
- 3) відвантажену продукцію;
- 4) кошти в касі підприємства;
- 5) дебіторську заборгованість.

35. Які з перелічених елементів входять до складу ненормованих оборотних засобів:

- 1) запаси тари і палива;
- 2) витрати майбутніх періодів;
- 3) готова продукція на складі підприємства;
- 4) кошти;
- 5) машини і обладнання.

36. Незавершене виробництво – це:

- 1) незакінчена обробкою продукція на складі підприємства;
- 2) вартість продукції з незакінченою обробкою, яка знаходиться на обладнанні у цеху;
- 3) витрати майбутніх періодів;
- 4) незакінчена продукція: на робочому місці, у технічному контролі, транспортується;
- 5) продукція відвантажена.

37. Яка з наведених відповідей правильна:

- 1) незавершене виробництво входить до складу оборотних виробничих фондів;
- 2) незавершене виробництво входить до складу фондів обігу;
- 3) незавершене виробництво входить до складу засобів праці;
- 4) незавершене виробництво входить до складу оборотних засобів;
- 5) незавершене виробництво входить до складу основних фондів.

38. Структура оборотних засобів – це:

- 1) їх склад за елементами;
- 2) співвідношення між вартістю виробничих запасів і відвантаженою продукцією;

3) питома вага кожного елемента у загальному обсязі оборотних засобів у відсотках;

4) співвідношення між вартістю виробничих запасів і незавершеного виробництва;

5) усі відповіді правильні.

39. Оборотність засобів обчислюється:

1) тривалістю одного обороту в днях;

2) кількістю оборотів за звітний період;

3) величиною оборотних засобів, що припадають на одиницю реалізованої продукції;

4) усі відповіді правильні;

5) немає правильної відповіді.

40. Не нормується такий елемент оборотних засобів:

1) витрати майбутніх періодів;

2) виробничі запаси;

3) грошові кошти на поточному рахунку;

4) незавершене виробництво;

5) готова продукція на складі підприємства.

41. Обсяг виробництва у звітному році складав 4800 тис. грн, середньорічний залишок оборотних засобів – 600 тис. грн. Кількість оборотів оборотних засобів і тривалість одного обороту відповідно складають:

1) 10 оборотів і 36 днів;

2) 8 оборотів і 45 днів;

3) 6 оборотів і 60 днів;

4) 4 обороти і 90 днів;

5) немає правильної відповіді.

42. За умов норми запасів основних матеріалів 30 днів і річної потреби в них у розмірі 5400 тис. грн норматив оборотних засобів в основних матеріалах складає:

1) 180 тис. грн;

2) 360 тис. грн;

3) 450 тис. грн;

4) 540 тис. грн;

5) 900 тис. грн.

7. СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 01.07.2004 р. »№ 1957-IV.
2. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.91р. №1576-XII.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV.
4. Закон України «Про податок на додану вартість» від 3.04.1997 р. №168/97-ВР (зі змінами та доповненнями).
5. Закон України «Про фінансовий лізинг» від 16.12.1997 р. № 723/97-ВР.
6. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні» № 2658-III від 12.07.2001 р.
7. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оренду державного та комунального майна» від 29.06.2004 р. №1905-IV.
8. Закон України «Про страхування» від 07.03.1996 р. № 85/86-ВР.
9. Закон України «Про власність» від 07.02.1991 р. № 697-XII.
10. Закон України «Про заставу» від 02.10.1992 р. № 2654-XII.
11. Закон України «Про іпотеку» від 05.06.2003 р. № 898-IV.
12. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997р. »№ 283/97-ВР.
13. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 24.12.2002 р. »№ 349
14. Закон України «Про авторське право і суміжні права» від 23.12.1993 р. №3792-XII
15. Закон України «Про державну реєстрацію майнових прав на нерухоме майно та їх обмежень» від 1.07.2004 р. № 1952-IV.
16. Закон України «Про передачу об'єктів права державної та комунальної власності» від 3.03.1998 р. № 147/98-ВР.
17. Закон України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності» від 23.12.1998 р. №351-XIV.
18. Закон України «Про захист прав споживачів» від 12.05.1991 р. №1023-XII.
19. Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 1.06.2000 р. № 1775-III.
20. Закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» від 4.10.2001 р. № 2761-III.
21. Закон України «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), нестачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каменю та валютних цінностей» від 6.06.1995р. № 217/95-ВР.

22. Наказ Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення з регулювання обігу готівки» від 12.06.1995 р. № 436/95.

23. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.

24. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV.

25. Кодекс законів про працю України від 15.09.99 р. № 1045-XIV.

26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Мінфіну України від 31.03.99 р. № 87, зареєстроване в Мін'юсті України 21.06.1999 р. №391/3684.

27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Мінфіну України від 27.04.2000 р. № 92, зареєстроване в Мін'юсті України 18.05.2000 р. № 288/4509.

28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджене наказом Мінфіну України №87 від 31.03.1999р., зареєстроване в Мін'юсті України 21.06.1999 р. № 397/3690.

29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Мінфіну України від 28.05.1999 р. № 137, зареєстроване в Мін'юсті України 21.06.1999 р. № 392/3685.

30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну України від 27.04.2000 р. № 92, зареєстроване в Мін'юсті України 18.05.2000 р. № 288/4509.

31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Мінфіну України від 18.10.1999 р. № 242, зареєстроване в Мін'юсті України 2.11.1999 р. № 750/4043.

32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджений наказом Мінфіну України № 246 від 20.10.1999 р., зареєстрований в Мін'юсті України 2.11.1999 р. № 751/4044.

33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Мінфіну України від 8.10.1999 р. №237, зареєстроване в Мін'юсті України 25.10.1999 р. № 725/4018.

34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене наказом Мінфіну України від 28.07.2000р. № 181, зареєстроване в Мін'юсті України 10.08.2000р. № 487/4708.

35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Мінфіну України від 29.11.1999р. № 290, зареєстроване в Мін'юсті України 14.12.1999р. № 860/4153.

36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Мінфіну України від 31.12.1999р. № 318, зареєстроване в Мін'юсті України 19.01.2000 р. № 27/4248.

37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Мінфіну України від 7.07.1999 р. №163, зареєстроване в Мін'юсті України 23.07.1999 р. № 499/3792.

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів», затверджене наказом Мінфіну України від 24.12.2004р. № 817, зареєстроване в Мін'юсті України 13.01.2005 р., № 35/10315.

39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати», затверджене наказом Мінфіну України від 28.04.2006 р. № 415, зареєстроване в Мін'юсті України 26.05.2006 р., № 610/12484.

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджене наказом Мінфіну України від 2.07.2007 р. №779, зареєстроване в Мін'юсті України від 16.07.2007 р. № 823/14090.

41. «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні», затверджене постановою Правління НБУ від 15.12.2004 р. №637, зареєстроване в Мін'юсті України 13.01.2005 р., № 40/10320.

42. Положення «Про встановлення граничної суми готівкового розрахунку» № 32, затверджене постановою Правління НБУ від 9.02.2005 р., зареєстроване в Мін'юсті України 18.04.2005 р., № 410/10690.

43. Положення «Про консервацію основних виробничих фондів підприємств», затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.1997 р. № 1183.

44. «Про порядок консервації основних фондів і тимчасове виведення з експлуатації виробничих потужностей підприємств, які виготовляють товари легкої промисловості», затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 22.05.1997 р. № 477.

45. «Про порядок консервації основних фондів і тимчасове виведення з експлуатації виробничих потужностей підприємств, які виготовляють товари лісової та деревообробної промисловості», затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 15.07.1997 р. № 745.

46. Положення «Про порядок консервації і розконсервації об'єктів будівництва», затверджене наказом Мінбуду України від 21.10.2005 р. № 2.

47. Положення «Про порядок уцінки та реалізації залежалої продукції з групи товарів широкого споживання, продукції виробничо-технічного призначення і надлишкових товарно-матеріальних цінностей», затверджене наказом Мінекономіки і Міністерства фінансів України від 10.09.1996 р. № 120/190.

48. «Положення про технічне обслуговування обладнання коксохімічних підприємств», затверджене наказом Мінпромполітики України від 14.10.2005 р. № 387.

49. «Положення про технічне обслуговування обладнання гірничодобувних підприємств», затверджене наказом Мінпромполітики України від 4.07.2003 р. № 281.

50. «Положення про технічне обслуговування обладнання підприємств гірничометалургійного комплексу», затверджене наказом Мінпромполітики України від 15.06.2004 р. № 285.

51. «Про впровадження системи збирання, сортування, транспортування, переробки та утилізації відходів як вторинної сировини», затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 26.07.2001 р. № 915.

52. «Про встановлення строку повернення тари, яка за умовами договору (контракту) . зворотна (заставна)», затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 27.07.2006 р. № 1038.

53. «Інструкція з використання Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджена наказом Мінфіну України від 30.11.1999 р. №291.

54. «Інструкція про порядок здійснення державного метрологічного нагляду за кількістю фасованого товару в упаковках», затверджена Держстандартом України від 17.05.2000 р. № 314.

55. «Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і документів та розрахунків», затверджена наказом Мінфіну України від 11.08.1994 р. № 69, зареєстрована в Мін'юсті України 26.08.1994 р., № 202/412.

56. «Інструкція про порядок складання звіту про використання програмних продуктів на 1 січня 1998 р.», затверджена наказом Держкомстату України від 27.08.1997 р. № 10.

57. Порядок визначення розміру збитків від крадіжки, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116.

58. «Порядок збору, сортування, транспортування, переробки і утилізації використаної тари (упаковки)», затверджений наказом Мінекономіки України від 2.10.2001 р. № 224.

59. «Правила використання, обороту та повернення засобів упакування багаторазового використання в Україні», затверджені наказом Міндержресурсів України від 16.06.1992 р. № 15.

60. «Правила будови і безпечної експлуатації трубопроводів пари та гарячої води», затверджені наказом Держнагляду охорони праці України від 8.09.1998 р. № 177, зареєстровані в Мін'юсті України 7.10.1998 р., №636/3076.

61. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Мінфіну України від 30.09.2003 р. № 561.

62. Національний стандарт № 1 «Загальні принципи оцінки майна та майнових прав», затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. № 1440.

63. Національний стандарт № 2 «Оцінка нерухомого майна», затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.2004 р. № 1442.

64. Національний стандарт № 3 «Оцінка цілісних майнових комплексів», затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 29.11.2006р. № 1655.

65. Лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. № 04230-04108 «Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності».
66. Лист ДПАУ від 6.10.2004 р. № 8878/6/15-1116 (щодо податкового обліку запасів).
67. Лист ДПАУ від 22.07.2003 р. № 11408/7/15-1117 (щодо визначення балансової вартості запасів).
68. Лист ДПАУ від 6.10.2004 р. № 19292/7/15-1117 (щодо розрахунку приросту (убутку) балансової вартості запасів).
69. Лист ДПАУ від 21.10.2002 р. № 8208/5/15-2116 (щодо включення процентів за товарний кредит до складу валових витрат).
70. Лист ДПАУ від 10.07.2002 р. № 4354/6/15-1116 (щодо включення процентів за фінансовий кредит до складу валових витрат).
71. Лист ДПАУ від 1.12.2006 р. № 22466/7/31-0017 (щодо включення до валових витрат сум ПДВ, які сплачені покупцем у складі ціни придбання).
72. Лист ДПАУ від 24.09.2003 р. № 8032/6/15-1116 (щодо визнання витрат на поліпшення безоплатно отриманих основних фондів у складі валових).
73. Лист ДПАУ від 20.11.2003 р. № 9543/6/15-1116 (щодо включення витрат на заробітну плату робітників, які виконують ремонт основних фондів, до валових витрат).
74. Лист ДПАУ від 2.03.2006 р. № 1197/Х/15-0314 (щодо балансової вартості основних фондів при використанні матеріальних цінностей, отриманих у результаті ліквідації основних фондів при виготовленні інших основних фондів).
75. Лист ДПАУ від 18.02.1998 р. № 1725/10/15-1117 (про включення до валового доходу підприємства доходів від реалізації путівок баз відпочинку).
76. Лист ДПАУ від 24.09.2003 р. № 8032/6/15-1116 (щодо відображення у податковому обліку витрат на поліпшення безоплатно отриманих основних фондів).
77. Лист ДПАУ від 17.11.2003 р. № 9417/6/15-1316 (щодо комп'ютерних програм).
78. Лист ДПАУ від 6.11.2001 р. № 7083/6/15-1116 (щодо нарахування амортизації філією на основні фонди).
79. Амортизація у податковому обліку платника податку на прибуток // Брошура, підготовлена Департаментом інформаційної політики і масово-роз'яснювальної роботи ДПАУ, 2006 р. (Інтернет ресурси <http://www.dpa.dn.ua/law/law20061113.htm>).
80. Виробничі запаси: бухгалтерський і податковий облік // Збірник систематизованого законодавства /Випуск 12/грудень 2006 р.
81. Голов С. Концепції амортизації та їх вплив на облік і управління в сучасних умовах // Бухгалтерський облік і аудит, № 8, 2004. С. 9 – 15.

82. Грузинов В.П., Грибов В.Д. Экономика предприятия: Учеб. пособие. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 208 с.

83. Державний класифікатор України. Класифікація основних фондів ДК 013-97, затверджений наказом Державного комітету України із стандартизації, метрології й сертифікації від 19.08.1997 р. № 507.

84. Державний стандарт України «Організація промислового виробництва. Основні поняття. Терміни та визначення» ДСТУ 2960-94, розроблений і внесений Державним Інститутом праці та соціально-економічних досліджень Міністерства промисловості України та Державним університетом «Львівська політехніка», затверджений і введений в дію наказом Держстандарту України від 28.12.1994 р. № 333.

85. Економіка підприємства: Підручник / За заг. ред. д-ра екон. наук, проф. С.Ф. Покропивного. – К.: КНЕУ, 2003. – 608 с. – Рос. мовою.

86. Економіка підприємства: Навч. посіб. / За ред. В.Г. Герасимчука, А.Е. Розенплентера. – К.: ІВЦ „Видавництво” Політехніка”, 2003. – 264 с.

87. Економіка підприємства: Навчальний посібник / за заг. ред. П.В. Круша, В.І. Подвігіної, Б.М. Сердюка. – К.: Ельга-Н, КНТ, 2007. – 780с.

88. Збірник систематизованого законодавства. Бухгалтерія. «Основні засоби» /Випуск 11/ Листопад 2003 р.

89. Збірник систематизованого законодавства. Бухгалтерія. «Необоротні активи та МШП у бухгалтерському та податковому обліку» № 30 (445), 28 липня 2001 р.

90. Збірник систематизованого законодавства. Бухгалтерія. «Досягнення цивілізації в обліку» /випуск 5/, травень 2004 р.

91. Іванов Ю. Операції з невиробничими фондами: податкові аспекти // Бухгалтерія № 21/2 30.05.2002, С. 17 – 32.

92. Клименко О.В. Аналіз методів нарахування амортизації та їх вплив на прибуток підприємства // Економічний вісник НТУУ „КПІ”. Київ, 2004 (1). – С. 179 – 186.

93. Круш П.В., Поліщук С.В. Оцінка бізнесу: Навчальний посібник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 264 с.

94. Круш П.В., Подвігіна В.І., Клименко О.В. Капітал та основні засоби підприємства: Навч. посіб. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 168 с.

95. Круш П.В., Клименко О.В. Економіка (розрахунки фінансово-інвестиційних операцій в Excel): Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 264 с.

96. Операції з основними засобами: всі аспекти обліку // Збірник систематизованого законодавства /Випуск 2/лютий 2007 р.

97. Охрименко Д. Непрофільні активи. Як визначити непрофільний актив // Інвестиційна газета від 23.03.2004 р. № 12 (441).

98. Примак Т.О. Економіка підприємств: Навч. посібник. – К.: МА-УП, 1999. – 108 с.
99. Примакова О. Основні засоби: бухгалтерський та податковий облік. – Ч.: Фактор, 2002. – 144 с.
100. Сергеев И.В. Экономика предприятия: Учеб. пособие, – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 304 с.
101. Сідун В.А., Пономарьова Ю.В. Економіка підприємства: Навч. посіб. – Київ: Центр навчальної літератури, 2003. – 436 с.
102. Статистичний щорічник України за 2003 рік. Державний комітет статистики України. / За ред. О.Г. Осауленко. – Київ: Видавництво «Консультант», 2004. – 632 с.
103. Харів П. С. Економіка підприємства: Збірник задач і тестів: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2001. – 301с.
104. Хохлов Н.П., Гиль С.Е., Приймак Л.И. Экономика предприятий. Тексты лекций. Ч. I. – Харьков: Изд. ХГСУ, 2002. – 92 с.
105. Чалий І. Джерела інвестиції по-кабмінівськи. Якщо немає активів, пасиви не допоможуть // Дзеркало тижня, 20.03.2004. С. 11.
106. Чебанова Н.В., Василенко Ю. А. Бухгалтерський фінансовий облік: Посібник. – К.: Видавничий центр «Академія», 2002. – 672 с.
107. Чумаченко М. Амортизаційні відрахування // Бухгалтерський облік і аудит, № 8, 2004. С. 6 – 8.
108. Экономика предприятия: Учебное пособие / Под общ. ред. д.э.н., проф. Л.Г. Мельника – Сумы: ИТД «Университетская книга», 2002. – 632с.
109. Экономика предприятия: Учебник / Под ред. проф. О.И. Волкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 520 с.

8. ДОДАТКИ

Додаток 1

Таблиця 1.

Види вартості необоротних активів

Види оцінки (вартості)	Визначення терміна, характеристика, обставини застосування
Первісна вартість*	Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових засобів чи справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів” (п. 4 [30]). «Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю» (п. 7 П(С)БО 7 «Основні засоби» [30]). У тих випадках, коли фактичну собівартість визначити неможливо, наприклад, у разі безоплатного отримання активу, первісною вартістю визнається справедлива вартість (п. 12 П(С)БО 9 «Запаси» [32], п. 10 П(С)БО 7 «Основні засоби», п. 13, 15 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [31]). Визначення терміна надано тільки у), П(С)БО 7 «Основні засоби», але якщо виключити з нього згадку про необоротні активи, то його цілком можна застосовувати і до запасів (п. 9 – 14 П(С)БО 9 «Запаси»), і до фінансових інвестицій, і до деяких інших видів активів. Первісна вартість формується на момент первісного визнання (порядок формування залежить від способу придбання активу. Первісна вартість може залишатися незмінною аж до вибуття активу, але за певних умов може змінюватися. Зокрема, первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов’язаних з поліпшенням об’єкта (п. 14 П(С)БО 7 «Основні засоби»), або у зв’язку з проведенням переоцінки (п. 16 П(С)БО 7 «Основні засоби»). У першому випадку вона залишається первісною, а в другому називається переоціненою.
Переоцінена вартість	Переоцінена вартість з’являється у результаті переоцінки основних засобів або нематеріальних активів. Якщо об’єкт переоцінювався хоча б один раз, його первісна вартість вважається переоціненою, і в балансі такий об’єкт відображається за переоціненою вартістю. Причина переоцінки – невідповідність залишкової вартості об’єкта його справедливій вартості на дату балансу. Тому переоцінка виконується на дату балансу і переоцінена вартість може змінюватися на дату балансу. У разі вибуття переоціненого об’єкта списується його переоцінена вартість, а також сума переоціненого зносу (накопиченої амортизації).
Балансова вартість	Це та сума, за якою активи та зобов’язання відображаються у балансі. Застосовується до всіх видів активів та зо-

Види оцінки (вартості)	Визначення терміна, характеристика, обставини застосування
	<p>бов'язань. Балансовою залежно від конкретних обставин може бути первісна вартість активів, амортизована собівартість фінансових інвестицій тощо. Не відображається у балансі, а отже, за жодних обставин не може називатися балансовою, наприклад, ліквідаційна вартість основних засобів. «До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу». У цьому випадку залишкова вартість ще називається балансовою вартістю.</p>
Ліквідаційна вартість	<p>Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)” (п. 4 [30]). Потрібна тільки для розрахунку вартості, що амортизується. У фінансовій звітності не відображається. Визначається аналітично на основі припущень і міркувань відповідних фахівців підприємства на момент первісного визнання основних засобів і тих нематеріальних активів, стосовно яких:</p> <ul style="list-style-type: none"> - існує безвідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання; - ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта. Ліквідаційна вартість інших нематеріальних активів прирівнюється до нуля (п. 4 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [31]).
Ліквідаційна вартість гарантована	<p>«Для орендаря – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов'язаною стороною» (п. 4 П(С)БО 14 «Оренда» [34]).</p> <p>«Для орендодавця – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або незалежно третьою стороною, здатною за своїм фінансовим станом відповідати за гарантією» (п. 4 П(С)БО 14 «Оренда»).</p>
Ліквідаційна вартість негарантована	<p>«Частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною (п. 4 П(С)БО 14 «Оренда»).</p>
Вартість, яка амортизується	<p>Первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості (п.4 П(С)БО 7 «Основні засоби» [30]). Потрібна тільки для розрахунку сум амортизації. У фінансовій звітності та примітках до неї не відображається. Може застосовуватися до основних засобів і нематеріальних активів. Визначається розрахунково на момент первісного визнання. Може дорівнювати первісній або переоціненій вартості (якщо ліквідаційна вартість дорівнює нулю). Може змінюватися, якщо змінюється первісна, переоцінена або ліквідаційна ва-</p>

Види оцінки (вартості)	Визначення терміна, характеристика, обставини застосування
	<p>вартість. Не визначається для об'єктів, вартість яких не підлягає амортизації (земля, незавершені капітальні інвестиції) або амортизується із застосуванням методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості або податкового методу.</p>
Залишкова вартість	<p>Залишкова вартість – один з трьох поряд з первісною/переоціненою вартістю та сумою накопиченої амортизації/зносу показників, якими подано у балансі нематеріальні активи та основні засоби. Характеризує реально існуючу вартість, яка ще залишилась, тобто, ще не перенесена на собівартість продукції (робіт, послуг), яка виготовляється. Визначення залишкової вартості не наводиться в законодавстві. При цьому саме залишкова вартість включається до підсумку балансу (п. 14,16 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [26]). Визначається на дату балансу розрахунково як різниця між первісною (переоціненою) вартістю і сумою накопиченої амортизації (для нематеріальних активів) або зносу (для основних засобів). Залишкова вартість використовується для розрахунку сум амортизації при застосуванні методу зменшення залишкової вартості, прискореного методу зменшення залишкової вартості та методу податкової амортизації. На дату балансу залишкова вартість порівнюється зі справедливою вартістю з метою визначення наявності передумови для проведення переоцінки. У разі проведення переоцінки залишкова вартість використовується для розрахунку індексу переоцінки. У результаті переоцінки залишкова вартість дорівнюватиме справедливій вартості, проте ототожнювати їх не можна.</p>
Справедлива вартість	<p>Сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами (п. 14 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [37]). Це поняття дуже широко використовується у стандартах бухгалтерського обліку. За справедливою вартістю деякі активи зараховуються на баланс, тобто первісна вартість таких активів дорівнює справедливій. Зі справедливою вартістю на дату балансу порівнюється залишкова вартість основних засобів і нематеріальних активів. За методом справедливої вартості відображаються на дату балансу фінансові інструменти. Єдиної методики визначення справедливої вартості не існує, але у додатку до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» наведено порядок визначення справедливої вартості майже всіх видів активів та зобов'язань.</p>
Відновлювальна вартість	<p>Згадуючи цей вид вартості у додатку до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [37], уточнюють: «сучасна собівартість придбання». Згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» відновлювальна вартість є справедливою для таких видів активів як матеріали й основні засоби (окрім зем-</p>

Види оцінки (вартості)	Визначення терміна, характеристика, обставини застосування
	лі та будівель, машин та устаткування). Для основних засобів відновлювальна вартість дорівнює відновлювальній вартості за вирахуванням суми зносу на дату оцінки.
Фактична собівартість	<p>Прямого визначення терміна «фактична собівартість» в українському законодавстві немає. Але воно приховане у визначенні терміна «первісна вартість», наведеному в п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби». Згідно з цим визначенням історична (фактична) собівартість – це:</p> <ul style="list-style-type: none"> - або сума грошових коштів, сплачених у разі придбання (створення) активу; - або справедлива вартість інших активів, переданих для придбання (створення) необоротних активів. <p>За фактичною собівартістю оцінюються за первісного визнання (зарахування на баланс) основні засоби, нематеріальні активи, запаси, фінансові інвестиції, дебіторська заборгованість, зобов'язання. Отже, фактична собівартість здебільшого є первісною вартістю.</p>
Чиста вартість реалізації	«Справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію» (п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби»).
Чиста вартість реалізації активу	<p>«Справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію» (п.4 П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [38]). Згідно з п. 9 і п. 10 П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» чиста вартість реалізації активу базується :</p> <ul style="list-style-type: none"> - або на цінах активного ринку; - або (якщо активний ринок відсутній) на наявній інформації про суму, яку можна отримати у разі продажу активу обізнаним, зацікавленим та незалежним сторонам. <p>В обох випадках цю суму має бути зменшено на суму очікуваних витрат на реалізацію. До таких витрат належать лише ті витрати, які можна безпосередньо пов'язати з реалізацією активу.</p>
Сума очікуваного відшкодування активу	<p>Найбільша з двох оцінок:</p> <ul style="list-style-type: none"> - або чиста вартість реалізації; - або теперішня вартість майбутніх грошових надходжень від активу (п. 4 П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»). <p>Застосовується до тих активів, на які поширюється дія П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». У даному стандарті названо активи, на які його дія не поширюється. А це – запаси, активи, які виникають у підрядника від виконання будівельних контрактів, відстрочені податкові активи, активи, які виникають від виплат працівникам, фінансові активи, які обліковуються за справедливою вартістю. Отже, П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» поширюється на основні засоби, нематеріальні активи, фінансові інвестиції, які утримуються підприємством до їх погашення, довго-</p>

Види оцінки (вартості)	Визначення терміна, характеристика, обставини застосування
	<p>строкову дебіторську заборгованість, не визначену для продажу. Отже, до цих активів і застосовується поняття «сума очікуваного відшкодування активу». Необхідність у визначенні цієї суми виникає, якщо на дату річного балансу існують ознаки зменшення корисності активу. Крім того, незалежно від ознак зменшення корисності активів на дату річного балансу визначають суму очікуваного відшкодування:</p> <ul style="list-style-type: none"> - гудвілу; - нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання; - нематеріальних активів, які не використовуються на цю дату. <p>Отже, на дату річного балансу балансова (залишкова) вартість зазначених активів дорівнює сумі очікуваного відшкодування.</p>
Теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу	<p>Вартість, яка визначається шляхом застосування «відповідної ставки дисконту до майбутніх грошових потоків» від безперервного використання активу та його продажу (спинання) наприкінці строку корисного використання (експлуатації)» (п. 11 П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»). Ця вартість за умови, що вона перевищує чисту вартість реалізації розглядається як сума очікуваного відшкодування. Тому вона застосовується тоді, коли потрібно визначити таку суму, і до тих активів, щодо яких виникає необхідність визначити її. Теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень – показник розрахунковий, але розрахунок базується не на фактичних, а на прогнозних даних.</p>

Порівняльна характеристика основних засобів і основних фондів за різними ознаками в обліково-податковому законодавстві

Ознаки	Основні засоби [30]	Основні фонди [1]
Визначення	<p>Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більше одного року (або операційного циклу, якщо він триваліший за рік) (п. 4 [30]).</p>	<p>Основні фонди – це матеріальні цінності, які призначаються платником податку для використання в господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, вартість яких перевищує 1000 гривень, і постійно зменшується у зв'язку з фізичним і моральним зносом [1].</p>
Класифікація	<p>Основні засоби:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Земельні ділянки Капітальні витрати на поліпшення земель. Будинки, споруди та передавальні пристрої Машини та обладнання. - Транспортні засоби. Інструменти, прилади, інвентар (меблі). Робоча і продуктивна худоба. Багаторічні насадження. - Інші основні засоби. <p>Інші необоротні матеріальні активи:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Бібліотечні фонди. Малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА*). Тимчасові (нетитульні) споруди. - Природні ресурси. 	<p>Основні фонди:</p> <p>група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, у тому числі житлові будинки та їх частини (квартири та місця загального користування), вартість капітального покращення землі;</p> <p>група 2 – автомобільний транспорт і вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, пристрої та приладдя до них;</p> <p>група 3 – будь-які інші основні фонди, які не включені до групи 1, 2 і 4;</p> <p>група 4 – електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації, пов'язані з ними засоби зчи-</p>

Ознаки	Основні засоби [30]	Основні фонди [1]
	<ul style="list-style-type: none"> - Інвентарна тара. - Предмети прокату. Інші необоротні матеріальні активи. Незавершені капітальні інвестиції [30].	тування або друку інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів) (ст. 8 [1]).
Призначення	Призначення об'єкта основних засобів не має значення. Амортизація нараховується на всі об'єкти основних засобів, як виробничого, так і невиробничого призначення.	Витрати на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію або інше поліпшення невиробничих фондів не підлягають амортизації.
Переоцінка основних засобів, індексація основних фондів	Підприємство може переоцінювати основні засоби (як дооцінювати так і уцінювати), якщо залишкова вартість об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки – до складу витрат поточного періоду.	Платники податку всіх форм власності мають право застосовувати щорічну індексацію балансової вартості груп основних фондів на коефіцієнт індексації, який залежить від індексу інфляції року, за результатами якого проводиться індексація. «Податкова уцінка» неможлива.
Безоплатно отримані основні засоби (основні фонди)	Безоплатно отримані основні засоби зараховуються на баланс підприємства за справедливою вартістю; амортизація нараховується виходячи з цієї вартості.	Вартість безоплатно отриманих основних фондів не збільшує балансової вартості основних фондів, тобто не підлягає амортизації.
Поліпшення і ремонт	Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добування, дообладнання, реконструкція та ін.), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод пер-	Платник податку має право впродовж звітного періоду відносити до валових витрат будь-які витрати, пов'язані з поліпшенням основних фондів, що підлягають амортизації у сумі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок звітного періоду.

Ознаки	Основні засоби [30]	Основні фонди [1]
	вісно очікуваних від використання об'єкта. Первісна вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів. Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані і отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.	Витрати, що перевищують вказану суму, розподіляються пропорційно до суми фактично понесених платником податку витрат на поліпшення основних фондів груп 2, 3 і 4 чи окремих об'єктів основних фондів групи 1 станом на початок розрахункового кварталу.
Визначення терміна «амортизація»	Амортизація – систематизований розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).	Амортизація – поступове віднесення витрат на придбання, виготовлення або поліпшення основних фондів на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань, установлених ст.8 Закону України про оподаткування прибутку.
Правила та методи нарахування амортизації	П(С)БО 7 “Основні засоби” пропонує проводити нарахування амортизації основних засобів (крім інших необоротних активів) із застосуванням таких методів: <ul style="list-style-type: none"> - прямолінійного; - виробничого; - кумулятивного; - прискореного зменшення залишкової вартості; - зменшення залишкової вартості. Підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, які передбачені податковим законодавством (податковий метод). Для амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА) і	Норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду в такому розмірі (у розрахунку на податковий квартал): група 1 – 2 %; група 2 – 10 %; група 3 – 6 %; група 4 – 15 %. Амортизація окремого об'єкта основних фондів групи 1 провадиться до досягнення балансовою вартістю такого об'єкта ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Залишкова вартість такого об'єкта відноситься до складу валових витрат за результатами відповідного податкового періоду, а вартість такого об'єкта прирівнюється до нуля. Амортизація основних фондів груп 2, 3 і 4 провадиться до досягнення балансовою вартістю групи нульо-

Ознаки	Основні засоби [30]	Основні фонди [1]
	<p>бібліотечних фондів можуть використовуватися: прямо-лінійний, виробничий метод, а також методи списання 100 % амортизованої вартості в першому місяці використання чи списання 50 % амортизованої вартості в першому місяці використання, а решту 50 % – у місяці вилучення з активів підприємства (п. 27 [30]). Підприємства самостійно встановлюють за кожним об'єктом основних засобів порядок нарахування амортизації, на суму якої зменшується фактично отриманий підприємством прибуток у результаті його фінансово-господарської діяльності.</p> <p>Метод нарахування амортизації вибирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання, тобто потенційної можливості отримання підприємством грошових коштів від використання об'єкта (п. 1 [30]). Якщо очікуваний спосіб отримання економічних вигод змінюється, то обирається інший метод нарахування амортизації. Нарухування амортизації за новим методом починається з місяця, що настає за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.</p> <p>Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням ви-</p>	<p>вого значення.</p> <p>Балансова вартість групи основних фондів на початок звітного періоду розраховується за формулою:</p> $B_{(a)} = B_{(a-1)} + П_{(a-1)} - B_{(a-1)} - A_{(a-1)},$ <p>де $B_{(a)}$ – балансова вартість групи на початок звітного періоду;</p> <p>$B_{(a-1)}$ – балансова вартість групи на початок періоду, що передує звітному;</p> <p>$П_{(a-1)}$ – сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень основних фондів протягом періоду, що передує звітному;</p> <p>$B_{(a-1)}$ – сума виведених з експлуатації основних фондів протягом періоду, який передував звітному;</p> <p>$A_{(a-1)}$ – сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у періоді, що передував звітному (п.8.3.2) [1].</p>

Ознаки	Основні засоби [30]	Основні фонди [1]
	<p>трат підприємства та зносу основних засобів (п. 30 [30]).</p> <p>Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за прямолінійним і виробничим методами.</p>	
Строки нарахування амортизації	<p>Нарахування амортизації починається з місяця, що настає за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання. Нарахування амортизації припиняється з місяця, що настає за місяцем вибуття об'єкта основних засобів.</p>	<p>Нарахування амортизації починається з кварталу, що настає за кварталом, у якому об'єкт основних фондів став придатним для використання. Нарахування амортизації припиняється, починаючи з кварталу, що настає за кварталом вибуття об'єкта основних фондів.</p>
Вибуття основних засобів	<p>Об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом.</p> <p>Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вираховуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів.</p>	<p>У разі виведення з експлуатації окремих об'єктів основних фондів групи 1 у зв'язку з їх продажем балансова вартість групи 1 зменшується на суму балансової вартості такого об'єкта. Сума перевищення виручки від продажу над балансовою вартістю окремих об'єктів основних фондів групи 1 включається до валових доходів платника податку, а сума перевищення балансової вартості над виручкою від такого продажу – до валових витрат платника податку.</p> <p>У разі виведення з експлуатації окремого об'єкта основних фондів групи 1 у зв'язку з його ліквідацією, капітальним ремонтом, реконструкцією та консервацією балансова вартість такого об'єкта для цілей амортизації прирівнюється до нуля і амортизація не нараховується.</p> <p>У разі виведення з експлуатації основних фондів груп 2, 3 і 4 у зв'язку з їх продажем балансова вартість групи зменшується на суму вартості</p>

Ознаки	Основні засоби [30]	Основні фонди [1]
		<p>продажу таких основних фондів. Якщо сума вартості основних фондів дорівнює або перевищує балансову вартість відповідної групи, її балансова вартість прирівнюється до нуля, а сума перевищення включається до валового доходу платника податку відповідного періоду.</p> <p>У разі виведення з експлуатації окремих фондів груп 2, 3 і 4 з будь-яких причин (крім їх продажу) балансова вартість таких груп не змінюється.</p>

Державний Класифікатор України «Класифікація основних фондів ДК 013-97», затверджений Державним комітетом України зі стандартизації, метрології і сертифікації наказом від 19.08.1997 р. № 507 (витяг)

2. Класифікація основних фондів

Код КОФ	Назва
100000	БУДОВИ, СПОРУДИ, ЇХ СТРУКТУРНІ КОМПОНЕНТИ І ПЕРЕДАВАЛЬНІ ПРИСТРОЇ
110000	БУДИНКИ, БУДОВИ
110100	БУДИНКИ ЖИТЛОВІ
110101	Будинки і котеджі одно-, двохквартирні
110102	Будинки багатоквартирні
110103	Будинки житлові готельного типу
110104	Гуртожитки
110105	Будинки тимчасові житлові баз і таборів відпочинку, профілакторіїв, творчого відпочинку
110106	Селища дачні з угіддями
110199	Будинки і приміщення житлові інші
110200	БУДИНКИ І БУДОВИ НЕЖИТЛОВІ
110201	Склади і споруди виробничі універсальні одноповерхові
110202	Склади і споруди виробничі універсальні багатоповерхові
110203	Склади товарні, силоси і резервуари
110204	Склади, гаражі і споруди виробничі універсальні підземні
110205	Склади, гаражі і споруди виробничі універсальні на воді
110299	Склади, гаражі і споруди виробничі універсальні інші
110600	БУДОВИ І СПОРУДИ ДЛЯ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ, ШКІЛ І ПОЗАШКІЛЬНИХ УСТАНОВ
110601	Будови вищих навчальних закладів
120000	БУДОВИ ПРОМИСЛОВІ, СПЕЦІАЛЬНІ І ІНЖЕНЕРНІ СПОРУДИ
121200	БУДОВИ І СПОРУДИ ГІРНИЧОВИДОБУВНОГО ТА ПРОМИСЛОВОГО ВИРОБНИЦТВА
121201	Будови і споруди підприємств нафтопереробної промисловості
121202	Будови і споруди підприємств добувної газової промисловості
121207	Будови і споруди промисловості рідких та дорогоцінних металів і алмазів
121208	Споруди електростанцій і підприємств електро- і теплоенергетики
121209	Споруди для хімічної та нафтопереробної промисловості і пов'язаних з ними виробництв
121210	Будови і споруди для чорної металургійної і металопереробної промисловості (крім виробництва машин і обладнання)
121211	Будови і споруди підприємств машинобудування та інших підприємств обробної промисловості

Код КОФ	Назва
130000	ПРИСТРОЇ ПЕРЕДАВАЛЬНІ
130100	БУДОВИ І СПОРУДИ МАГІСТРАЛЬНОГО ТРУБОПРОВІДНОГО ТРАНСПОРТУ
130200	БУДОВИ І СПОРУДИ ЛІНІЙ ЗВ'ЯЗКУ І ПЕРЕДАЧ (ТЕЛЕВІЗІЙНІ, РАДІО, ТЕЛЕГРАФНІ, ТЕЛЕФОННІ ТА ІНШІ)
130201	Лінії та вузли зв'язку
130202	Станції та системи телефонні
130204	Будови і споруди магістральних і розподільних ліній електропередач великої протяжності
130205	Будови і споруди систем електрозабезпечення
130206	Трубопроводи та кабелі локальні і допоміжні споруди
130207	Лінії зв'язку і передачі локальні та допоміжні споруди
200000	ТРАНСПОРТНІ ЗАСОБИ, ВКЛЮЧАЮЧИ ВАНТАЖНІ ТА ЛЕГКОВІ АВТОМОБІЛІ, МЕБЛІ, ОФІСНЕ ОБЛАДНАННЯ; ЕЛЕКТРОМЕХАНІЧНІ ПРИЛАДИ ТА ІНСТРУМЕНТИ; ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ, ВКЛЮЧАЮЧИ ЕЛЕКТРОННО-ОБЧИСЛЮВАЛЬНІ ТА ІНШІ МАШИНИ ДЛЯ АВТОМАТИЧНОЇ ОБРОБКИ ІНФОРМАЦІЇ
210000	ЗАСОБИ ТРАНСПОРТНІ, ВКЛЮЧАЮЧИ ВАНТАЖНІ ТА ЛЕГКОВІ АВТОМОБІЛІ
210800	ЛОКОМОТИВИ ЗАЛІЗНИЧНІ І РЕЙКОВИЙ РУХОМИЙ СКЛАД
230000	ПРИЛАДИ ТА ІНСТРУМЕНТИ ПОБУТОВІ ЕЛЕКТРОМЕХАНІЧНІ
230112	Печі мікрохвильові
230113	Плити кухонні, електropечі
230200	ІНСТРУМЕНТИ
230204	Інструменти для обробки металів
230209	Інструменти для пресування, штампування або перфорування
230212	Інструменти ручні електромеханічні з вбудованим електродвигуном
240000	ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ, ВКЛЮЧАЮЧИ ЕЛЕКТРОННО-ОБЧИСЛЮВАЛЬНІ ТА ІНШІ МАШИНИ ДЛЯ АВТОМАТИЧНОЇ ОБРОБКИ ІНФОРМАЦІЇ
240100	ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ
240102	Автоматизовані системи для наукових досліджень
240103	Автоматизовані системи управління виробництвом
240104	Автоматизовані системи управління рухомими об'єктами
240105	Діагностичні та експертні системи
240200	МАШИНИ ЕЛЕКТРОННО-ОБЧИСЛЮВАЛЬНІ ТА ІНШІ ДЛЯ АВТОМАТИЧНОЇ ОБРОБКИ ІНФОРМАЦІЇ
310000	МАШИНИ І ОБЛАДНАННЯ
310200	ВЕРСТАТИ
310201	Верстати комбіновані для обробки металів
310202	Центри, що обробляють, верстати агрегатні
310203	Верстати, що працюють за принципом вилучення металу
310204	Верстати свердлильні, розточувальні та фрезерні для обробки металів
310205	Верстати різьбонарізні та гайконарізні, що працюють за принципом вилучення металу
310206	Верстати для кінцевої обробки, формування, пресування і витяжки металів
310207	Верстати з числовим програмним управлінням

Код КОФ	Назва
310208	Верстати для обробки методами пластичної деформації
310209	Верстати для обробки каменю, дерева і аналогічних жорстких матеріалів; преси для виготовлення деревостружкової плити та інших матеріалів
310310	Машини та молоти ковальські або штампувальні; преси гідравлічні і преси для обробки металу
310211	Верстати лазерні, ультразвукові, електричні
310212	Деталі, вузли і пристосування до верстатів
310229	Верстати інші
310800	ДВИГУНИ, ГЕНЕРАТОРИ І ТРАНСФОРМАТОРИ ЕЛЕКТРИЧНІ
310801	Електродвигуни постійного току
310802	Електродвигуни універсальні
310803	Електродвигуни змінного току
310804	Генератори змінного току (синхронні генератори)
310805	Установки електрогенераторні і перетворювачі електричні, що обертаються
310806	Трансформатори електричні
310809	Двигуни, генератори і трансформатори електричні інші
340000	ІНШІ ОСНОВНІ ФОНДИ, НІДЕ НЕ КЛАСИФІКОВАНІ
340100	ФОНДИ БІБЛІОТЕК, ОРГАНІВ НАУКОВО-ТЕХНІЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ, АРХІВІВ, МУЗЕЇВ І ПОДІБНИХ УСТАНОВ

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Петро Васильович КРУШ,
Олена Володимірівна КЛИМЕНКО
Валентина Іллівна ПОДВІГІНА,
Валентина Опанасівна ГУЛЕВИЧ

КАПІТАЛ, ОСНОВНІ ТА ОБОРОТНІ ЗАСОБИ ПІДПРИЄМСТВА

Навчальний посібник

Керівник видавничих проектів – *Б.А.Сладкевич*
Друкується в авторській редакції
Дизайн обкладинки – *Б.В. Борисов*

Підписано до друку 04.02.2008. Формат 60x84 1/16.
Друк офсетний. Гарнітура PetersburgC.
Умовн. друк. арк. 20,5.
Наклад – 1000 прим.

Видавництво “Центр учбової літератури”
вул. Електриків, 23
м. Київ, 04176
тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95, 425-04-47, 425-20-63
8-800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)
e-mail: office@uabook.com
сайт: WWW.CUL.COM.UA

Свідоцтво ДК №2458 від 30.03.2006