



## ЗМІСТ

Вступ.....	С.	5
1 Теоретичні основи обліку і оподаткування операцій з необоротними активами.....		8
1.1 Суть необоротних активів та їх місце в системі кругообігу капіталу підприємств.....		8
1.2 Визнання, класифікація та оцінка необоротних активів як об'єкта обліку		14
1.3 Законодавчо-нормативне регулювання обліку та оподаткування операцій з необоротними активами.....		24
2 Облік і оподаткування операцій з необоротними активами у ТОВ «Епіцентр К», м. Київ.....		29
2.1 Характеристика фінансово-господарської діяльності ТОВ «Епіцентр К», м. Київ.....		29
2.2 Особливості обліку та оподаткування операцій з матеріальними необоротними активами.....		37
2.3 Методика обліку операцій з нематеріальними та фінансовими необоротними активами та механізм їх оподаткування.....		47
3 Напрями удосконалення обліку і оподаткування операцій з необоротними активами.....		55
3.1 Проблеми і перспективи розвитку обліку та оподаткування необоротних активів підприємства.....		55
3.2 Підвищення ефективності амортизаційної політики підприємства в умовах невизначеності.....		62
Висновки .....		68
Перелік джерел посилання.....		71
Додаток А Статут ТОВ «Епіцентр К», м. Київ.....		78
Додаток Б Баланс (Звіт про фінансовий стан) ТОВ «Епіцентр К», м. Київ.....		94
Додаток В Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ТОВ «Епіцентр К», м. Київ.....		95

## ВСТУП

Розвиток вітчизняної економіки шляхом ринкових перетворень, поява принципово нових економічних відносин зумовлюють інтенсивну зміну господарського законодавства та податкового права. У зв'язку з удосконаленням цивільного законодавства на якісно новий рівень виходять операції, пов'язані з іпотекою, орендою необоротних матеріальних активів, довірчим управлінням нерухомістю, управлінням активами в рамках угод про розподіл продукції, інвестуванням в фінансові активи, нерухомість, розробкою об'єктів інтелектуальної власності тощо.

Для прийняття зацікавленими особами адекватних рішень щодо інвестування у необоротні активи та оцінки потенційних економічних вигод істотне значення має інформація про стан необоротних активів, джерела фінансування капітальних вкладень, витрати та фінансові результати за операціями з необоротними активами.

Враховуючи значні обсяги необоротних активів та різноманітність операцій з ними, кожне підприємство потребує побудови ефективної системи їх обліку та оподаткування. В умовах ринкової економіки перед бухгалтером ставиться завдання формування повної та достовірної інформації, виявлення внутрішньогосподарських резервів, їх мобілізація та ефективне і раціональне використання майна.

Тому виникає необхідність дослідження основних аспектів обліку та оподаткування операцій з необоротними активами підприємства, адже саме від достовірності та об'єктивності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності операцій з необоротними активами залежить якість показників, які характеризують результати фінансово-господарської діяльності підприємства та його реальний фінансовий стан.

Питанням наявності та ефективності використання необоротних активів, а також обліку і оподаткуванню операцій з ними приділено багато уваги зі сторони вітчизняних та зарубіжних науковців, серед яких: М. Білуха, М. Білик, О. Борисюк, Ф. Бутинець, С. Голов, Л. Городянська, А. Герасимович, Л. Дікань, Н. Дорош, Л. Кіндрацька, О. Кірей, Г. Нашкерська,

А. Озеран, О. Петрик, С. Свірко, В. Сопко, Н. Ткаченко, В. Усач, Н. Чебанова, Г. Чумаченко, Л. Шнейдман та інші.

Метою дипломної роботи є теоретичне й методичне обґрунтування положень та розроблення практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики обліку та оподаткування операцій з необоротними активами підприємства, враховуючи сучасні вимоги ринку щодо інформаційного забезпечення управління його майном.

Для досягнення поставленої мети в роботі поставлені наступні завдання:

- дослідити суть необоротних активів та їх місце в системі кругообігу капіталу підприємства;
- розглянути порядок визнання, класифікації та оцінки необоротних активів як об'єкта обліку та оподаткування;
- охарактеризувати законодавчо-нормативну регулювання обліку та оподаткування операцій з необоротними активами підприємств;
- здійснити аналіз фінансово-господарської діяльності ТОВ “Епіцентр К”, м. Київ;
- викласти особливості обліку та оподаткування операцій з матеріальними необоротними активами, порядок їх оцінки, документального оформлення та розкриття у звітності;
- дослідити ключові питання методики обліку операцій з нематеріальними та фінансовими необоротними активами та механізм їх оподаткування;
- окреслити напрями вдосконалення обліку та оподаткування операцій з необоротними активами;
- сформулювати пропозиції щодо підвищення ефективності амортизаційної політики підприємства в умовах невизначеності.

Предметом дослідження визначено теоретичні та практичні аспекти бухгалтерського обліку і оподаткування операцій з необоротними активами. Об'єктом дослідження є система бухгалтерського обліку і оподаткування у ТОВ “Епіцентр К”, м. Київ.

Інформаційною базою дипломної роботи є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених, законодавчі та нормативні акти, МСФЗ та НП(С)БО, що

регламентують облік та оподаткування операцій з необоротними активами, методичний та інструктивний матеріал з обліку, фінансової звітності та оподаткування, статистичні матеріали, фінансова звітність ТОВ “Епіцентр К”, м. Київ, методичні розробки вітчизняних та зарубіжних вчених.

У процесі дипломного дослідження використовувалися наукові методи, засновані на діалектичному пізнанні та базових положеннях вітчизняної та зарубіжної економічної науки в галузі статистики, бухгалтерського обліку, економічного аналізу, оподаткування тощо. При дослідженні теоретичних аспектів обліку та оподаткування операцій з необоротними активами застосовувалися методи індукції та дедукції (для визначення інформаційного масиву обліку в управлінні майном підприємства), теоретичного узагальнення та порівняння (для розкриття сутності понять “необоротні активи”, “амортизаційна політика” тощо).

Практичне значення даної дипломної роботи полягає у розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку і оподаткування операцій з необоротними активами, підвищення ефективності амортизаційної політики підприємства в умовах невизначеності. Це дозволить забезпечити відповідність господарських операцій з необоротними активами існуючим потребам зовнішнього економічного середовища в достовірній, об’єктивній, та повній інформації з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

## 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ

### 1.1 Суть необоротних активів та їх місце в системі кругообігу капіталу підприємств

В сучасних умовах необоротні активи відіграють значну роль, оскільки їх частка в структурі майна будь-якого підприємства є вагомою. Адже їх якість, вартість, технічний рівень та ефективність використання визначають фінансові результати діяльності підприємства: обсяг виробництва товарів, робіт, послуг, їх собівартість, фінансовий результат діяльності підприємства, його рентабельність, фінансову стійкість.

Незважаючи на те, що необоротні активи – це класичний і, здавалося б, “вічний” об’єкт бухгалтерського обліку, сутність та зміст якого добре відомі, питання їх термінологічного визначення та сутнісного розуміння не є такими однозначними, як це може здатися на перший погляд. Причин тому декілька. По-перше, це вплив категоріально-понятійного апарату економічної теорії на обліково-аналітичні науки, по-друге – на розвиток теорії бухгалтерської обліку. По-третє, це гармонізація українського обліку з вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). По-четверте, – існування цивільно-правової та податкової позицій, які часто мають суперечливий характер у порівнянні з вимогами бухгалтерських стандартів, але при цьому здійснюють суттєвий вплив на методіку та практику обліку.

Все це потребує переосмислення сутності та змісту не тільки необоротних активів та їх складових, а також багатьох інших облікових об’єктів, оскільки критичне дослідження їх сучасного розуміння не тільки з облікової, а також з інших позицій (економіко-теоретичної, цивільно-правової, податкової та ін.) дозволяє виявити напрямки розвитку їх бухгалтерського обліку та оподаткування. При цьому подібні дослідження щодо необоротних активів є особливо актуальним як мінімум з того погляду, що прикладний характер бухгалтерської справи часто викликає необхідність

пошуку рішення у складних та суперечливих господарських ситуаціях, коли той самий об'єкт може бути визнаний як основним засобом, так і іншим активом чи не активом зовсім, а формально він відноситься до об'єктів основних засобів і розуміється бухгалтерами-практиками як основний засіб.

Найбільшу складність в обліку необоротних активів викликають питання первісного визнання, перекласифікації одних видів необоротних активів в інші, необоротних активів в оборотні, початкової та подальшої оцінки, оскільки довгостроковий характер їх використання, різне експлуатаційне призначення, значна вартість та інші ознаки в сукупності підвищують ціну невірною професійного судження бухгалтера, яке може призвести до істотно більших викривлень фінансової звітності, ніж якби аналогічні помилки були зроблені щодо інших об'єктів бухгалтерського обліку.

У світлі викладеного спробуємо розібрати сутність та зміст необоротних активів як об'єкта сучасного бухгалтерського обліку та оподаткування в розрізі названих причин.

В економічній літературі немає єдиного підходу до ідентифікації необоротних активів (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Наукові підходи до визначення необоротних активів як об'єктів обліку

Наукові джерела	Визначення необоротних активів
1	2
Півторак М.В.	«...В П(С)БО термін «необоротні активи» вжито не досить коректно щодо тих об'єктів, які він об'єднує. Єдиним активом, який не є оборотним, – це земля. Тому активи слід поділяти на основні й оборотні, що відповідає класичному принципу поділу капіталу» [41, с. 6]
Соколов Я.В.	«...Поділ активів на оборотні та необоротні є цілком умовним, ще з часів Л. фон Мізеса стало зрозуміло, що всі засоби, вкладені в господарство, знаходяться в обороті, вся різниця лише в часі обороту» [47, с. 491]
Савицька Г.В.	«...Необоротні активи – це вкладення коштів з довготривалими цілями в нерухомість, облігації, акції, запаси корисних копалин, спільні підприємства, нематеріальні активи тощо» [17, с. 189]

Кінець таблиці 1.1

1	2
Берстайн Л.А.	«...Необоротні активи – розділ бухгалтерського обліку, який призначений для узагальнення всієї необхідної інформації про наявність та рух активів організації, що належать за правилами бухгалтерського обліку до основних засобів, нематеріальних активів, доходних вкладень у матеріальні цінності, обладнання до встановлення, вкладень у необоротні активи» [16, с. 51]
Диба В.М.	«...Необоротні активи – сукупність майнових цінностей підприємства, які багаторазово беруть участь у процесі господарської діяльності і які переносять на продукцію свою вартість частинами» [26, с. 146]
Загородній А.Г., Вознюк Г.Л.	«...Необоротні активи – сукупність майнових цінностей підприємства, які багаторазово беруть участь у процесі його господарської діяльності» [30, с. 319]
Кузнецов В., Михайленко О.	«...Необоротні активи – нематеріальні ресурси та матеріальні ресурси, що є власністю підприємства і забезпечують його функціонування, термін корисного використання яких становить більше одного року чи операційного циклу» [35, с. 320]
Мочерний С.В.	«...Необоротні активи – матеріальні, нематеріальні та фінансові ресурси, термін корисного використання яких перевищує календарний рік (або операційний цикл)» [38, с. 555]
Сеймон В.С.	«...Необоротні активи – це сукупність матеріальних і нематеріальних ресурсів та прав, які належать суб'єкту господарювання, беруть участь у виробничому процесі, переносять свою вартість на продукцію частинами та корисний ефект від використання яких очікується отримувати протягом періоду, який становить більше одного року» [44, с. 8]
Шелудько В.М.	«...Необоротні активи – це майно підприємства, яке призначене для тривалого використання у процесі фінансово-господарської діяльності» [58, с. 98]

Узагальнюючи все вищесказане, необоротні активи можна визначити як майнові цінності підприємства з тривалістю використання більше одного року, що включають основні засоби, інвестиційну нерухомість, нематеріальні активи, довгострокові фінансові активи, довгострокові біологічні активи тощо, які характеризуються продуктивністю і здатністю приносити дохід.

У зарубіжній обліковій практиці необоротні активи і, зокрема, основні засоби часто ототожнюється з основним капіталом, тобто складовою частиною майна підприємства. На нашу думку, таке ототожнення некоректне з ряду причин, основною з яких є об'єктивний характер поняття «капітал» та суб'єктивний характер визнання ресурсу активом взагалі, зокрема необоротним чи оборотним. Суб'єктивізм тут, по-перше, впливає з

недосконалого характеру системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку, по-друге, – з впливу професійного судження бухгалтера у питаннях визнання активів, яке, у свою чергу, формується під впливом вимог оподаткування, бухгалтерського раціоналізму, що нерідко перетворюється на формалізм, та інших факторів. В результаті, наприклад, трудові ресурси – найважливіший елемент економічного капіталу – не є бухгалтерськими активами. Власний оборотний капітал підприємства – це частина оборотних активів, сформована за рахунок власних джерел їх формування. Ці приклади вказують на відмінності у розумінні капіталу та активів, у т. ч. у розрізі видів капіталу та структури активів.

Таким чином, капітал – це об'єктивна економічна основа формування активів підприємства, і з цієї точки зору кожен актив, визнаний підприємством, є складовим елементом його капіталу. Але при цьому сукупний капітал не тотожний сукупним активам, оскільки не кожен компонент капіталу задовольняє багато в чому суб'єктивним критеріям визнання активів. У зв'язку з цим подання капіталу підприємства через сукупність його активів є дещо спрощеним підходом, який, на нашу думку, може претендувати на повноцінність лише у тому випадку, коли у складі активів окремо виділяється ділова репутація підприємства, причому як позитивна, так і негативна. Більше того, об'єктивність економічної сутності капіталу виводить його за рамки об'єктів бухгалтерського обліку, в якості яких слід розглядати активи і, зокрема, необоротні активи.

Повертаючись до проблеми розуміння сутності та змісту необоротних активів і, зокрема, основних засобів як об'єкта бухгалтерського обліку, автори будуть відштовхуватися від зробленого висновку, що кожен актив, визнаний підприємством, є складовим елементом його капіталу, і основні засоби, що визнаються активами, не є виключенням.

Як відомо, в економічній теорії для визначення об'єктів, що задовольняють обліковим критеріям визнання основних засобів, використовуються переважно поняття засобів праці та основного капіталу. До засобів праці відносяться всі матеріальні умови праці, без яких вона не може відбуватися. Основний капітал – це одна зі складових продуктивного капіталу, який повністю і багаторазово використовується у виробництві

товару, частинами протягом тривалого терміну переносить свою вартість на новий продукт та повертається підприємству у грошовій формі також частинами. Основний капітал – це грошові кошти, вкладені у основні фонди. З перерахованого вище стає зрозуміло, що основний капітал і основні засоби – це не синоніми. Основні засоби – це один з компонентів в той час як не весь основний капітал може бути визнаний і облікований в якості об'єкта основних засобів.

Заслуговує на увагу співвідношення понять «основні засоби» та «основні фонди», причому останні в бухгалтерському обліку доцільно використовувати для відображення тих випадків, коли об'єкт за видовим складом відноситься до основних засобів, але як такий не враховується з різних причин, наприклад у зв'язку з особливостями його експлуатації. Зокрема, це можуть бути пошукові матеріальні активи, доходні вкладення в матеріальні цінності тощо. На нашу думку, доцільно залишити в обліковій термінології поняття «основні фонди», під яким розуміти всі об'єкти, що входять до Державного класифікатора України «Класифікація основних фондів» (ДК 013-97) і капіталізовані підприємством, в той час як основні засоби розглядатимуться як частина основних фондів підприємства, що задовольняють критеріям визнання згідно застосовної концептуальної основи, прийнятої в Україні (ПСБО або МСФЗ).

На нашу думку, такий підхід, з одного боку, не суперечить вимогам нормативного регулювання бухгалтерського обліку та звітності, а з іншої сторони, дозволить урізноманітнити аналітичні показники структури та оцінки ефективності відповідних активів та в цілому забезпечить підвищення достовірності капіталізації господарюючого суб'єкта, що полегшить розуміння того, що матеріально-виробничу базу підприємства складають не лише об'єкти основних засобів, але й інші необоротні активи, що мають матеріально-речову основу.

Таким чином, беручи до уваги, що бухгалтерський облік як вид практичної діяльності повинен вестися, в першу чергу, виходячи з економічного змісту фактів господарського життя (принцип превалювання сутності над формою), і бухгалтерський облік як прикладна економічна наука повинен базуватися на об'єктивних економічних категоріях, доходимо до

висновку, що капітал – це не сукупність активів, а економічна основа для визначення складу активів як об’єкта бухгалтерського обліку. З цієї точки зору цілком доречно стверджувати, що основні засоби – це один з елементів основного капіталу підприємства. А відмінності у змісті капіталу та активів полягають в об’єктивності першого та суб’єктивності інших. Тобто, кожен актив, визнаний підприємством, є елементом його капіталу, але не кожна складова капіталу може бути визнана активом. При цьому з точки зору приналежності до облікових об’єктів, основний капітал не є об’єктом бухгалтерського обліку. До об’єктів бухгалтерського обліку відносять активи, що купуються як за рахунок власних, так і за рахунок позикових джерел, у тому числі й основні засоби підприємства і, відповідно, джерела фінансування активів.

Використання різних визначень для ідентифікації необоротних активів часто пов’язано з особливостями перекладу. На це акцентує увагу В.С. Семйон, яка вважає, що «...в англійській мові необоротні активи можуть називатися і non-current assets (необоротні активи), і fixed assets (фіксовані активи), і long-term assets (довгострокові активи) тощо» [44, с. 161]. Це обумовлено потребою в конкретизації складу таких активів (фіксовані активи), строку їх використання (довгострокові активи) та інших важливих ознак для системи управління. Особливої уваги заслуговують визначення необоротних активів, представлені в нормативно-правових актах (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 – Економічний зміст необоротних активів у нормативно-правових документах

Нормативно-правовий акт	Визначення необоротних активів
1	2
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом МФУ від 07.02.2013 р. № 73	«...Необоротні активи – всі активи, що не є оборотними» [7]
Наказ Фонду державного майна України «Про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства» від 29 грудня 2010 р. № 1954	«...Необоротні активи – матеріальні та нематеріальні ресурси, які закріплюються за підприємством на праві господарського відання чи праві оперативного управління і забезпечують провадження його основної діяльності та строк корисної експлуатації яких становить більше одного року або операційного циклу, якщо він більший, ніж рік» [12]

Кінець таблиці 1.2

1	2
Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банку України, затверджена постановою НБУ від 20 грудня 2005 р. № 480	«...Необоротні активи – основні засоби (необоротні матеріальні активи) та нематеріальні активи» [13]
Порядок бухгалтерського обліку, збереження та використання необоротних активів у Федерації профспілок України : Розпорядження голови ФПУ від 13.11.2006 р. № 180	«...Необоротні активи – це матеріальні та нематеріальні ресурси, які є на балансі ФПУ та надані у розпорядження структурним підрозділам для їх експлуатації і строк корисної експлуатації яких, як очікується, становить більше одного року» [15]
МСБО 1 «Подання фінансової звітності»	«...Необоротні (непоточні) активи – всі інші активи, які не є поточними (матеріальні, нематеріальні та фінансові активи довгострокового характеру)» [6]

Отже, в ході проведеного наукового дослідження змісту та економічної природи необоротних активів, а також характерних ознак їх функціонування нами сформульовано визначення необоротних активів як об'єктів обліку, що використовуються підприємством у його господарській діяльності протягом періоду, що перевищує 1 рік або операційний цикл, та від використання яких підприємство потенційно може отримати економічні вигоди; при цьому їх вартість може бути достовірно визначена. В процесі здійснення господарської діяльності підприємства необоротні активи проходять основні етапи кругообігу капіталу. Тобто, необоротні активи обслуговують всі цикли виробництва, не змінюючи при цьому свою натурально-речову форму. Результатом їх використання є виготовлена продукція, виконані роботи, надані послуги.

## 1.2 Визнання, класифікація та оцінка необоротних активів як об'єкта обліку

Згідно з Концептуальною основою фінансової звітності визнання – це «...процес фіксації для включення до звіту про фінансовий стан чи звіту (звітів) про фінансові результати статті, яка відповідає визначенню одного з

елементів фінансової звітності – активу, зобов'язання, власного капіталу, доходу або витрат» [6].

Враховуючи критерії визнання активів та специфіку ідентифікації необоротних активів можна сформулювати наступні критерії визнання необоротних активів (рис. 1.1).

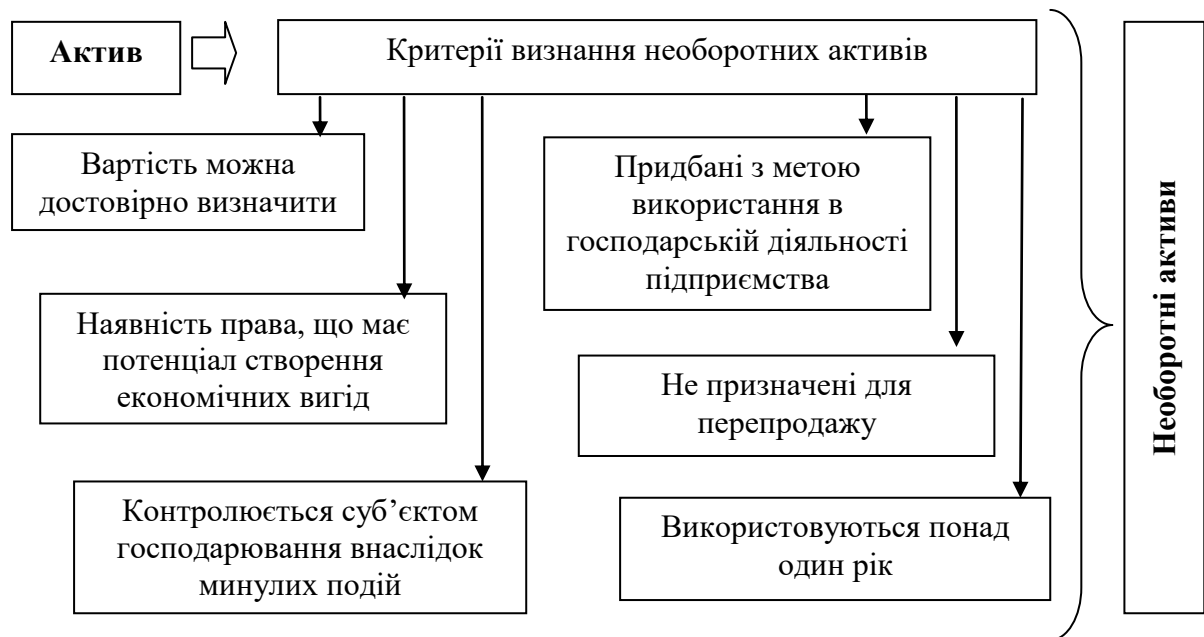


Рисунок 1.1 – Визнання необоротних активів як об'єкта обліку

Основною метою придбання необоротних активів є їх використання в процесі виробництва продукції, надання послуг чи реалізації товарів, а не для наступного перепродажу. Іншим призначенням необоротних активів може бути також здавання в оренду, використання для адміністративних потреб і підтримки їх в робочому стані.

Необоротні активи є тим інструментом, який дає можливість підприємству вести бізнес. Як правило, в більшості виробничих підприємств істотна частина майна належить до необоротних активів. Їх стан і ефективне використання прямо впливає на кінцеві результати діяльності господарської діяльності підприємств.

В сучасній економіці бухгалтерський облік стає неоціненним джерелом інформації для менеджменту та власників підприємства при формуванні витрат і цін на продукцію з метою якісного та всестороннього контролю за використанням необоротних активів, визначення можливостей інвестування.

Переважна частина необоротних активів формується за єдиним принципом: довгостроковою участю їх в процесі виробництва (більше 1 року) і перенесенню вартості на виготовлену продукцію частинами протягом декількох років. Тому так звані необоротні активи постійно перебувають в кругообігу ресурсів підприємства. При цьому переносять свою вартість на виготовлену продукцію, роботи, послуги через амортизаційні відрахування.

Разом з тим, необоротні активи відносяться до слаболіквідних активів. Це означає, що вони можуть без значних втрат конвертовані в грошову форму тільки через значний проміжок часу, оскільки фундаментальні майнові цінності пристосовані до певного бізнесу, відповідно, їх значно важче продати на ринку, ніж, припустимо, товари широкого вжитку чи поточні активи (виробничі запаси, продукцію, товари тощо).

До особливостей необоротних активів відноситься те, що вони погано піддаються оперативному управлінню, оскільки мало змінюються за структурою в короткі періоди часу.

Структура необоротних активів, представлена у фінансовій звітності, відповідно до вимог МСФЗ та ПСБО наведено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3 – Структура необоротних активів за МСФЗ та ПСБО

<b>МСФЗ (орієнтовний перелік)</b>	<b>ПСБО</b>
Нематеріальні активи	Нематеріальні активи
Активи у формі права користування	Незавершені капітальні інвестиції
Основні засоби	Основні засоби
Інвестиційна нерухомість	Інвестиційна нерухомість
Необоротні біологічні активи	Довгострокові біологічні активи
Довгострокові фінансові інвестиції	Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств
Необоротні фінансові активи	Інші фінансові інвестиції
Довгострокові банківські депозити	Довгострокова дебіторська заборгованість
Відстрочені податкові активи	Відстрочені податкові активи
Інші необоротні активи	Інші необоротні активи
В консолідованій фінансовій звітності:	
Гудвіл	Гудвіл

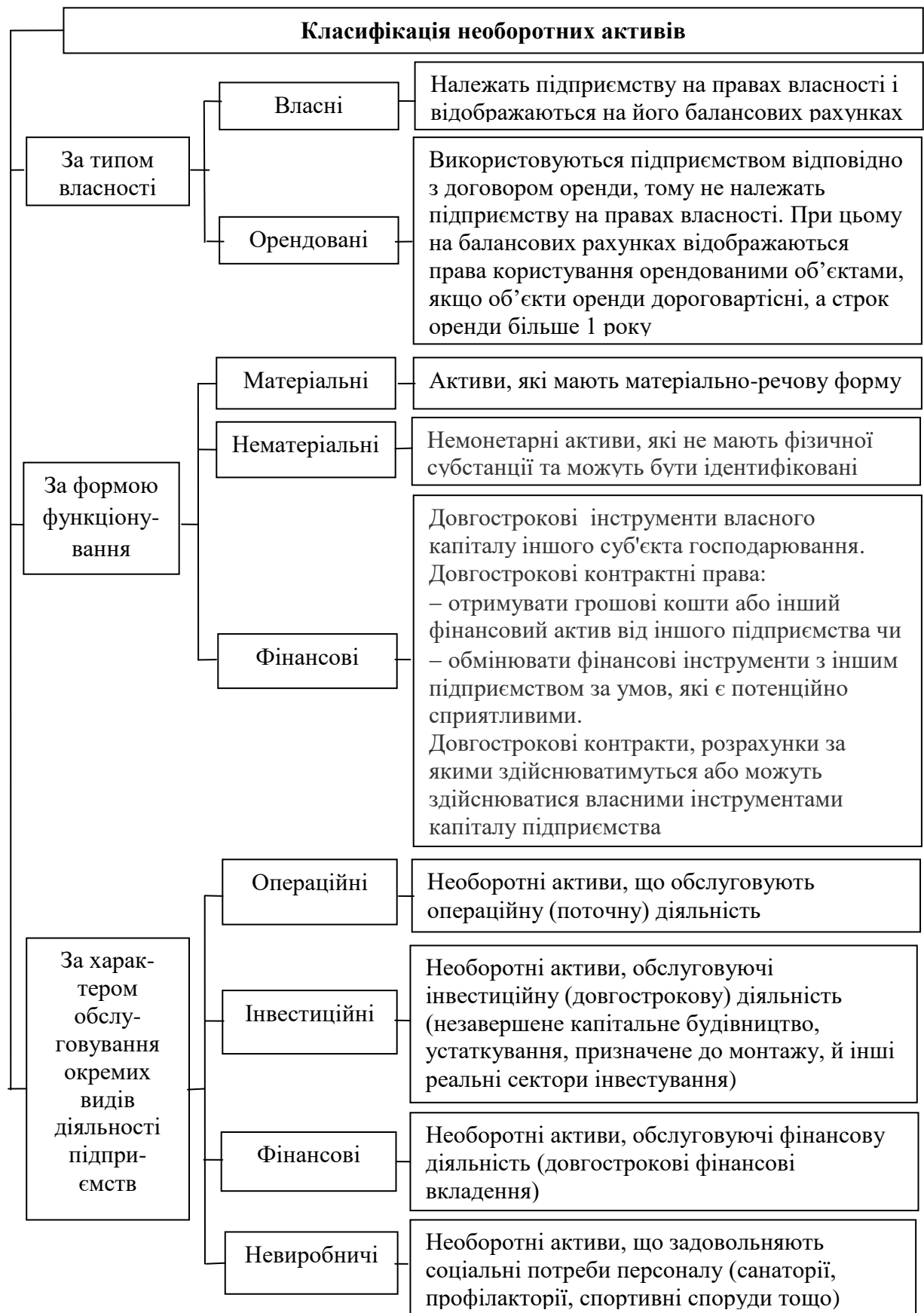


Рисунок 1.2 – Класифікація необоротних активів як об'єктів обліку

Світова бухгалтерська практика напрацювала різні підходи до класифікації необоротних активів. Класифікація – це процес перегрупування будь-яких об’єктів за класами, групами, видами, враховуючи різні їх ознаки.

Необоротні активи – це складний об’єкт обліку та оподаткування, який, поза сумнівом, потребує докладної класифікації за різними ознаками (рис. 1.2).

Оцінка як важливий елемент методу бухгалтерського обліку забезпечує порівняльну інформацію про об’єкти бухгалтерського обліку в грошовому вимірнику і, відповідно, можливий адекватний і рівноцінний обмін активами.

В обліковій теорії і практиці особливої уваги заслуговує адекватна облікова оцінка об’єктів обліку, інформація про які узагальнюється в фінансовій звітності й надається зацікавленим користувачам. На думку Я. Соколова, «...без грошової оцінки немає і не може бути системи бухгалтерського обліку. Використовуючи методи оцінення, бухгалтери досягають неможливого: вони складають гроші, матеріали, ліцензії, іноземну валюту, основні засоби, борги, розкрадання, нестачі в одну загальну суму – актив, і працюють з нею. І все це завдяки єдиному вимірнику: умовному й безумовному одночасно» [48, с. 198]. Відповідно, виконання грошової оцінки ключових елементів фінансової звітності (активів, зобов’язань, капіталу, доходів та витрат) є одним з основних завдань системи бухгалтерського обліку.

Кірей О.С., досліджуючи проблеми бухгалтерського обліку необоротних активів в контексті їх оцінки зазначає, що остання «...використовується як інструмент обміну та облікового відображення актів купівлі-продажу в умовах товарно-грошових відносин. І від того, наскільки правильно обраний спосіб оцінки об’єктів бухгалтерського обліку, залежить достовірність фінансової звітності й обґрунтованість управлінських рішень на підприємстві» [32, с. 419].

Результатом застосування різних прийомів, методів оцінки необоротних активів, передбачених обліковою політикою підприємства, а також відповідних їм схем облікового відображення є відповідна інформація у фінансовій звітності, на якій базується прийняття управлінських рішень.

В практичній діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання в сучасних умовах почали досить широко використовуватись управлінські важелі підвищення ефективності використання необоротних активів, що вимагає відповідного удосконалення інформаційної бази та врахування нових облікових оцінок. Види облікової оцінки обумовлені різною метою її здійснення, а також залежать від запитів користувачів облікової інформації.

При визнанні активів і, зокрема необоротних активів, важливе значення має можливість їх достовірної оцінки. Адже оцінка необоротних активів, як свідчить облікова практика, безпосередньо впливає на розмір капіталу підприємства і, відповідно, на показники його фінансового стану.

У фінансовій звітності за МСФЗ використовується декілька основ оцінки необоротних активів: історична собівартість (первісна), поточна вартість, вартість реалізації (погашення), теперішня вартість. Крім того, для оцінки майна підприємства МСФЗ передбачено три основні підходи: витратний, прибутковий (дохідний), ринковий.

Зупинимось більш докладно на особливостях оцінки основних видів необоротних активів.

Аналізуючи облік нематеріальних активів, варто відзначити, що на законодавчому рівні не визначено метод, за яким необхідно оцінювати даний вид необоротних активів, що, з одного боку, дає можливість керівництву підприємства управляти величиною прибутку у фінансовій звітності, а з іншого – може бути передумовою для використання оцінки нематеріальних активів в економічних аферах.

На думку А. Нарожного, «...труднощі оцінки викликані відсутністю вичерпного переліку витрат, які можна зараховувати до первісної вартості об'єктів нематеріальних активів. Як відомо, залежно від виду витрат їх можна зараховувати до вартості нематеріального активу або на витрати діяльності» [39, с. 82]. Це, зокрема, витрати на наукові та патентні дослідження, оцінку об'єктів нематеріальних активів, маркетингові дослідження активного ринку нематеріальних активів.

При формуванні первісної вартості нематеріальних активів, створених власними силами, МСФЗ передбачено капіталізувати витрати тільки на етапі розробки. При цьому витрати на дослідження, які стали основою майбутньої

розробки, не збільшують первісну вартість такого нематеріального активу, що, на нашу думку, є не достатньо обґрунтованим з точки зору їх вартісної оцінки.

Складність оцінки об'єктів нематеріальних активів зумовлена також відсутністю прийнятної методики оцінки майбутніх економічних вигід від використання такого об'єкта. При визнанні об'єкта нематеріальних активів допускається, що він буде використовуватися в господарській діяльності підприємства протягом тривалого періоду часу. Однак, у довгостроковій перспективі дуже важко спрогнозувати ймовірність вигід від визнаного нематеріального активу, а тим паче – оцінити економічний ефект від його використання.

Дуже важко ідентифікувати та оцінити витрати на створення таких об'єктів інтелектуальної власності як торгова марка, товарний знак, клієнтська база тощо. Тому всі витрати на створення таких об'єктів відносять до поточних витрат підприємства в звітному періоді.

Склад первісної вартості основних засобів, насамперед, залежить від способу їх надходження на підприємство (придбання за плату, самостійне створення, внесення до статутного фонду підприємства, безоплатне отримання тощо). На думку Н. Й. Радіонової, «...під час оцінювання основних засобів в умовах інфляційних процесів застосування первісної вартості може призвести до негативних наслідків. Навіть за умов незмінних цін потенціал основних засобів не є незмінним, оскільки скорочується строк їх служби, вони стають морально застарілими» [43]. На це звертають увагу також і Л. В. Гончар та С. О. Гарна: «...від оцінки об'єктів за собівартістю можна відмовлятися в період гіперінфляції, коли виникає необхідність переоцінки всіх активів, що підтверджено у П(С)БО 7 «Основні засоби» [25, с. 303].

Через складність оцінки основних засобів у майбутньому однією з найбільш дискусійних залишається методика визначення їх ліквідаційної вартості, що суттєво впливає на фінансові результати підприємства через механізм розрахунку амортизації основних засобів. Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», ліквідаційну вартість основних засобів слід визначати як суму коштів або вартість інших активів, яку підприємство, як очікується,

отримає від ліквідації (списання) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання за мінусом витрат, пов'язаних з їх ліквідацією (списанням). В той же час, згідно з Національним стандартом оцінки № 1 «Загальні засади оцінки майнових прав», «...ліквідаційна вартість – це вартість, яка може бути отримана за умови продажу об'єкта оцінки у строк, що є значно коротше від строку експозиції подібного майна, протягом якого воно може бути продане за ціною, яка дорівнює ринковій вартості» [14].

Отже, згідно з Національним стандартом оцінки 1 ліквідаційна вартість має визначатися під час здійснення господарських операцій з продажу основних засобів, а за П(С)БО 7 «Основні засоби» – під час введення об'єкта основних засобів в експлуатацію для визначення вартості, яка амортизується. Відповідно, вартість, обчислена за вимогами П(С)БО 7 «Основні засоби», буде значно меншою, оскільки при її розрахунку слід враховувати, що об'єкт основних засобів має використовуватися протягом всього терміну корисного використання даного об'єкта, тобто по факту об'єкт буде повністю зношений.

Пиріжок С.Є. відмічає, що «...фактично неможливо врахувати вплив на кінцеву вартість багатьох факторів, тому результат буде досить приблизним. Внаслідок цього в багатьох господарствах ліквідаційна вартість взагалі не визначається. Таким чином, сума, яка підлягає перенесенню на витрати шляхом амортизації, встановлюється на рівні первісної вартості основних засобів, що не відповідає вимогам національного стандарту бухгалтерського обліку» [40, с. 12].

Сучасна наукова література пропонує наступні методи розрахунку ліквідаційної вартості основних засобів:

- 1) встановлення нульової ліквідаційної вартості;
- 2) визначення ліквідаційної вартості подібного активу, строк корисного використання якого закінчився і використання якого відбувалось в умовах, подібних до тих, у яких планується використовувати придбаний об'єкт;
- 3) залучення експертів до визначення величини ліквідаційної вартості;
- 4) визначення ліквідаційної вартості на основі вартості матеріальних цінностей, які, як очікується, будуть оприбутковані у результаті ліквідації об'єкта основних засобів.

Таблиця 1.4 – Характеристика видів оцінки немонетарних необоротних активів

НП(С)БО		МСФЗ	
Види оцінки	Визначення	Види оцінки	Визначення
Первісна вартість	«...Історична (фактична) собівартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) активів» [7]	Собівартість	«...Сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або (якщо прийнятно) сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ» [6]
Справедлива вартість	«...Сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату» [7]	Справедлива вартість	«Сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами» [6]
Переоцінена вартість	Вартість активів після їх переоцінки	Вартість, визначена суб'єктом господарювання	«Теперішня вартість грошових потоків, які, за очікуванням суб'єкта господарювання, виникнуть упродовж використання активу і від його вибуття після закінчення строку його корисної експлуатації або які, за очікуванням, виникнуть при погашенні зобов'язання» [6]
Вартість, яка амортизується	«...Первісна або переоцінена вартість активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості» [7]	Сума, що амортизується	«...Собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості» [6]
Ліквідаційна вартість	«...Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) активів після закінчення строку їх корисного використання, за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)» [7]	Ліквідаційна вартість активу	«...Попередньо оцінена сума, що її суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив є застарілим та перебуває в стані, очікуваному по закінченні строку його корисної експлуатації» [6]
Залишкова вартість	«...Різниця між первісною (переоціненою) вартістю активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу)» [7]	Балансова вартість	«Сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності» [6]
		Сума очікуваного відшкодування -	«...Більша з двох оцінок: справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж активу або вартості його використання» [6]

В табл. 1.4 наведено характеристику видів оцінки немонетарних необоротних активів.

Заслуговує на увагу порядок оцінки фінансових активів. Згідно з МСФЗ, первісно фінансові активи передбачено оцінювати за справедливою вартістю, а подальша оцінка залежить від природи договірних грошових потоків та обраної бізнес-моделі (справедлива вартість або амортизована вартість). І якщо порядок розрахунку амортизованої вартості фінансових активів не викликає складнощів, то щодо визначення справедливої вартості фінансових активів серед науковців продовжується дискусія. Це зумовлено значними фінансовими потрясіннями від банкрутства міжнародних корпорацій та банків на початку ХХІ ст., які використовували цей метод при складанні фінансової звітності.

Найкращою справедливою вартістю фінансових активів є вартість котирування на активному ринку. Якщо ринок для фінансового активу не є активним, підприємству слід встановити справедливу ціну, використовуючи відповідний метод оцінювання (дисконтування грошових потоків, метод «чистих активів» тощо).

На сьогодні існує проблема визначення справедливої вартості фінансових активів через: значну волатильність котирувань на ринку фінансових активів; відсутність активного ринку для певної категорії фінансових активів; обмеженість об'єктивної інформації для вірного визначення справедливої вартості фінансових активів; відсутність у керівництва підприємств практичного досвіду оцінки фінансових активів; формування “оціночного дисонансу” порівняно з іншими активами підприємства, представленими у фінансовій звітності; неможливість визначення найбільш оптимального методу оцінки справедливої вартості фінансових активів. При цьому оцінка фінансових активів за справедливою вартістю є однією із найбільш популярних, оскільки сприяє задоволенню потреб потенційних інвесторів та інших користувачів фінансової звітності. Звичайно, за умови наявності активного ринку для активів підприємства та відсутності значних коливань в економіці (фінансових криз), оцінка фінансових активів за справедливою вартістю, на нашу думку, є найбільш об'єктивним інструментом вимірювання при складанні фінансової звітності.

### 1.3 Законодавчо-нормативне регулювання обліку та оподаткування операцій з необоротними активами

Розвиток будь-якої ланки економічної системи потребує, щоб учасники, приймаючи управлінські рішення, мали повну, правдиву і об'єктивну інформацію про майно підприємства, його фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів, а також про можливості їх досягнення. Така інформація формується засобами бухгалтерського обліку, який, своєю чергою, регламентується законодавчо-нормативними актами, яких слід дотримуватися.

Законодавчо-нормативне забезпечення бухгалтерського обліку – це сукупність нормативно-правових актів, які забезпечують «...повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку та фінансової звітності в нашій державі» [46, с. 233].

Суттєвий вплив на здійснення господарської діяльності підприємства та визначення особливостей операцій з необоротними активами мають кодекси. Зокрема, Податковий кодекс України [1] визначає основні принципи оподаткування операцій, пов'язаних із здійсненням господарської діяльності, і, зокрема операцій з необоротними активами.

Цивільний кодекс України [3] визначає порядок здійснення господарських відносин, у першу чергу, договірних. Слід відзначити, що цей законодавчий документ є важливим для всіх господарюючих суб'єктів, що також впливає на особливості руху необоротних активів, оскільки надходження та вибуття необоротних активів залежатиме як від обраного господарського договору, так і від тих умов, які в ньому встановлені.

Господарський кодекс України [2] визначає правові основи здійснення господарської діяльності підприємствами різних форм власності.

Питання правового забезпечення регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку операцій з необоротними активами на підприємстві та розкриття їх у фінансовій звітності викладені в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [4].

Таблиця 1.5 – Стандарти, що регулюють облік операцій з необоротними активами та їх розкриття у фінансовій звітності

НП(С)БО	Зміст стандарту	МСФЗ	Зміст стандарту
1	2	3	4
НП(С)БО 7 «Основні засоби» (наказ МФУ від 27.04.2000 № 92)	«...Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у ФЗ» [7]	МСБО 16 «Основні засоби»	«...Визначає обліковий підхід до основних засобів, щоб користувачі фінансової звітності могли розуміти інформацію про інвестиції суб'єкта господарювання в його основні засоби та зміни в таких інвестиціях» [6]
НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» (наказ МФУ від 18.10.1999 № 242)	«...Визначає методологічні засади формування в обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у ФЗ» [7]	МСБО 38 «Нематеріальні активи»	«Визначає обліковий підхід до нематеріальних активів, їх визнання, оцінки та розкриття інформації про нематеріальні активи» [6]
НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» (наказ МФУ від 08.10.1999 № 237), НПСБО 13 «Фінансові інструменти» (наказ МФУ від 30.11.2001 № 559)	«...Визначають методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та фінансові активи, зокрема довгострокову дебіторську заборгованість та фінансові активи, та їх розкриття у ФЗ» [7]	МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»	«...Визначають принципи фінансової звітності щодо фінансових активів, зокрема необоротних, які забезпечать надання користувачам ФЗ доречної та корисної інформації, необхідної для виконання ними оцінки сум, строків і невизначеності майбутніх грошових потоків підприємства» [6]
НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» (наказ МФУ від 26.04.2000 № 91)	«...Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, зокрема довгострокові фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у ФЗ» [7]	МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» МСФЗ 11 «Спільна діяльність»	«...Визначають принципи складання та подання фінансової звітності суб'єктів господарювання, які мають інвестиції в асоційовані підприємства або частки участі в спільній діяльності» [6]

Кінець таблиці 1.5

1	2	3	4
НП(С)БО 14 «Оренда» (наказ МФУ від 28.07.2000 № 181)	«...Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у ФЗ» [7]	МСФЗ 16 «Оренда»	«...Встановлює принципи визнання, оцінки, подання оренди та розкриття інформації про неї» [6]
НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» (наказ МФУ від 28.12.2000 № 353)	«...Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про активи з податку на прибуток та її розкриття у ФЗ» [7]	МСБО 12 «Податок на прибуток»	Визнає обліковий підхід до податків на прибуток
НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» (наказ МФУ від 07.11.2003 № 617)	«...Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групу активів, що належить до вибуття в результаті операції продажу» [7]	МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	«...Визначає розкриття інформації, що вимагаються стосовно непоточних активів (або груп вибуття), класифікованих як утримувані для продажу або припинення діяльності» [6]
НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» (наказ МФУ від 24.12.2004 № 817)	«...Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у ФЗ» [7]	МСБО 36 «Зменшення корисності активів»	«...Визначає процедури, які суб'єкт господарювання застосовує для забезпечення обліку своїх активів за сумою, яка не є більшою, ніж сума їх очікуваного відшкодування» [6]
НП(С)БО 30 «Біологічні активи» (наказ МФУ від 18.11.2005 № 790)	«...Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи, зокрема довгострокові біологічні активи, та розкриття інформації про них у ФЗ» [7]	МСБО 41 «Сільське господарство»	«...Визначає обліковий підхід, а також розкриття інформації, пов'язаної з сільськогосподарською діяльністю» [6]
НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» (наказ МФУ від 02.07.2007 № 779)	«...Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у ФЗ» [7]	МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»	«...Визначає обліковий підхід до інвестиційної нерухомості та пов'язані з ним вимоги до розкриття інформації» [6]

Законом України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні” [5] визначено правові засади проведення оцінки майна підприємств, різних майнових прав і професійної діяльності в сфері оцінки майна, порядок державного та громадського регулювання такої діяльності, передумови створення ефективної системи оцінки майна для захисту інтересів держави, підприємств, громадян при оцінці майна, майнових прав та використанні її результатів тощо.

Методологічні засади обліку операцій з необоротними активами та формування інформації про них у фінансовій звітності розкриті в облікових стандартах, зокрема в НП(С)БО та МСФЗ, відповідно до виду та інших характеристик (табл. 1.5).

Окремі питання обліку необоротних активів регламентуються наступними нормативними актами:

- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені Наказом МФУ № 561 від 30.09.2003 р. [8], де розкриті основні питання обліку основних засобів;

- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені Наказом МФУ № 1327 від 16.11.2009 р. [9], де розкриті основні питання обліку нематеріальних активів;

- Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України № 73 від 21.02.2008 р. [10], де розкриті основні аспекти документального забезпечення обліку біологічних активів та розкриття інформації про них у фінансовій звітності;

- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів», затверджені Наказом МФУ № 1315 від 29.12.2006 р. [11], де розкриті основні питання обліку біологічних активів.

Облікова політика підприємства – ключовий документ, що визначає організаційно-методичні аспекти бухгалтерського обліку на підприємстві (первісне спостереження, вартісне вимірювання, групування і підсумкове узагальнення всіх фактів господарської діяльності). Облікова політика є елементом нормативного забезпечення системи бухгалтерського обліку, яка

формується згідно чинних законодавчо-нормативних документів в сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Серед елементів облікової політики стосовно необоротних активів мають бути зазначені:

- вибір облікової одиниці основних засобів (закінчений пристрій з усіма необхідними пристосуваннями та приладдям; конструктивно відокремлений предмет, який може виконувати певні самостійні функції; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів подібного або різного призначення, для обслуговування яких призначені загальні пристосування, приладдя, система управління та єдиний фундамент, при цьому кожен предмет покликаний виконувати свої функції, а комплекс – обсяг робіт лише в складі конкретного комплексу, а не самостійно);

- визначення мінімальної вартості об'єкта основних засобів та вартісних ознак предметів, що входять до складу МНМА;

- визначення ліквідаційної вартості основних засобів;

- вибір способу визначення строку корисного використання власних і орендованих об'єктів основних засобів;

- вибір методів нарахування амортизації різних видів необоротних активів;

- встановлення порогу та періодичності для проведення переоцінки основних засобів;

- вибір способу оцінки результатів проведених ремонту, модернізації, добудування й інших видів поліпшення основних засобів та інших необоротних активів;

- вибір методу оцінки фінансових активів;

- вибір методу відображення фінансових інвестицій на дату балансу та ін.

Законодавчо-нормативне забезпечення обліку та оподаткування операцій з необоротними активами зазнає постійних політичних, економічних, інтеграційних та соціальних змін.

## 2 ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ У ТОВ «ЕПІЦЕНТР К», М. КИЇВ

### 2.1 Характеристика фінансово-господарської діяльності ТОВ «Епіцентр К», м. Київ

З 2003 року група компаній «Епіцентр» еволюціонувала від будівельних гіпермаркетів до найбільшої в Україні мережі торговельних центрів. Унікальний формат «Епіцентр» передбачає групування відділів за моделлю shop-in-shop. У 2017 році вперше поза межами торговельної мережі «Епіцентр» відкрився магазин Intersport. З 2020 року за межі торговельної мережі «Епіцентр» вийшла частина магазинів формату shop-in-shop – «Галерея «Деко» та Е.РІС. Понад 40 % асортименту «Галереї «Деко» складає продукція таких власних торговельних марок як LaNuit, Flamberg, SmartKitchen, Fiora, SongerundSohne, Origami, Luna, NotaBene, UP! Та ін. (посуд, домашній текстиль, декор та подарунки). Асортимент дитячих магазинів Е.РІС один із найбільших на ринку України — понад 70 тис. позицій (дитячі іграшки, одяг, харчування, засоби гігієни та догляду, дитячі меблі, товари для творчості та активного відпочинку дітей).

«Епіцентр» створив свою унікальну модель, яку Джон Херберт, генсек European DIY Retail Association, визначив як «унікальний світовий формат». На думку Європейської бізнес-асоціації, «Епіцентр» – це «торговий центр майбутнього». Західноєвропейські експерти відзначають креативність, високу технологічність, зручність для клієнта та характерну атмосферу у торгових залах торговельної мережі. Безперервний розвиток, розширення асортименту товарів та послуг, відкриття нових магазинів, салонів та галерей визначили безумовне лідерство підприємства на ринку роздрібною торгівлі.

Торговельна мережа ТОВ «Епіцентр К» представлена такими напрямками:

- 1) живі рослини та аксесуарів для них, сучасне обладнання для поливу і зрошення, товари для саду, дачі, насіння та садовий декор (магазини «Садовий центр»). Підприємством надаються супутні послуги – пересадка рослин, створення подарункових декоративно-квіткових композицій;
- 2) канцелярське приладдя та товари для офісу, школи, творчості та креативного дозвілля (магазини «Пиши-малюй»);
- 3) корпусні меблі, столові меблі, офісні меблі, м'які меблі, кухня і концептуальні меблі понад 11,5 тис. найменувань (магазини «Центр меблів») Підприємством пропонуються дизайнерські інтер'єри у різних стилях, бренд співпрацює з більш ніж 100 вітчизняними виробниками;
- 4) побутова техніка у різних цінових та технічних сегментах, ексклюзивні моделі провідних брендів та новинки преміум-сегменту техніки та електроніки (магазини «Центр техніки»);
- 5) автомобільні комплектуючі та запасні частини, косметика, хімія, технічні рідини, товари для безпеки, електроніка близько 10 тис. арикулів (магазини «Автомол»). На 59 торгових майданчиків представлено понад 500 вітчизняних і світових брендів, а також товари власних торгових марок – AUTO Assistance, EVO та UP;
- б) преміальні засоби догляду за волоссям та шкірою, декоративна косметика, парфумерія тощо відомих світових брендів (косметичні бутіки «Mon Cheri»);
- 7) товари для полювання, кемпінгу, активного дозвілля та туризму від відомих європейських та вітчизняних брендів (магазини «Мілітарі»). Магазин має ліцензію на продаж вогнепальної зброї та набоїв;
- 8) букети з живих квітів, а також квіткові композиції під замовлення (флора-центри «Букет»);
- 9) корми, годівниці, поїлки, акваріуми, засоби гігієни та аксесуари для домашніх улюбленців (магазини «Larki»);
- 10) плитка та сантехніка європейських брендів, які безпосередньо імпортує ТОВ «Епіцентр К» (понад 80 % асортименту), а також власних торгових марок (магазини «Кераміка центр»);
- 11) освітлювальна продукція різних стилів, зокрема, сканді, лофт, мінімалізм, модерн та багато інших (магазини «Студія світла»);

12) спортивні товари світових брендів (зокрема, Nike, Puma, Adidas, New Balance, Reebok та багатьох інших), та власних торгових марок Intersport (зокрема, McKinley, Energetics, Firefly, МаххPro, Pro Touch) (магазини «Intersport», представлені 4 такими форматами: концептуальні магазини «Intersport», магазини формату «аутлет» «Intersport Outlet», концептуальний «Intersport Outlet City» у форматі Outlet Sport&Fashion та магазини intersport.ua з основним товарним асортиментом та акцентом у невеликих регіональних містах на товарні групи «велосипеди» та «фітнес аксесуари»);

13) спортивний одяг та аксесуари в сегменті «медіум», товари для туризму та повсякденного використання (магазини бренду 4F)\$

14) широкий вибір продуктів харчування та готової їжі, зокрема, свіже м'ясо та риба, великий асортимент сирів та молокопродуктів, бакалія, хлібобулочні вироби, кондитерські вироби, велика фреш-зона (овочі, фрукти, зелень), продуктові товари здорового харчування, заморожені продуктові товари, консервація, безалкогольні та алкогольні напої (магазини «Food Market»). У багатьох магазинах є власне виробництво готових м'ясних і рибних виробів та напівфабрикатів, власне пекарня;

15) лікарські засоби, вітаміни, БАДи, товари для мам і дітей, засоби гігієни, лікувальна косметика, товари для фізичної реабілітації, фіточаї й ароматичні олії (аптеки «Аптека 100+»);

16) колекції внутрішнього декору – шпалери та фарби, представлені в кількох експозиційних зонах магазину за різними стилями, що дозволяє продемонструвати передові техніки нанесення фарб та наочно показати використання цих матеріалів в інтер'єрі (магазини «Студія Інтер'єрів»);

17) товари для відпочинку та дачі (садові меблі та павільйони, меблі для кемпінгу, туристичні палатки, гойдалки, матраци і подушки для шезлонгів, мангали і решітки для грилю, валізи, термосумки та ін.) (магазини «All4Rest»);

18) послуги професійної майстерні з виготовлення дублікатів для різних типів ключів, зокрема, для квартир, сейфів, автомобілів та домофонів (майстерні «Ключ Майстер»);

19) питна вода (бутильована, очищена з автомату), системи фільтрації води (магазини «Дім Води»);

20) брендові товари спортивного вуличного стилю (Nike, Puma, Vans, Converse, Adidas, Reebok, New Balance, Asics, Jordan, Stance, Fila та ін.) (магазини TAF (The Athlete`s foot) на правах франшизи). В TAF представлені нові колекції, капсульні колекції та sustainable асортимент товарів, що виготовлені з перероблених матеріалів або за еко-технологіями.

Господарська діяльність групи компаній ТОВ «Епіцентр К» забезпечується достатньо розгалуженою логістичною системою. Зокрема, логістичний центр «Калинівка» загальною площею 100 тис. м<sup>2</sup> централізовано обслуговує 75 % поставок товарних запасів у торгівельні центри підприємства. Логістичний центр оснащений митним терміналом, що надає весь спектр послуг з митного оформлення товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України.

У 2019 році група «Епіцентр К» впроваджено автоматизовану систему управління та конвеєрну технологію обробки вантажів, що дозволяє обробити замовлення одного транспортного маршруту і відвантажити товар менш ніж за 30 хвилин. Така технологія обробки вантажів практикується на складах Amazon.

Власний автопарк групи компаній ТОВ «Епіцентр К» включає майже 1000 одиниць. Це 250 міжнародних ліцензованих комерційних вантажних автомобілів, 390 легких вантажних автомобілів, 46 вантажних автомобілів, 230 легкових автомобілів.

Охарактеризуємо фінансовий стан підприємства у 2019-2020 роках.

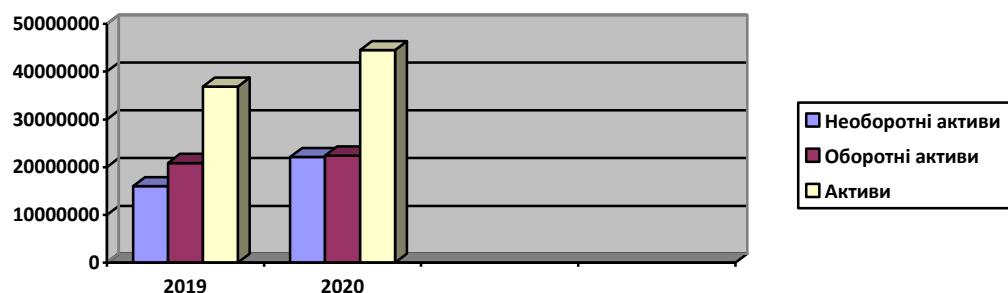


Рисунок 2.1 – Динаміка активів ТОВ «Епіцентр К» у 2019-2020 рр., тис. грн.

Аналіз динаміки активів ТОВ «Епіцентр К» (рис. 2.1) відзначає посилення господарського потенціалу підприємства, на що вказує збільшення суми активів на 20,69 %. Тобто, у досліджуваного підприємства збільшився обсяг наявного у розпорядженні майна.

Той факт, що активи підприємства зростають швидше, ніж дохід від реалізації товарів і послуг, вказує на необхідність пошуку підприємством резервів оптимізації поточної структури його активів.

Таблиця 2.1 – Горизонтальний та вертикальний аналіз активів ТОВ «Епіцентр К» у 2019-2020 рр., тис. грн.

Показник	2019		2020		Абсолютний приріст, тис. грн.	Відносний приріст, %	Зміни в питомій вазі, %
	тис. грн.	%	тис. грн.	%			
Нематеріальні активи	12543	0,03	32720	0,07	+20177	+160,86	+0,04
Незавершені капітальні інвестиції	1869460	5,07	3692156	8,29	+1822696	+97,50	+3,22
Основні засоби	12304648	33,35	15231712	34,21	+2927064	+23,79	+0,86
Інші фінансові інвестиції	1755267	4,76	3129633	7,03	+1374366	+78,30	+2,27
Відстрочені податкові активи	68629	0,19	23116	0,05	-45513	-66,32	-0,14
<i>Необоротні активи</i>	16010547	43,40	22109337	49,65	+6098790	+38,09	+6,25
Запаси	13885925	37,64	15389033	34,56	+1503108	+10,83	-3,08
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1467824	3,98	2182479	4,90	+714655	+48,69	+0,92
Інша поточна дебіторська заборгованість	4381455	11,88	3859491	8,67	-521964	-11,91	-3,21
Грошові кошти та їх еквіваленти	921054	2,49	642802	1,45	-278252	-30,21	-1,04
Інші оборотні активи	224795	0,61	342249	0,77	+117454	+52,25	+0,16
<i>Оборотні активи</i>	20881053	56,60	22416054	50,35	+1535001	+7,35	-6,25
<b>БАЛАНС</b>	<b>36891621</b>	<b>100,00</b>	<b>44525391</b>	<b>100,00</b>	<b>+7633770</b>	<b>+20,69</b>	<b>0,00</b>

Збільшення суми балансу зумовлене зростанням як оборотних (+7,35 %), так і необоротних активів (+38,09 %) (табл. 2.1).

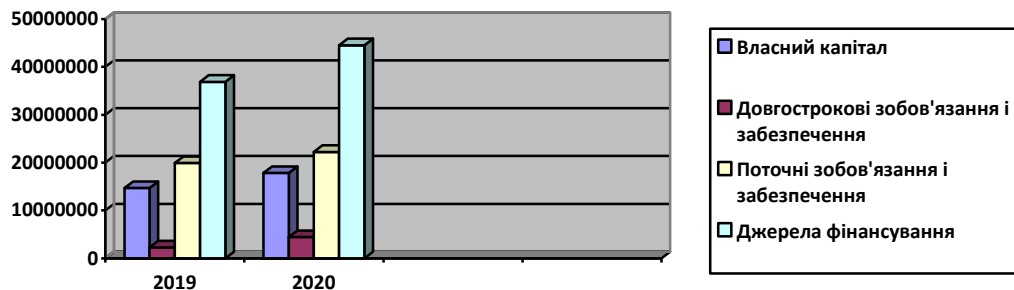


Рисунок 2.2 – Динаміка джерел фінансування ТОВ «Епіцентр К» у 2019-2020 рр., тис. грн.

За досліджуваній період спостерігається збільшення величини наявних джерел фінансування для залучення активів підприємства (рис. 2.2), що зумовлено зростанням його власного капіталу (+21,4 %), поточних (+11,54 %) та довгострокових зобов'язань (+96,66 %).

Таблиця 2.2 – Горизонтальний та вертикальний аналіз пасивів (джерел фінансування активів) ТОВ «Епіцентр К» у 2019-2020 рр., тис. грн.

Показник	2019		2020		Абсолютний приріст, тис. грн.	Відносний приріст, %	Зміни в питомій вазі, %
	тис. грн.	%	тис. грн.	%			
1	2	3	4	5	6	7	8
Зареєстрований капітал	158610	0,43	158610	0,36	0	0,00	-0,07
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	14542267	39,42	17688086	39,72	+3145819	+21,63	+0,30
<i>Власний капітал</i>	14700877	39,85	17846696	40,08	+3145819	+21,40	+0,23
Довгострокові кредити банків	2008688	5,44	4142910	9,31	+2134222	+106,25	+3,87
Інші довгострокові зобов'язання	256738	0,70	312170	0,70	+55432	+21,59	0,00
<i>Довгострокові зобов'язання і забезпечення</i>	2265426	6,14	4455080	10,01	+2189654	+96,66	+3,87

Кінець таблиці 2.2

1	2	3	4	5	6	7	8
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	776000	2,10	767497	1,72	-8503	-1,10	-0,38
за товари, роботи, послуги	14514081	39,34	16290054	36,59	+1775973	+12,24	-2,75
за розрахунками з бюджетом	273257	0,74	326833	0,73	+53576	+19,61	-0,01
за розрахунками зі страхування	24716	0,07	17379	0,04	-7337	-29,68	-0,03
за розрахунками з оплати праці	160208	0,44	137988	0,31	-22220	-13,87	-0,13
Поточні забезпечення	509245	1,38	539038	1,21	+29793	+5,85	-0,17
Інші поточні зобов'язання	3667811	9,94	4144826	9,31	+476942	+13,00	-0,63
<i>Поточні зобов'язання і забезпечення</i>	19925318	54,01	22223615	49,91	+2298297	+11,54	-4,10
<b>БАЛАНС</b>	<b>36891621</b>	<b>100,00</b>	<b>44525391</b>	<b>100,00</b>	<b>+7633770</b>	<b>+20,69</b>	<b>0,00</b>

Факт зростання величини власного капіталу ТОВ «Епіцентр К» (табл. 2.2) вказує на підвищення рівня благополуччя власників.

Зростання загальної величини зобов'язань підприємства забезпечує більш повне розкриття його наявного потенціалу, хоча зумовлює підвищення залежності підприємства від зовнішніх постачальників фінансових активів.

Аналіз показників доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Епіцентр К», а також їх динаміки (табл. 2.3) свідчить про те, що за досліджуваний період відбулось збільшення чистого доходу від реалізації товарів та послуг на 14,56 %. Це вказує на високу конкурентоспроможність підприємства в динамічному середовищі.

Сума чистого прибутку підприємства є додатною (3171204 тис. грн. у 2020 році), що може вказувати на те, що обрана бізнес-модель є ефективною. Хоча для кращого розуміння здатності вищого управлінського персоналу досягати поставлених цілей слід дослідити показники рентабельності.

Таблиця 2.3 – Горизонтальний та вертикальний аналіз доходів, витрат і фінансових результатів ТОВ «Епіцентр К» у 2019-2020 рр., тис. грн.

Показник	2019	2020	Абсолютний. приріст, тис. грн.	Відносний приріст, %
1	2	3	4	5
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	43979194,00	50382425,00	+6403231,00	+14,56
Собівартість реалізованої продукції	30814751,00	35593670,00	+4778919,00	+15,51
Валовий прибуток (збиток)	13164443,00	14788755,00	+1624312,00	+12,34
Інші операційні доходи	530835,00	737243,00	+206408,00	+38,88
Адміністративні витрати	751814,00	872759,00	+120945,00	+16,09
Витрати на збут	7985945,00	8648047,00	+662102,00	+8,29
Інші операційні витрати	254271,00	920408,00	+666137,00	+261,98
Прибуток (збиток) від операційної діяльності	4703248,00	5084784,00	+381536,00	+8,11
Інші фінансові доходи	3851,00	211555,00	+207704,00	+5393,51
Інші доходи	354733,00	554085,00	+199352,00	+56,20
Фінансові витрати	250094,00	295646,00	+45552,00	+18,21
Втрати від участі в капіталі	24516,00	0,00	-24516,00	-100,00
Інші витрати	363438,00	1438592,00	+1075154,00	+295,83
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	4423784,00	4116186,00	-307598,00	-6,95
Витрати (дохід) з податку на прибуток	821675,00	944982,00	+123307,00	+15,01
Чистий фінансовий результат: прибуток	3602109,00	3171204,00	-430905,00	-11,96

Значення показників ліквідності ТОВ «Епіцентр К» (табл. 2.4) знаходиться нижче нормативної межі, що може вказувати на імовірність втрати платоспроможності у найближчій перспективі. Показники фінансової стійкості свідчать про певну залежність підприємства від зовнішніх запозичень.

Рентабельність активів (7,79 %) у 2020 р. перевищувала інфляцію (5 %), що свідчить про реальне зростання вартості наявних у підприємства активів.

Таблиця 2.4 – Показники стійкості, ліквідності та платоспроможності ТОВ «Епіцентр К» у 2019-2020 рр.

Показник	2019	2020
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,05	0,03
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,34	0,30
Коефіцієнт проміжної ліквідності	0,95	0,94
Коефіцієнт покриття	1,05	1,01
Коефіцієнт фінансової стабільності	0,66	0,67
Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії)	0,40	0,40
Коефіцієнт залежності підприємства від довгострокових зобов'язань	0,15	0,25
Коефіцієнт співвідношення позикових та власних коштів	1,51	1,49

Для визначення привабливості підприємства як об'єкта інвестування слід співставити рентабельність власного капіталу підприємства та рентабельність альтернативних напрямків інвестування капіталу власниками. Для спрощення розрахунку використовуються дані НБУ щодо середньої доходності депозитів за 2020 р. Таким чином, перевищення рентабельності власного капіталу підприємства (19,49 %) над доходністю альтернативного інструменту інвестування (6,1 %) вказує, що рівень добробуту власників підприємства зростає, причому швидшими темпами, ніж це характерно для фінансового ринку.

Показник рентабельності продаж підприємства, незважаючи на незначне зменшення (з 10,69 у 2019 р. до 10,09 у 2020 р.), демонструє додатне значення. Це обумовлює потребу подальшого пошуку можливостей для збільшення обсягу продажів товарів та послуг і, відповідно, максимізації фінансового результату.

## 2.2 Особливості обліку та оподаткування операцій з матеріальними необоротними активами

Використання в практичній діяльності підприємства облікової інформації про наявність та рух матеріальних необоротних активів

здійснюється на основі детального аналітичного дослідження документального забезпечення їх обліку.

Концептуальна модель процесу документування інформації про господарські інформації з матеріальними необоротними активами представлена на рис. 2.3.

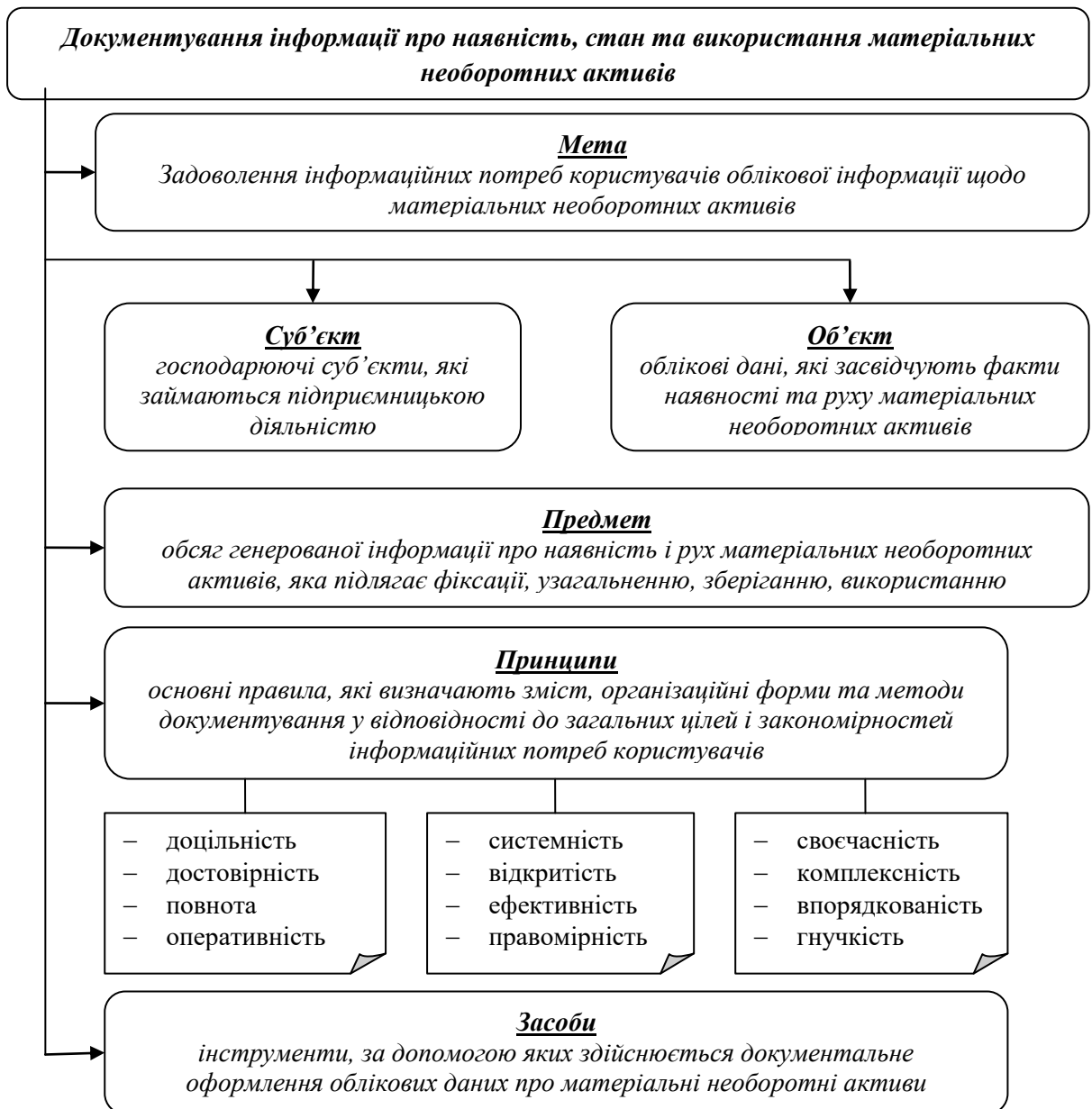


Рисунок 2.3 – Концептуальна модель процесу документування господарських операцій з матеріальними необоротними активами [50, с.157]

При формуванні такої моделі мають бути враховувати особливості обліку матеріальних необоротних активів, які здійснюють вплив на організацію його документального забезпечення: «...вартісні – економічну вигоду від використання; амортизацію, переоцінку, витрати, які виникають в процесі експлуатації; якісні – технічні характеристики, термін експлуатації, технічний стан, знос об'єктів матеріальних необоротних активів» [37, с. 71].

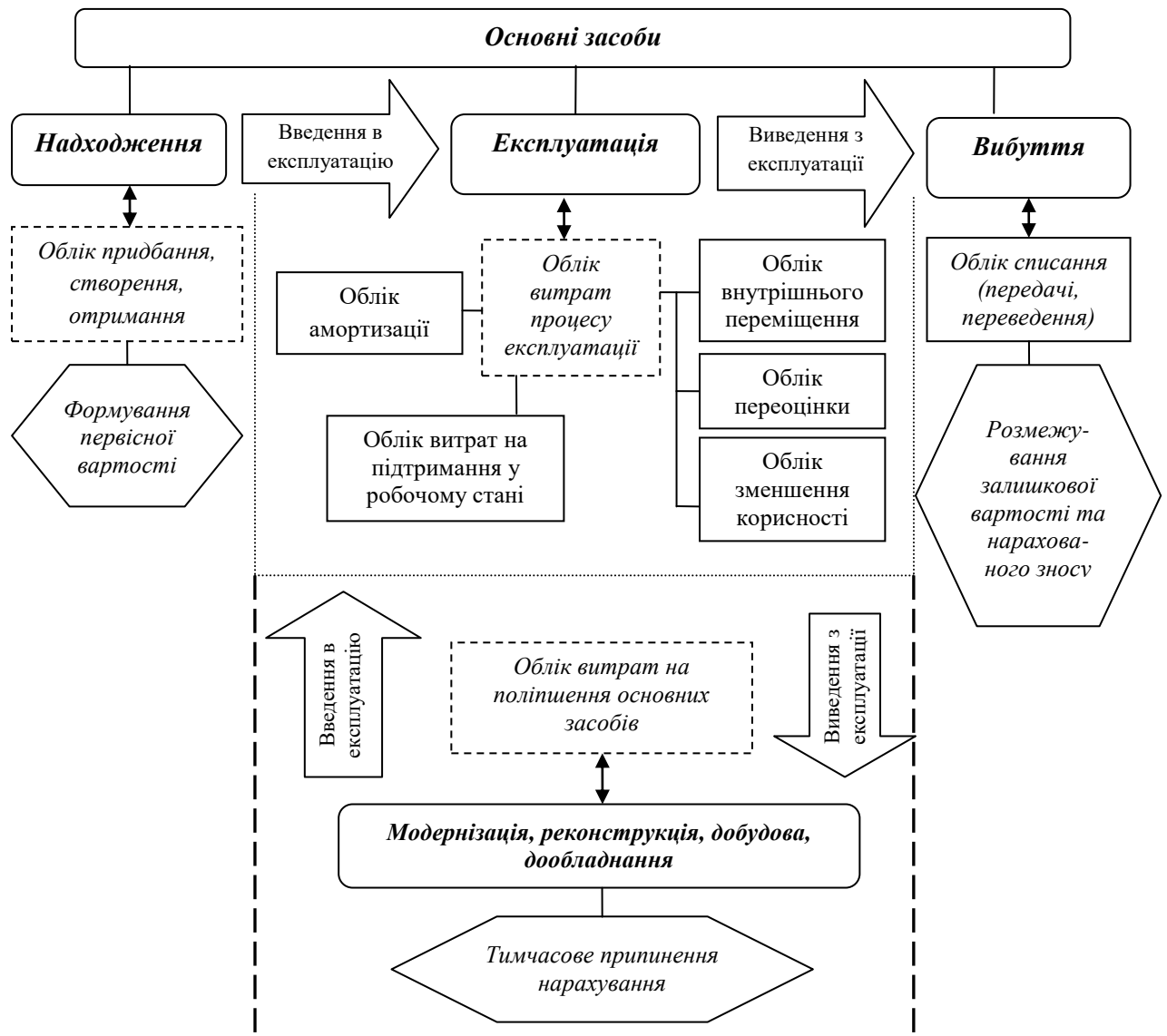


Рисунок 2.4 – Схема організації руху потоків облікової інформації в процесі документування операцій з обліку основних засобів

Вивчення руху облікової інформації про об'єкти матеріальних необоротних активів ТОВ «Епіцентр К» дає підстави стверджувати, що на

підприємстві створена раціонально організована система інформаційно-аналітичного забезпечення обліку матеріальних необоротних активів.

На рис. 2.4 представлена схема руху потоків облікової інформації ТОВ «Епіцентр К» про об'єкти матеріальних необоротних активів, а саме основних засобів, на етапах їх реєстрації в первинних документах.

Процес формування на підприємстві необхідної облікової інформації про матеріальні необоротні активи проходить кілька етапів, зокрема: первинне спостереження, обробка даних і подання звітних даних.

Ці етапи формування облікової інформації про матеріальні необоротні активи, в свою чергу, можна поділити на окремі господарські операції, що відбуваються протягом всього періоду життєвого циклу окремого об'єкта матеріальних необоротних активів: оприбуткування матеріальних необоротних активів з відповідним оформлення первинних документів; присвоєння інвентарних номерів для всіх об'єктів матеріальних необоротних активів; заповнення інвентарних карток обліку матеріальних необоротних активів; накопичення інформації про участь матеріальних необоротних активів в господарській діяльності підприємства та нарахування амортизації; закріплення об'єктів матеріальних необоротних активів за конкретною матеріально відповідальною особою; здійснення поліпшення та ремонтів матеріальних необоротних активів; передача матеріальних необоротних активів на консервацію або в оренду; вибуття матеріальних необоротних активів; інвентаризація матеріальних необоротних активів.

Надходження, внутрішнє переміщення, списання та інші операції з матеріальними необоротними активами, а саме основними засобами, оформляють відповідними первинними документами (табл. 2.5).

Оскільки ТОВ «Епіцентр К» як велике підприємство відноситься до суб'єктів суспільного інтересу, то згідно вимог українського законодавства, воно застосовує міжнародні стандарти фінансової звітності. Саме в контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності і будемо розглядати основні питання обліку операцій підприємства з матеріальними необоротними активами, а саме основними засобами.

Облік матеріальних необоротних активів на підприємстві здійснюється відповідно до вимог МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 36 «Зменшення

корисності активів», МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість», МСФЗ 5 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», МСФЗ 16 «Оренда».

Таблиця 2.5 – Перелік первинної документації з обліку основних засобів у ТОВ «Епіцентр К»

Назва форми	Призначення
ОЗ-1 “Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів”	Застосовується для оформлення операцій з оприбуткування основних засобів окремих об’єктів, введення їх в експлуатацію, передачі основних засобів зі складу (із запасу) в експлуатацію, а також для виключення із складу основних засобів при передачі іншому підприємству.
ОЗ-2 “Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об’єктів”	Застосовується для оформлення операцій приймання-здачі основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації.
ОЗ-3 “Акт на списання основних засобів”	Застосовується для оформлення операцій вибуття основних засобів (крім автотранспортних засобів) при повному або частковому їх списанні.
ОЗ-4 “Акт на списання автотранспортних засобів”	Застосовується для оформлення операцій списання автотранспортних засобів та їх ліквідації.
ОЗ-6 “Інвентарна картка обліку основних засобів”	Застосовується для обліку різних видів основних засобів, їх технічних характеристик та вартості
ОЗ-7 “Опис інвентарних карток по обліку основних засобів”	Застосовується для реєстрації інвентарних карток обліку основних засобів.
ОЗ-9 “Інвентарний список основних засобів”	Застосовується для пооб’єктного обліку основних засобів за місцем їх знаходження (експлуатації) по матеріально відповідальних особах.
ОЗ-14 “Розрахунок амортизації основних засобів” (для промислових підприємств)	Застосовуються для визначення суми амортизації основних засобів, що належить до нарахування у звітному місяці.

При придбанні об’єкти матеріальних необоротних активів оцінюються за первісною вартістю. У ТОВ «Епіцентр К» придбання об’єктів основних засобів переважно здійснюється за плату, відповідно, їх первісна вартість складається з таких витрат: ціна придбання (в т.ч. ввізне мито і невідшкодовувані податки на придбання за вирахуванням торгівельних знижок), прямі необхідні витрати на доведення активу до готового стану для використання за призначенням, зокрема, витрати на винагороди працівникам, пов’язані з придбанням об’єкта основних засобів, витрати на підготовку

майданчика, первісні витрати на доставку і розвантаження, витрати на тестування обладнання (за вирахуванням надходжень від продажу продукції, виготовленої в ході тестування), вартість професійних послуг, прогнозна вартість розбирання і демонтажу об'єкта основних засобів та відновлення майданчика, на якому він перебував в експлуатації, якщо існує зобов'язання відповісти до вимог МСБО 37.

Згідно облікової політики підприємства основні засоби обліковуються за первісною вартістю за вирахуванням накопиченої під час експлуатації амортизації та накопичених збитків від знецінення основних засобів. Амортизація нараховується прямолінійним методом.

В табл. 2.6 наведено кореспонденцію рахунків з обліку придбання основних засобів.

Таблиця 2.6 – Відображення операцій з придбання основних засобів ТОВ «Епіцентр К» на рахунках обліку

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
1 Отримано торговельну вітрину	152	631	30000,00
2 Постачальником зареєстровано податковий кредит з ПДВ в ЄРПН	641	631	6000,00
3 Отримано від перевізника транспортні послуги з доставки торговельної вітрини	152	631	1000,00
4 Перевізником зареєстровано податковий кредит з ПДВ в ЄРПН	641	631	200,00
5 Підрядною організацією надано послуги з установки, монтажу і налагодження торговельної вітрини	152	631	6000,00
6 Оплачено постачальникам і підрядникам вартість торговельної вітрини та наданих послуг	631	311	44400,00
7 Нараховано заробітну плату та ЄСВ працівникам, що здійснювали установку і монтаж торговельної вітрини	152	66, 65	1500,00
8 Використано на установку торговельної вітрини допоміжні матеріали	152	20	4000,00
9 Введено торговельну вітрину в експлуатацію	104	152	42500,00

Якщо об'єкт основних засобів придбано на умовах відстрочки платежу, то він відображається в обліку за теперішньою (дисконтованою) вартістю. Оскільки в такій операції присутній компонент фінансування, то одночасно

виникає довгострокове зобов'язання, яке підлягає дисконтуванню з відповідним нарахуванням відсоткових витрат протягом всього періоду фінансування. Саме на суму відсоткових витрат і буде різниця між первісною вартістю об'єкта основних засобів і сумарними виплатами.

В ході експлуатації основні засоби підлягають поліпшенням (наприклад, модернізація, реконструкція тощо) та ремонтам капітального та поточного характеру. Витрати, пов'язані з підтриманням об'єкта основних засобів в робочому стані (наприклад, техогляд, обслуговування, ремонт тощо) та отриманням очікуваної суми майбутніх економічних вигід від його використання, є витратами періоду і тому не капіталізуються (табл. 2.7).

Таблиця 2.7 – Відображення операцій ТОВ «Епіцентр К» з підтриманням об'єкта основних засобів в робочому стані на рахунках обліку

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
1 Виконано поточний ремонт вантажного автомобіля	92	631	8000,00
2 Підрядником зареєстровано податковий кредит з ПДВ в ЄРПН	641	631	1600,00
3 Використано матеріали на поточний ремонт приміщення	93	20	10000,00
4 Нараховано зарплату та ЄСВ працівникам, що займались ремонтом приміщення	93	65, 66	5000,00

До поліпшень основних засобів відносять їх модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію та ін., наслідком яких є збільшення первісно очікуваних майбутніх економічних вигід від їх використання. Витрати на поліпшенням об'єкта основних засобів, як визначає МСБО 16, капіталізуються (табл. 2.8).

Через амортизацію реалізується основний принцип бухгалтерського обліку, а саме співвідношення витрат на придбання основних засобів з відповідними доходами, які отримує підприємство від їх використання протягом строку корисної служби. Отже, амортизація – це стратегія розподілу витрат, тому всі основні засоби, за виключенням землі, підлягають амортизації, навіть якщо їх вартість з часом зростає. Земля має, як правило, необмежений строк служби і тому не підлягає амортизації. Тому з метою

нарахування амортизації земля і будівля є окремими об'єктами обліку навіть, якщо вони придбаються разом.

Таблиця 2.8 – Відображення операцій ТОВ «Епіцентр К» з поліпшення об'єкта основних засобів на рахунках обліку

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1 Придбано матеріали для монтажу системи відеонагляду	209	631	50000,00
2 Постачальником зареєстровано податковий кредит з ПДВ в ЄРПН	641	631	10000,00
3 Сплачено постачальнику вартість матеріалів	631	311	60000,00
4 Здійснено монтаж системи відеонагляду	152	209	50000,00
5 Витрачено на встановлення системи відеонагляду інші матеріали	152	20	7000,00
6 Нараховано зарплату та ЄСВ працівникам, що займались монтажем системи відеонагляду	152	65, 66	7000,00
8 Збільшено балансову вартість приміщення на суму витрат на встановлення системи відеонагляду	105	152	64000,00

Згідно з МСБО 16 «Основні засоби», амортизація починає нараховуватися з моменту, коли об'єкт основних засобів готовий до експлуатації і продовжує нараховуватися до припинення визнання чи перекласифікації в категорію необоротних активів, утримуваних для продажу, порядок обліку яких визначений в МСФЗ 5 «Необоротні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність». Амортизація нараховується навіть в тому випадку, коли актив тимчасово не використовується.

На кожну звітну дату підприємство оцінює, чи є ознаки знецінення активу. Виділяють зовнішні і внутрішні фактори, які можуть вказувати на можливе знецінення активів (істотно зменшилась ринкова вартість активів, відбулись істотні зміни в технологічних ринкових, економічних чи юридичних умовах діяльності підприємства, ринкові відсоткові ставки істотно зросли, балансова вартість чистих активів підприємства більша його ринкової капіталізації, існують докази фізичного чи морального зносу активу, існують плани реструктуризації діяльності підприємства тощо).

Якщо існують ознаки знецінення активів, підприємство має оцінити відшкодування вартість. Якщо відшкодувана вартість активу менша його

балансової вартості, балансова вартість активу зменшується до його відшкодовуваної вартості. Відповідно, виникає збиток від знецінення, який відображається в обліку в складі інших витрат Звіту про прибуток або збиток та інший сукупний дохід. Відшкодовувана вартість активу визначається як найбільша з двох величин: справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж та цінності використання.

Об'єкт основних засобів повинен бути списаний зі Звіту про фінансовий стан при його вибутті або якщо не очікується економічних вигід від його використання. Також актив перестає обліковуватися як основний засіб при його перекласифікації в необоротний актив, призначений для продажу. Прибуток або збитки, що є наслідком вибуття або реалізації об'єкта основних засобів, визначаються як різниця між сумою чистих находжень від вибуття і балансовою вартістю основного засобу і відображаються як дохід або витрати в Звіті про прибуток або збиток та інший сукупний дохід.

В табл. 2.9 наведено кореспонденцію рахунків з обліку реалізації основних засобів на підприємстві.

Таблиця 2.9 – Відображення операцій ТОВ «Епіцентр К» з реалізації об'єкта основних засобів на рахунках обліку

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
1 Перекласифіковано об'єкт основних засобів в необоротний актив, утримуваний для продажу:			
1.1 списано знос автомобіля	13	10	60000,00
1.2 списано залишкову вартість автомобіля	286	10	30000,00
2 Продано автомобіль	377	712	48000,00
3 Зареєстровано податкове зобов'язання з ПДВ в ЄРПН	712	641	8000,00
4 Віднесено на фінансові результати дохід від продажу	712	791	40000,00
5 Списано балансову вартість автомобіля	943	286	30000,00
6 Віднесено на фінансові результати собівартість реалізації	791	943	30000,00
7 Отримано оплату за проданий автомобіль	311	377	48000,00

Цінності, отримані від ліквідації основних засобів, оприбутковуються за чистою вартістю реалізації або за вартістю можливого використання подібних запасів з урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації.

Бухгалтерський облік операцій з оренди основних засобів ведеться згідно з МСФЗ 16 «Оренда».

На початку оренди орендар визнає актив на право використання орендованого об'єкта та зобов'язання по орендних платежах.

Первісна вартість зобов'язання по орендних платежах визначається як дисконтована вартість майбутніх (ще не сплачених на початок оренди) орендних платежів за ставкою, яка передбачається в договорі оренди (якщо ставка не визначена – за інкрементною ставкою запозичень орендаря). В свою чергу, первісна вартість активу на право використання орендованого об'єкта дорівнює первісній вартості зобов'язання по орендних платежах з врахуванням платежів на початку договору, первісних прямих витрат орендаря, приведеної вартості майбутніх витрат на демонтаж орендованого об'єкта та за вирахуванням бонусів (стимулів) від орендодавця.

Активи на право використання об'єктів основних засобів визнаються в обліку ТОВ «Епіцентр К» в складі основних засобів і, відповідно, амортизуються. Об'єкт оренди амортизується протягом меншого зі строку оренди і строку економічної служби активу. Орендне зобов'язання після первісного визнання збільшується на величину нарахованих відсоткових витрат та зменшується на величину виплачених орендних платежів.

Підприємство не визнає активи і зобов'язання з оренди, якщо строк оренди менше року або якщо актив низької вартості. Такі договори оренди відображаються шляхом визнання витрат протягом строку оренди на рівномірній і систематичній основі.

В ПКУ основні засоби визначені як «...матеріальні активи, що призначаються платником податку для використання у власній господарській діяльності, вартість яких перевищує 20000,00 грн. і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом, а очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад одного року (або операційний цикл, якщо він довший за рік)» [1].

Згідно п. 145.1 ст. 145 ПКУ для різних класифікаційних груп з метою податкової амортизації визначені мінімально допустимі строки корисного використання об'єктів основних засобів. Такі ж строки обрані підприємством і для нарахування амортизації основних засобів в бухгалтерському обліку.

Визначення мінімального терміну використання основних засобів сприяє обґрунтованому розподілу нарахованих амортизаційних витрат у часі і тим самим унеможлиблює завищення собівартості продукції (товарів, робіт, послуг).

Відповідно до ПКУ на підприємстві фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму нарахованої амортизації основних засобів відповідно до МСФЗ та зменшується на суму розрахованої амортизації основних засобів відповідно до п. 138.3 ст. 138 ПКУ незалежно від того, чи включено таку амортизацію до складу витрат за правилами бухгалтерського обліку (мова йде про амортизацію невиробничих основних засобів, не призначених для використання у господарській діяльності платника податку на прибуток).

Згідно з пунктом 189.9 статті 189 ПКУ, з метою оподаткування ПДВ, при ліквідації основних засобів за самостійним рішенням платника податку, «...така ліквідація для цілей оподаткування ПДВ розглядається як операція постачання основних засобів за звичайними цінами, але не нижче балансової вартості на момент ліквідації» [1]. Норма цієї статті не поширюється на випадки, якщо основні засоби ліквідуються внаслідок їх знищення через дію обставин непереборної сили або в разі їх викрадення.

Отже, механізм бухгалтерського обліку операцій з матеріальними необоротними активами є складною економічною системою, в рамках якої поєднуються особливості документального оформлення вказаних операцій, порядку використання відповідних бухгалтерських рахунків, організаційний аспект вказаної сфери, що ґрунтуються на нормах П(С)БО або МСФЗ.

### 2.3 Методика обліку операцій з нематеріальними та фінансовими необоротними активами та механізм їх оподаткування

Якісно нові вимоги до підвищення ефективності обліку та відображення у звітності фінансових та виробничих активів підприємств визначають всебічне осмислення та введення у практику обліку якісно

нового виду активів – нематеріальних активів. Нематеріальні активи – це елементи ресурсного забезпечення діяльності підприємства, які підвищують його ринкову вартість та інвестиційну привабливість.

ТОВ «Епіцентр К» активно інвестує свої кошти в «...технічні та наукові знання, розробку й впровадження нових технологій і систем, інтелектуальну власність, торгові марки, ліцензії, комп'ютерне програмне забезпечення, патенти, авторські права, бази даних, франшизи, маркетингові права тощо» [27, с. 111].

Для обліку операцій з нематеріальними необоротними активами характерна наявність правовстановлюючих документів (патентів, ліцензій, свідоцтв, документів, що підтверджують право користування земельною ділянкою, ліцензійних договорів тощо). Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій з нематеріальними необоротними активами є первинні документи (рис. 2.6).

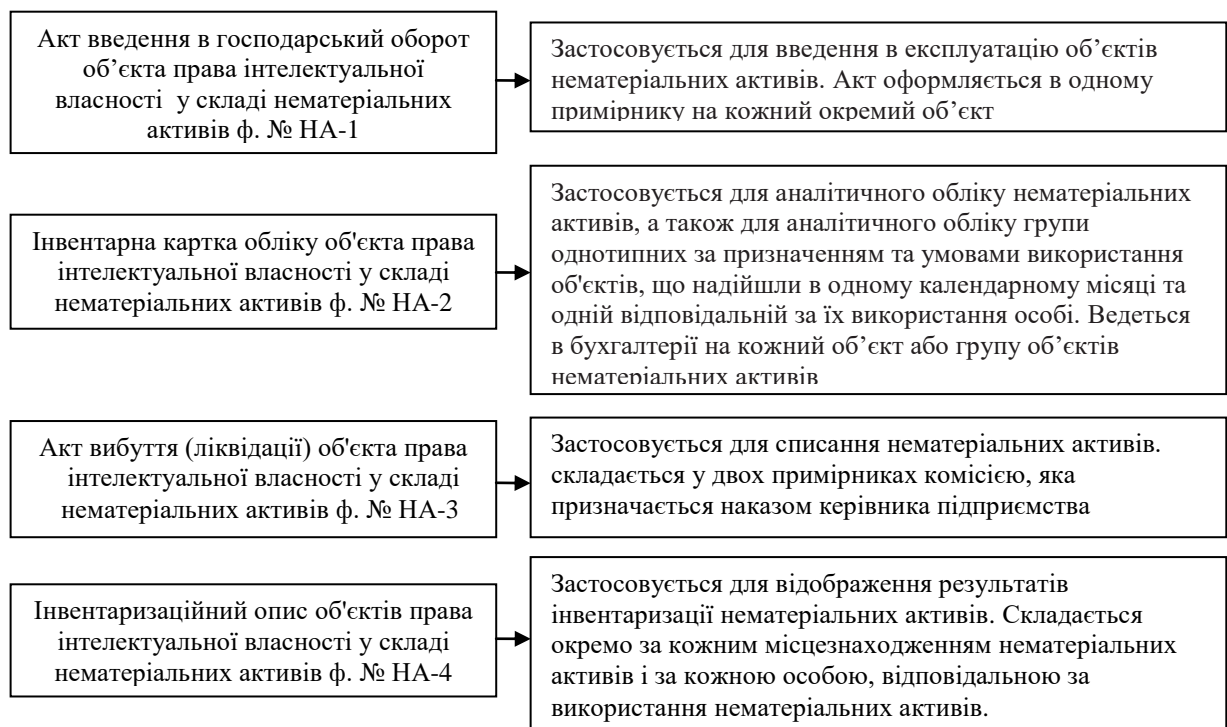


Рисунок 2.6 – Документальне забезпечення обліку наявності і руху нематеріальних активів

Придбані підприємством нематеріальні активи обліковуються за сумою витрат на їх придбання. Ці витрати відповідають справедливій вартості

сплаченої при придбанні винагороди. При придбанні об'єкта нематеріальних активів з розстрочкою платежу його вартість еквівалентна теперішній (дисконтованій) вартості всіх майбутніх виплат, а різниця між номінальною сумою виплат і обліковою вартістю активу – це відсоткові витрати, які визнаються протягом строку погашення боргу.

Облік нематеріальних необоротних активів на підприємстві відповідно до вимог МСБО 38 «Нематеріальні активи», МСБО 36 «Зменшення корисності активів». Принципи віднесення витрат до первісної вартості нематеріальних активів аналогічні принципам визначення первісної вартості основних засобів.

З метою оподаткування податком на прибуток залежно від умов придбання комп'ютерних програм понесені витрати визнаються:

- або об'єктами нематеріальних активів (група 5), якщо підприємство отримало виключне майнове право власності на комп'ютерну програму,
- або роялті, якщо підприємство отримало невиключне майнове право користування комп'ютерною програмою (зокрема, право тиражування копій комп'ютерної програми),
- або основними засобами (група 4), якщо підприємство придбало програму, безпосередньо пов'язану з комп'ютером, на який вона встановлена;
- або витратами періоду, якщо підприємство придбало як користувач екземпляр комп'ютерної програми (на диску або через Інтернет).

Згідно пп.135.5.4 ПКУ, програми, придбані підприємством для невиробничого використання, а також безоплатно отримані, не амортизуються в податковому обліку.

Згідно ПКУ витрати на придбання ліцензій включаються до поточних витрат підприємства в періоді їх понесення. Виключенням є ліцензії, вартість і строки використання яких відповідають критеріям, передбаченим для основних засобів. Такі витрати визнаються нематеріальними активами і підлягають амортизації.

Ліцензії як об'єкти нематеріальних активів не відповідають визначенню таких активів, наведеному в пп. 14.1.120 ПКУ, оскільки не є об'єктом інтелектуальної власності і щодо них відсутнє право власності.

Однак тим же ПКУ (пп. 145.1.1) передбачено, що ліцензії вартістю більше 20000 грн. і строком дії більше 1 року мають відображатися в складі нематеріальних активів (група 6). Вартість ліцензії на заняття певним видом господарської діяльності не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість.

ТОВ «Епіцентр К» здійснює торгівлю в ряді своїх магазинів на умовах франшизи відомих європейських брендів. При підписанні договору франчайзингу франчайзі отримує в користування комплекс прав на об'єкти промислової власності (секрети виробництва, торгову марку тощо). При цьому до нього не переходить право власності на такі об'єкти інтелектуальної власності, тому витрати на придбання франшизи не капіталізуються, а відносяться на поточні витрати періоду. Франчайзі в цій ситуації сплачує тільки паушальний внесок та роялті за франшизу.

В табл. 2.10 наведено кореспонденцію рахунків з обліку придбання нематеріальних активів у ТОВ «Епіцентр К».

Таблиця 2.10 – Відображення операцій з придбання нематеріальних активів ТОВ «Епіцентр К» на рахунках обліку

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
1 Отримано комп'ютерну програму	154	631	40000,00
2 Постачальником зареєстровано податковий кредит з ПДВ в ЄРПН	641	631	8000,00
3. Отримано послуги по налагодженню комп'ютерної програми	154	631	5000,00
4. Введено в експлуатацію комп'ютерну програму	125	154	45000,00

Процес створення нематеріальних активів включає 2 стадії: стадію досліджень і стадію розробок. Витрати на дослідження визнаються в якості витрат в тому періоді, в якому вони були понесені, і, відповідно, не можуть бути визнані нематеріальними активами.

Витрати на розробку можуть бути капіталізовані як нематеріальні активи при наявності таких критеріїв: «...технічна здійсненність завершення створення нематеріального активу; намір завершити створення нематеріального активу з метою його використання або продажу; здатність

підприємства використовувати нематеріальний актив або продати його; наявність визначеності, яким чином нематеріальний актив буде створювати майбутні економічні вигоди; ресурси, необхідні для завершення, створення і використання чи продажу нематеріального активу; здатність надійно оцінити витрати, понесені на створення нематеріального активу» [6].

Не вважаються нематеріальними активами, а підлягають включенню до складу витрат періоду витрати на створення торговельної марки.

До первісної вартості об'єкта нематеріальних активів, створеного працівниками підприємства, включаються прямі витрати (на оплату праці, матеріальні, інші, наприклад, витрати на реєстрацію юридичного права, амортизаційні витрати ліцензій і т. д.).

Подальші витрати на утримання і підтримання якості нематеріальних активів списуються на витрати періоду, в якому вони понесені. Це пов'язано, перш за все, з самою природою нематеріальних активів. В більшості випадків практично неможливо визначити, наскільки ті чи інші витрати покращили властивості нематеріальних активів, які могли б призвести до надходження додаткових вигід для підприємства.

Нематеріальні активи на дату балансу обліковуються за первісною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації і накопичених збитків від знецінення. Амортизація нараховується прямолінійним методом. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисної служби не амортизуються, а щорічно тестуються на знецінення згідно з МСБО 36 «Зменшення корисності активів».

Нарахування амортизації на нематеріальні активи починається, коли нематеріальний актив готовий до використання і завершується, коли даний актив класифікований як актив, призначений для продажу згідно з МСФЗ 5, або нематеріальний актив більше не визнається в звіті про фінансовий стан.

Згідно ПКУ нематеріальні активи класифіковані на шість груп, для кожної з яких встановлено мінімально допустимі строки корисного використання, протягом яких нараховується амортизація.

Продаж нематеріальних активів означає можливість відчуження виключного майнового права на об'єкт нематеріальних активів. При цьому передача права користування об'єктом нематеріальних активів наразі не

визнається операцією продажу самого активу. Підприємство за передане право користування нематеріальним активом отримує винагороду, а сам нематеріальний актив залишається у власності підприємства-продавця. Разом з нематеріальним активом може передаватися матеріальний носій таких об'єктів.

Принципи оподаткування господарських операцій з продажу нематеріальних активів регламентовані п. 146.13 та 146.14 ПКУ. Дохід від реалізації нематеріальних активів визначається за договірною вартістю, але не нижче звичайних цін. Продаж нематеріальних активів оподатковується ПДВ, якщо місце постачання знаходиться на території України.

Визнання роялті в обліку відбувається за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідного договору і включається до складу інших доходів. Виплата роялті грошовими коштами не є об'єктом оподаткування ПДВ.

В ПКУ «...платежі за отримання об'єктів інтелектуальної власності у володіння або розпорядження чи власність особи або у випадку, якщо умови користування такими об'єктами надають користувачеві право продати чи здійснити інше відчуження такого об'єкта, не вважаються роялті» [1].

Нематеріальні активи підприємства з нульовою балансовою вартістю не підлягають списанню з балансу доки є потенційна можливість отримувати економічні вигоди від їх використання на підприємстві. ПКУ не передбачена можливість списання нематеріальних активів за самостійним рішенням платника податків. Відповідно, балансова вартість таких нематеріальних активів збільшує фінансовий результат підприємства до оподаткування.

З точки зору оподаткування ПДВ списання нематеріального активу за рішенням платника податку є операцією з постачання товару і, відповідно, об'єктом оподаткування ПДВ.

Облік фінансових необоротних активів ведеться на підприємстві відповідно до вимог МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» та МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації». Фінансові необоротні активи представлені в балансі ТОВ «Епіцентр К» фінансовими інвестиціями.

Первісно фінансові активи оцінюються за справедливою вартістю плюс, у випадку фінансових активів, які не обліковуються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, витрати по угоді, які напряму пов'язані з придбанням чи випуском таких фінансових активів.

В подальшому фінансові активи оцінюються залежно від бізнес-моделі підприємства, що використовується для управління ними, та аналізу характеристик формування потоків грошових коштів, передбачених умовами договору. На дату балансу фінансові активи можуть оцінюватись за амортизованою вартістю або за справедливою вартістю з відображенням змін через прибуток / збиток або інший сукупний дохід.

Бізнес-модель підприємства визначається його ключовим управлінським персоналом. Індикаторами бізнес-моделі, що застосовується, можуть бути дії підприємства для досягнення бізнес-цілей, наприклад, оцінка виконання бізнес-моделі та управлінська звітність; ризики, які впливають на виконання бізнес-моделі і управління цими ризиками; як розраховуються виплати управлінському персоналу.

Фінансовий актив обліковується за амортизованою вартістю, якщо виконуються такі умови: договірні умови фінансового активу обумовлюють отримання у вказані терміни потоків грошових коштів, які є виключно платежами основного боргу і відсотків на непогашену суму основного боргу; бізнес-модель передбачає утримання фінансового активу з метою отримання передбачених договором потоків грошових коштів.

Фінансовий актив обліковується за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, якщо виконуються такі умови: договірні умови фінансового активу обумовлюють отримання у вказані строки потоків грошових коштів, які є виключно платежами основного боргу і відсотків на непогашену суму основного боргу; бізнес-модель передбачає управління активами як з метою отримання передбачених договором потоків грошових коштів, так і з метою продажу цих активів. У всіх інших випадках фінансовий актив класифікується як такий, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток / збиток.

Рада з МСФЗ дозволила підприємствам при первісному визнанні дольових активів, не призначених для активної торгівлі, добровільно

прийняти безвідкличне рішення відображати зміни справедливої вартості через інший сукупний дохід.

Підприємство може перекласифікувати фінансові активи з однієї категорії в іншу виключно при зміні бізнес-моделі підприємства по управлінню даними фінансовими активами. У звітності декласифікація відображається перспективно, починаючи з першого дня звітного періоду, наступного за періодом в якому була змінена бізнес-модель.

Припинення визнання фінансового активу відбувається при реалізації прав на отримання вигід згідно з договором, припинення права на отримання грошових коштів від активу або втрати контролю над отриманням економічних вигід від володіння активом.

Фінансові активи можуть знецінюватися у випадку зміни їх кредитної якості з моменту первісного визнання. Величина очікуваних кредитних збитків визначається як різниця між балансовою вартістю активу і дисконтованою вартістю очікуваних майбутніх потоків грошових коштів з врахуванням кредитних втрат, розрахованою за ефективною ставкою відсотка. Актив вважається кредитно знеціненим, якщо є ознаки вже понесених чи неминучих збитків, в тому числі: настання дефолту по платежах, швидке банкрутство чи реорганізація боржника, значні фінансові труднощі боржника, надання боржнику поступок, які не були б надані в іншому випадку та ін.

Нематеріальні та фінансові необоротні активи підприємства є причиною зростання його ринкової вартості та інвестиційної привабливості. В сучасних умовах особливого значення набувають питання їх оцінки, обліку та оподаткування.

### 3 НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ

#### 3.1 Проблеми і перспективи розвитку обліку та оподаткування необоротних активів підприємства

Різноманітність методів оцінки необоротних активів, що надходять на підприємство, призводить до необ'єктивної їх оцінки та не відповідає вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності. Зокрема, оцінка об'єктів основних засобів, створених підрядним способом, базується на кошторисній (договірній) вартості об'єкта, а при будівництві такого ж об'єкта господарським способом його оцінка здійснюється, виходячи з фактичних витрат на його зведення. Такий порядок оцінки об'єктів призводить до того, що об'єкти однакової кошторисної вартості, виробничої площі та запланованих обсягів виробництва продукції, побудовані з використанням однакових будівельних матеріалів, але різними способами, мають різну первісну вартість. Крім того, окремі елементи об'єктів основних засобів потребують регулярної заміни.

Відповідно до принципу визнання, викладеного у п. 7 МСБО 16 «Основні засоби» [6], підприємства можуть включати у вартість об'єктів основних засобів, придбаних зі сторони, створених підрядним чи господарським способом, витрати на заміну елемента на момент їх виникнення, якщо задовольняються критерії визнання. Проте на практиці витрати на заміну окремих елементів об'єктів основних засобів підприємства списують на виробничі витрати, оскільки неможливо визначити, які витрати понесено на огляд об'єкта, а які на технічний ремонт чи технічний догляд.

У зв'язку з цим вважаємо за доцільне витрати на заміну окремих елементів об'єктів основних засобів включати до складу виробничих витрат. Оцінка об'єктів основних засобів, отриманих в процесі товарообмінних операцій, за обліковою вартістю відвантажених товарів (активів), також не відповідає порядку оцінки основних засобів, встановленому МСБО 16

«Основні засоби». Відповідно до стандарту первісна вартість отриманих в процесі обміну об'єктів основних засобів визначається за справедливою вартістю, крім випадків, коли:

- операція обміну немає комерційного змісту;
- справедлива вартість отриманих та переданих активів не може бути надійно оцінена.

Згідно з МСБО 36 «Зменшення корисності активів», за наявності ознак знецінення необоротних активів визначається відшкодована вартість об'єкта на кінець звітного періоду за мінусом цінності його використання. Цінністю використання об'єкта є вартість майбутніх грошових потоків від його використання та вибуття після закінчення терміну корисного використання. При цьому майбутні грошові потоки визначаються на період трохи більше 5 років. Такий порядок визначення та відображення у бухгалтерському обліку сум знецінення об'єктів необоротних активів вимагає великих витрат праці та часу фахівців та, крім того, не дозволяє достовірно визначити суму знецінення об'єктів. В нормативних актах немає конкретної вказівки, як визначити вартість майбутніх грошових потоків від використання об'єкта необоротних активів та грошових потоків від його вибуття після закінчення терміну корисного використання. Крім того, фактичний термін корисного використання об'єкта може бути встановлений на кілька десятків років. У цьому випадку практично неможливо визначити витрати, пов'язані з вибуттям об'єкта після закінчення строку. Тому питання визначення сум знецінення об'єктів необоротних активів потребує подальших наукових досліджень і практичних розробок.

Початкова вартість основних засобів може бути збільшена на суму забезпечення для відшкодування витрат, пов'язаних з виведенням основних засобів з експлуатації. Забезпечення створюється, коли при оприбуткуванні основних засобів підприємство взяло на себе зобов'язання щодо виконання робіт з демонтажу та ліквідації даних об'єктів. Забезпечення створюється, якщо одночасно виконуються наступні умови визнання:

- підприємство має зобов'язання щодо виконання робіт з демонтажу та ліквідації об'єкта основних засобів;
- для погашення зобов'язання передбачається вибуття активів;

– сума зобов'язання може бути достовірно визначена.

При цьому слід відмітити, що суму витрат на виконання робіт з демонтажу та ліквідації об'єкта достовірно визначити неможливо, оскільки від початку використання об'єкта до його списання та ліквідації проходить значний період (десятки років). Відповідно, методика розрахунку суми створеного забезпечення для відшкодування витрат, пов'язаних з виведенням основних засобів з експлуатації, потребує подальшого вивчення і удосконалення.

Одним із проблемних питань залишається порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів через складність оцінки активів у майбутньому. Так, для техніки необхідно робити прогноз на 5-10 років, для будівель 40-50 років. При цьому фактично неможливо врахувати вплив на кінцеву вартість багатьох факторів, тому результат буде досить приблизним. Таким чином, сума, що підлягає перенесенню на витрати шляхом амортизації, встановлюється на рівні первісної вартості основних коштів. У більшості підприємств не завадило б посилити контроль за безпекою та використанням основних засобів, а також контроль за документальним оформленням операцій із ними.

При виборі методу амортизації підприємство цікавлять такі фактори: простота методу та можливість його застосування; вплив на собівартість продукції та вартість ресурсів; наявність корпоративної політики у сфері нарахування амортизації. У літературі не існує єдиної думки щодо корисності або доцільності методів. Тому у питанні вибору методу нарахування амортизації пропонуємо виходити з двох позицій: 1) принцип обачності (відповідає способу зменшеного залишку, якому нараховується найбільша сума амортизації у перші роки використання об'єкта); 2) очікуваний спосіб отримання економічних вигод від використання об'єктів.

Для нарахування амортизації досить важливим є визначення терміну корисного використання об'єкта, який би не викривляв інформацію про необоротні активи у фінансовій звітності. Така ситуація виникає, якщо однотипні об'єкти використовуються у різних підприємствах. Тому вважаємо за доцільне законодавчо встановити мінімальну межу корисного

використання різних видів необоротних активів та відмовитися від регулювання цих питань у податковому обліку.

Розглянувши ознаки та перелік робіт з виконання модернізації, реконструкції та капітального ремонту основних засобів, можна зробити висновок, що між ними є багато загального: наявність проектно-кошторисної документації, тривалість їх проведення, вартість виконаних робіт, передбачених проектною документацією. У той же час витрати на модернізацію та реконструкцію об'єктів основних засобів списують після виконання робіт на збільшення вартості основних засобів, а витрати на їх капітальний ремонт – у витрати на виробництво продукції. Необхідно зазначити, що у деяких зарубіжних країнах витрати на капітальний ремонт включаються у витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) не вище встановлених нормативів, а витрати на ремонт основних засобів, що перевищують норматив, відносяться збільшення вартості об'єктів основних засобів.

На підставі вищевикладеного пропонується прийняти такі шляхи покращення обліку витрат на ремонт основних засобів: 1. Розробити та затвердити в установленому порядку вартісний норматив витрат на капітальний ремонт основних засобів, при перевищенні якого витрати на ремонт списувати на збільшення вартості об'єктів. 2. Витрати на капітальний ремонт основних засобів в сфері архітектурної, містобудівної та будівельної діяльності до складу виробничих витрат не включати, а списувати на збільшення вартості об'єктів.

Також, користуючись рекомендаціями МСФЗ, на підприємстві доцільно сформувати забезпечення на покриття витрат на капітальні ремонти і нараховувати його в сумі, запланованій на наступний звітний рік на їх проведення, з рівномірним розподілом на витрати відповідних підрозділів протягом року. Це дозволить рівномірно включати такі витрати в собівартість продукції, робіт, послуг. Оскільки на момент проведення капітального ремонту у підприємства вже існує реальне джерело фінансування таких витрат, то розглянутий «...спосіб списання витрат на капітальний ремонт дозволяє не відволікати кошти, які були спрямовані на поточну

діяльність, а кошти амортизаційного фонду можна використовувати на придбання нових об'єктів основних засобів» [51, с. 150].

Нематеріальні активи в умовах інноваційного наукомісткого розвитку економіки є основним активом підприємства, так, зокрема, щодо їх вартості у країнах західної Європи оцінюється конкурентоспроможність підприємства. На практиці виникає багато неврегульованих правових питань, пов'язаних із визначенням вартості нематеріальних активів та методикою їх обліку.

Податковий кодекс України визначає нематеріальні активи лише як право власності, хоча їх склад набагато ширший. З метою уніфікації визначення терміну «нематеріальні активи» та створення відповідних умов для повного та об'єктивного розуміння даного об'єкта доцільно дане визначення доповнити такими ознаками нематеріальних активів:

- 1) утримання на підприємстві з метою власного використання, а не як інвестиційний об'єкт;
- 2) строк корисного використання — понад один рік;
- 3) облікова оцінка залежно від здатності об'єкта генерувати дохід для його власників;
- 4) наявність значної невизначеності щодо майбутніх вигід від використання об'єкта нематеріальних активів;
- 5) здатність бути цінним для різних підприємств.

При визнанні нематеріального активу як необоротного активу очікується, що він буде перебувати в господарському процесі підприємства протягом тривалого періоду часу. Однак при цьому виникає проблема прогнозування ймовірності економічних вигід визнаного нематеріального активу. В даному випадку мова йде про стратегічне планування, яке, встановлюючи строки корисного використання об'єкта, прогнозує термін його можливого використання на підприємстві. Процес стратегічного планування є надзвичайно важливим, оскільки сприяє точнішому визначенню економічного ефекту від залучення об'єкта нематеріальних активів у господарський процес підприємства..

Існують різні підходи до оцінки нематеріальних активів: витратний, порівняльний та оцінка прогнозованої фінансової вигоди внаслідок використання нематеріальних активів. Для бухгалтерського та податкового

обліку використовується витратний метод оцінки, який відображає ринкову вартість нематеріальних активів, оскільки витрати не визначають корисність активу. З метою вдосконалення обліку нематеріальних активів їхня вартість враховується за ринковою ціною за умови, що ця ціна не менша за фактичні витрати за створення нематеріальних активів. Справжня облікова вартість інтелектуальної власності як об'єкта нематеріальних активів встановлюється за допомогою незалежної експертної оцінки. Термін корисного використання та метод амортизації нематеріальних активів встановлюється підприємством самостійно за умови отримання максимальних вигод, але верхня межа строку використання становить 20 років. З метою удосконалення обліку нематеріальних активів слід здійснювати переоцінку справедливої вартості груп нематеріальних активів, які мають попит на активному ринку.

Для кожного виду нематеріальних активів необхідно визначити оптимальний метод оцінки його вартості та нарахування амортизації. Наприклад, для ліцензій, веб-сайтів, баз даних рекомендується затратний метод оцінки вартості, а для торгових марок та патентів – за прогнозованою фінансовою вигодою. Що стосується методик нарахування амортизації нематеріальних активів, то для торгових марок, баз даних та патентів рекомендується виробничий метод, для ліцензій – метод прискореного зменшення залишкової вартості, а веб-сайтів – прямолінійний метод. Рекомендації щодо використання методу амортизації розробляються відповідно до основного фактора економічності його використання. Таким фактором для методу виробничої амортизації є періодичність використання нематеріальних активів, для прямолінійного методу – термін корисного використання, для методу прискореного зменшення залишкової вартості – залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів.

Нарахування амортизаційних відрахувань на підприємстві не залежить від результату його фінансово-господарської діяльності. Головною проблемою, що виникає при нарахуванні амортизації нематеріальних активів, є неможливість виділення окремої групи і відсутність в законодавстві конкретного положення щодо здійснення відповідних відрахувань.

Так, у П(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 16 «Основні засоби» закладена методика нарахування амортизації, однак вона стосується

необоротних активів загалом без деталізації на конкретні групи. Проблема в тому, що необоротні активи, які мають форму та фізичний вигляд, тобто основні засоби, фактично з метою амортизації прирівнюються до немонетарних об'єктів, які не мають матеріальної форми, а саме нематеріальних активів. Оскільки логічно прирівнювання таких об'єктів неможливе, то нарахування амортизації (зносу) має відбуватися за умов, що притаманні конкретній групі необоротних активів. «...Саме тому необхідність виділення існуючих методів амортизації або ж створення істотно нових мають стати основою розв'язання такої проблеми, яка, з часом, у процесі збільшення значимості та кількості нематеріальних активів на підприємстві, буде тільки зростати» [18].

В сучасних умовах в контексті обліку нематеріальних активів заслуговує на увагу облікова модель «Бухгалтерський облік для майбутнього», розроблена Х. Нешем. Ця модель передбачає застосування в бухгалтерському обліку в якості облікової оцінки поточної вартості прогнозованих дисконтованих грошових потоків. В обліковій практиці домінуюче значення мають управлінські рішення, а відмінність матеріальних активів від нематеріальних стає неактуальною. В даній моделі для забезпечення достовірності облікової оцінки використовується «процедура подвійної перевірки».

В умовах розвитку теорії інтелектуального капіталу заслуговує на увагу облікова модель «Інтелектуальний коефіцієнт доданої вартості», яка є системою індикаторів для визначення доданої вартості, що формується інтелектуальним капіталом підприємства. «...В основу розроблення цієї моделі покладено гіпотезу, що додана вартість є основним індикатором трансформацій нематеріальних активів у ринкові активи підприємства» [34].

В цілому можна запропонувати такі шляхи вдосконалення обліку необоротних активів: 1) вибір оптимальної за складом та обсягом облікової інформації, яка забезпечить реалізацію тих завдань, що поставлені перед обліком необоротних активів; 2) розробка та впровадження раціональних схем документообігу, які б дозволили своєчасно виконувати поставлені завдання з мінімальними витратами трудових, матеріальних та фінансових ресурсів; 3) удосконалення змісту та складу носіїв інформації з обліку

необоротних активів; 4) повна автоматизація обліку необоротних активів; 5) вдосконалення методики нарахування амортизації; 6) створення центрів відповідальності за станом, рухом та відображенням в обліку необоротних активів.

Достовірний облік необоротних активів дозволяє покращити якість аналізу результатів діяльності підприємства та розробити заходи ефективної інноваційної діяльності при мінімізації ризиків та оптимальному використанні необоротних активів – основи сучасного розвитку. Розглянуті окремі недоліки в оцінці та обліку необоротних активів в Україні дозволяють зробити висновок, що необхідно й надалі проводити дослідження, спрямовані на вдосконалення обліку необоротних активів, що сприятимуть отримання необхідної інформації для управління та аналізу ефективності їх використання.

### 3.2 Підвищення ефективності амортизаційної політики підприємства в умовах невизначеності

Амортизаційна політика протягом багатьох років залишається найслабшою ланкою економічної політики, оскільки вона не виконує своєї головної функції, а саме, не спонукає підприємства до оновлення необоротних активів, не сприяє впровадженню наукових розробок та новітніх технологій у виробництво. Про незадовільне використання потенціалу амортизації як найефективнішого інструменту фінансування оновлення необоротних активів, насамперед, свідчить про наявність тенденції до збільшення ступеня зносу необоротних активів.

Поняття «амортизаційна політика підприємства» включає планування, нарахування та використання амортизації. Амортизація необоротних активів як складова фінансових ресурсів підприємства виконує дві основні функції: податкову (фіскальну), що передбачає виведення зі сфери оподаткування витрат на придбання необоротних активів, та економічну, яка полягає у

створенні фондів, кошти яких спрямовуються на реновацію необоротних активів.

Не дивлячись на те, що амортизаційна політика – це частина облікової політики підприємства, її основне призначення полягає в управлінні розмірами амортизаційного фонду, тобто грошовими коштами, накопиченими за рахунок амортизаційних відрахувань і призначеними для відновлення зношених необоротних активів і придбання нових.

В сучасній доктрині існують різні погляди на зміст амортизації, що проявилися в основних концепціях, що склалися в зарубіжній літературі:

1. Економічна концепція, згідно з якою амортизація відноситься до щорічних втрат у вартості активів через їх фізичний знос з плином часу.

2. Фінансова концепція, згідно з якою в процесі амортизації поступово відновлюються інвестиції в матеріальні та нематеріальні активи через вкладення цих активів в отримання доданої вартості. І якщо фінансова концепція амортизації розглядає амортизаційні відрахування в якості інвестиційних ресурсів, то податкова концепція розглядає їх збільшення для використання в інвестиційному процесі.

3. Облікова концепція, головною метою якої є повне відображення на бухгалтерських рахунках процесу нарахування і обліку амортизації. Амортизаційні відрахування – це амортизаційна вартість активу, що систематично розподіляється протягом строку його корисного використання.

У бухгалтерському обліку амортизаційні відрахування розглядаються як витрати, що нічим не відрізняються від інших видів витрат. Такий підхід впливає із принципу відповідності витрат та доходів, що дозволяє визначити фінансовий результат діяльності підприємства за певний звітний період.

Водночас, сучасна облікова концепція амортизації має недоліки, оскільки вона заснована на низці припущень, які можуть бути помилковими. Істотним недоліком діючої амортизаційної системи є те, що вона не створює умови для оновлення необоротних активів підприємства. Іншим недоліком є ослаблення ролі амортизації як джерела інвестицій, оскільки спостерігається зниження частки власних коштів підприємств та організацій у структурі джерел фінансування інвестицій.

На сучасному етапі підприємствами не враховуються можливості збільшення обсягів своїх інвестиційних ресурсів та, головне, що керівництво цих підприємств не зацікавлене у підвищенні ефективності управління амортизаційними відрахуваннями, у модифікації їх у власне джерело інвестицій. При розробці облікової політики не завжди враховується бізнес-середовище підприємства як комплекс зовнішніх і внутрішніх факторів і, відповідно, керівництвом упускаються потенційні можливості обліку і амортизації необоротних активів в залежності від стратегічних цілей підприємства.

Вихід із ситуації можна побачити у створенні такої амортизаційної політики, яка буде тісно пов'язана з фінансовою політикою цього підприємства, а саме, коли амортизаційна політика буде складовою всієї політики формування власних коштів, яка, у свою чергу, полягатиме в контролі над амортизаційними відрахуваннями з метою їх подальшого перерозподілу у вигляді амортизаційних ресурсів для інвестування капіталовкладень.

Дослідження амортизаційної політики в зарубіжних країнах показує, що, крім методу прискореної амортизації, що скорочує оподатковуваний прибуток (а, отже, і доходи бюджету), на підприємствах існує ще механізм відрахувань, що дозволяє скоротити прибуток до оподаткування на певний відсоток від інвестицій в необоротні активи. На додаток до методу прискореної амортизації для особливих активів (фонди природоохоронного призначення, енергозберігаюче обладнання, обладнання для науково-дослідних робіт, установки, що знижують рівень шуму, та інші фонди екологічного, соціального та науково-дослідного призначення) дозволяється використовувати підвищену ставку амортизаційних відрахувань.

Для подолання існуючих негативних тенденцій в амортизаційній політиці, підвищення ролі амортизації як джерела фінансування оновлення необоротних активів, створення зацікавленості до впровадження у виробництво сучасних необоротних активів та технологій необхідно реалізувати комплекс заходів:

1. Переглянути підходи до формування груп необоротних активів та встановлення для них норм амортизації. Враховуючи досвід розвинених

країн, пріоритет у нарахуванні амортизації з метою оподаткування має бути відданий сучасним засобам виробництва, таким як повністю автоматизовані лінії виробництва, енергозберігаюче обладнання, системи очищення та захисту довкілля тощо.

2. З метою стимулювання попиту на сучасні засоби виробництва, такі як роботи, необхідно сформувати окрему групу необоротних активів, включивши їх до цієї групи. Норму амортизації на роботи є доцільним встановити на рівні 100 % у розрахунку на рік. Це означатиме, що витрати на придбання робіт мають повністю амортизуватися протягом першого року їх використання.

3. Виділити в окрему групу необоротних активів обладнання, що використовується у біотехнологіях. Річна норма амортизації на необоротні активи цієї групи має бути встановлена на рівні 50 %.

4. Доцільно виділити також в окрему групу з метою оподаткування сільськогосподарську техніку та встановити для цієї групи норми амортизації як для комп'ютерної техніки.

У наукових джерелах пропонуються різні підходи до розробки амортизаційної політики підприємств як визначального елемента фінансової політики підприємства з метою збільшення фінансування інвестицій в основний капітал за рахунок власних коштів. Можна виділити наступні шляхи формування амортизаційної політики підприємств:

1. Взаємозв'язок амортизаційної політики та політики формування капіталу щодо відбору джерела фінансування. Всі джерела фінансування інвестицій діляться на внутрішні та зовнішні, і, як правило, спільне їх використання також можливе. Які саме джерела вибере підприємство, вже повністю залежить від сфери діяльності підприємства, його фінансового стану, можливостей фінансування за рахунок власних коштів, а саме чистого прибутку та амортизації. На сьогоднішній день на підприємствах використовується здебільшого змішане фінансування, тобто за рахунок власного капіталу та позикових ресурсів. Зв'язок амортизаційної політики з політикою формування фінансового капіталу полягає у виборі джерела фінансування інвестицій. При цьому менш доцільним є використання позикових коштів.

2. Амортизаційна політика та планування інвестицій. У процесі розробки амортизаційної політики основною умовою має бути включення процесів, пов'язаних з плануванням та управлінням амортизаційними відрахуваннями, їх перетворенням на джерело інвестування в основний капітал, а отже, на амортизаційні ресурси для збільшення грошових потоків підприємства. Цей підхід передбачає, що амортизаційна політика буде розроблена у найтіснішому зв'язку з інвестиційною політикою, тобто з врахуванням запланованих фінансових потоків інвестиційного проекту, методів нарахування амортизації, а також визначення термінів експлуатації об'єктів необоротних активів.

3. Амортизаційна політика і політика формування та розподілу прибутку. Формування амортизаційної політики має здійснюватися у тісному взаємозв'язку з політикою формування прибутку та його розподілу. Загальновизнаним фактом є те, що амортизаційні відрахування, які входять у собівартість виробленої продукції, безпосередньо впливають на показники прибутковості підприємства. Отже, прискорені методи амортизації найбільш вигідні з інвестиційної точки зору, вони дозволяють списувати значно більшу частину активів у початковому періоді їх експлуатації, в цей же момент збільшують собівартість продукції, а отже, негативно впливають на показники прибутковості, в першу чергу, на показник валового прибутку, і, врешті решт, на кінцевий фінансовий результат – чистий прибуток і, відповідно, на показники рентабельності підприємства.

Будь-яка модель обліку представляє амортизаційні відрахування як пряме відрахування з капіталу чи прибутку, отриманого чи очікуваного (при віднесенні амортизації на собівартість). Пряма ж амортизація, яка передбачає створення особливого амортизаційного фонду, веде до штучного заниження оцінки пасиву балансу, викривляє його структуру, оскільки статті активу, що включають амортизацію, не покриваються відповідними статтями пасиву, а нестача фінансування вуалюється капіталом, порушуючи цим самим принцип його фіксування.

Одним із завдань амортизаційної політики є забезпечення відповідності норм амортизації реальній швидкості використання необоротних активів. Якщо норми амортизації значно відхиляються від реальної швидкості

використання необоротних активів, це викривляє реальний процес їх обігу, що у кінцевому підсумку ускладнює умови відтворення та відшкодування активної частини необоротних активів. На перший погляд, може скластися думка про те, що величина норм амортизації та методи її нарахування не мають стимулюючого ефекту, не пов'язані з матеріальними інтересами підприємств. Однак надмірно високі норми амортизації можуть стати досить важким тягарем для комерційної діяльності підприємства, оскільки знижують можливості економічного стимулювання інтересів підприємства та працівників. З іншого боку, занижені норми амортизаційних відрахувань обмежують можливості відтворювального процесу підприємства, фірми змушені шукати інші фінансові джерела підтримки ритмічності і беззбитковості процесу виробництва.

Таким чином, амортизаційна політика підприємства в умовах індустріально-інноваційного розвитку ринкових відносин має стати одним із головних важелів управління підприємством.

## ВИСНОВКИ

Розвиток вітчизняної економіки шляхом ринкових перетворень, поява принципово нових економічних відносин обумовило необхідність дослідження основних аспектів обліку та оподаткування операцій з необоротними активами підприємства, адже саме від достовірності та об'єктивності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності операцій з необоротними активами залежить якість показників, які характеризують результати фінансово-господарської діяльності підприємства та його реальний фінансовий стан.

Предметом дослідження визначено теоретичні та практичні аспекти бухгалтерського обліку і оподаткування операцій з необоротними активами. Об'єктом дослідження є система бухгалтерського обліку і оподаткування у ТОВ "Епіцентр К", м. Київ.

Найбільшу складність в обліку необоротних активів викликають питання первісного визнання, перекласифікації одних видів необоротних активів в інші, необоротних активів в оборотні, початкової та подальшої оцінки, оскільки довгостроковий характер їх використання, різне експлуатаційне призначення, значна вартість та інші ознаки в сукупності підвищують ціну невірного професійного судження бухгалтера, яке може призвести до істотно більших викривлень фінансової звітності, ніж якби аналогічні помилки були зроблені щодо інших об'єктів бухгалтерського обліку.

В ході проведеного наукового дослідження змісту та економічної природи необоротних активів, а також характерних ознак їх функціонування нами сформульовано визначення необоротних активів як об'єктів обліку, що використовуються підприємством у його господарській діяльності протягом періоду, що перевищує 1 рік або операційний цикл, та від використання яких підприємство потенційно може отримати економічні вигоди; при цьому їх вартість може бути достовірно визначена.

У фінансовій звітності за МСФЗ використовується декілька основ оцінки необоротних активів: історична собівартість (первісна), поточна вартість, вартість реалізації (погашення), теперішня вартість. Крім того, для

оцінки майна підприємства МСФЗ передбачено три основні підходи: витратний, прибутковий (дохідний), ринковий.

Складність оцінки об'єктів нематеріальних активів зумовлена відсутністю прийнятної методики оцінки майбутніх економічних вигід від використання такого об'єкта. Однією з найбільш дискусійних залишається методика визначення ліквідаційної вартості основних засобів, що суттєво впливає на фінансові результати підприємства через механізм розрахунку амортизації. Оцінка фінансових активів залежить від природи договірних грошових потоків та обраної бізнес-моделі (справедлива вартість або амортизована вартість).

Аналіз динаміки активів ТОВ «Епіцентр К» відзначає посилення господарського потенціалу підприємства, на що вказує збільшення в 2020 р. суми активів на 20,69 %. Спостерігається збільшення величини наявних джерел фінансування для залучення активів підприємства, що зумовлено зростанням його власного капіталу (+21,4 %), поточних (+11,54 %) та довгострокових зобов'язань (+96,66 %). Зростання загальної величини зобов'язань підприємства забезпечує більш повне розкриття його наявного потенціалу, хоча зумовлює підвищення залежності підприємства від зовнішніх постачальників фінансових активів. Відбулось збільшення чистого доходу від реалізації товарів та послуг на 14,56 %. Це вказує на високу конкурентоспроможність підприємства в динамічному середовищі. Сума чистого прибутку підприємства є додатною (3171204 тис. грн. у 2020 році), що може вказувати на те, що обрана бізнес-модель є ефективною.

Вивчення руху облікової інформації про об'єкти матеріальних необоротних активів ТОВ «Епіцентр К» дає підстави стверджувати, що на підприємстві створена раціонально організована система інформаційно-аналітичного забезпечення обліку матеріальних необоротних активів.

Оскільки ТОВ «Епіцентр К» як велике підприємство відноситься до суб'єктів суспільного інтересу, то згідно вимог українського законодавства, воно застосовує міжнародні стандарти фінансової звітності. Саме в контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності і розглянуто основні питання обліку операцій підприємства з необоротними активами

Згідно облікової політики підприємства основні засоби та нематеріальні активи обліковуються за первісною вартістю за вирахуванням накопиченої під час експлуатації амортизації та накопичених збитків від знецінення основних засобів. Амортизація нараховується прямолінійним методом. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисної служби не амортизуються, а щорічно тестуються на знецінення.

Фінансові необоротні активи представлені в балансі ТОВ «Епіцентр К» фінансовими інвестиціями.

В цілому можна запропонувати такі шляхи вдосконалення обліку необоротних активів: 1) вибір оптимальної за складом та обсягом облікової інформації, яка забезпечить реалізацію тих завдань, що поставлені перед обліком необоротних активів; 2) розробка та впровадження раціональних схем документообігу, які б дозволили своєчасно виконувати поставлені завдання з мінімальними витратами трудових, матеріальних та фінансових ресурсів; 3) удосконалення змісту та складу носіїв інформації з обліку необоротних активів; 4) повна автоматизація обліку необоротних активів; 5) вдосконалення методики нарахування амортизації; 6) створення центрів відповідальності за станом, рухом та відображенням в обліку необоротних активів.

Розробка ефективної амортизаційної політики має бути тісно пов'язана з фінансовою політикою підприємства, яка, у свою чергу, полягатиме в контролі над амортизаційними відрахуваннями з метою їх подальшого перерозподілу у вигляді амортизаційних ресурсів для інвестування капіталовкладень.

З метою підвищення ефективності амортизаційної політики в роботі пропонується: переглянути підходи до формування груп необоротних активів та встановлення для них норм амортизації; сформувати окрему групу необоротних активів для робіт з нормою амортизації на рівні 100 % у розрахунку на рік; виділити в окрему групу необоротних активів обладнання, що використовується у біотехнологіях, з річною нормою амортизації на рівні 50 %; виділити також в окрему групу з метою оподаткування сільськогосподарську техніку та встановити для цієї групи норми амортизації як для комп'ютерної техніки.

## ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1 Податковий кодекс України [Текст] : закон (№ 2755-VI) : [прийнято Верховною Радою України 02.10.2010] // Все про бухгалтерський облік. – 2021. – № 33-34. – С. 13–585.

2 Господарський кодекс України [Електронний ресурс] : закон (№ 436-IV) : [прийнято Верховною Радою України 16.01.2003] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?Nreg=435-15> (дата звернення: 13.10.2021).

3 Цивільний кодекс України [Електронний ресурс] : закон (№ 435-IV) : [прийнято Верховною Радою України 16.01.2003 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?Nreg=435-15> (дата звернення: 13.10.2021).

4 Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон (№ 996-IV) : [прийнято Верховною Радою України 19.07.1999] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 13.10.2021).

5 Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні [Електронний ресурс] : закон (№ 2658-III) : [прийнято Верховною Радою України 12.07.2001] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14#Text> (дата звернення: 13.10.2021).

6 Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс] : [прийнято Радою з МСБО] / пер. з англ. 2020 р. // Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti> (дата звернення: 13.10.2021).

7 Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] : накази : [прийнято Міністерством фінансів України] // Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/SH000099.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/SH000099.html) (дата звернення: 13.10.2021).

8 Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [Електронний ресурс] : наказ (№ 561) : [затверджено Міністерством фінансів

України 30.09.2003] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>

(дата звернення: 13.10.2021).

9 Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [Електронний ресурс] : наказ (№ 1327) : [затверджено Міністерством фінансів України 16.11.2009] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1327201-09#Text>

(дата звернення: 13.10.2021).

10 Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс] : наказ (№ 73) : [затверджено Міністерством аграрної політики України 21.02.2008] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0073555-08#Text>

(дата звернення: 13.10.2021).

11 Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [Електронний ресурс] : наказ (№ 1315) : [затверджено Міністерством фінансів України 29.12.2006] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text>

(дата звернення: 13.10.2021).

12 Про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства [Електронний ресурс] : наказ (№ 1954): [затверджено Фондом державного майна України 29.12.2010] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0109-11> (дата звернення: 13.10.2021).

13 Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банку України [Електронний ресурс] : постанова (№ 480) : [затверджено Національним банком України 20.12.2005] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0040-06> (дата звернення: 13.10.2021).

14 Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» [Електронний ресурс] : постанова (№ 1440) : [затверджено Кабінетом

Міністрів України 10.09.2003]. // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>

(дата звернення: 13.10.2021).

15 Порядок бухгалтерського обліку, збереження та використання необоротних активів у Федерації профспілок України : розпорядження (№ 180) [затверджено головою Федерації профспілок України 13.11.2006] // Режим доступу: <http://www.licasoft.com.ua> (дата звернення: 13.10.2021).

16 Бакадоров В.Л. Финансово-экономическое состояние предприятия / В.Л. Бакадоров. – М. : Приор, 2012, – 96 с.

17 Балабанов И.Т. Финансовый анализ и планирование хозяйствующего субъекта / И.Т. Балабанов. – М. : Финансы и статистика, 2010. – 207 с.

18 Банасько Т.М. Проблеми та перспективи дослідження нематеріальних активів в Україні / Т.М. Банасько // Економіст. – 2014. – № 2. – С. 30–33.

19 Белінська С.М. Особливості процесу експлуатації необоротних активів / С.М. Белінська, Т.А. Белінська // Інвестиції: практика та досвід. – 2018. – № 14. – С. 37–40.

20 Борисюк О.С. Нормативне регулювання оцінки необоротних активів: бухгалтерський та податковий аспекти / О.С. Борисюк // Інвестиції: практика та досвід. – 2011. – № 20. – С. 66–69.

21 Бурова Т.А. Шляхи удосконалення бухгалтерського і податкового обліку необоротних активів / Т.А. Бурова // Інвестиції: практика та досвід. – 2013. – № 4. – С. 8–10.

22 Воськало Н.М. Особливості відображення в обліку та звітності інформації про необоротні активи / Н.М. Воськало // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». – 2015. – Вип. 1. Т.2. – С. 317–320.

23 Гавриловський О.С. Поняття «необоротні активи» в обліковій практиці / О.С. Гавриловський, Ю.В. Стащенко // Глобальні та національні проблеми економіки. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. – 2017. – № 19. – С. 498–502.

24 Гнатюк А.А. Новий погляд на класифікацію необоротних матеріальних активів в умовах кризи / А.А. Гнатюк // Modern Economics. – 2021. – № 25. – С. 46–51.

25 Гончар Л.В. Оцінка основних засобів як об'єкта інвестиційно-орієнтованого управління / Л.В. Гончар, С.О. Гарна // Інноваційна економіка. – 2013. – № 7. – С. 302–305.

26 Дибя В.М. Облік та аналіз необоротних активів : моногр. / В.М. Дибя. – К. : КНЕУ, 2008. – 288 с.

27 Дмитренко І.М. Методологічні засади обліку нематеріальних активів з погляду національних та міжнародних стандартів / І.М. Дмитренко, Р.О. Костирко, В.П. Бондар // Статистика України. – 2018. – № 4. – С. 111–120.

28 Дмитрук Б.П. Особливості та напрямки забезпечення облікової політики необоротних активів в обліку і оподаткуванні / Б.П. Дмитрук, Л.М. Германенко, Н.М. Светлова // Економіка та суспільство. – 2021. – Вип. № 30. – С. 20-27.

29 Довгань П.О. Основи класифікації необоротних активів та підходи до їх удосконалення // Агросвіт. – 2021. – № 11. – С. 73–81.

30 Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – Львів : Видавництво НУ «Львівська політехніка», 2005. – 714 с.

31 Здирко Н.Г. Теоретична сутність та класифікація необоротних матеріальних активів / Н.Г. Здирко, О.І. Черешневий // Економіка АПК. – 2020. – № 12. – С. 29–37.

32 Кірей О. Особливості оцінки необоротних активів / О. Кірей // Економічний аналіз. – 2012. – Вип. 10. Ч. 1. – С. 419–423.

33 Костюнік О.В. Інвентаризація необоротних активів як один із елементів методу бухгалтерського обліку / О.В. Костюнік, Т.С. Чайковська // Молодий вчений. – 2020. – № 9. – С. 87–90.

34 Корягін М.В. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції : монографія / М.В. Корягін. – Львів : ЛКА, 2012. – 389 с.

35 Кузнецов В. Великий словник бухгалтера / В. Кузнецов, О. Михайленко. – 2-ге вид., переробл. і допов. – Харків : Фактор, 2005. – 532 с.

36 Курило Г.М. Первісна та наступна (переоцінена) вартість необоротних матеріальних активів: у контексті світової інтеграції національної системи

бухгалтерського обліку / Г.М. Курило // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. – 2014. – № 2. – С. 116–123.

37 Матієшин М.М. Сутність обліково-аналітичного забезпечення процесу експлуатації основних засобів будівельних підприємств / М. М. Матієшин // Держава та регіони. Сер. : Економіка та підприємництво. – 2014. – № 3. – С. 90-94 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/drep\\_2014\\_3\\_19](http://nbuv.gov.ua/UJRN/drep_2014_3_19).

38 Мочерний С.В. Економічна енциклопедія / С.В. Мочерний. – К. : Видавничий центр “Академія”, 2000. – Т. 1. – 1048 с.

39 Нарожний А. Економічна сутність нематеріальних активів / А. Нарожний // Економіка АПК. – 2005. – № 1. – С. 81-86.

40 Пиріжок С.Є. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль операцій з експлуатації та вибуття основних засобів : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 ; Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир, 2013. – 20 с.

41 Півторак М.В. Облік основних засобів у рибному господарстві : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / М.В. Півторак. – К., 2006. – 19 с.

42 Пузыня Н.Ю. Оценка и управление нематериальными активами компании : монография / Н.Ю. Пузыня. – СПб. : СПбГЭУ, 2013. – 179 с.

43 Радіонова Н.Й. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку і контролю основних засобів / Н.Й. Радіонова // Ефективна економіка. – 2015. № 9 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.m.nauka.com.ua/?op=1&j=efektyvna\\_ekonomika&s=ua&z=4548](http://www.m.nauka.com.ua/?op=1&j=efektyvna_ekonomika&s=ua&z=4548).

44 Семйон В.С. Бухгалтерський облік необоротних активів в Україні та Угорщині: порівняльний аспект / Семйон В. С. : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 ; Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир, 2010. – 23 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/1253/Semyon.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

45 Сизоненко О.В. Класифікація нематеріальних активів з метою ефективного забезпечення виконання завдань бухгалтерського, управлінського обліку та аналізу / О.В.Сизоненко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/old\\_jrn/Soc\\_Gum/Menedzhment/2010\\_13/suzonenk.htm](http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/suzonenk.htm)

46 Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М. : ИНФРА, 2007. – 480 с.

47 Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : [учеб. пособ. для вузов] / Я.В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

48 Соколов Я. Основы теории бухгалтерского учета / Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 495 с.

49 Старко І.Є. Облік і контроль нематеріальних активів в системі управління діяльністю підприємства: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец.: 08.00.09 – бухгалтерський облік аналіз та аудит / І.Є. Старко. – Львівська комерційна академія, 2015. – 20 с.

50 Степаненко О.І. Теоретично-практичні підходи до процесу документування облікової інформації про основні засоби підприємства: сучасність та перспективи розвитку / О.І. Степаненко, Я.Г. Чернишенко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. – 2015. – Вип. 15. Ч. 3 – С. 155–161.

51 Стрельніков Р.М. Удосконалення системи бухгалтерського обліку капітальних інвестицій в умовах впровадження міжнародних стандартів / Р.М. Стрельніков // Причорноморські економічні студії. – 2018. – Вип. 28-2. – С. 147–151.

52 Сусіденко Ю.В. Регулювання обліково-контрольного забезпечення необоротними активами підприємства / Ю.В. Сусіденко // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. – 2017. – Вип. 5. – С. 155–159.

53 Тюхтій М.П. Місце і роль необоротних активів у системі кругообігу капіталу підприємства / М.П. Тюхтій, В.О. Староверов // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2016. – Вип. 5–2. – С. 22–26.

54 Хорунжак Н.М. Понятійна сутність необоротних активів і проблеми її ідентифікації / Хорунжак Н.М., Рогожкіна В.В. // Глобальні та національні проблеми економіки. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. – 2017. – № 19. – С. 554–560 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://global&natio&nal.in.ua/archive/19&2017/107.pdf>

55 Чернишенко Я.Г. Формування облікової політики підприємства в частині основних засобів. / Я.Г. Чернишенко // Молодий вчений. – 2016. –

№ 3. – С. 229–233 [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv\\_2016\\_3\\_55](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2016_3_55).

56 Чуб Ю.В. Сутність та еволюція теорії нематеріальних активів на сучасному етапі розвитку економіки / Ю.В. Чуб // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. – 2014. – Вип. 1. Т.1. – С. 280–286.

57 Харченко Н.В. Порівняльний аналіз стандартів бухгалтерського обліку нематеріальних активів в Україні та зарубіжних країнах / Н.В. Харченко, О.О. Грушак // Інвестиції: практика та досвід. – 2017. – № 23. – С. 39–42.

58 Шелудько В.М. Фінансовий менеджмент : підруч. / В.М. Шелудько. – 2-ге вид., стер. – К., 2013. – 375 с.

59 Шульга С.В. Методи оцінки нематеріальних активів. / С.В. Шульга // Економіка: проблеми теорії та практики. – 2004. – Вип. 168.Т. II. – С. 307–314.

60 Glebocka M. Valuation and classification of fixed assets in selected local government / M. Glebocka, E. Mackowiak // Economic and Social Development: Book of Proceedings. – 2020. – Vol. 4. – P. 47-61.

61. Sacer I.M. The Impact of Accounting Estimates on Financial Position and Business Performance–Case of Non-Current Intangible and Tangible Assets / I.M. Sacer, S.S. Malis, I.P. Pavic // Economics and Finance. – 2016. – Vol. 39. – P. 399–411.