

Методичні підходи до обліково-інформаційного забезпечення управління необоротними активами під час складання приміток до фінансової звітності

Пасенко Н.С.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Харківського національного економічного університету
імені Семена Кузнеця

У статті розглянуто питання обліково-інформаційного забезпечення управління необоротними активами підприємства. Запропоновано доповнити Примітки до річної фінансової звітності аналітичними таблицями з обліково-інформаційного забезпечення управління основними засобами та нематеріальними активами. Запропоновано форму коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, які виникають під час нарахування амортизації необоротних активів.

Ключові слова: необоротні активи, основні засоби, нематеріальні активи, обліково-інформаційне забезпечення, примітки до складання фінансової звітності.

Пасенко Н.С. МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К УЧЕТНО-ИНФОРМАЦИОННОМУ ОБЕСПЕЧЕНИЮ УПРАВЛЕНИЯ НЕОБОРОТНЫМИ АКТИВАМИ ПРИ СОСТАВЛЕНИИ ПРИМЕЧАНИЙ К ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В статье рассмотрены вопросы учетно-информационного обеспечения управления необоротными активами предприятия. Предложено дополнить Примечания к годовой финансовой отчетности аналитическими таблицами по учетно-информационному обеспечению управления основными средствами и нематериальными активами. Предложена форма корректировки финансового результата до налогообложения на разности, возникающие при начислении амортизации основных средств.

Ключевые слова: необоротные активы, основные средства, нематериальные активы, учетно-информационное обеспечение, примечания к составлению финансовой отчетности.

Pasenko N.S. METHODOLOGICAL APPROACHES TO THE ACCOUNTING INFORMATION CONTROL OF NON-CURRENT ASSETS AT THE COMPILATION OF NOTES TO THE FINANCIAL STATEMENTS

The issues of accounting and information support for the management of non-negotiable assets of the enterprise are considered in the article. It is proposed to supplement the notes to the annual financial statements with analytical tables on accounting and information support for the management of fixed assets and intangible assets. A form for adjusting the financial result before taxation for differences arising when depreciation of fixed assets is proposed.

Keywords: non-negotiable assets, fixed assets, intangible assets, accounting information support, notes to the preparation of financial statements.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Необоротні активи є матеріальними, нематеріальними та фінансовими ресурсами, що використовуються під час виробництва продукції, виконання робіт чи надання послуг. Розширення, підтримання належного функціонального стану, оновлення, модернізація та раціональне використання необоротних активів сприятимуть сталому функціонуванню та розвитку будь-якого підприємства, а отже, підвищуватимуть рівень його конкурентоспроможності.

Від забезпеченості та ефективності використання необоротних активів залежать кінцеві результати діяльності підприємства, зокрема обсяг виробленої продукції (робіт, послуг), собівартість, прибуток, рентабель-

ність, стійкість фінансового стану, адже в структурі майна підприємства вони складають основу його функціонування та визначають подальші перспективи розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Обліково-інформаційне забезпечення необоротних активів є предметом особливої уваги економічної науки. Вагомий внесок у розроблення теоретичних основ та методологічних підходів до проблем обліку та аналізу необоротних активів здійснили провідні вчені-економісти, такі як, зокрема, М.О. Барсукова, Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, О.О. Гетьман, С.Ф. Голов, А.Ф. Гуменюк, В.М. Диба, О.О. Жарікова, А.Г. Загородній, А.А. Пилипенко, В.С. Семейон, Н.І. Федоронько, С.К. Черненко, В.В. Шкроміда.

Віддаючи належне розробкам цим вечним, відзначаємо, що здебільшого їх дослідження спрямовані на розроблення загально методичного забезпечення бухгалтерського обліку та аналізу та не враховують специфічних умов функціонування необоротних активів залежно від галузі, де їх використовують.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Нині окремі питання залишаються актуальними та потребують подальших досліджень, такі як, зокрема, удосконалення системи первинного обліку основних засобів, розробка рекомендацій щодо складання Приміток до фінансової звітності стосовно необоротних активів, удосконалення системи обліку витрат на поліпшення та утримання необоротних активів.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є розгляд методичних підходів до обліково-інформаційного забезпечення управління необоротними активами на підприємстві та розробка рекомендацій щодо складання приміток до фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно з даними Державної служби статистики України вартість необоротних активів на підприємствах країни на кінець 2016 року складала 4 212 813,10 млн. грн., що на 252 664,2 млн. грн. більше, ніж торік [1].

Слід відзначити, що найбільшу питому вагу у складі необоротних активів підприємств України на кінець 2016 року мають такі галузі, як промисловість (30,21%) та транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність (22,79%), що підтверджує необхідність наявності основних засо-

бів, капітальних інвестицій та нематеріальних активів цих видів діяльності.

Якщо проаналізувати структуру балансу підприємств України, то можна зазначити, що необоротні активи на підприємствах України займають значну частину. Так, в період з 31 грудня 2008 року по 30 вересня 2017 року питома вага необоротних активів на підприємствах України коливалася в межах від 43,83% (на 31 грудня 2011 року) до 54,68% (на 31 грудня 2015 року) [1] (рис. 1).

На рис. 2 подано загальну структуру необоротних активів на вітчизняних підприємствах за 2015–2016 роки за даними Державної служби статистики України [1].

Як видно з рис. 2, структура необоротних активів на вітчизняних підприємствах у 2015–2016 роки суттєво не змінилась. Найбільшу питому вагу складають основні засоби та нематеріальні активи (67,21% та 65,79% відповідно); найменшу – інвестиційна нерухомість, а також довгострокові біологічні активи (у сукупності 1,42% та 1,38% відповідно).

З метою забезпечення повноти, своєчасності та достовірності інформації щодо оцінки, наявності та руху необоротних активів підприємства їх нормативно-правове регулювання в Україні здійснюється як на міжнародному рівні, так і на національному, а також регулюється на рівні підприємства.

Окремим питанням, яке потребує доопрацювання, є складання фінансової звітності. Відповідно до структури необоротних активів розглянемо їх основні структурні частини, а саме основні засоби, капітальні інвестиції, необоротні активи, довгострокові біологічні активи, довгострокові фінансові інвестиції та інвестиційну нерухомість.

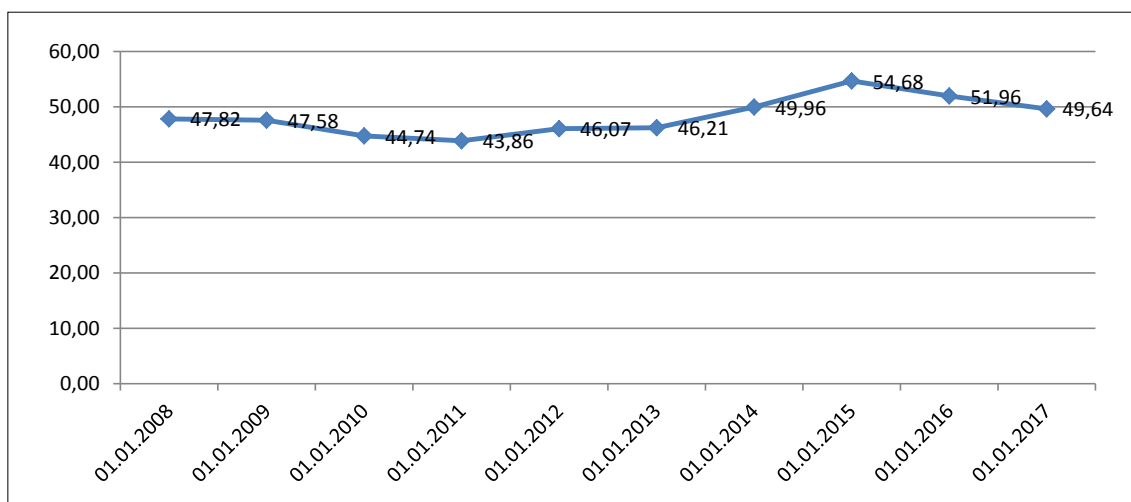


Рис. 1. Питома вага необоротних активів в структурі активів підприємств України за 2008–2017 роки

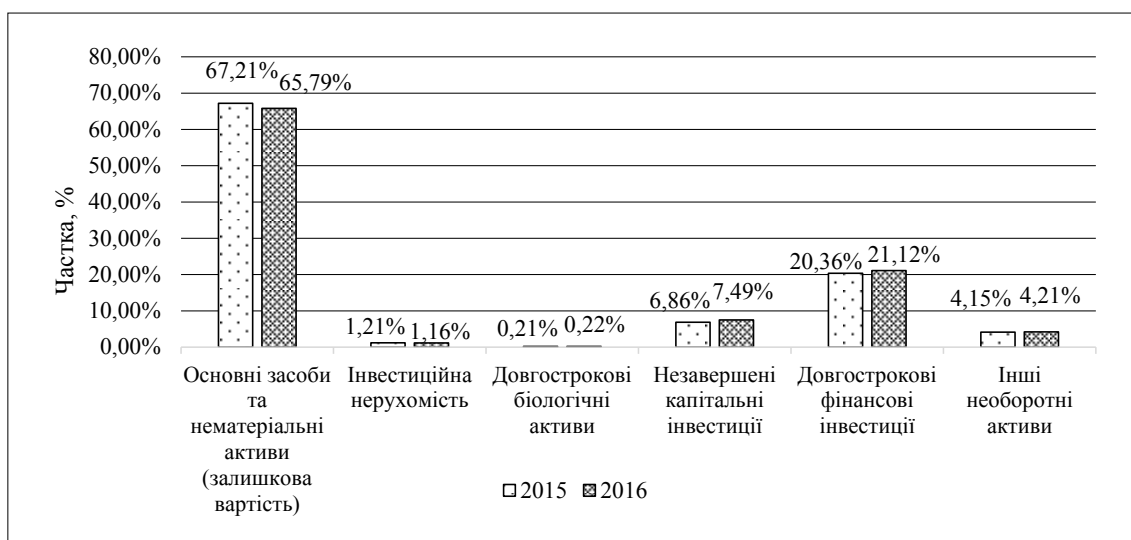


Рис. 2. Структура необоротних активів на підприємствах України на 31 грудня 2015–2016 років, %

По-перше, виявимо інформацію, яку необхідну розкрити у фінансовій звітності щодо основних засобів для прийняття управлінських рішень.

Для відображення у фінансовій звітності інформації щодо основних засобів за національними стандартами в Україні існують уніфіковані таблиці (розділ II «Основні засоби», розділ III «Капітальні інвестиції» та розділ XIII «Використання амортизаційних відрахувань» Приміток до річної фінансової звітності). Слід відзначити, що у розділі II «Основні засоби» Приміток до річної фінансової звітності наведені не тільки основні засоби, але й інвестиційна нерухомість. Тому можна запропонувати для інвестиційної нерухомості впровадити окремі таблиці в Примітках до річної фінансової звітності.

Типова форма Приміток до річної фінансової звітності, затверджена Наказом Міністерства фінансів України «Про Примітки до річної фінансової звітності» від 29 листопада 2000 року № 302 зі змінами та доповненнями, визначає мінімальний перелік інформації, яка підлягає розкриттю в Примітках до фінансової звітності [2].

Нині у стандартизованих Примітках до річної фінансової звітності відображається інформація щодо вартості, за якою основні засоби відображені в балансі; вартості та суми зносу на початок звітного року; суми зміни вартості та зносу основних засобів у результаті переоцінки; вартості та суми зносу основних засобів, які вибули; суми нарахованої амортизації; суми втрат від зменшення корисності; інших змін вартості

та суми зносу основних засобів; вартості та суми зносу на кінець звітного року; первісної (переоціненої) вартості одержаних за фінансовою орендою основних засобів та суми їх зносу; первісної (переоціненої) вартості переданих в оперативну оренду основних засобів та суми їх зносу.

У Примітках до річної фінансової звітності щодо основних засобів також наводиться така інформація:

- 1) вартість основних засобів, щодо яких існує обмеження прав власності, та сума їх зносу;
- 2) вартість переданих у заставу основних засобів;
- 3) сума капітальних вкладень на придбання (виготовлення) і будівництво основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- 4) сума використаних амортизаційних відрахувань на будівництво об'єктів, придбання (виготовлення) та поліпшення основних засобів;
- 5) залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (знаходяться на консервації, реконструкції тощо);
- 6) первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів, які продовжують використовуватися в господарській діяльності;
- 7) залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу;
- 8) основні засоби орендованих цілісних майнових комплексів;
- 9) первісна (переоцінена) вартість основних засобів, призначених для продажу;

10) залишкова вартість основних засобів, утрачених внаслідок надзвичайних подій;

11) первісна вартість основних засобів, придбаних за рахунок цільового фінансування;

12) вартість основних засобів, що взяті в операційну оренду;

13) вартість інвестиційної нерухомості, оціненої за справедливою вартістю [2].

Згідно з пунктом 36 та пунктом 38 П(С)БО 7 «Основні засоби», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92 зі змінами та доповненнями у Примітках до річної фінансової звітності, окрім вищезазначеного, повинна наводитися інформація стосовно методів нарахування амортизації, діапазону строків корисного використання об'єктів основних засобів, а також зміни розміру капіталу у дооцінках в результаті переоцінки основних засобів. Слід зазначити, що МСБО 16 «Основні засоби» також рекомендує відображати у фінансовій звітності інформацію щодо переоцінок об'єктів основних засобів [3].

Нині така інформація або відсутня, або недостатньо повно висвітлена у Примітках до річної фінансової звітності вітчизняних підприємств, тому запропоновано структуровану форму надання такої аналітичної інформації щодо основних засобів.

На підставі аналізу джерел [4; 5] розроблено табл. 1, яка дасть змогу користувачам отримувати інформацію стосовно ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів, суми зносу на момент складання звітності, дати його введення до господарського обігу, методу нарахування амортизації для об'єкта основних засобів в рамках групи, терміну корисного використання та терміну корисного використання, що залишився до закінчення використання.

Також дані, узагальнені в табл. 2, нададуть користувачам інформацію стосовно збільшення або зменшення вартості основних засобів та зміни розміру капіталу в дооцінках у результаті їх переоцінок.

Запропоновані таблиці заповнено на підставі первинних даних бухгалтерського обліку ДП НЕК «Укренерго» для наочності під час застосування.

Детальна інформація про нематеріальні активи, що підлягає розкриттю, наводиться в Примітках до річної фінансової звітності в розділі I «Нематеріальні активи», розділі III «Капітальні інвестиції» та розділі XIII «Використання амортизаційних відрахувань».

В Примітках до річної фінансової звітності наводиться така інформація щодо нематеріальних активів: первісна (або переоціненою вартістю) та накопичена амортизація нематеріальних активів; надходження за звітний рік (тобто інформація про придбання або отримання в результаті розробки нематеріальних активів); сума змін первісної (переоціненої) вартості та накопиченої амортизації нематеріальних активів в результаті переоцінки (тобто сума дооцінки або уцінки); первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації вибулих нематеріальних активів за звітний період; сума нарахованої амортизації за звітний рік; сума втрат від зменшення корисності; інші зміни первісної (переоціненої) вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів (наприклад, внаслідок відновлення корисності об'єктів нематеріальних активів); про вартість та суму накопиченої амортизації на кінець звітного року; про вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності, а також про суму накопиченої амортизації таких активів; про вартість нематеріальних активів, оформлених у заставу, створених підприємством та/або отриманих за рахунок цільових асигнувань; сума капітальних вкладень на придбання (створення) нематеріальних активів; сума використаних амортизаційних відрахувань на придбання (створення) нематеріальних активів [2].

Відповідно до пункту 36 та пункту 37 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», крім вищезазначеної інформації, повинні надаватися дані про методи нарахування амортизації, діапазон строків корисного використання нематеріальних активів та строк корисного використання, що їм залишився, причини визнання невизначеним строку корисного використання нематеріальних активів [6].

Цю інформацію можна представити в довільній формі. Підприємство може стандартизовано подати таку інформацію у вигляді запропонованої табл. 3.

На підставі опрацювання літературних джерел запропоновано форму надання інформації щодо нематеріальних активів (табл. 3), яка дасть змогу користувачам отримувати додатково інформацію стосовно суми накопиченої амортизації об'єкта нематеріальних активів на момент складання звітності, дати введення його до господарського обігу, методу нарахування амортизації, терміну корисного використання або причин визнання невизначеним строку корисного використання та тер-

Таблиця 1

Аналітична таблиця щодо ліквідаційної вартості, методів нарахування амортизації та діапазону строків корисного використання основних засобів пооб'єктним чином в рамках групи (заповнена на підставі даних бухгалтерського обліку ДП «НЕК «Укренерго» на 31 грудня 2016 року, витяг)

Групи основних засобів	Вартість, яка амортизується, грн.	Ліквідаційна вартість, грн.	Сума зносу на кінець року, грн.	Дата введення до господарського обігу	Метод нарахування амортизації об'єкта	Термін корисного використання, міс.	Термін корисного використання, що залишився до закінчення використання, міс.
.....							
будівлі, споруди, передавальні пристрої	3 884 610 160,00	79 280 840,00	1 840 102 000,00	–	–	–	–
Будівля адміністративного значення № 3 (і. н. 103652)	2 700 000,00	30 000,00	551 250,00	1 листопада 2008 року	прямолінійний	480	382
.....							
машини та обладнання	7 761 100 800,00	118 150 200,00	3 056 379 000,00	–	–	–	–
Дизельний генератор АД-30 (і. н. 104118)	88 500,00	1 500,00	17 700,00	31 грудня 2015 року	прямолінійний	60	48
.....							
транспортні засоби	254 123 372,00	5 444 628,00	162 475 000,00	–	–	–	–
Автомобіль ВАЗ 1119 103519 (і. н. 105073)	136 000,00	4 000,00	50 190,48	5 червня 2014 року	прямолінійний	84	53
.....							
інструменти, прилади, інвентар (меблі)	204 388 704,00	1 648 296,00	150 894 000,00	–	–	–	–
електродриль SPARKY BR2 (і. н. 106304)	6 600,00	0,00	275,00	27 жовтня 2016 року	прямолінійний	48	46
.....							
Всього	12 181 897 806,00	204 685 194,00	5 278 277 000,00	–	–	–	–

Таблиця 2

Аналітична таблиця щодо переоцінки основних засобів пооб'єктним чином в рамках групи (заповнена на підставі даних бухгалтерського обліку ДП «НЕК «Укренерго» на 31 грудня 2016 року, витяг)

Групи основних засобів	Сума до переоцінки, грн.			Сума після переоцінки, грн.			Індекс переоцінки	Дата переоцінки	Справедлива вартість, грн.	Дата переоцінки	Індекс переоцінки	Зміни (+/-), грн.		Зміни (+/-) розміру капіталу у дооцінках в результаті переоцінки, грн.		
	Сервісна (переоцінена) вартість	Знос	Залишкова вартість	Первісна (переоцінена) вартість	Знос	Залишкова вартість						Первісна (переоцінена) вартість	Знос	Залишкова вартість	Сума дооцінки залишкової вартості (КТ 411)	Сума уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок (ДТ 411)
..... будівлі, споруди, передавальні пристрої																
Виробничий склад № 2 (і. н. 103306)	310 000,00	185000,00	125 000,00	396 800,00	236 800,00	160 000,00	1,28	1 квітня 2016 року	160 000,00	1,28	396 800,00	86 800,00	51 800,00	35 000,00	35 000,00	-
..... машини та обладнання																
Бензиновий генератор Honda ET12000 (і. н. 104057)	124 000,00	52 000,00	72 000,00	136 400,00	57 200,00	79 200,00	1,10	1 квітня 2016 року	79 200,00	1,10	136 400,00	12 400,00	5 200,00	7 200,00	7 200,00	-
.....																
Всього	.....	.....	.....	.....	.....	.....	-	-	.....	-	.....	.....	.....	.....	.....	.....

Таблиця 3

Аналітична таблиця щодо методів нарахування амортизації та діапазону строків корисного використання нематеріальних активів пооб'єктним чином в рамках групи (заповнена на підставі даних бухгалтерського обліку ДП «НЕК «Укренерго» на 31 грудня 2016 року)

Групи нематеріальних активів	Дата введення до господарського обігу	Первісна (переоцінена) вартість, грн.	Накопичена амортизація на кінець року, грн.	Метод нарахування амортизації об'єкта	Термін корисного використання, міс.	Причини визнання невизначеним строку корисного використання	Термін корисного використання, що залишився до закінчення використання, міс.
права користування природними ресурсами	–	–	–	–	–	–	–
.....							
права користування майном	–	334 000,00	55 000,00	–	–	–	–
Право на оренду приміщення	5 січня 2015 року	100 000,00	40 000,00	прямолінійний	60	–	36
.....							
права на комерційні позначення	–	191 000,00	7 000,00	–	–	–	–
Право на комерційні (фірмові) найменування	30 вересня 2016 року	80 000,00	2 857,14	прямолінійний	84	–	81
.....							
права на об'єкти промислової власності	–	–	–	–	–	–	–
.....							
авторське право та суміжні з ним права	–	172 839 000,00	135 719 000,00	–	–	–	–
Комп'ютерна програма "Softline Integra Validator"	27 березня 2016 року	15 000,00	3 750,00	прямолінійний	36	–	27
.....							
інші нематеріальні активи	–	–	–	–	–	–	–
.....							
Всього	–	173 364 000,00	135 781 000,00	–	–	–	–

міну корисного використання, що залишився до закінчення використання.

Довгостроковим фінансовим інвестиціям у Примітках до річної фінансової звітності належить розділ IX «Фінансові інвестиції» [2].

Довгостроковим біологічним активам присвячено частину розділу XIV «Біологічні активи» Приміток до річної фінансової звітності [2]. У цьому ж розділі надається інформація щодо поточних біологічних активів.

Згідно з підпунктом 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 Податкового кодексу України об'єктом оподаткування податком на прибуток є одержаний в Україні та за її межами прибуток, розрахований шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного за даними фінансової звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на податкові різниці. Таке коригування є обов'язковим для тих платників податку на прибуток, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку, за останній річний звітний (податковий) період становить більше двадцяти мільйонів гривень.

В разі отримання платником податку на прибуток доходу, який не перевищує двадцяти мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на податкові різниці [7].

Податковим кодексом України визначено три групи податкових різниць, які поширюються на всіх платників податку на прибуток:

1) різниці, які виникають під час нарахування амортизації необоротних активів;

2) різниці, що виникають під час формування резервів (забезпечень);

3) різниці, які виникають під час здійснення фінансових операцій.

Розглянемо першу групу податкових різниць. У процесі коригування фінансового результату до оподаткування на податкові різниці першої групи треба враховувати особливості нарахування амортизації основних засобів у податковому та бухгалтерському обліку, а саме [7]:

1) у податковому обліку до основних засобів належать необоротні матеріальні активи (за деяким винятком), призначені для використання в господарській діяльності платника податків, вартість яких перевищує 6 000 грн.;

Таблиця 4

Різниці, які виникають під час нарахування амортизації необоротних активів (стаття 138 Податкового кодексу України)

Збільшення фінансового результату до оподаткування	Зменшення фінансового результату до оподаткування
1) на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів за НП(С)БО або МСФЗ	1) на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів згідно з пунктом 138.3 статті 138 ПКУ
2) на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	2) на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, розраховану за правилами податкового обліку, в разі ліквідації або продажу такого об'єкта
3) на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначену відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, в разі ліквідації або продажу такого об'єкта	3) на суму дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення корисності таких активів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ
4) на суму залишкової вартості окремого об'єкта невиробничих основних засобів або невиробничих нематеріальних активів, визначену відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, в разі ліквідації або продажу такого об'єкта	4) на суму первісної вартості придбання або виготовлення окремого об'єкта невиробничих основних засобів або невиробничих нематеріальних активів та витрат на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення, зокрема віднесених до витрат відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, в разі продажу такого об'єкта невиробничих основних засобів або нематеріальних активів, але не більше суми доходу (виручки), отриманої від такого продажу
5) на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів чи невиробничих нематеріальних активів, віднесених до витрат відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	

Запропонована форма коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, які виникають під час нарахування амортизації необоротних активів (перша група податкових різниць)

Показники	Збільшення фінансового результату до оподаткування	Зменшення фінансового результату до оподаткування
Фінансовий результат до оподаткування	(форма № 2 «Звіт про фінансовий результат (Звіт про сукупний дохід)» рядок 2290)	
Сума нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів за НП(С)БО або МСФЗ	Форма № 2 «Звіт про фінансовий результат (Звіт про сукупний дохід)» рядок 2515	
Сума розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів згідно з пунктом 138.3 статті 138 ПКУ		Кредитовий обіг за аналітичними рахунками 131 «Знос основних засобів згідно з податковим обліком» та 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів згідно з податковим обліком»
Сума уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	Дебетовий оборот за субрахунками 972 «Втрати від зменшення корисності активів» та 975 «Уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій»	
Сума дооцінки та вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки та втрат від зменшення корисності таких активів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ		Кредитовий обіг за субрахунком 742 «Дохід від відновлення корисності активів» та аналітичним рахунком 746 «Інші доходи в частині дооцінки у межах попередньо віднесеної до витрат уцінки»
Сума залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначена відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, в разі ліквідації або продажу такого об'єкта	Аналітичні розрахунки бухгалтера з обліку необоротних активів	
Сума залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, розрахована за правилами податкового обліку, в разі ліквідації або продажу такого об'єкта		Аналітичні розрахунки бухгалтера з обліку необоротних активів
Сума залишкової вартості окремого об'єкта невиробничих основних засобів або невиробничих нематеріальних активів, визначена відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, в разі ліквідації або продажу такого об'єкта	Аналітичні розрахунки бухгалтера з обліку необоротних активів	
Сума первісної вартості придбання або виготовлення окремого об'єкта невиробничих основних засобів або невиробничих нематеріальних активів та витрат на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення, зокрема віднесених до витрат відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, в разі продажу такого об'єкта невиробничих основних засобів або нематеріальних активів, але не більше суми доходу (виручки), отриманої від такого продажу		Аналітичні розрахунки бухгалтера з обліку необоротних активів

Закінчення таблиці 5

Сума витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невикористаних основних засобів чи невикористаних нематеріальних активів, віднесені до витрат відповідно до НП(С)БО або МСФЗ	Аналітичні розрахунки бухгалтерів з обліку необоротних активів	
Фінансовий результат до оподаткування, скоригований на податкові різниці за першою групою	Фінансовий результат до оподаткування + збільшення фінансового результату до оподаткування за першою групою податкових різниць – зменшення фінансового результату до оподаткування за першою групою податкових різниць	

2) у податковому обліку не підлягають амортизації невикористані об'єкти основних засобів;

3) у податковому обліку існує заборона використання виробничого методу нарахування амортизації (підпункт 138.3.1 пункту 138.3 статті 138 ПКУ);

4) коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку менше, ніж мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, то для розрахунку амортизації використовуються строки, встановлені підпунктом 138.3.4 пункту 138.3 статті 138 ПКУ;

5) коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку дорівнюють тим, що встановлені підпунктом 138.3.4 пункту 138.3 статті 138 ПКУ, або є більшими за них, то для розрахунку амортизації використовуються строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, встановлені в бухгалтерському обліку.

Перелік податкових різниць за першою групою представлено в табл. 4 [7].

Для отримання детальної інформації щодо коригувань фінансового результату до оподаткування стосовно нарахувань амортизації необоротних активів згідно з вимогами Податкового кодексу України розроблено форму звітності «Коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, які виникають під час нарахування амортизації необоротних активів», яка наведена у табл. 5.

Запропонована автором форма звітності (табл. 5) дасть змогу користувачам отримувати необхідну та детальну інформацію щодо коригувань фінансового результату до оподаткування щодо нарахувань амортизації необоротних активів з одного облікового джерела.

Таким чином, запропоновані додаткові форми до Приміток до річної фінансової звіт-

ності дадуть змогу вирішити проблему обмеженості інформації, яка використовується внутрішніми та зовнішніми користувачами бухгалтерської звітності на підприємствах для прийняття управлінських рішень щодо необоротних активів.

Слід підкреслити, що для проведення аналізу управління необоротними активами підприємства бажано в обліку використовувати бухгалтерські програми, за допомогою яких можна за різними критеріями вибирати інформацію, потрібну управлінському персоналу для здійснення виважених дій.

Висновки з цього дослідження. Для отримання детальної інформації про необоротні активи запропоновано додати до форм Приміток до річної фінансової звітності такі таблиці, як «Аналітична таблиця щодо ліквідаційної вартості, методів нарахування амортизації та діапазону строків корисного використання основних засобів пооб'єктним чином в рамках групи», «Аналітична таблиця щодо переоцінки основних засобів пооб'єктним чином в рамках групи», «Аналітична таблиця щодо методів нарахування амортизації та діапазону строків корисного використання нематеріальних активів пооб'єктним чином в рамках групи». Застосування таких таблиць дасть змогу вирішити проблему обмеженості інформації, яка використовується внутрішніми та зовнішніми користувачами бухгалтерської звітності на підприємствах для прийняття управлінських рішень щодо необоротних активів. Підкреслено, що інвестиційну нерухомість бажано було б подавати окремим розділом до Приміток до річної фінансової звітності.

Також запропоновано форму коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, які виникають під час нарахування амортизації необоротних активів, що дасть змогу користувачам отримувати необхідну та детальну інформацію щодо таких коригувань стосовно нарахувань амортизації необоротних активів з одного облікового джерела.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://ukrstat.gov.ua>.
2. Про Примітки до річної фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 2000 року № 302 зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00/page>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92 зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
4. Пасенко Н.С. Порівняння обліку необоротних активів за національними та міжнародними стандартами. Розвиток теоретико-методологічних засад обліку, аналізу, контролю і аудиту: монографія / за заг. ред. А.А. Пилипенка, Г.Ф. Азаренкова. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2012. С. 73–94.
5. Пасенко Н.С. Складання приміток до фінансової звітності з обліку основних засобів за міжнародними стандартами. Управління розвитком. 2009. № 15. С. 61–62.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242 зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
7. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

REFERENCES:

1. Official site of the State Statistics Service of Ukraine [Electronic resource]. – Access mode: <http://ukrstat.gov.ua>.
2. About Notes to the Annual Financial Statements: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated November 29, 2000 No. 302 with amendments and additions [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00/page>.
3. Regulation (standard) of accounting 7 “Fixed assets”: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated April 27, 2000, No. 92, with amendments and additions [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
4. Pasenko N.S. Comparison of the accounting of non-current assets according to national and international standards // Development of theoretical and methodological principles of accounting, analysis, control and audit: Monograph / Under the terms. ed. A.A. Pylypenko, G.F. Azarenkov. – P. 73–94. – Kharkiv: VD “INZHEK”, 2012. – 640 p.
5. Pasenko N.S. Preparation of notes to the financial statements of fixed assets accounting according to international standards / N.S. Pasenko // Development Management, 2009. – No. 15. – P. 61–62.
6. Regulation (standard) of accounting 8 “Intangible assets”: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 18.10.1999, No. 242 with amendments and additions [Electronic resource]. – Mode of access: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
7. The Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 No. 2755-VI with amendments and additions [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.