**Тема 6. Облік довгострокових активів**

6.1. Склад, класифікація і оцінка довгострокових активів

6.2. Облік надходження і вибуття основних засобів

6.3. Методи розрахунку і облік амортизації основних засобів

6.4. Облік природних ресурсів та їх виснаження

6.5. Облік нематеріальних активів

6.1. Склад, класифікація і оцінка довгострокових активів

Довгострокові активи являють собою засоби, які мають термін корисної служби більше одного року, використовуються в діяльності підприємств з метою отримання економічної вигоди і не підлягають перепродажу покупцям.

Довгострокові активи можна поділити на такі категорії:

- матеріальні активи – основні засоби, земля, природні ресурси;

- нематеріальні активи.

Матеріальні активи мають фізичну натуральну форму. Особливий вид фіксованих матеріальних активів – земля. Оскільки термін її використання не є обмеженим, то це єдиний серед матеріальних активів, за яким не нараховується амортизація.

Природні ресурси в економічному сенсі відрізняються від землі тим, що їх видобувають і переробляють як вихідну сировину для виробництва товарів. Відмінною особливістю природних ресурсів є ще й те, що вони не зношуються, а виснажуються, тобто відбувається їх поступове спустошення, знищення внаслідок видобутку, вирубування та ін.

Нематеріальні активи являють собою засоби тривалого використання, що не мають фізичної натуральної форми (патенти, ліцензії, авторські права, гудвіл тощо).

Одиницею обліку довгострокових активів є об'єкт.

Залежно від характеру, стану основних засобів, часу оцінювання розрізняють такі види вартості:

1. Первісна вартість (ПВ), яка складається з купівельної вартості активу й усіх необхідних витрат на його придбання.

2. Переоцінена вартість – вартість активу після переоцінки. Унаслідок інфляції ринкова вартість деяких довгострокових активів (особливо землі, нерухомості) зростає. Щоб отримати більш об'єктивну інформацію про стан об'єкта фіксованих активів, проводять його переоцінку. Після переоцінки фіксований актив ураховується за новою вартістю.

3. Залишкова вартість (ЗВ), що являє собою різницю між первісною вартістю і накопиченим зносом. Накопичений знос – вартість зношеної частини фіксованого активу на звітну дату.

4. Ліквідаційна вартість (ЛВ) – вартість брухту та інших відходів, отриманих при ліквідації активу.

5. Вартість, яка амортизується, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Завданнями обліку довгострокових активів є:

1. Забезпечення ефективного використання довгострокових активів.

2. Своєчасне і повне відображення в обліку руху довгострокових активів.

З. Правильне нарахування і своєчасне відображення в обліку амортизації (зносу) довгострокових активів.

4. Забезпечення контролю за правильним визначенням залишкової вартості довгострокових активів.

5. Забезпечення контролю за правильним і повним відображенням витрат, пов'язаних з ремонтом і технічним обслуговуванням довгострокових активів.

Ці завдання вирішують шляхом організації матеріальної відповідальності, документальним оформленням руху довгострокових активів, організацією синтетичного й аналітичного обліку.

Визначення довгострокових активів, їх облік і амортизація регулюються МСФЗ № 4 «Облік амортизації» і МСФЗ № 16 «Основні засоби».

6.2. Облік надходження і вибуття основних засобів

Згідно з п. 6 МСФЗ № 16 «Основні засоби» основні засоби – це матеріальні об'єкти, які:

а) використовуються компанією для виробництва або постачання товарів і послуг, для здачі в оренду іншим компаніям або для адміністративних цілей;

б) передбачається використовувати протягом більш ніж одного виробничого циклу.

Основні засоби класифікують за такими ознаками:

1) за матеріальністю:

- матеріальні (земля, основні засоби, природні ресурси);

- нематеріальні (інтелектуальна власність);

2) за амортизацією:

- необоротні активи, які амортизуються (будівлі, споруди, машини та механізми);

- необоротні активи, які не амортизуються (земля);

3) за відновлюваністю:

- основні засоби, які відновлюються (нематеріальні активи, земля);

- основні засоби, які не відновлюються (природні ресурси).

Згідно з міжнародними стандартами до первісної вартості основних засобів включається ціна придбання, за винятком отриманих знижок, митних зборів, невідшкодованих податків, витрат на приведення основних засобів до робочого стану (підготовка ділянки, доставка, монтаж, професійні гонорари архітекторам, інженерам та ін.). Визначення первісної вартості основних засобів залежно від способу надходження на підприємство наведено в табл. 6.1.

Таблиця 6.1

Визначення первісної вартості основних засобів залежно від способу надходження на підприємство

|  |  |
| --- | --- |
| Спосіб надходження на  підприємство | Первісна вартість |
| Придбання основних засобів  за гроші | Витрати підприємства на  придбання |
| Придбання основних засобів за  рахунок кредитних ресурсів | Витрати на придбання без урахування виплати відсотка за кредитами |
| Отримання основних засобів  підприємством безкоштовно | Справедлива вартість  основних засобів на дату  отримання |
| Створення основних засобів  власними силами | Сума прямих і накладних витрат  на виробництво |
| Придбання підприємством основних  засобів унаслідок обміну на  аналогічний об'єкт | Залишкова вартість  придбаного об'єкта |
| Придбання підприємством основних  засобів унаслідок обміну на  аналогічний об'єкт | Справедлива вартість  переданого об'єкта з  урахуванням суми, отриманої  під час обміну |

Таким чином, усі витрати, пов’язані з основними засобами, поділяють на дві групи:

1) витрати, що виникають первісно для придбання або будівництва об’єкта основних засобів;

2) витрати, що виникають в подальшому у зв’язку з дообладнанням об’єкта основних засобів, заміною окремих його частин, поточним обслуговуванням.

6.3. Методи розрахунку і облік амортизації основних засобів

Відповідно до МСБО 16, амортизація – це систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації.

Строк корисної експлуатації:

а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб’єктом господарювання;

або

б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб’єкт господарювання очікує отримати від активу.

На визначення терміну корисної експлуатації впливають наступні чинники:

- очікуване використання активу, яке оцінюють, виходячи з його очікуваної потужності або фізичної продуктивності;

- очікуваний фізичний знос або руйнування, які залежать від операційних чинників (кількість змін роботи устаткування, програми ремонту, обслуговування активу під час простою);

- моральний знос унаслідок технічного прогресу або зміни попиту на продукцію (послуги), яка є результатом використання активу;

- правових або аналогічних обмежень щодо використання об’єкта (термін оренди, передбачений угодою, або законодавство, що визначає граничний термін безпечної експлуатації певних об’єктів).

МСБО 16 не містить вичерпного переліку методів, які слід використовувати для розрахунку амортизації основних засобів. Найбільш поширеними у світовій практиці методами амортизації є:

- метод прямолінійного списання;

- метод нарахування амортизації пропорційно обсягу виробництва (виробничий);

- метод суми чисел років (кумулятивний);

- метод зменшення залишку

Два останніх методи належать до методів прискореної амортизації.

За методом прямолінійного списання вартість об'єкта, яка амортизується, рівномірно списується /розподіляється/ протягом терміну його служби, норма амортизації при цьому є постійною.

Особливості методу: протягом усіх років амортизаційні відрахування є однаковими, накопичений знос збільшується рівномірно, залишкова вартість рівномірно зменшується.

Метод нарахування зносу пропорційно обсягу виробництва, виконаних робіт оснований на тому, що амортизація /знос/ є тільки результатом експлуатації, і при її нарахуванні проміжки часу не мають значення. При цьому методі спостерігається прямий зв'язок між щорічною сумою амортизації і одиницею роботи або використання. Цей метод слід застосовувати в тому випадку, коли віддачу об'єкта протягом терміну його корисної експлуатації можна визначити з достатньою точністю.

Прискорені методи полягають в тому, що на початку експлуатації основних засобів суми нарахованої амортизації значно перевищують амортизаційні суми, нараховані наприкінці терміну служби об'єкта. Використовуючи ці методи, виходять з того, що багато видів основних засобів виробничого призначення діють більш ефективно поки вони ще нові. Застосування прискорених методів пояснюються ще й тим, що в зв'язку з удосконаленням технологій багато видів устаткування швидко втрачають свою вартість, застарівають морально.

Метод суми чисел років полягає в тому, що для обчислення амортизації використовується коефіцієнт суми років:

Річна сума амортизації = (Первісна вартість – Ліквідаційна вартість) × ki,

де – коефіцієнт суми років для і-го року;

n – загальна кількість років експлуатації об’єкта.

Метод зменшення залишку базується на тому ж принципі, що й метод списання вартості за сумою років експлуатації. При цьому методі найчастіше беруть подвоєну норму амортизації порівняно з нормою, яка використовується при прямолінійному методі. При підрахунку амотризації передбачувану ліквідаційну вартість не беруть до уваги, за винятком останнього року експлуатації, коли сума амортизації обмежена величиною, необхідною для зменшення залишкової вартості об'єкта до ліквідаційної вартості.

У США коефіцієнт прискорення також дорівнює двом. У країнах Західної Європи його встановлюють залежно від строку експлуатації основного засобу. Якщо строк експлуатації становить три-чотири роки, то лінійна норма амортизації збільшується в 1,5 раза, якщо п’ять-шість років – у 2 рази, більше шести років – у 2,5 раза.

6.4. Облік природних ресурсів та їх виснаження

До природних ресурсів належать поклади нафти, газу, природні копалини та ін.

У зарубіжній практиці природні ресурси є об'єктом купівлі-продажу. У балансі підприємства їх відображають як довгострокові активи.

Особливості природних ресурсів:

- після видобутку вони є матеріальними запасами;

- запаси природних ресурсів не відновлюються.

Природні ресурси ще називають виснажувальним активом.

Унаслідок видобутку природних ресурсів поклади виснажуються, тобто знижується їхня первісна вартість. Цей процес називається виснаженням. Величину виснаження розраховують таким чином:

Величина виснаження = Ставка виснаження на одиницю добутого ресурсу × Кількість добутого ресурсу.

Приклад. Компанія інвестувала на придбання родовища кам’яного вугілля 4 млн дол. За оцінкою спеціалістів, родовище містить 8 млн т вугілля. Ліквідаційної вартості немає. У перший рік було видобуто й реалізовано 800 000 т вугілля. Визначити суму виснаження.

Розв’язання:

1. Визначаємо ставку виснаження на 1 т вугілля:

4 000 000 / 8 000 000 = 0,50 дол. / т.

2. Розраховуємо суму виснаження за 1-й рік експлуатації родовища:

0,50 × 800 000 = 400 000 дол.

Бухгалтерська проводка має такий вигляд:

- дебет «Витрати на виснаження» – 400 000 дол.;

- кредит «Накопичене виснаження родовища» – 400 000 дол.

У деяких країнах рахунок «Витрати на виснаження» не використовують, а списують з рахунка «Природні ресурси».

Природні ресурси, здобуті, але не реалізовані в минулому, відображають як товарно-матеріальні запаси.

Зазвичай ліквідаційна вартість родовища дорівнює нулю.

6.5. Облік нематеріальних активів

Відповідно до МСБО 38 нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований. Нематеріальні активи відображаються в бухгалтерському обліку за їх собівартістю.

Собівартість нематеріального активу – 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, віднесена до активу, первісно визнаного згідно з вимогами інших стандартів.

Основними характерними рисами нематеріальних активів є:

- відсутність матеріальна-речової форми;

- можливість використання протягом тривалого часу (більше року або операційного циклу, якщо він триває більше року);

- здатність приносити користь підприємству;

- високий ступінь невизначеності розмірів майбутнього можливого ​​прибутку від їх використання.

До складу нематеріальних активів входять гудвіл, торгові марки, патенти, ліцензії, права користування ресурсами та інші види нематеріальних активів. Для обліку придбаних об'єктів нематеріальних активів у фінансовій бухгалтерії використовуються відповідні назви рахунків: «Патент», «Ліцензія» та ін.

Нематеріальні активи поділяють на дві групи:

- ідентифіковані;

- неідентифіковані.

До першої групи належать патенти, ліцензії, які можна реалізовувати індивідуально, до другої – прихильність споживача до певної марки (різновиду товару).

Нематеріальні активи враховуються за вартістю придбання протягом усього терміну, незважаючи на те, що їхня вартість може згодом змінюватися.

Надходження нематеріальних активів у обліку відображають записом:

- дебет «Ліцензія»;

- кредит «Рахунки до сплати».

У момент придбання підприємства покупець у деяких випадках виплачує суму, що перевищує ринкову ціну підприємства на момент здійснення операції. Різниця між ціною придбання і ринковою ціною всіх активів підприємства, якщо б їх купували окремо, має назву «гудвіл». Облік гудвілу ведеться у фінансовій бухгалтерії на рахунку «Гудвіл».

Суму додатного гудвілу в обліку відображають записом:

- дебет «Гудвіл»;

- кредит «Розрахунковий рахунок».

Від'ємний гудвіл ураховують таким чином:

- дебет «Розрахунковий рахунок»;

- кредит «Гудвіл».

Нематеріальні активи, що мають певний термін служби (патенти, ліцензії, авторські права), повинні списуватися шляхом нарахування амортизації протягом цього терміну служби. За нематеріальними активами, термін служби яких є невідомим, амортизація нараховується протягом розумного часу, але не більше 40 років.

Одночасно вартість нематеріального активу зменшується на суму нарахованої амортизації.

Якщо об'єкт нематеріальних активів втрачає свою цінність до закінчення терміну корисної служби, то залишкова вартість списується на збитки підприємства.