



СТАТИСТИКА, ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657(477):658.27

Потриваєва Н.В.,
д.е.н., доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку
 Погорєлова В.В.
Миколаївський національний аграрний університет

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В СИСТЕМІ ДІЮЧОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Potryvaieva N.V.,
dr. sc. (econ.), assoc. prof., professor of the department of accounting
 Pohorielova V.V.,
Mykolaiv National Agrarian University

MODERN PROBLEMS OF FIXED ASSETS ACCOUNTING IN THE SYSTEM OF CURRENT LEGISLATION

Постановка проблеми. Необхідність ведення подвійного обліку (податкового і фінансового) є зрозумілим в сучасних умовах господарювання, адже Податковий кодекс, який набрав чинності з 2011 року, суттєво наблизив їх один до одного, набагато спростивши податкове законодавство. Отже, нормативними документами щодо податкового обліку основних засобів є Податковий кодекс, а фінансовий облік ведеться згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО)7 «Основні засоби».

У Податковому кодексі передбачено кардинальні зміни (в т. ч. і в обліку основних засобів), здебільшого обумовлені необхідністю усунення розбіжностей між нормами Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР і П(С)БО. Відтепер поняття «основні фонди» скасовано з одночасним застосуванням єдиного терміну «основні засоби» як в бухгалтерському (фінансовому), так і податковому обліку. З набуттям чинності Податковим кодексом кардинально змінено порядок нарахування амортизації активів, які визначені як основні засоби та інші необоротні активи. Відбулися зміни у порядку збільшення вартості основних засобів при здійсненні витрат, пов'язаних з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів. Разом з тим порядок документального оформлення придбання та вибуття (списання) основних засобів залишився незмінним. Отже, постійні зміни у нормативно-законодавчих документах, що регулюють облік основних засобів, їх слабкий методичний супровід спричиняють безліч питань щодо їх практичного застосування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання вдосконалення обліку основних засобів розглядалось багатьма відомими вченими та практиками в галузі бухгалтерського обліку. Особливо слід виділити роботи провідних економістів, а саме: Г.В. Власюк [1], О.І. Зиміна [1], В.А. Замлинський [2], О.Г. Лищенко [9], Т.С. Муріна [3], А.П. Панасенко [4], І.В. Петрова [5], Ю.О. Шуліка [9] та інших. Незважаючи на дослідження даного питання, кожне підприємство має свої особливості і потребує конкретних заходів щодо вдосконалення обліку основних засобів.

Постановка завдання. Метою дослідження є обґрунтування сутності основних засобів за сучасних умов господарювання, виявлення основних проблем обліку основних засобів та розробка пропозицій щодо їх вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Організація будь-якої підприємницької діяльності потребує наявності засобів праці. Отже, у виробничо-господарській діяльності підприємства використовуються засоби праці, які багаторазово (тривало) використовуються в

процесі виробництва (експлуатації), зберігають початковий зовнішній вигляд, зазнають поступового зносу і переносять свою вартість на собівартість продукції (витрати обігу) поступово протягом їх нормативного строку корисного використання за встановленими нормами.

Згідно з П(С)БО 7, основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких – більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [8].

До основних засобів з метою оподаткування належать матеріальні активи, вартість яких перевищує 2500 грн і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк використання становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Надання в минулому широкої свободи підприємствам у визначенні терміну корисного використання активів має серйозний недолік, який полягає у наявності суттєвих розбіжностей і невідповідності у термінах використання на аналогічні об'єкти в різних господарствах, тому необхідно з урахуванням галузевих особливостей, розробити класифікатор із глибокою деталізацією об'єктів основних засобів [6].

Основні засоби платника податку класифікують у відповідні групи, до яких встановлено мінімально допустимі строки їхньої амортизації. У той же час у фінансовому обліку не встановлено обмежень у термінах амортизації об'єктів. Перелік груп податкового обліку, який наближено до групування в бухгалтерському обліку, наведено у статті 145 Кодексу. Наприклад, транспортні засоби віднесено до групи 5, для яких встановлено мінімальний термін амортизації у 5 років [7]. При цьому платник податку не позбавлений права встановлювати більш тривалий термін експлуатації і, відповідно, амортизації. В останньому варіанті щомісячна сума амортизації зменшується, що призводить до збільшення бази оподаткування.

Податковий кодекс більш чітко регулює термін амортизації, ніж це здійснював Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств». Він встановлює мінімальний термін корисного використання для кожної групи основних засобів, містить цілком логічні рекомендації щодо його визначення, але, на нашу думку, вони також є недостатньо конкретними.

Згідно з П(С)БО 7, ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)» [8]. Отже, якщо взяти за основу П(С)БО 7, підприємство, придбавши об'єкт основних засобів, перш ніж його експлуатувати, повинно вирішити, скільки років підприємство має намір використовувати такий об'єкт за призначенням і за яку суму сподівається продати згодом.

Виходячи з визначення ліквідаційної вартості, її можна розрахувати за формулою:

$$Л = (M * Ц - В) * (I/100)n,$$

де Л – ліквідаційна вартість;

М – кількість отриманих матеріальних цінностей від ліквідації об'єкта;

Ц – ціна за одиницю отриманих від ліквідації матеріальних цінностей;

В – витрати, пов'язані з продажем/ліквідацією;

I – середній річний індекс споживчих цін протягом n років;

n – кількість років корисного використання об'єкта.

Через складність оцінки активів у майбутньому, одним з проблемних питань є порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів [6].

Податковий кодекс не регулює цього питання, а встановлення мінімального строку корисного використання в певних випадках може навіть створити підприємству проблеми, заважаючи ліквідувати основний засіб, якщо в результаті переоцінки виявиться, що він уже досягнув завчасно своєї ліквідаційної вартості. Як бачимо, проблема розбіжностей у бухгалтерському та податковому обліку, на жаль, нікуди не зникла. Через неузгодженість національних стандартів і законів, які регулюють бухгалтерський та податковий облік, бухгалтер повинен вести два обліки, тому одну й ту саму амортизацію необхідно розраховувати двічі: в бухгалтерському обліку і при сплаті податку на прибуток.

З нашої точки зору ліквідаційну вартість доцільно розраховувати лише для об'єктів, які мають у своєму складі зворотні відходи (металобрухт, відходи дров, відходи будівельних матеріалів тощо) і які, в свою чергу, в подальшому можуть бути визначені активом. Вартість та кількість зворотних матеріалів визначати комісійно, станом на момент оприбуткування з урахуванням умов подальшої експлуатації об'єкту у відсотках, не враховувати індекс інфляції та витрати, які не можливо достовірно визначити на момент придбання об'єкту. Перелік умов, визначень та формулу розрахунку ліквідаційної вартості доцільно зазначити та об'рунтувати в наказі (положенні) про облікову політику підприємства.

Податковим кодексом наближено правила визначення амортизаційних відрахувань у податковому обліку до національних П(С)БО. Нарахування амортизації для оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику для нарахування амортизації з метою складання фінансової звітності. Тобто у податковому та бухгалтерському (фінансовому) обліку будуть застосовуватись однакові методи нарахування амортизації. Податковий кодекс також передбачає здійснення переоцінки основних засобів на відміну від діючого законодавства, що наголошує лише на індексації балансової вартості основних засобів.

Амортизація основних засобів у податковому обліку нараховується із застосуванням тих самих методів, що рекомендовані в П(С)БО 7 «Основні засоби»: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого [8], але Податковий кодекс створив таку проблему, як обмеження використання прискореної амортизації, що означає зниження рівня оподаткування тією частиною прибутку, яка спрямовується не на споживання, а на розвиток підприємства. Це, в свою чергу, призведе до зниження інвестицій, зокрема внутрішнього інвестування в основний капітал, що слугує основою для ефективного розвитку держави.

Законодавчо затверджений порядок амортизації має позбутися недоліків діючої методології, для цього він повинен передбачати скорочення обмежень на використання прискореної амортизації, дозвіл підприємствам самостійно обирати методи амортизації та вільно переходити з прискорених методів на прямолінійний у будь-який час.

Очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи використовуватимуться підприємством, є строком корисного використання основного засобу, що амортизується. При цьому розглядається фізичний знос об'єкта основних засобів, практично не враховуючи його моральний знос, що знижує ефективність використання наявних ресурсів і відповідно, втрати господарюючим суб'єктом прибутку [6].

Податковий кодекс констатує, що при визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід враховувати моральний знос, що передбачається. Але це все, що там про нього сказано. А конкретних рекомендацій він не дає. Тому доцільним є розроблення класифікатора із глибокою деталізацією об'єктів основних засобів з урахуванням галузевих особливостей.

В силу різних економічних та соціальних факторів фінансова звітність підприємств різних країн має свої особливості та відмінності. Інформаційне взаєморозуміння є важливою передумовою успішного розвитку бізнесу, економічної інтеграції країн.

Питаннями стандартизації бухгалтерського обліку займаються кілька міжнародних організацій. Серед них насамперед слід назвати Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) (International Accounting Standard Committee – IASC), створений у 1973 році організаціями професійних бухгалтерів Австралії, Великобританії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії. Ця організація є незалежним органом, який займається розробкою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

В умовах інтеграції України до світової спільноти важливого значення набуває досягнення єдності економічних термінів і понять як на міжнародному, так і на внутрішньодержавному рівні. Протягом останніх років відбувалася інтеграція вітчизняного бухгалтерського обліку до світових стандартів. Даний процес вимагав приведення національної методології обліку, а також економічної термінології відповідно до діючих та загальноприйнятих у світі. Для з'ясування відповідності вітчизняних джерел світовим щодо визначення терміну «основні засоби» вважаємо за доцільне звернутися до прийнятого у світовій практиці бухгалтерського обліку Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку

(далі – МСБО) 16 «Основні засоби». Порівняння норм вітчизняного бухгалтерського і податкового законодавства з міжнародним для наочності представимо у таблиці 1.

Таблиця 1

Порівняння П(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 16 «Основні засоби»

Поняття, що порівнюються	П(С)БО 7 «Основні засоби»	МСБО 16 «Основні засоби»
Термін «основні засоби (фонди)»	Матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше за рік).	Матеріальні активи, які використовуються компанією для виробництва чи поставки товарів (послуг), для здачі в оренду, для адміністративних цілей; і які очікується використовувати більше одного періоду.
Групи основних засобів (фондів)	Основні засоби поділяють на групи в залежності від видової структури	Не виділяють
Термін «амортизація»	Систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання	Розподіл вартості, яка амортизується, активу на розрахований строк його корисної служби
Нарахування амортизації	За одним із п'яти запропонованих методів, що обирає підприємство	Методи нарахування не вказуються, але передбачено, що обраний метод має застосовуватись послідовно і його зміна повинна бути обґрунтованою
Термін нарахування амортизації	Щомісячно	Кожен звітний період

Джерело: складено автором на основі [3; 9]

Відповідно до МСБО 16 «Основні засоби», основні засоби є матеріальними активами, які:

- а) використовуються компанією для виробництва або поставки товарів та послуг, для здачі в оренду іншим компаніям, або для адміністративних цілей;
- б) очікується використовувати протягом більш ніж одного періоду.

Співставивши дане визначення з тим, що пропонує національна система бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 7 «Основні засоби», ми можемо стверджувати, що має місце повна ідентичність, тобто відповідність національних стандартів міжнародним.

Висновки та подальші дослідження. Основні засоби – один з найважливіших чинників будь-якого виробництва, стан і ефективне використання якого прямо впливає на кінцеві результати господарської діяльності підприємств. Одним з основних шляхів удосконалення обліку основних засобів є проведення розрахунку ліквідаційної вартості тільки для об'єктів, які мають у своєму складі зворотні відходи і які в подальшому можуть бути визначені активом. Методику розрахунку ліквідаційної вартості доцільно зазначити та обґрунтувати в наказі про облікову політику підприємства. Вартість та кількість зворотних матеріалів пропонується визначати комісійно, станом на момент оприбуткування з урахуванням умов подальшої експлуатації об'єкту без врахування індексу інфляції та витрат, які не можливо достовірно визначити на момент придбання об'єкту. Законодавчо затверджений порядок амортизації має передбачати скорочення обмежень на використання прискореної амортизації, а також дозвіл підприємствам на самостійний вибір методів амортизації та вільний перехід з прискорених методів на прямолінійний у будь-який час. Розробка класифікатора із глибокою деталізацією об'єктів основних засобів з врахуванням галузевих особливостей дозволить посилити контроль за якістю та ефективністю використання основних засобів. Серед міжнародних організацій, які займаються питаннями стандартизації бухгалтерського обліку слід виділити Комітет з міжнародних стандартів

бухгалтерського обліку (КМСБО) (International Accounting Standards Committee – IASC) – незалежний орган, який займається розробкою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Визначення терміну «основні засоби», що пропонує національна система бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 7 «Основні засоби», повністю відповідає визначенню, наведеному в МСБО 16 «Основні засоби». Вважаємо за необхідне уточнити наступне: «основними» засоби праці стають не тільки внаслідок їх довговічності, а й тому, що у процесі праці вони використовуються і зношуються поступово, протягом декількох виробничих циклів і частинами переносять свою вартість на готовий продукт. Таким чином, їх вартість надходить в оборот у кожен момент часу частинами і частинами ж повертається у готовому продукті даного виробничого циклу.

Література

1. Власюк Г.В. Шляхи вдосконалення обліку основних засобів / Г.В. Власюк, О.І. Зиміна // *Держава та регіони*. – 2008. – №4. – С. 32–36.
2. Замлинський В.А. Облік основних засобів: переосмислення принципів та завдань / В.А. Замлинський // *Облік і фінанси АПК*. – 2010. – № 1. – С. 18–23.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>.
4. Муріна Т.С. Шляхи ефективності використання основних засобів на промисловому підприємстві / Т.С. Муріна // *Держава та регіони*. – 2009. – № 6. – С.387–390.
5. Панасенко А.П. Проблеми основних засобів у бухгалтерському обліку / А.П. Панасенко // *Держава та регіони*. – 2008. – № 3. – С.407–410.
6. Петрова І.В. Удосконалення обліку амортизації основних засобів як складової витрат підприємства / І.В. Петрова // *Держава та регіони*. – 2009. – № 3. – С.414–417.
7. Платонова І.А. Проблеми обліку основних засобів в Україні : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://intkonf.org/platonova-ia-problemi-obliku-osnovnih-zasobiv-v-ukrayini/>.
8. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. № 92 із змінами і доповненнями.
10. Шуліка Ю.О. Удосконалення обліку й аудиту основних засобів на прикладі ДП «Гірник» / Ю.О. Шуліка, О.Г. Лищенко // *Держава та регіони: Економіка та підприємництво*. – 2010. – №4. – С. 201–205.

References

1. Vlasuk, H.V. and Zumina, O.I. (2008), «Ways of perfection of the accounting of fixed assets», *Derzhava ta rehiony*, no. 4, pp. 32-36.
2. Zamlunskyi, V.A. (2010), «Accounting of fixed assets: rethinking the principles and objectives», *Oblik i finansy APK*, no.1, pp.18-23.
3. International Accounting Standard 16 «Fixed assets», available at: <http://minfin.gov.ua/>.
4. Murina, T.S. (2009), «The way of efficiency of use of fixed assets at the industrial enterprise», *Derzhava ta rehiony*, no. 6, pp. 387-390.
5. Panasenko, A.P. (2008,) «Problems of fixed assets in accounting», *Derzhava ta rehiony*, no. 3, pp. 407-410.
6. Petrova, I.V. (2009), «Improvement of accounting of fixed assets depreciation as a component of cost of the enterprise», *Derzhava ta rehiony*, no. 3, pp.414-417.
7. Platonova, I.A. «Problems of accounting of fixed assets in Ukraine», available at: <http://intkonf.org/platonova-ia-problemi-obliku-osnovnih-zasobiv-v-ukrayini/>.
8. Tax code of Ukraine of 2 December 2010 № 2755-VI, available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
9. Regulation (standard) of accounting 7 «fixed assets», approved by order of the Ministry of Finance of Ukraine from 27.04.2000p. № 92 with changes and additions.
10. Shulika, U.A., Lyshenko, O.H. (2010), «Improvement of accounting and audit of the assets in the example of the state enterprise «Gornyak», *Derzhava ta rehiony: Ekonomika ta pidpriemnytstvo*, no. 4, pp. 201-205.