

УДК 657.6(075)

Сарапіна О.А.*доктор економічних наук, професор
Херсонського національного технічного університету***Пінчук Т.А.***кандидат економічних наук, доцент
Херсонського національного технічного університету*

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

Виявлено основні відмінності методики нарахування амортизації у фінансовому та податковому обліку. Відображено основні положення облікової політики основних засобів. Акцентовано увагу на проблемах обліку основних засобів та запропоновано шляхи їх вирішення.

Ключові слова: основні засоби, проблеми обліку, амортизація, первинна документація, обліково-аналітична інформація, П(С)БО, МСБО.

Сарапина О.А., Пинчук Т.А. АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПРЕДПРИЯТИЯ

Выявлены основные отличия методики начисления амортизации в финансовом и налоговом учете. Отражены основные положения учетной политики основных средств. Акцентируется внимание на проблемах учета основных средств и предложены пути их решения.

Ключевые слова: основные средства, проблемы учета, амортизация, первичная документация, учетно-аналитическая информация, П(С)БУ, МСБУ.

Saraphina O.A., Pinchuk T.A. ACTUAL PROBLEMS OF ACCOUNTING OF FIXED ASSETS OF THE ENTERPRISE

The main differences between the methods of depreciation in financial and tax accounting. Reflected significant accounting policies fixed assets. She focuses on the problems of accounting of fixed assets and the suggested solutions.

Keywords: fixed assets, accounting, depreciation, primary documents, accounting and analytical information, P(C)BU, IAS.

Постановка проблеми. Для ефективного використання основних засобів необхідно вміти правильно відображати їх в обліку та вирішувати пов'язані з цим процесом проблеми, однією із яких є організація операцій документування основних засобів, які забезпечують і підтверджують достовірність бухгалтерського обліку. Правильна організація бухгалтерського обліку основних засобів забезпечує ефективність їх використання, своєчасність визначення і відображення операцій зі змінами, що відбуваються із ними, повноту відображення цих змін у вартісному вираженні в бухгалтерському обліку. На сьогоднішній день можна стверджувати, що більшість форм, затверджених на законодавчому рівні, значно застаріли і потребують їхнього удосконалення. Проблемним у питаннях документування є те, що бухгалтерський облік операцій з основними засобами зазнавав значних змін у той час, як типові форми первинних документів не змінювалися. Типові форми первинних документів регулює ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», який не встановлює будь-яких особливих вимог, а тільки зазначає необхідність наявності обов'язкових реквізитів. При цьому не вказується ані про необхідність застосування типових форм первинних документів, ані про бланки суворої звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теорії та методології бухгалтерського обліку основних засобів присвячені праці відомих вчених економістів: Ф.Ф. Бутинця, Т.А. Бурової, П.І. Гайдучього, М.Я. Дем'яненка, О.О. Жарікової, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, Ю.Я. Лузана, М.Ф. Огійчука, В.Я. Плаксієнка, Л.К. Сука, О.В. Шипунової, Л.В. Юрчишеної й інших. Однак, не зважаючи на значні досягнення і напрацювання, ціла низка питань залишається невирішеною. Віддаючи належне науковим напрацюванням вчених, слід відзначити, що окремі питання удосконалення обліку основних засобів в умовах переходу до міжнародних стандар-

тів якості інформації потребують подальшого науково-практичного дослідження та уточнення. Все це свідчить про необхідність всебічного вивчення і вирішення окресленої проблеми дослідження.

Постановка завдання. Обґрунтувати проблемні питання щодо обліку основних засобів та визначити шляхи їх вирішення.

Виклад основного матеріалу. Найпоширенішими критеріями віднесення об'єктів до основних засобів є: функціональна роль, призначення, сфера діяльності, нерухомість, тривалість використання, матеріальність, вартісна межа.

Різноманітність видів основних засобів зумовлює необхідність в їх класифікації. На сьогодні не існує єдиного нормативного документа, положення якого полегшували б завдання достовірної класифікації основних засобів у бухгалтерському обліку.

Одиницею обліку основних засобів у бухгалтерському обліку є об'єкт основних засобів. Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби поділяються на дві групи: основні засоби та інші необоротні матеріальні активи.

Підприємство самостійно обирає найефективніший з методів амортизації основних засобів, передбачених у П(С)БО 7 «Основні засоби» [1].

Не дивлячись на певні позитивні риси у гармонізації бухгалтерського обліку та податкового законодавства в зв'язку з введенням Податкового Кодексу, разом з тим науковці виділяють і негативні риси, які виникли у ході останніх змін (рис. 1).

Для приведення національних стандартів у відповідність до міжнародних було запроваджено цілий ряд нормативних документів. Це призвело до того, що в Україні облік на цій ділянці здійснюють за трьома стандартами. Проблематичним є об'єднання на одному аналітичному рахунку вартості землі, будівель, споруд та інших об'єктів нерухомості, що унеможливило нарахування амортизації на нерухомість.



Рис. 1. Відмінності методики нарахування амортизації у фінансовому та податковому обліку

За результатами порівняльного аналізу національних і міжнародних стандартів, які регламентують порядок обліку основних засобів, виявлено також окремі неузгодженості та протиріччя.

На даний час вибір елементів облікової політики здійснюється без достатнього наукового обґрунтування, що негативно позначається на реальності обліково-економічної інформації. На рисунку 2 наведені основні положення облікової політики основних засобів, які, на нашу думку, повинні бути зазначені і в наказі про облікову політику підприємства.



Рис. 2. Основні положення з обліку основних засобів, що повинні відображатися у наказі про облікову політику

Вважаємо, що наведений перелік елементів облікової політики стосовно основних засобів дозволить найбільш повно описати методику формування обліково-економічної інформації. Підставою для бухгалтерських записів по обліку руху і залишків основних засобів, а також операцій, пов'язаних з їхньою поточною експлуатацією, служать первинні документи. У документах, якими оформляють рух основних засобів, ряд реквізитів застарілі та потребують уточнення. Нами сформульовані рекомендації з вдосконалення документообігу з обліку основних засобів, які дозволять виключити повтори інформації в документах та більш повно відображати характеристику основних засобів на етапах їх руху та експлуатації.

Відповідно до Методичних рекомендацій № 561 [2], застосування типових форм не є обов'язковим. Не наполягає на їх застосуванні і їх розробник

Держкомстат, про це сказано у листі від 05.12.2005 № 14/1-2-25/102 [3], що підприємство може, але не зобов'язане використовувати типові форми, хоча представники податкових органів наполягають на їх застосуванні. Але, незважаючи на це, підприємство може здійснювати облік як на бланках типових форм, так і на бланках, розроблених самим підприємством.

Вирішити цю проблему можна двома шляхами: адаптувати типові форми до сучасних вимог чи до типових форм внести лише ті показники, які в них передбачені, а для решти самостійно розробити додатковий бланк, оформивши його у вигляді додатку до типової форми або у вигляді окремого первинного документа.

Аналізуючи форми первинних документів з обліку основних засобів, необхідно відзначити, що типові форми ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» та ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», затверджені наказом Міністерства України № 352 від 29.12.95 р. [4], не відповідають вимогам сучасного обліку. Таким чином, пропонуємо ввести до форм ОЗ-1 та ОЗ-6 додаткову інформацію: термін корисного використання об'єкта; ліквідаційну вартість; справедливую вартість; вартість, що амортизується; метод амортизації, у разі зміни якого вносити помітки про це, а також суми дооцінки та уцінки об'єкта. Доповнення зазначених типових форм первинних документів переліченими реквізитами значно підвищить їх інформативність [5].

У той же час первинна інформація в чисельних регістрах бухгалтерського обліку основних засобів дублюється, що зменшує інформативність та аналітичність первинних документів з обліку основних засобів. З метою підвищення інформативності та аналітичності первинних документів з обліку основних засобів пропонується використовувати форму «Інвентарна картка – акт обліку руху основних засобів», у якій будуть вказуватися матеріально-відповідальна особа, вид та код об'єкта основних засобів, окремо виділятися дата надходження і дата введення в експлуатацію, а також підстави для їх надходження та вибуття у розрізі таких показників, як дата, номер наказу, характеристика об'єкта, вивисков комісії. Також у ній вказується рік випуску, джерело фінансування, первісна вартість, інвентарний та заводський номер, група основних засобів, норма амортизації, а також відомості про проведені ремонти у розрізі дат, кількості днів, сум, а також показники їх індексації і сум після неї, суми амортизаційних відрахувань та залишкової вартості. Таким чином, «Інвентарна картка – акт обліку руху основних засобів» буде відносно універсальним джерелом інформації про окремі об'єкти основних засобів [6].

Типові форми ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» та ОЗ-1 «Акт приймання-передачі основних засобів», не відповідають вимогам сучасного обліку. Таким чином, пропонуємо ввести до форм ОЗ-1 та ОЗ-6 додаткову інформацію: термін корисного використання об'єкта; ліквідаційну вартість; справедливую вартість; вартість, що амортизується; метод амортизації, у разі зміни якого вносити помітки про це, а також суми дооцінки та уцінки об'єкта. Доповнення зазначених типових форм первинних документів переліченими реквізитами значно підвищить їх інформативність.

Методи нарахування амортизації, регламентовані сучасними нормативно-правовими актами, не враховують можливі зміни первісної вартості об'єктів

основних засобів та суми нарахованої амортизації (зносу). Ми пропонуємо використовувати нову форму розрахунку амортизації основних засобів, де повинні бути згруповані тільки ті показники, які необхідні для нарахувати амортизації. Документального підтвердження вимагає і така операція, як формування первинної вартості основних засобів, так як об'єкти можуть поступати на підприємство різними шляхами. Залежно від цього, декілька іншим буде склад витрат, за якими формується в обліку первинна вартість об'єкта основних засобів. Для усунення цього недоліку пропонується в документообіг підприємства ввести форму «Розрахунок первинної вартості основних засобів», як додаток до акту прийому-передачі основних засобів. Введення такого документа дозволить поліпшити інформативність первинного обліку основних засобів, проводити докладний аналіз складових первинної вартості основних засобів і контролювати правильність їх визначення. Відсутність належного порядку в оформленні й обробці документів є однією з причин відставання обліку, складання звітності, неефективності використання облікової інформації для управління господарською діяльністю і контролю. Таким чином підсумовуючи вищесказане бачимо, що на практиці продовжують застосовувати типові форми первинних документів, що затверджені наказом Міністерства статистики України № 352 від 29.12.1995 р. [4]. З огляду на зміни у методології обліку основних засобів, а також важливість інформаційної місткості первинних документів, рекомендуємо удосконалити їх форму. Модифікація зазначених документів полягає в усуненні показників, що втратили свою інформаційну корисність, і доповненні графами, в яких фіксуються необхідні для формування облікових регістрів показники.

Потребують подальших досліджень визначення справедливої і переоціненої вартості методи нарахування амортизації, удосконалення обліку ремонту основних засобів, наближення вітчизняного обліку до міжнародних стандартів тощо.

На сьогоднішній день основні засоби функціонують у виробничих та невиробничих сферах різних підприємств. Вимоги постійного контролю за наявністю та рухом основних засобів є заставою ефективності управління виробничою чи невиробничою сферами діяльності. Останнім часом існує низка проблем, які негативно впливають на процес управління діяльністю підприємства, знижуючи ефективність використання основних засобів. Одним з таких питань є проблема складності оцінки основних засобів, яка полягає у виборі вартості, за якою слід їх вимірювати.

Традиційним і найбільш методично розробленим способом оцінки в національній обліковій практиці є відображення основних засобів за первісною вартістю, яка складається з фактичних витрат на їх виробництво і придбання. Проте при оцінці 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.

Основні засоби, які придбані в різний час і мають однакові характеристики, матимуть різну вартість. А проведення постійних переоцінок збільшує витрати підприємства, що впливає на його фінансовий результат. Зокрема, вважаємо суперечливим твердження пункту 16 П(С)БО 7 про те, що при проведенні переоцінки об'єкта основних засобів потрібно пере-

оцінювати всю групу однорідних об'єктів основних засобів, оскільки вартість одного об'єкта може виявитися несуттєвою відповідно до групи основних засобів [1]. Тому пропонується проводити дооцінку чи уцінку групи основних засобів, до якої входить об'єкт переоцінки, лише у разі зміни вартості об'єкта основних засобів, яка є значущою у вартості відповідної групи. Крім того, вважаємо недоцільним результати операцій переоцінки основних засобів відображати як доходи чи витрати звітного періоду, оскільки економічна сутність проведеної операції не полягає у зміні результатів господарської діяльності підприємства, а визначає реальну вартість об'єкта. Тому операції дооцінки та уцінки основних засобів варто відображати як зміни сальдо рахунків додаткового капіталу: дооцінку треба відображати як його збільшення, а уцінку – як його зменшення.

Також одним із проблемних питань є облік основних засобів, утримуваних для продажу, який регулюється П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [1]. Згідно із Планом рахунків та Інструкцією № 291 [7], для таких об'єктів передбачено субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», де обліковуються основні засоби, які не використовуються у виробничих цілях та повинні бути реалізовані протягом року. Але цей субрахунок знаходиться у складі рахунку 28 «Товари», який використовується для обліку оборотних активів, а основні засоби обліковувати як запаси вважаємо необґрунтованим. Для відображення зазначених активів доцільно використовувати субрахунок 109 «Інші основні засоби».

Суперечними у цьому контексті є зміни, внесені до субрахунків 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» та 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», де, крім собівартості та отриманих доходів від реалізованих запасів, обліковують й собівартість та отримані доходи від реалізації необоротних активів і груп вибуття. Таке об'єднання різних за економічною сутністю засобів праці викривляє інформацію у фінансовій звітності. Для вирішення цієї проблеми доцільно використовувати субрахунки 977 «Інші витрати звичайної діяльності» та 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» відповідно [7].

Висновки. Враховуючи попередні дослідження, запропоновано:

- виключити субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість» із складу основних засобів та ввести його окремим рахунком;
- виключити субрахунки 107 «Тварини» та 108 «Багаторічні насадження» та включити їх до складу рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи», виділивши окремі субрахунки;
- облік капітальних витрат на поліпшення земель здійснювати на субрахунку 101 «Земельні ділянки», а субрахунок 102 виключити із складу об'єктів основних засобів;
- ввести нову удосконалену форму, яка об'єднає Акт приймання-передачі та інвентарну картку обліку основних засобів в один документ.

З метою покращення бухгалтерського обліку основних засобів вважаємо за доцільне ввести до Плану рахунків окремий рахунок для відображення витрат на ремонт основних засобів із субрахунками поточного та капітального ремонтів. Цей рахунок повинен бути активним і калькуляційним, де по дебету слід відображати всі витрати на ремонт основних засобів. З кредиту цього рахунку слід списувати витрати за-

кінчених ремонтів на витрати звітного періоду. Залишок на рахунку будуть суми по незавершеним поточним та капітальним ремонтам.

Між вітчизняними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку має місце ряд спільних положень. Та все ж у аспекті оцінки, переоцінки основних засобів, визнання їх первісної вартості, амортизації та вибуття є вагомі відмінності. Відмінні риси між П(С)БО 7 та МСБО 16 можна пояснити тим, що міжнародний обліковий стандарт носить загальний рекомендаційний характер та не враховує національних особливостей ведення бухгалтерського обліку. Із метою уніфікації П(С)БО 7 до МСБО 16 слід вирішити такі завдання:

- узгодити критерії визнання основних засобів та склад їх об'єктів у П(С)БО 7 з МСБО 16;

- передбачити в П(С)БО 7 такі методи нарахування амортизації основних засобів, які включено в МСБО 16;

- чітко сформулювати в П(С)БО 7 дії при списанні суми дооцінки об'єкта на нерозподілений прибуток.

Отже, з вищесказаного можна зробити висновок, що П(С)БО 7 вимагає змін і доповнень як з боку визначень термінів наведених в ньому, так і з боку сфери його дії. Вирішення цих проблем дозволить гармонізувати національну систему обліку основних засобів відповідно до міжнародного облікового стандарту, в результаті чого будуть подолані певні неузгодженості в обліку основних засобів щодо їх придбання, використання та оцінки.

Впровадження науково-технічних досягнень у виробництво стає можливим за умови здійснення ефективної амортизаційної політики, що виступає важливим інструментом активізації інвестиційної діяльності підприємств в умовах ринкової економіки. Обґрунтована амортизаційна політика дає змогу стимулювати зростання інвестицій, запроваджувати інноваційні технології та процеси. Однією зі складових амортизаційної політики є обґрунтований вибір методу амортизації основних засобів. На сьогоднішній день відсутні чіткі рекомендації щодо вибору методу амортизації, який був би найкращий для конкретного підприємства, об'єкта основних засобів і способу його використання.

Зауважимо, що використання методів прискореної амортизації дозволяє підприємству швидше наповнювати амортизаційний фонд, а, отже, підвищує його можливості для самофінансування. Однак у сучасних економічних умовах такий ефективний інструмент

стимулювання інвестицій і відновлення виробництва, як прискорена амортизація у нашій країні не дає належного ефекту і не дозволяє вітчизняним підприємствам отримати потенційні можливі конкурентні переваги як на внутрішньому, так і на зовнішніх ринках.

В умовах ринкової економіки, коли підприємства зацікавлені у зростанні обсягів виробництва, реалізації товарної продукції та забезпеченні конкурентоспроможного положення на ринку товарів і послуг, істотно зростає значення показників фінансового стану підприємства, які впливають на прийняття управлінських рішень постачальниками, банківськими установами, акціонерами, податковими органами тощо. Як відомо, розраховуючи показники фінансового стану, використовують саме балансову вартість основних засобів, а амортизація є основним із факторів, що впливають на дану вартість.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку : Інформаційний портал [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO.aspx>.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів : Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
3. «Щодо надання роз'яснення щодо застосування типових форм первинного обліку» : Лист Держкомстату від 05.12.2005 № 14/1-2-25/102 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/.
4. Про затвердження типових форм первинного обліку : Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352 [Електронний ресурс] / офіційний сайт Інформаційно-аналітичного центру «ЛІГА». – ТОВ «ЛІГА ЗАКОН». – К., 1995. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN321.html.
5. Зюкова М.М. Удосконалення обліку і аналізу основних засобів : автореф. на здобуття наук. ступеня кандидата економічних наук – Харків, 2004 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua
6. Гащенко О.П. Облік необоротних активів в умовах формування ринкових відносин : автореферат дисертації на здобуття звання к.е.н. – Київ, 2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua.
7. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій : затв. наказом МФУ від 30.11.99 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
8. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / за ред. С.Ф. Голова. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2009. – 1024 с.