

УДК 338

І. Я. Погрібний,

д. е. н., зав. кафедрою бухгалтерського обліку та аудиту, ВФЕУ

## ЩОДО ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ДЕРЖАВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

I. Ya. Pogribniy,

d. e. n., zav by the department of record-keeping and audit, VFEU

### CONCERNING FEATURES ON ACCOUNTING OF FIXED ASSETS OF STATE ENTERPRISES

*У статті розглянуті питання про необхідність реальної інформації про стан і використання основних засобів державних підприємств, що мають певні особливості функціонування, які пов'язані з виключним характером діяльності. Тобто, недержавні підприємства не мають права виробляти відповідну продукцію і, відповідно, більшість основних засобів можуть бути реалізовані або використані тільки на державних підприємствах.*

*Проведено аналіз діючої методики обліку основних засобів, визначено особливості, які потрібно враховувати у зв'язку зі специфікою підприємств, орієнтованих на спеціальну продукцію, та надання рекомендацій та пропозицій, спрямованих на вдосконалення зазначеної методики.*

*Розглянуті основні переваги та недоліки існуючих методів відповідних нарахувань зносу основних засобів.*

*In the article there are the considered questions of necessity of presence of the real state information and the use of the fixed assets of enterprise as an important operating condition any sub'ekta menage. The review of operating method of account of the fixed assets, determination of it, is conducted weak points and grant of recommendations and suggestions, directed on perfection of the noted method. Basic advantages and lacks of existent methods of charging amortization are considered.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, методики обліку основних засобів, ринкова вартість, баланс, амортизація.

**Keywords:** record-keeping, methods of account of the fixed assets, market value, balance, depreciation.

**Постановка проблеми:** Важливою умовою функціонування будь-якого суб'єкта господарювання є наявність основних засобів. Без даного активу важко уявити діяльність підприємства. Необхідно мати достатній обсяг інформації про наявність основних засобів. Також важливе значення для управління виробничою діяльністю має контроль над їх ефективним використанням.

На сучасному етапі розвитку господарських відносин користувачі прагнуть отримати реальну інформацію про стан і використання основних засобів. Таку інформацію має надавати бухгалтерський облік. Але в той же час облік та фінансова звітність надають застарілі дані про основні засоби, тим самим втрачаючи свою цінність для користувачів облікової інформації. Слабка методологічна розробка нормативних документів, що регулює облік основних засобів, а також формування на підприємствах необгрунтованої облікової політики є причинами такої ситуації.

Багато вчених-економістів приділяли велику увагу дослідженню методики обліку основних засобів. Зокрема ці питання висвітлені в працях Ф.Ф. Бутонця, В.В. Сопко, М.В. Кужельського, С.Ф. Голова, Б.І. Валуєва. Не зважаючи на те, що вже досить багато питань висвітлено та опрацьовано вченими, ціла низка питань залишається невирішеною.

**Мета дослідження:** огляд діючої методики обліку основних засобів, визначення її слабких місць та надання рекомендацій та пропозицій, спрямованих на вдосконалення зазначеної методики.

#### Результати дослідження.

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 та соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)» [2]. Отже, основним критерієм віднесення матеріальних активів до основних засобів є їх призначення (матеріальні активи, які утримуються не для перепродажу або переробки) без обмеження їх вартості.

П(С)БО 7 «Основні засоби» дає таке визначення об'єкта основних засобів: об'єктом основних засобів є закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно [2].

Такі особливості функціонування основних засобів, як збереження протягом тривалого часу їх натуральної форми та зміна вартості, потребують визначення величини зносу. У бухгалтерському обліку знос основних засобів визначається сумою нарахованої амортизації на об'єкт основних засобів, накопиченої з початку його корисного використання.

Вибір методу нарахування амортизації є важливим елементом системи. Він визначає базу і алгоритм амортизаційних відрахувань за певний період для конкретних об'єктів. Обираючи метод нарахування амортизації, підприємство повинно зважити на його переваги та недоліки в певних виробничих умовах. Національний обліковий стандарт визначає п'ять методів нарахування амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий.

Окрім того, дозволено використовувати метод амортизації, що передбачений податковим законодавством. Також на практиці застосовують комбіновані методи, наприклад, прогресивно-регресивний, списання та заміни, експертної оцінки зносу [6].

Розглянемо основні переваги та недоліки основних методів нарахування амортизації (табл. 1).

Проаналізувавши методи нарахування амортизації основних засобів, слід зазначити, що жоден з цих методів не дає однозначної відповіді на проблему розподілу амортизованої вартості. І проблема полягає не в тому, що відсутні рішення, а в тому, що їх дуже багато, і жодне з них не є переконливим. Тому вибір методу нарахування амортизації основних засобів необхідно здійснювати в кожному конкретному випадку, аналізуючи всі «за» і «проти».

Згідно із Законом «Про оподаткування прибутку» [1] існує чотири групи основних засобів. На теперішній час не розроблено нормативного документа, який дозволив би віднести той чи інший об'єкт до певної групи. Для промислових підприємств діюча класифікація дуже скорочена і потребує вдосконалення.

В той же час необхідно відзначити, що на переважній більшості державних підприємств основні засоби не обновлювалися з відомих причин, крім того, практично всі вони амортизовані і перебувають на бухгалтерському обліку з мінімальною вартістю або з «нульовою» ціною. Тому при реорганізації державних підприємств, під час проведення їх реструктуризації або створення відокремлених майнових комплексів, необхідно встановити реальну вартість основних засобів.

Одним із методів визначення реальної вартості основних засобів є їх переоцінка з метою відображення її результатів у бухгалтерському обліку.

Оцінка основних засобів проводиться згідно положень Закону України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2001, N 47, ст.251 ) [7] і Національного стандарту N 1 "Загальні засади оцінки майна і майнових прав", затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2003 р. N1440 [8], а також «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»». [2]

Згідно п.4 Національного стандарту № 1, «Оцінка майна проводиться з дотриманням принципів корисності, попиту і пропонування, заміщення, очікування, граничної продуктивності внеску, найбільш ефективного використання». [8]

При проведенні оцінки, згідно п.53 Національного стандарту № 1, використовуються результати інвентаризації, зокрема:

- всі істотні відомості про об'єкт оцінки, зокрема вихідні дані про його правовий статус, відомості про склад, технічні та інші характеристики, відомості про економічні характеристики об'єкта оцінки (прогнозовані та фактичні доходи і витрати від використання об'єкта оцінки, у тому числі від його найбільш ефективного використання та існуючого використання);

- існуючий стан використання об'єкта оцінки

В процесі оцінки також використовується інформація про стан ринку стосовно об'єкта оцінки та подібного майна, визначаються умови його найбільш ефективного використання, визначаються правові обмеження щодо об'єкта оцінки та враховується їх вплив на вартість об'єкта оцінки. [8]

Згідно п. 33 Національного стандарту N 1 "Загальні засади оцінки майна і майнових прав", "Оцінка майна з метою відображення її результатів у бухгалтерському обліку в порядку, встановленому законодавством про бухгалтерський облік, проводиться з урахуванням того, що:

- справедлива вартість активу дорівнює його ринковій вартості у разі можливості її визначення у порядку, встановленому цим та іншими національними стандартами;

- справедлива вартість активу, який може бути віднесений до спеціалізованого майна, майна спеціального призначення або спеціальної конструкції, дорівнює його залишкової вартості заміщення (відтворення);

- ліквідаційна вартість активу згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку дорівнює його вартості ліквідації згідно з цим Стандартом;

- надлишкові активи оцінюються з урахуванням принципу їх найбільш ефективного використання із застосуванням такої бази оцінки, як ринкова вартість або вартість ліквідації, з дотриманням відповідних умов, що висуваються до їх визначення.

Результати проведення оцінки активів для цілей бухгалтерського обліку вважаються їх переоціненою вартістю". [8]

Згідно п.22 Національного стандарту № 1 "Загальні засади оцінки майна та майнових прав"... :

"Залишкова вартість заміщення (відтворення) як база оцінки визначається із застосуванням витратного підходу і використовується для проведення оцінки спеціалізованого майна, у тому числі для ведення бухгалтерського обліку з метою визначення його справедливої вартості згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку" [8]

Окрім зазначеного, при проведенні переоцінки основних засобів з метою відображення її результатів у бухгалтерському обліку, необхідно враховувати особливості кожного конкретного підприємства, в тому числі спеціалізацію, категорію продукції (ліцензована або неліцензована), форму власності тощо. У зв'язку з цим, при проведенні переоцінки основних засобів в окремих випадках необхідно враховувати, окрім наведених вище, наступні чинники:

Оцінка майна з метою відображення її результатів у бухгалтерському обліку в порядку, встановленому законодавством про бухгалтерський облік та оцінку майна, проводиться з урахуванням того, що:

- справедливу вартість активу необхідно визначати з врахуванням ринкового середовища, в якому знаходиться підприємство, що потребує коректного визначення функціонального і зовнішнього зносу основних засобів;

- при визначенні справедливої вартості спеціалізованих основних засобів, які підлягають перепрофілюванню у випадку наявності надлишкових потужностей даних підприємств, враховується вартість реконструкції, яка вимагає значних інвестицій, доцільність чого потребує додаткового аналізу;

- справедлива вартість активу може бути розглянута лише як складова технологічного комплексу, який забезпечує виробництво ліцензованої продукції;

- справедлива вартість активу не враховує можливості реалізації цілісного майнового комплексу у зв'язку зі спеціальними вимогами до ліцензування продукції;

- справедлива вартість активу не може бути розглянута як ліквідаційна вартість у зв'язку з тим, що вивільнення потужностей державного підприємства (а тільки у цьому випадку можлива реалізація за ліквідаційною вартістю) здійснюється за спеціальним порядком, визначеним урядом;

- справедлива вартість активу не може бути визначена як комерційна ринкова, тому що майно, яке належить державному підприємству і реалізація якого здійснюється за спеціальними правилами, визначеними урядом, та спеціальний характер більшості обладнання передбачає його використання лише у галузі, виробництво продукції у якій є виключною прерогативою держави.

Проблемним питанням також є облік продажу основних засобів. Доцільно зазначити, що дане питання регулюється окремим П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримані для продажу, та припинення діяльності» [3]. Необоротні активи, утримані для продажу, не можуть класифікуватись як запаси. В той же час, Інструкцією № 291 [4] для обліку таких необоротних активів передбачено субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, призначенні для продажу», що входить до рахунку 28 «Товари», який призначений для обліку ТМЦ, що надійшли на підприємство з метою їх продажу. З даного приводу виникає суперечність, оскільки на промислових та інших виробничих підприємствах рахунок 28 «Товари» застосовується для обліку будь-яких виробів, матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу.

Таблиця 1.

**Переваги та недоліки методів амортизації**

Метод амортизації	Переваги	Недоліки
Прямолінійного списання	Простота розрахунків та рівномірність розподілу сум амортизації між обліковими періодами	При використанні даного методу не враховується моральний знос, а також не робиться реальна оцінка виробничої потужності основних засобів у різні роки експлуатації
Зменшення залишкової вартості	Значна сума коштів, необхідних для відновлення основних засобів, накопичується протягом	Складні математичні розрахунки, як наслідок, незручний у використанні. На перші роки експлуатації зростає навантаження на ціну продукції

	перших років експлуатації об'єкта з допомогою нарахування амортизації	
Прискореного зменшення залишкової вартості	Простота та раціональність розрахунку	При цьому методі відсутній зв'язок між ліквідаційною вартістю і власне ліквідацією об'єкта основних засобів, оскільки при встановленому терміні експлуатації вся амортизація лягає тягарем на собівартість продукції, виробленої протягом першої половини терміну експлуатації, в свою чергу, залишкова вартість цього об'єкта, пропрацювавши лише половину встановленого терміну, досягає ліквідаційної в той час, як до ліквідації ще далеко

Кумулятивний	Визначення річної норми амортизації, що є зручним для розрахунків	Для кожного року експлуатації необхідно визначити свою норму амортизації (кумулятивний коефіцієнт)
Виробничий	Простий, раціональний та систематичний. Краще за все його використовувати у тому випадку, коли відносно активу, на який нараховується знос, можна визначити фактичний обсяг виробленої продукції. Його використання також доцільно, коли економічна користь того чи іншого необоротного активу зменшується у зв'язку з експлуатацією його у виробництві, а не у зв'язку з впливом на нього часу	Складно визначити фактичний обсяг продукції, виробленої з використанням того чи іншого необоротного активу. Застосування його можливе лише у тому випадку, коли виробничу віддачу того чи іншого об'єкта основних засобів можна достовірно визначити

Дискусійними є також зміни, внесені до субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів», де здійснюється облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо) і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу. Аналогічна ситуація пов'язана і з визнанням доходу від реалізації необоротних активів, для чого нині призначений субрахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», де загальною інформацією про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, МШП тощо), а також необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу. Отже, згідно з останніми змінами в законодавчих документах, основні засоби, призначені для продажу, визнаються оборотними активами і обліковуються разом з виробничими запасами. Як свідчать дані, об'єднання на одному рахунку різних за економічними характеристиками об'єктів знизить поінформованість користувачів та не дасть їм можливості приймати обгрунтовані управлінські рішення.

#### Висновки.

Провівши аналіз діючої методики обліку основних засобів, можна зробити висновок, що актуальним завданням та необхідною умовою для удосконалення управління досліджуваним активом є подальше поліпшення нормативно-правового регулювання, що регламентує облік основних засобів. Також підприємствам потрібно більш виважено підходити до нарахування амортизації, вести пооб'єктний облік за всіма групами основних засобів, щоб забезпечити надання достовірної інформації про їх залишкову вартість.

#### Список використаних джерел:

1. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 №283/97-ВР (зі змінами і доповненнями).
2. П(С)БО 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92.
3. П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 07.11.03 №617
4. Інструкція із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291.
5. Максименко А.В. Проблемні питання обліку основних засобів [Електронний ресурс] // Фінаси, облік і аудит: Збірник наукових праць - 2009 р. - Режим доступу: [www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Foa/2009\\_13/index](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Foa/2009_13/index).
6. Орлов П., Орлов С Про використання в Україні різних систем амортизації // Економіка України - 2005. - №5. - с. 38.
7. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні».
8. Національний стандарт № 1 "Загальні засади оцінки майна і майнових прав"

#### References.

1. Zakon Ukraini «Pro opodatkovannya pributku pidpriemstv» vid 22.05.97 №283/97-VR (zi zminami i dopovnenniyami).
2. P(S)BO 7 «Osnovni zasobi», zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukraini vid 27.04.2000 № 92.
3. P(S)BO 27 «Neoborotni aktivii, utrimuvani dlya prodazhu, ta pripinena diyal'nist'», zatv. Nakazom Ministerstva finansiv Ukraini vid 07.11.03 №617
4. Instrukciya iz zastosuvannya Planu rahunkiv buxgalters'kogo obliku aktiviv, kapitalu, zobov'yazan' i gospodars'kix operacii pidpriemstv i organizacii: Nakaz Ministerstva finansiv Ukraini vid 30.11.99 № 291.
5. Maksimenko A.V. Problemnii pitannya obliku osnovnix zasobiv [Elektronni resurs] // Finasi, oblik i audit: Zbirnik naukovix prac` - 2009 r. - Rezhim dostupu: [www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Foa/2009\\_13/index](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Foa/2009_13/index).
6. Orlov P., Orlov S Pro vikoristannya v Ukraini riznix sistem amortizacii // Ekonomika Ukraini - 2005. - №5. - s. 38.
7. Zakon Ukraini «Pro ocinku maina, mainovix prav ta profesinu ocinochnu diyal'nist' v Ukraini».
8. Nacional'nii standart № 1 "Zagal'ni zasadi ocinki maina i mainovix prav"

Стаття надійшла до редакції 19.06.2013 р.



ТОВ "ДКС Центр" 6068 3642