

УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ОСНОВІ ЙОГО ГАРМОНІЗАЦІЇ

Досліджено і запропоновано шляхи удосконалення бухгалтерського обліку основних засобів.

Основну увагу приділено дискусійним питанням обліку основних засобів, утримуваних для продажу, нарахування амортизації, проведення переоцінки основних засобів, гармонізації обліку основних засобів із міжнародними стандартами

Постановка проблеми. Важливою умовою функціонування суб'єкта господарювання є наявність основних засобів. Це вимагає постійного контролю за ефективністю використання основних засобів для потреб управління виробничою діяльністю. Одним із основних завдань обліку основних засобів є надання повної, правдивої та неупередженої інформації щодо них. Однак інформація, що міститься у фінансовій звітності відносно основних засобів, не завжди є такою через недосконалість вітчизняного законодавства та постійні зміни в ньому.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Серед науковців і практиків ведуться постійні дослідження питань щодо удосконалення обліку основних засобів. Зокрема, ці питання висвітлено у працях Ф.Ф.Бутинця, С.Ф.Голова, Г.Г.Кірейцева, О.І.Коблянської, Т.Г.Мельник, В.В.Сопка, Н.М.Ткаченко, В.Г.Швеця тощо. Але ряд питань у законодавчо-нормативних документах залишились недоопрацьованими, а саме: методика нарахування амортизації, визначення справедливої вартості і переоцінки, облік продажу основних засобів тощо.

Мета статті. Метою статті є надання пропозицій щодо удосконалення нормативної бази бухгалтерського обліку основних засобів та адаптації цих пропозицій для управлінських потреб. Для досягнення мети необхідно вирішити такі завдання: дослідити шляхи удосконалення методики нарахування амортизації; визначити шляхи удосконалення переоцінки основних засобів; дослідити

напрями удосконалення обліку реалізації основних засобів; запропонувати удосконалення обліку ремонтів основних засобів; надати пропозиції щодо гармонізації обліку основних засобів із міжнародними стандартами.

Викладення основного матеріалу дослідження. Однією з головних проблем обліку основних засобів, яка потребує вирішення, є удосконалення методики нарахування амортизації. Запропоновані шляхи удосконалення обліку амортизації наведено в табл. 1. Так, у пункті 29 П(С)БО 7 визначено, що нарахування амортизації розпочинається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для використання [2]. Однак у цьому твердженні доцільніше визначити необхідність її нарахування після місяця, в якому об'єкт основних засобів було введено в експлуатацію, що документально підтверджено Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів типової форми № ОЗ-1.

Для нарахування амортизації у П(С)БО 7 варто розробити компетентний підхід, який мав би на меті нарахування амортизації на кожну частину об'єкта основних засобів окремо, якщо ці окремі частини об'єкта мають різний термін експлуатації, що впливає на строки їх зношення. Наприклад, було б доречним окремо амортизувати двигун та фюзеляж літака незалежно від того, чи є він власністю підприємства, чи експлуатується ним на умовах фінансової оренди.

Таблиця 1. Проблемні аспекти порядку нарахування амортизації і шляхи їх вирішення

| Джерело | Проблемне питання | Причини | Шляхи вирішення |
|--------------------|---|--|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| П(С)БО 7, пункт 29 | Нарахування амортизації розпочинається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для використання | Виникає неоднозначність трактування початку нарахування амортизації, якщо об'єкт не потребує монтажу | Встановити необхідність нарахування після місяця, в якому об'єкт основних засобів було введено в експлуатацію, що документально підтверджено |

Продовження табл. 1

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|--|---|--|--|
| П(С)БО 7, пункт 24 | Термін корисного використання об'єктів основних засобів | Заниження терміну корисного використання підприємствами | Встановити мінімальний термін корисного використання різних видів основних засобів |
| П(С)БО 7, пункт 22 | Відсутність можливості нарахування амортизації окремих частин об'єктів основних засобів, якщо вони мають різний термін використання | | Визначити можливість окремо амортизувати суттєві частини об'єкта, термін використання яких відрізняється від терміну використання основного засобу |
| Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств", пункт 8.2.2. | Класифікація основних фондів у податковому обліку | Відсутність порядку віднесення конкретного об'єкту основних засобів до однієї з груп | Створення нормативного документа, який би містив порядок віднесення конкретного об'єкту основних засобів до однієї з груп |
| Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств", пункт 8.3.2. | Нарахування амортизації на групи об'єктів основних фондів | 1) Відсутність інформації про кожен об'єкт (при списанні тощо) 2) Спотворення інформації про об'єкти 2, 3, 4 груп основних фондів | Скасування податкового методу нарахування амортизації |

* Таблиця розроблена автором на основі П(С)БО 7 та Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств"

Також для нарахування амортизації досить важливим є визначення адекватного терміну корисного використання об'єкта, який би не впливав на викривлення інформації про основні засоби у фінансовій звітності. Така проблема різниці терміну корисного використання можлива, коли однотипні об'єкти використовуються на різних підприємствах. Тому вважаємо доцільним законодавчо встановити мінімальну межу корисного використання різних видів основних засобів та відмовитись від регулювання цих питань в податковому

обліку. Це зробить неможливим заниження терміну використання основних засобів підприємствами.

Потребує гармонізації й методика нарахування амортизації у податковому обліку, який регламентується Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" [1]. Зокрема, до цього часу не розроблено нормативного документа, за допомогою якого можна було б віднести конкретний об'єкт основних засобів до однієї з чотирьох груп основних фондів, оскільки існуюча класифікація є дуже скороченою для більшості підприємств.

Слід відзначити, що в податковому обліку пооб'єктне нарахування амортизації здійснюється лише за об'єктами першої групи основних фондів. На практиці значна кількість підприємств нараховують амортизацію в бухгалтерському та податковому обліку відповідно до податкового законодавства, де нарахування здійснюється за групами, а не за кожним об'єктом. Це зумовлює відсутність інформації про кожен об'єкт груп 2, 3, 4 основних фондів (особливо при списанні), а також

навіть підвищені строки амортизації. Крім того, це призводить до спотворення інформації у фінансовій звітності. Для вирішення цих проблем слід скасувати податковий метод нарахування амортизації та залишити методу пооб'єктного нарахування амортизації в бухгалтерському обліку [7].

Потребує удосконалення й відображення переоцінки основних засобів в обліку, що наведено у табл. 2.

Таблиця 2. Проблемні питання обліку переоцінки основних засобів та шляхи їх вирішення

| Джерело | Проблемне питання | Причина | Шляхи вирішення |
|------------------------|---|---|--|
| П(С)БО 7, пункт 16 | Проведення переоцінки всієї групи основних засобів, якщо переоцінювався хоча б один з об'єктів, який входить до такої групи | Завищення вартості однорідної групи основних засобів у разі переоцінки основних засобів невеликої вартості по відношенню до даної групи | Проведення переоцінки групи лише у тому разі, якщо вартість об'єкта переоцінки є суттєвою по відношенню до вартості відповідної групи основних засобів |
| П(С)БО 7, пункти 19-21 | Відображення результатів переоцінки у складі доходів та витрат звітного періоду | Операції переоцінки не змінюють результатів господарської діяльності підприємства | Відображення дооцінки та уцінки основних засобів на рахунках додаткового капіталу |

* Таблиця розроблена автором на основі П(С)БО 7

Зокрема, вважаємо суперечливим твердження пункту 16 П(С)БО 7 про те, що при проведенні переоцінки об'єкта основних засобів потрібно переоцінювати всю групу однорідних об'єктів основних засобів, оскільки вартість одного об'єкта може виявитися несуттєвою відповідно до групи основних засобів. 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 результату 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.

Одним з проблемних питань є облік основних засобів, утримуваних для продажу, який регулюється П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувани для продажу, та припинена діяльність", шляхи удосконалення якого відображені у табл. 3.

Згідно із Планом рахунків [4] та Інструкцією № 291 [5] для таких об'єктів передбачено субрахунок 286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувани 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".

Таблиця 3. Шляхи удосконалення обліку основних засобів, утримуваних для реалізації згідно з П(С)БО 27

| Джерело | Проблемне питання | Причина | Шляхи вирішення |
|--|---|--|--|
| План рахунків та Інструкція по застосуванню Плану рахунків [4,5] | На субрахунку 286 відображають реалізацію не оборотних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу | Відображення основних засобів, утримуваних для реалізації, як оборотних активів | Відображення таких активів на субрахунку 109 "Інші основні засоби" |
| Інструкція по застосуванню Плану рахунків [5] | Використання субрахунків 943 та 712 для відображення доходів і витрат від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу | Відображення доходів і витрат аналогічно відображенню доходів і витрат від реалізації виробничих запасів | Використання субрахунків 977 та 746 для відображення доходів та витрат від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу |

* Таблиця розроблена автором на основі П(С)БО 27

Згідно із Планом рахунків [4] та Інструкцією № 291 [5] для таких об'єктів передбачено субрахунок 286 "Необоротні активи та групи вибуття, утримувани 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 в 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].

З метою покращення бухгалтерського обліку основних засобів вважаємо доцільним ввести до Плану рахунків окремі рахунки 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 закінчених ремонтів на витрати звітного

періоду. Залишком на рахунку будуть суми по незавершеним поточним та капітальним ремонтам [8].

Стратегія застосування міжнародних стандартів передбачає реформування системи бухгалтерського обліку та впровадження методології поширення інформації з економічних питань згідно з міжнародними стандартами для забезпечення відкритості, прозорості та зіставлення показників фінансової звітності суб'єктів господарювання. Тому досить важливим етапом удосконалення обліку основних засобів є гармонізація П(С)БО 7 з М(С)БО 16 "Основні засоби", зокрема у частині:

– у П(С)БО 7 потрібно визначити необхідність проводити переоцінку основних засобів лише в тому разі, якщо їх справедливую вартість можна достовірно визначити;

– варто запровадити способи можливого визначення справедливої вартості об'єкта основних засобів, яка повинна бути документально засвідчена;

– при операціях обміну варто оцінювати об'єкт основних засобів за справедливою вартістю, а не виходити з їх поділу на подібні чи неподібні об'єкти, що є досить абстрактним положенням;

– у П(С)БО 7 доцільно дати посилання на П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів" щодо встановлення порядку зменшення корисності активів;

– скасувати пункт про використання податкового методу нарахування амортизації [6].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Бухгалтерський облік основних засобів потребує удосконалення в методико-організаційних аспектах, а також

узгодженості законодавчо-нормативних документів. Крім того, у П(С)БО 7 наявні істотні розбіжності із міжнародними стандартами. Тому запропоновані шляхи удосконалення нормативної бази бухгалтерського обліку основних засобів дозволять гармонізувати вітчизняний облік з міжнародними стандартами та зменшити невідповідності й проблемні питання обліку основних засобів.

Список використаної літератури:

1. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств", від 22 травня 1997 року № 283 / 97 – ВР, зі змінами і доповненнями. 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 "Основні засоби", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92, зі змінами та доповненнями. 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7 листопада 2003 року № 617, зі змінами та доповненнями. 4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій,

затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291, зі змінами і доповненнями. 5. Інструкція із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, зі змінами і доповненнями. 6. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: Аналіз стану і перспективи розвитку / Міжнародний ін.-т менеджменту (МІМ-Київ). – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с. 7. *Максименко А.В.* Проблемні питання обліку основних засобів [Електронний ресурс] // Фінанси, облік і аудит: Збірник наукових праць / Режим доступу: [www.nbuv.gov.ua / portal / Soc_Gum / Foa / 2009_13 / index. html](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Foa/2009_13/index.html). 8. *Омельченко О.Ю.* Облік основних засобів і операцій по їх оподаткуванню: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2006. – 21 с.

ДЕРУН Іван Анатолійович – студент Київського національного університету імені Тараса Шевченка