

## НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ ЕКСПЛУАТАЦІЇ ТА ВИБУТТЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

*Досліджено нормативно-правову базу, що регулює питання бухгалтерського обліку експлуатації та вибуття основних засобів в Україні та за кордоном*

**Постановка проблеми.** Одним із важливих завдань, які стоять перед бухгалтерським обліком є надання інформації про наявність та вибуття основних засобів та контроль за їх використанням з метою ефективного управління виробничо-фінансовою діяльністю підприємства. Однак, якість такої інформації та об'єктивність її відображення у звітності останнім часом втрачають свою корисність для користувачів. Головною причиною такої ситуації є слабка методична розробка нормативних документів, що регулюють облік основних засобів, неврегульованість норм податкового законодавства, їх постійні зміни та стрімка адаптація Національних положень бухгалтерського обліку до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій** Питання нормативного регулювання обліку основних засобів досліджували такі науковці, як: Т.А. Калінська, Л.С. Кміцікевич, П.С. Смоленюк, П.Я. Хомин, В.М. Царенюк, Т.М.Чебан та ін.

**Метою дослідження** є аналіз нормативно-правових документів з бухгалтерського обліку експлуатації та вибуття основних засобів в Україні та порівняння Національних стандартів бухгалтерського обліку з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в частині обліку основних засобів.

**Викладення основного матеріалу.** Одним із проблемних питань в частині обліку експлуатації та вибуття основних засобів є його нормативно правове регулювання. Основним нормативним документом з обліку експлуатації та вибуття основних засобів є П(С)БО 7 "Основні засоби", яке визначає концептуальні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Достовірність і повнота інформації в частині основних засобів забезпечується нормативними документами з бухгалтерського обліку на різних рівнях. Дані нормативні документи мають різний правовий статус, формуючи в загальному чотири рівні регулювання бухгалтерського обліку основних засобів, які представлені на рис. 1.

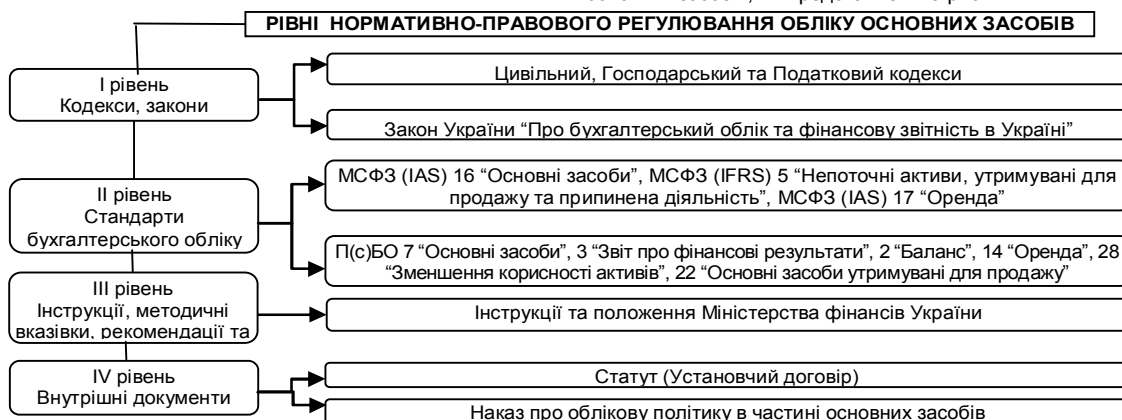


Рис. 1. Рівні нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку основних засобів

За даними рис. 1 видно, що держава регулює лише деякі аспекти обліку основних засобів, залишаючи при цьому широкий спектр варіативності, що надає можливість власникам обирати оптимальний альтернативний варіант, враховуючи специфіку суб'єкта господарювання, що забезпечить досягнення поставленої ними мети.

Проаналізуємо детально законодавчу базу України в розрізі питань пов'язаних з обліком основних засобів (табл. 1)

Таблиця 1. Огляд законодавчих та нормативних актів щодо обліку основних засобів

№ з/п	Нормативне джерело	Питання, що розкривається
1	2	3
1	Податковий кодекс України [10]	В частині основних засобів здійснюється розподіл на 16 груп з визначенням мінімального строку їх експлуатації, методи проведення амортизації, формування первісної вартості ОЗ, правил проведення індексації та ін.
2	Господарський кодекс України [2]	Поняття майна підприємства, в тому числі й основних засобів, джерел його формування тощо
3	Цивільний кодекс України [13]	Порядок придбання та оренди, правила використання транспортних засобів як основних засобів
4	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [12]	Визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації основних засобів, а також її розкриття у фінансовій звітності
5	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [5]	Визначаються рахунки, на яких обліковуються основні засоби, а також ті рахунки з якими може кореспондувати 10 рахунок та субрахунки, що йому належать
6	Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [4]	Визначає порядок ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності
7	Методичні рекомендації щодо бухгалтерського обліку основних засобів [6]	Розглядає конкретні операції з основними засобами з відповідною кореспонденцією рахунків до них
8	Державний класифікатор України "Класифікація основних фондів" [3]	Складає частину державної системи класифікації та кодування техніко-економічної і соціальної інформації. Розглядається детальна класифікація основних фондів для покращення організації систематичного обліку та звітності

З наведеної вище таблиці видно, що облік основних засобів в Україні регулюється багатьма нормативними актами, що дає змогу базуючись на цих законодавчих актах, застосовуючи методики та інструкції, вести

відповідний облік основних засобів, вірно відображати всі операції в обліку. Законодавчі та нормативні документи визначають методологічні засади формування інформації про основні засоби та її розкриття у фінансовій звітності. Новий Податковий кодекс, що був прийнятий покликаний на те, щоб забезпечити зменшення розбіжностей, усунення спірних питань та вирішення проблем і

неузгодженостей в податковому та бухгалтерському обліку. Облік основних засобів також потрапляє під ці позитивні зміни. Хоча, порівнюючи податкове та бухгалтерське законодавство виникають певні протиріччя, зокрема в частині критеріїв віднесення майна до основних засобів, результати чого представлені на рис. 2.

очікується, що він принесе майбутні економічні вигоди	його вартість може бути достовірно визначена
матеріальна форма	
строк корисного використання більше одного року або операційного циклу	
вартість до 2500 грн.	вартість понад 2500 грн.
використовується у негосподарській діяльності	використовується у господарській діяльності

Основні засоби згідно бухгалтерського законодавства

Основні засоби згідно податкового законодавства

Рис. 2. Критерії віднесення майна до основних засобів згідно бухгалтерського та податкового законодавства

Проаналізувавши рис. 2 можна сказати, що згідно з податковим законодавством до основних засобів відносяться активи, які використовуються лише у господарській діяльності більше року (або операційного циклу), але вартість яких більше 2500 грн. Відповідно до бухгалтерського законодавства, а саме п. 6 П(С)БО 7 "Основні засоби" об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена [12].

Отже, визнання активом передбачає можливість отримання економічної вигоди, а термін "основні засоби" відноситься і до тих об'єктів, які призначені для здійснення "соціально-культурних функцій" і від використання яких взагалі не очікується отримання економічної вигоди. В свою чергу поняття "основні засоби", яке надає П(С)БО 7 "Основні засоби" вже зазначає, що основні засоби це матеріальні активи, тобто за своєю суттю вони вже є активами хоча можуть і не приносити економічні вигоди.

Пункт 145.1 ст. 145 Податкового кодексу являє собою податковий класифікатор основних засобів. Причому в основу цього класифікатора покладено бухгалтерську класифікацію, використану в П(С)БО 7 "Основні засоби". Навіть назви податкових груп повторюють назви субрахунків бухгалтерського обліку. Щоправда, існують і деякі відмінності щодо класифікації основних засобів, так в п. 145.1 Податковий кодекс не виділяє таку групу, як "інші необоротні матеріальні активи" та додатково надає групу "довгострокові біологічні активи", які, в свою чергу, регулюються не П(С)БО 7 "Основні засоби", а П(С)БО 30 "Біологічні активи".

Ще однією відмінністю в регулюванні обліку основних засобів за бухгалтерським та податковим законодавством є їх переоцінка. Так, за П(С)БО 7 "Основні засоби" підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу.

В податковому кодексі підходи до здійснення переоцінки значно відрізняються. Основні відмінності в частині регулювання бухгалтерського обліку основних засобів наведено в табл. 2.

Таблиця 2. Основні відмінності в регулюванні бухгалтерського обліку основних засобів в Радянському союзі, в національних, міжнародних та закордонних законодавчих актах

Питання, що розглядаються	ПСБО 7 [12]	МСФЗ 16 [7]	СРСР [1]	Росія [11]	Польща [14]	Разом
Загальні положення	+		+	+	+	4
Визнання основних засобів	+	+			+	3
Оцінка основних засобів	+			+	+	3
Оцінка під час визнання		+				1
Оцінка після визнання		+				1
Переоцінка основних засобів	+					1
Класифікація основних засобів	+		+		+	3
Обліку зносу основних засобів і сум амортизаційних відрахувань	+	+	+	+	+	5
Зменшення корисності основних засобів	+					1
Вибуття основних засобів	+		+	+		3
Розкриття інформації про основні засоби у звітності	+			+	+	3
Сфера застосування		+				1
Визначення	+	+			+	3
Мета		+				1
Розкриття інформації		+				1
Припинення визнання		+				1
Організація обліку основних засобів			+			1
Облік надходження основних засобів			+			1
Організація обліку ремонту основних засобів			+			1
Облік переміщення основних засобів всередині підприємства			+			1
Інвентаризація основних засобів			+			1
Відновлення основних засобів				+		1

З даних, наведених в табл. 2, видно, що питання оцінки основних засобів розглядалися, як в українських П(С)БО, так і в МСФЗ, російських ПБО та в Законі "Про бухгалтерський облік" в Польщі. Порядок нарахування та відображення в обліку амортизації розглядається в усіх наведених нормативних актах. Зазначимо, що

принципи організації обліку основних засобів (надходження, ремонту і т.д.) врегульовувались лише в Положеннях з бухгалтерського обліку основних засобів, які затверджених в 1955 р. в СРСР. Розкриття інформації в звітності, на сучасному етапі, регулюється як в Україні, так і за кордоном.

Сучасна світова економічна система побудована таким чином, що майже всі країни взаємопов'язані між собою у багатьох аспектах і залежні одна від одної, це є підтвердженням того, що процесу глобалізації України у світову спільноту уникнути не можливо. Тому міжнародні стандарти ведення бухгалтерського обліку будуть

Таблиця 3. Питання, що стосуються ОЗ в міжнародних стандартах фінансової звітності

№ з/п	Джерело	Основні питання, що розглядаються
1	МСФЗ (IAS) 16 "Основні засоби" [7]	Визначення основних засобів, сутність та оцінка основних засобів, зменшення корисності та капітальний ремонт основних засобів, облік вибуття основних засобів, методи нарахування амортизації основних засобів
2	МСФЗ (IFRS) 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" [9]	Розглядає бухгалтерський облік активів, утримуваних для продажу
3	МСФЗ (IAS) 17 "Оренда" [8]	Визначення для орендарів і орендодавців відповідних облікових політик та розкриття інформації, які слід застосовувати до угод про оренду

Україні не варто просто переймати всі позитивні сторони даних стандартів, оскільки вони можуть негативно вплинути на діяльність підприємств, при впровадженні в зовсім інших умовах господарювання. Проте, якщо й наслідувати досвід провідних країн світу у веденні обліку, то варто спочатку ті положення стандартів, які будуть запроваджуватись трансформувати і модифікувати під умови в яких розвивається наша держава, варто враховувати також і перспективи на майбутнє від їх здійснення.

Аналіз практики впровадження Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку дало змогу виявити проблемні питання методичного характеру, наявність яких пов'язана з недостатнім рівнем наукового обґрунтування, що стосується і основних засобів. Тому дані проблемні питання методичного характеру потребують доопрацювання як на державному рівні, так і на рівні підприємства.

#### Висновки та перспективи подальших досліджень.

З метою визначення ступеня врегульованості питань в частині бухгалтерського обліку і контролю основних засобів, досліджено національні та міжнародні нормативні акти та визначено рівні нормативно-правового регулювання. В результаті чого встановлено, що практичне застосування задекларованих норм в обліку основних засобів вимагає суттєвих доопрацювань та доповнень в напрямку пристосування їх до конкретних умов господарювання з метою спрощення порядку обліку та складання фінансової звітності.

#### Список використаної літератури:

1. Голощапов В.А. Справочник по бухгалтерскому учету / В.А. Голощапов – [Второе издание, переработанное]. – Москва: Госфиниздат, 1957. – 568 с.
2. Господарський кодекс України №3713-VI від 08.09.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>.
3. Державний класифікатор України "Класифікація основних фондів" від 19.08.1997 р. №507 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0507217-97>.
4. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996 XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і

впливати на ситуацію в Україні. Крім того, національні ПСБО побудовані на основі МСФЗ. Ці стандарти можуть принести в бухгалтерський облік як позитивні моменти, так і ті, яких краще уникати. З цією метою здійснимо огляд інформації, що розкривається в міжнародних стандартах з питань обліку основних засобів (табл. 3).

господарських операцій підприємств і організацій №664 від 31.05.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>.

6. Методичні рекомендації щодо бухгалтерського обліку основних засобів від 10.11.2009 р. №1307 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=293623&cat\\_id=293536](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623&cat_id=293536).

7. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 16 "Основні засоби": [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/document/237461/23\\_IAS16\\_IFRS\\_2009\\_GVT.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/237461/23_IAS16_IFRS_2009_GVT.pdf).

8. Міжнародні стандарти фінансової звітності (IAS) 17 "Оренда" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408).

9. Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS) 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408).

10. Податковий Кодекс України №3675-VI від 08.07.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2755-17>.

11. Положення бухгалтерського учета 06/01 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalteria.ru/modules/helpbbu/index.php?id=6#1>.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" затверджений наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27 квітня 2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>.

13. Цивільний Кодекс України №3610-VI від 07.07.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.

14. Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 г. [art. 3.1.]: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://isip.sejm.gov.pl/>.

ПИРІЖОК Стелла Євгенівна – здобувач Житомирського державного технологічного університету.

#### Наукові інтереси:

- облікове забезпечення основних засобів на підприємстві;
- проблеми нормативно-правового регулювання системи бухгалтерського обліку.

Стаття до редакції надійшла: 06.03.12 р.