

УДК 657:42

Економічні науки

Шкірко Оксана Ігорівна

*аспірант кафедри підприємництва та економіки підприємств
Університету митної справи та фінансів*

Шкирко Оксана Игоревна

*аспирант кафедры предпринимательства и экономики предприятий
Университета таможенного дела и финансов*

Shkirko Oksana

*post-graduate student of the Department of
Entrepreneurship and Enterprise Economics of the
University of Customs and Finance*

Доброва Яна Романівна

*Студент
Університету митної справи та фінансів*

Доброва Яна Романовна

*Студент
Университета таможенного дела и финансов*

Dobrova Yana

*Students of the
University of Customs and Finance*

Збириновська Юлія Сергіївна

*Студент
Університету митної справи та фінансів*

Збириновская Юлия Сергеевна

*Студент
Университета таможенного дела и финансов*

Zbirinovskaya Julia

*Students of the
University of Customs and Finance*

**ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ І АМОРТИЗАЦІЇ В
УКРАЇНІ ТА ЗАКОРДОНОМ
ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И АМОРТИЗАЦИИ В
УКРАИНЕ И ЗА РУБЕЖОМ
PROBLEMS OF ACCOUNTING OF FIXED ASSETS AND
AMORTIZATION IN UKRAINE AND ABROAD**

***Анотація.** У статті розширені теоретичні та практичні аспекти обліку основних засобів. Обґрунтовані шляхи вирішення проблем та дискусійних питань класифікації, оцінки, обліку основних засобів і амортизації в Україні в порівнянні з досвідом зарубіжних країн.*

***Ключові слова:** основні засоби, амортизація, первинний облік, оцінка, податковий облік, інформація.*

***Аннотация.** В статье расширенные теоретические и практические аспекты учета основных средств. Обоснованные пути решения проблем и дискуссионных вопросов классификации, оценки, учета основных средств и амортизации в Украине по сравнению с опытом зарубежных стран.*

***Ключевые слова:** основные средства, амортизация, первичный учет, оценка, налоговый учет, информация.*

***Summary.** The article broadens the theoretical and practical aspects of the accounting of fixed assets. The ways of solving problems and discussion questions of classification, estimation, accounting of fixed assets and depreciation in Ukraine in comparison with foreign experience are substantiated.*

***Key words:** fixed assets, depreciation, primary accounting, valuation, tax accounting, information.*

Постановка проблеми. Адаптація підприємств до ринкової економіки вимагає своєчасної, релевантної і об'єктивної інформації про

стан активів, перш за все основних засобів. Ключовою складовою матеріально-технічних ресурсів будь-якого підприємства виступають основні засоби, оскільки ефективність господарювання, перш за все, залежить від забезпеченості, раціональності та ефективності їх використання. Зважаючи на це, важливу роль в підвищенні ефективності використання основних засобів в Україні займає система бухгалтерського обліку, аналізу та контролю.

Процеси глобалізації світової економіки значно змінюють і національні традиції бухгалтерського обліку шляхом гармонізації до міжнародних стандартів фінансової звітності. Україна однією з перших стала на шлях реформації системи бухгалтерського обліку, який починався в 1999 році з прийняттям відповідного закону, і на сьогоднішній день існує багато дискусійних питань обліку засобів, що вимагає дослідження і розробки шляхів для їх вирішення.

Аналіз останніх публікацій. Серед науковців і практиків ведуться постійні дослідження питань щодо удосконалення обліку основних засобів і амортизації. Зокрема, ці питання висвітлено у працях Голова С.Ф, Максименка А.В, Омельченка О.Ю. Дослідженням питань обліку основних засобів і амортизації присвячено багато праць вчених-економістів, проте окремі питання, присвячені класифікації, оцінці основних засобів та нарахування амортизації, мають дискусійний характер, що і зумовило вибір теми, формулювання мети статті.

Мета статті. Метою статті є дослідження сучасного стану та проблемних питань обліку основних засобів і амортизації в Україні та зарубіжних країнах та розробка шляхів їх вирішення.

Виклад основного тексту. Оскільки «інформація перетворилася в глобальний невичерпний ресурс людства, що вступило в нову епоху розвитку цивілізації інтенсивного освоєння інформаційного ресурсу і великих можливостей в управлінні» [1, с. 522], органи державного

управління приділяють велику увагу регламентації бухгалтерського обліку господарюючих суб'єктів.

В Україні нормативна база обліку основних засобів складається з Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [11], Положень (стандартів) бухгалтерського обліку [8] (далі - П (С) БО), Податкового кодексу України [7] і методичних вказівок з роз'ясненнями окремих відомств. Важливо відзначити, що національні та інші П (С) БО, яких станом на 01.06.2014 прийнято 34, розроблені відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі - МСФЗ) та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі - МСБО).

Згідно П (С) БО 7 «Основні засоби» [8], основні засоби - це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва / діяльності або поставки товарів, надання послуг, здавання в оренду другим 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).

МСБО (IAS) 16 «Основні засоби» [5] має наступне визначення: основні засоби - це матеріальні активи, які:

- а) призначені для використання в процесі виробництва або постачання товарів і надання послуг, при здачі в оренду або в адміністративних цілях;
- б) використовуватимуться протягом більш ніж одного звітного періоду.

Важливим етапом організації раціонального обліку основних засобів є їх класифікація. У більшості країн вона є типовою і складається з окремих аналітичних рахунків обліку основних засобів. Однак в Україні бухгалтерський облік поділяється на фінансовий і податковий, і одні і ті ж об'єкти обліку відображаються по різному.

Затверджений в кінці 2010 року Податковий кодекс України [7] уніфікував класифікацію основних засобів в податковому та бухгалтерському обліку. Існуючу раніше методику обліку 4 груп основних фондів в податковому обліку замінили на класифікацію основних засобів (п. 146.1 ПКУ) згідно їх обліку на рахунках 10 «Основні засоби» і 11 «Інші необоротні матеріальні активи» (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікація груп основних засобів та мінімально допустимі строки їх корисного використання (амортизації) в Податковому кодексі України

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, роки
група 1 - земельні ділянки	-
група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 - будівлі	20
споруди	15
Передавальні пристрої	10
група 4 - машини та обладнання	5
З них:	
ЕОМ, інші машини для автоматичного оброблення інформації, (крім програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційних системи, комутатори і т.д., вартість яких перевищує 2500 гривень	2
група 5 - транспортні засоби	5
група 6 - інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 - тварини	6
група 8 - багаторічні насадження	10
група 9 - інші основні засоби	12
група 10 - бібліотечні фонди	-
група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 - природні ресурси	-
група 14 - інвентарна тара	6
група 15 - предмети прокату	5
група 16 - довгострокові біологічні активи	7

Джерело: систематизовано автором на основі [7;8]

Хоча ця класифікація набагато логічніше і чіткіше існувала раніше, виникає ряд недосконалостей: серед груп основних засобів є об'єкти, на які не нараховується амортизація, які можна було б взагалі винести в окремий

об'єкт обліку; сама кількість груп занадто велика і ускладнена з методичної точки зору; деякі групи основних засобів, наприклад, предмети прокату можуть включати в себе багато видів активів, які помилково можуть бути віднесені в декілька груп одночасно.

Однак головне питання, яке виникає при обліку основних засобів як в податковому, так і бухгалтерському обліку, - це визначення мінімального терміну корисного використання, який чітко регламентований Податковим кодексом. Мінімальні терміни за деякими активами істотно перевищують реальний термін експлуатації основних засобів, що ускладнює нарахування амортизації на ці об'єкти [12, с.111].

Також важливим елементом організації обліку основних засобів є їх достовірна оцінка на дату балансу, без оцінки і калькуляції губляться основні характеристики бухгалтерського обліку як системи, що виробляє інформацію про найважливіші вартісних узагальнених показниках [4]. Оцінка основних засобів у більшості країн ідентична, за винятком включення до первісної вартості відсотків по кредитах на придбання основних коштів. Методологія відображення в обліку основних засобів передбачена п. 30 МСБО 16 [5], в якому сказано, що після визнання активом, об'єкт основних засобів повинен враховуватися за собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації основних засобів і накопичених збитків від знецінення, тобто відбиватися за первісною (Історичної) вартістю.

Однак існує ряд проблем методологічного та практичного плану, який стосується переоцінки основних засобів, що в різних країнах істотно відрізняються (Табл. 2). Оскільки МСБО 16 передбачає переоцінку в разі надійної оцінки справедливої вартості об'єкта основних засобів, то виникає питання визначення цієї справедливої вартості. Цей механізм ні в зарубіжних країнах, ні в Україні чітко не регламентований жодним законодавчим актом. Концепція справедливої вартості ґрунтується на

вартості, по якій одні й ті ж товарно-матеріальні цінності можна обміняти між незалежними і зацікавленими учасниками ринку, однак більшість підприємств суб'єктивно підходить до встановлення цієї вартості, усвідомлено завищуючи або занижуючи вартість своїх активів. В результаті цього порушується один з базових принципів обліку – принцип обачності [6, с.12]

Таблиця 2

Особливості переоцінки основних засобів в Україні та зарубіжних країнах

Країна	Загальні моменти переоцінки основних засобів
Україна	Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу (Більше ніж на 10%). У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату стосується переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.
Російська Федерація	Комерційна організація може не частіше ніж один раз на рік (на кінець звітного року) переоцінювати групи однорідних об'єктів основних засобів за поточною (відновлювальною) вартістю.
Велика Британія	Переоцінка основних засобів чітко не регламентується, а найчастіше використовується відновна вартість.
Іспанія	Вартість активів може збільшуватися відповідно до лімітів, які встановлюються законом. Це збільшення вартості списують за рахунок резерву з переоцінки.
Італія	Переоцінка основних засобів жорстко регламентована законами. Остання переоцінка 1991 була обов'язковою для всіх суб'єктів.
Франція	Законодавство дозволяє відображати в обліку переоцінку необоротних активів, але відображення прибутку від збільшення вартості активів супроводжується податком на прибуток з доходів.
Швейцарія	У звітності підприємств основні засоби повинні оцінюватися за первісною вартістю придбання за вирахуванням амортизації без права переоцінки. Винятком є підприємства, накопичений збиток яких перевищує половину капіталу.

Джерело: Систематизовано автором на основі [3, 8].

На нашу думку, вирішення цієї проблеми повинно гуртуватися на розробці конкретного П (С) БО або нормативного акту, який би чітко визначав критерії та рамки визначення активних ринків, на яких формується справедлива вартість того чи іншого активу.

Серед найважливіших проблем бухгалтерського обліку України не можна не приділити уваги амортизації, її осмислення, обліку, концепції

формування амортизаційної політики. Це обумовлено надзвичайною роллю амортизаційних відрахувань як головного джерела фінансування відтворення основних засобів підприємств.

У Податковому кодексі поняття "Амортизація основних засобів" вживається у такому значенні: це систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [7].

Згідно п.22 ПСБО 7, об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується (окрім вартості земельних ділянок, природних ресурсів та капітальних інвестицій). А вартість, яка амортизується, це - первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості [8].

Як у вітчизняній, так і в зарубіжній літературі можна зустріти багато різних трактувань поняття «амортизації», але всі вони ведуть до єдиної її сутності – це об'єктивна економічна категорія, яка відображає процес поступового перенесення частини вартості основних засобів і нематеріальних активів на собівартість продукції з метою акумуляції коштів на їх відтворення. Також відзначимо, що амортизація має ще одну важливу функцію - формування собівартості сільськогосподарської продукції, тому посилюється роль глибокого аналізу і контролю над розмірами і методикою нарахування амортизаційних відрахувань. Можна погодитися з думкою А.А. Хачатуряна [13, с.75], що «концепція стратегічного управління витратами вимагає їх поділу на прогнозні та фактичні і відокремленого обліку. Складно змінити або знизити фактичні витрати, які вже мали місце. На підставі прийнятих рішень щодо вдосконалення якості формуються прогнозні витрати». Саме тому посилюється роль планування і об'єктивного підходу до вибору методу нарахування амортизації.

Головна проблема обліку амортизації в Україні полягає в тому, що вона втратила функцію відтворення основних засобів і є простим елементом витрат. Як зазначив Н.Г. Чумаченко [14, с.7], принципові розбіжності при визначенні функцій амортизаційних відрахувань виникають зв'язку з тим, що більшість вчених виходить з облікової концепції витрат без урахування економічного, фінансового і правового аспектів амортизації. Більш того, в умовах планової системи управління економікою, основним джерелом інвестицій підприємств було централізоване фінансування капітальних вкладень. У нових умовах самостійності підприємств, керівництво повинно перебудуватися відповідно до умов ринкових відносин, покладатися, перш за все, на власні можливості. При відсутності централізованого фінансування внутрішнє джерело інвестицій у вигляді амортизаційних відрахувань повинне використовуватися в першу чергу. Однак існуюча нині практика не дає можливості чітко акумулювати засоби для відтворення основних засобів, оскільки сума амортизації відображається на рахунках витрат і на «рекомендованому» позабалансовому рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» (табл. 3).

З метою вирішення названої проблеми було б доцільно створити окремий рахунок в складі рахунків грошових коштів, який би відображав кошти амортизаційного фонду, які повинні акумулюватися при отриманні виручки в кінці циклу кругообігу капіталу на підприємстві. І останнім проблемним моментом є первинний облік основних засобів. Проблема в тому, що розроблені і рекомендовані форми документів не враховують специфіки функціонування окремих галузей економіки.

**Відображення сум амортизації в бухгалтерському обліку підприємств
України**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Нараховано амортизацію на об'єкти основних коштів:		
- виробничого призначення	23 «Виробництво»	131 «Знос (амортизація) основних коштів»
- загальногосподарського призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	
- адміністративного призначення	92 «Адміністративні витрати»	
- збутового призначення	93 «Витрати на збут»	
- житлово-комунального і культурного призначення	94 «Інші витрати операційної діяльності»	
2. Відображено суму нарахованої амортизації на позабалансовому рахунку	09 «Амортизаційні відрахування»	

Джерело: систематизовано автором на основі [10].

Висновки та пропозиції. Проведене дослідження дискусійних питань обліку основних засобів і амортизації в Україні та зарубіжних країнах свідчить про те, що більшість проблем обумовлюється недосконалою нормативною базою, розробленою на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, яка не в повній мірі гармонізована до реалій української економіки і національної традиції обліку.

З метою вирішення названих вище проблем в Україні, з урахуванням досвіду зарубіжних країн, нами пропонується вживання наступних заходів:

1. Спростити класифікацію основних засобів в податковому обліку, вилучивши зі списку шістнадцяти груп об'єктів, на які не нараховується амортизація, і зменшити загальну кількість груп, об'єднавши деякі з них;
2. Розробити конкретний стандарт обліку або нормативний акт, який би регулював механізм, інструменти та концепцію визначення активних ринків і справедливую вартість окремих видів необоротних і оборотних активів з метою їх достовірної оцінки;

3. Створити окремий рахунок «Кошти амортизаційного фонду», на який можуть перераховуватися кошти в розмірі амортизації одночасно із зарахуванням виручки на розрахунковий рахунок, що дозволить контролювати процес відтворення основних засобів підприємств;
4. Істотно вдосконалити розробку первинних документів і схем документообігу, які враховують специфіку господарювання в окремих галузях економіки країни.

Література

1. 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.
2. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”, від 22 травня 1997 року № 283 / 97 – ВР, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Інструкція з бухгалтерського обліку балансової вартості груп основних фондів, затверджена наказом Мінфіна України від 24.07.97 г. № 159 (у редакції наказу від 11.02.98 г. № 30) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. 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.
5. МСБО 16 «Основні засоби» IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
6. 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.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755–VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
 8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 року № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
 9. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.93 р. № 250 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
 10. 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 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
 11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р зі змінами та доповненнями / Все про бухгалтерський облік. – № 8, 9. – 27.01.2012 року. – С. 5-10.
 12. Тютюнник П.С., Жовтопуп М.М. Бухгалтерський облік: конспект лекцій. – М., Х.: Вид. ХНЕУ, 2010. – 111 с.
 13. Хачатурян А.А. Концептуальні питання системи менеджменту якості по обліку витрат на виробництво продукції / Вісник Московського університету імені С.Ю. Вітте. Серія 1: «Економіка і управління». – 2013. – № 2. – С. 74-80.
 14. Чумаченко Н.Г. Амортизаційні відрахування - суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства / Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 6-8.