

3. РИНКОВІ МЕХАНІЗМИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ В НАЦІОНАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЦІ

УДК 657.3

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Боденчук Л. Б., к.е.н., Плачкова О. Х.

*Придунайська філія Міжрегіональної Академії Управління Персоналом,
Україна, Одеська область, м. Ізмаїл, вул. Клушина, 3-а,*

plachkovaolga88@gmail.com

У статті розглянуто сучасні наукові уявлення про трактування економічного змісту поняття «основні засоби» в економічній літературі та нормативно-правових актах України, які регулюють їх бухгалтерський та податковий облік. Встановлено відмінності в трактуванні поняття «основні засоби» в бухгалтерському і податковому обліку. При дослідженні сутності поняття «основні засоби» визначено найголовніші критерії основних засобів, а саме матеріальність (наявність матеріально-речової форми), призначення (утримуються для використання у процесі виробництва або наданні послуг з метою отримання економічної вигоди), строк корисного використання (понад рік або операційний цикл, якщо він триває понад рік), амортизаційність (здатність об'єкта в процесі експлуатації поступово переносити свою вартість на результат діяльності підприємства). У статті досліджуються проблеми оцінки основних засобів за справедливою вартістю та проблемні питання переоцінки основних засобів. Також у статті наводяться проблемні шляхи нарахування амортизації та шляхи їх вирішення, виокремлюються чинники, які впливають на вибір методу амортизації. При дослідженні питання амортизації основних засобів, приділяється увага правильності встановлення строку корисного використання основних засобів. У статті розглянуто порядок відображення в обліку результатів переоцінки основних засобів, та зазначається, що найголовнішим у цій операції є визначення реальної вартості об'єкта. У статті також визначено необхідність оцінки об'єктів основних засобів за справедливою вартістю при операціях обміну, а не орієнтації на поділ об'єктів на подібні та неподібні. Отже, у статті виявлено найголовніші проблеми обліку основних засобів та запропоновано шляхи їх вирішення.

Ключові слова: основні засоби, переоцінка, амортизація.

PROBLEMATIC ISSUES OF ACCOUNTING OF FIXED ASSETS

Bodenchuk L.B., Ph.D., Plachkova O.Kh.

*Pridunayskiy branch of the Interregional Academy of Personnel Management,
Ukraine, Odessa region, Izmail, Klushina str., 3- a*

The article considers modern scientific ideas for the interpretation of the economic content of the concept of "fixed assets" in the economic literature and regulatory legal acts of Ukraine that regulate their accounting and tax accounting. Differences in the interpretation of the concept of "fixed assets" in accounting and tax accounting are established. When studying the essence of the concept of fixed assets, the main criteria for fixed assets are defined, namely, materiality (availability of material-material form), purpose (intended for use in the production or provision of services in order to obtain economic benefits), useful life (more than a year or operating cycle, if it is more than a year), depreciation (the ability of the object in the course of operation to gradually transfer its value to the result of the enterprise's activities). The article examines the problems of valuation of fixed assets at fair value and the problematic issues of revaluation of fixed assets. Also in the article are given the problem ways of calculation of amortization and the ways of their solution, the factors influencing the choice of the depreciation method are highlighted. When studying the issue of depreciation of fixed assets, attention is paid to the correctness of determining the useful life of fixed assets. The article considers the procedure for recording the results of revaluation of fixed assets in accounting, and notes that the main thing in this operation is the determination of the real value of the object. The article also determines the need to assess fixed assets at fair value in exchange transactions, and not the orientation to the separation of objects into similar and inconvenient ones. Thus, the article reveals the main problems of accounting for fixed assets and suggests ways to solve them.

Key words: fixed assets, revaluation, depreciation

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Відновлення темпів економічного зростання національного господарства України неможливе без підвищення ефективності використання матеріально-технічної бази підприємств, в якій головним елементом виступають основні засоби.

Проте існуюча система обліку основних засобів не здатна повною мірою задовольнити зростаючі інформаційні потреби управління. Часті та непослідовні зміни у законодавчих і нормативно-правових актах України, які визначають методологічні засади формування в бухгалтерському і податковому обліку інформації про основні засоби, призвели до різного й неоднозначного тлумачення їхньої сутності, що потребує систематизації та узагальнення.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідження питань щодо бухгалтерського обліку основних засобів ведуться постійно як вітчизняними, так і зарубіжними вченими. Зокрема, ці питання висвітлені у працях С.Ф. Голова, В.В. Сопка, Ф.Ф. Бутинця, А.В. Максименка, О.Бондара, І. Павлюка, Р.Л. Хом'яка та ін. Однак низка питань, таких як визначення справедливої і переоціненої вартості, методи нарахування амортизації, удосконалення обліку ремонту основних засобів, наближення вітчизняного обліку до міжнародних стандартів, залишаються актуальними і потребують подальших досліджень.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Мета статті: враховуючи наявне розмаїття підходів і визначень до трактування поняття «основні засоби», необхідно проаналізувати критерії визнання активу основними засобами в бухгалтерському та податковому обліку, а також визначити шляхи вирішення питань переоцінки.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

В економічній літературі часто вказують два ототожені поняття: «основні засоби» та «основні фонди». Зокрема, в Словнику-довіднику фінансового менеджера І.О. Бланк визначив: «Основні фонди – сукупність матеріальних активів у формі засобів праці, які багаторазово беруть участь у процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами» [6, с. 227]. Однак існуюча відмінність у цих двох поняттях активно дискутується в економічній науці і, на наш погляд, ці два терміни не можна ототожнювати.

Більш розширеним є тлумачення визначення основних засобів у працях Н.В. Довгалоук: визначення основних засобів як матеріальних активів підприємства будь-якої форми власності, що неодноразово задіюються у виробничих циклах, зберігають свою натуральну форму, переносячи свою вартість на вироблену продукцію частинами, строк використання яких перевищує один рік (або операційний цикл), призначені для експлуатації самим підприємством, для надання в оренду іншим фізичним чи юридичним особам, що в сукупності дає змогу одержувати економічну вигоду для підприємства [8, с. 20].

Із цим визначенням не можна погодитися повністю. Воно потребує деяких уточнень, оскільки основні засоби потрібні також і підприємствам, отримання економічної вигоди не є метою.

Низка вчених вважають найбільш визначним критерій «очікуваний термін експлуатації», а про матеріальну форму навіть не згадують.

Деякі сучасні науковці пропонують відмовитися від терміна «основні засоби» у зв'язку з тим, що дана категорія є вартісною і на практиці не має ніякого практичного значення. Однак, учений Р.Л. Цебень наголошує, що не має значення, як саме називатиметься цей термін, найголовніше – його економічна суть. Зважаючи на це, доцільно зупинитися саме на понятті «основні засоби».

Це питання можна дослідити з двох сторін:

- 1) згідно з вимогами нормативно-правової бази;
- 2) згідно з розглядом терміна з позиції обліку, аналізу, аудиту та управління.

В Україні основні засоби регулюються такими нормативно-правовими актами:

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [4];
- Податковий кодекс України [1].

Цей термін можна розглядати з позиції міжнародного законодавства, оскільки багато суб'єктів господарювання розглядає альтернативу ведення обліку згідно з міжнародними стандартами. Отже, доцільно розглянути розбіжності висвітлення терміна «основні засоби» згідно з українським законодавством та за МСБО 16 «Основні засоби» [5] (табл. 1).

Таблиця 1 – Сутність поняття «основні засоби» згідно нормативно-правових актів

Параметр порівняння	Нормативний документ		
	П(С)БО 7	МСБО 16	ПКУ
Форма існування	Матеріальні активи		
Напрямок використання	Виробництво, надання послуг, здавання в оренду, використання в господарській діяльності		
Очікуваний строк експлуатації	понад рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)	понад один звітний період	понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)
Амортизаційність	Вимоги не визначені		поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом
Наявність обмежень	Вимоги не визначені		крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів
Вартісна межа	Вимоги не визначені		понад 6000 гривень

Отже, бачимо, що основні засоби розглядаються як матеріальні активи, які використовуються досить тривалий період для здійснення діяльності суб'єктом господарювання. Лише в Податковому Кодексі України визначений вартісний критерій, згідно з яким зрозуміло, чи можна віднести об'єкт до основних засобів.

При цьому доцільно звернути увагу на те, що в разі придбання в різний час основних засобів з однаковою характеристикою, вартість таких об'єктів буде різною. Отже, при постійній переоцінці будуть збільшуватися витрати підприємства, що призведе до змін у фінансових результатах.

При оцінці основних засобів за справедливою вартістю виникають такі проблеми:

1. В умовах сьогодення відсутні досить важливі методичні основи визначення вихідної оцінки основних засобів.
2. У П(С)БО 7 використовують таке поняття, як «справедлива вартість», але цей термін є некоректним – ринкова ціна не може бути справедливою одночасно для покупця і продавця.
3. Не існує такої оцінки, яка б задовольняла вимоги всіх без винятку користувачів фінансової звітності. Саме на це необхідно звертати увагу при виборі об'єктивного методу оцінки основних засобів [6].

У табл.2. зазначено кілька проблемних питань обліку переоцінки основних засобів, причин їх виникнення та запропоновано шляхи їх вирішення.

Таблиця 2 – Проблемні питання обліку переоцінки основних засобів

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

Взагалі у П(С)БО 7 необхідно розробити обізнаний підхід, при якому пріоритетним є нарахування амортизації на кожен частину об'єкта основних засобів окремо, якщо ці окремі частини об'єкта мають різний термін експлуатації, що впливає на строки їх зношення [8].

На підприємстві існують чинники, які можуть впливати на вибір методу амортизації:

- 1) зрозумілість та простота застосування даного методу;
- 2) вплив методу на собівартість продукції та вартість ресурсів;
- 3) наявність корпоративної політики у сфері нарахування амортизації.

Проблемні аспекти нарахування амортизації наведено в табл. 3.

Таблиця 3 – Проблемні аспекти порядку нарахування амортизації і шляхи їх вирішення

Джерело	Проблемне питання	Причини	Шляхи вирішення
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
П(С)БО 7, пункт 24	Термін корисного використання об'єктів основних засобів	Зниження 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		Відображення дооцінки та уцінки основних засобів на рахунках додаткового капіталу

При нарахуванні амортизації необхідно звертати увагу на термін корисного використання об'єкта. Цей термін не повинен викривлювати інформацію про основні засоби у фінансовій звітності.

Ця ситуація з різницею терміну корисного використання можлива при використанні однотипних об'єктів на різних підприємствах. Отже, слід законодавчо встановити мінімальний термін корисного використання різних об'єктів основних засобів. Завдяки цьому на підприємстві не буде виникати зниження терміну використання основних засобів.

Не рекомендується відносити на витрати або доходи результати переоцінки основних засобів. Найголовнішим у цій операції є визначення реальної вартості об'єкта, а не змінювання фінансових результатів підприємства. Через це краще відображати дооцінку та уцінку основних засобів як зміну сальдо рахунків додаткового капіталу.

При операціях обміну, насамперед, не треба орієнтуватися на поділ на подібні чи неподібні об'єкти, необхідно оцінювати об'єкти основних засобів за справедливою вартістю. Адже такий поділ є досить абстрактним положенням.

ВИСНОВКИ

1. При дослідженні сутності поняття «основні засоби» вдалося визначити найголовніші критерії основних засобів: матеріальність (наявність матеріально-речової форми); призначення (утримуються для використання у процесі виробництва або наданні послуг з метою отримання економічної вигоди); строк корисного використання (понад рік або операційний цикл, якщо він більше року); амортизаційність (здатність об'єкта в процесі експлуатації поступово переносити свою вартість на результат діяльності підприємства) тощо.
2. Проблемні питання переоцінки основних засобів вирішуються шляхом проведення переоцінки групи лише в тому разі, якщо вартість об'єкта переоцінки є суттєвою по відношенню до вартості відповідної групи основних засобів, а також шляхом відображення дооцінки та уцінки основних засобів на рахунках додаткового капіталу.
3. Більшість проблемних питань обліку амортизації знаходяться в компетенції підприємства, та мають бути визначені в наказі про облікову політику.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. Міністерством фінансів України від 30.11.1999 р. № 251. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. Міністерством фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби»; затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0288-00>.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 01.01.2012. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
6. Бондар О. До питання оцінки основних засобів підприємства в бухгалтерському обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 3. С. 23-28.
7. Максименко А.В. Проблемні питання обліку основних засобів. Фінанси, облік і аудит: Збірник наукових праць. URL: [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. Павлюк І. Бухгалтерський облік переоцінки основних засобів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 6. С. 3-10.

УДК 334.02

АНАЛІЗ МЕТОДІВ ПЛАНУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

Варламова І.С., к.е.н., доцент, Сем'янова І.Ю.

*Запорізький національний університет
Україна, 69000, м. Запоріжжя, вул. Жуковського, 66*

irina.varlamova.zp@gmail.com

kovalienko95@inbox.ru

Проаналізовано традиційні та сучасні методи планування собівартості. Здійснено класифікацію витрат виробництва з метод визначення елементів, котрі складають собівартість продукції. Обґрунтовано, що доцільність використання кожного з методів залежить від низки чинників, а саме особливостей діяльності