

АНАЛІЗ ПРОБЛЕМАТИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В УКРАЇНІ

Анотація. Розглянуто проблематику та методологію визначення, визнання та обліку основних засобів підприємства. Порушено питання документального забезпечення бухгалтерського обліку в цій сфері, амортизації основних засобів. Проведено порівняння з методологіями інших держав.

Аннотация. Рассмотрены проблематика и методология определения, признания и учета основных средств предприятия. Подняты вопросы документального обеспечения бухгалтерского учета в этой сфере, амортизации основных средств. Проведено сравнение с методологиями других стран.

Annotation. This article examines the problems and methods of the determination, recognition and accounting of fixed assets of a firm. Particularly, the questions of documental support of the accounting in this sphere and the amortization of fixed assets were raised. The comparison with methods of other countries was held.

Ключові слова: основні засоби, матеріальні активи, амортизація, методи бухгалтерського обліку, документальне забезпечення, малоцінні швидкозношувані предмети.

Базою функціонування більшості підприємств є забезпеченість основними засобами. Особливо це стосується виробничих галузей національного господарства. Окрім безпосереднього впливу на процес виробництва, основні засоби утворюють досить суттєву (залежно від сфери діяльності підприємства) частину собівартості продукту. Тому питання точності та актуальності в їх обліку завжди залишається актуальним.

Правильна організація обліку основних засобів сприяє ефективному використанню машин, обладнання, виробничих площ та інших засобів праці, які у своїй сукупності утворюють виробничо-технічну базу і визначають виробничу мету господарства. У процесі поділу груп, за якими класифікуються основні засоби підприємства та вибору методів їх амортизації, виникають різні за своїм характером проблеми відображення в бухгалтерській звітності.

Проблему найбільш ефективного та достовірного обліку основних засобів вивчали такі українські вчені, як: Білуха М. Т., Новицька С. С., Максименко А. В., Войтенко Т. І., Бутинець Ф. Ф., Швець В. Г. та ін. Одержані ними в різний час результати створюють загалом необхідні умови для досягнення успішного виконання обліком своїх функцій відповідно до потреб усіх рівнів управління.

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

Метою даного дослідження є визначення типових для підприємства проблем з обліку основних засобів та пошуку шляхів їх вирішення через методи існуючої української та міжнародної практики. За об'єкт дослідження приймаються основні засоби, предметом дослідження є принципи їх обліку.

Основні засоби є однією із складових основного капіталу суб'єкта господарювання, необхідних йому для здійснення виробничо-господарської діяльності. Для виготовлення продукції, підприємства повинні мати, перш за все, засоби праці, оскільки саме вони є визначальним істотним елементом у процесі виробництва, вони багаторазово беруть у ньому участь, частинами переносять свою вартість на продукт, що створюється, не змінюючи при цьому своєї речовинно-натуральної форми. Засоби праці не мають тієї загальної взаємозамінюваності, яка характерна, наприклад, для потенційної робочої сили, тому їх ефективність змінюється залежно від галузі, підприємства, окремого виду діяльності. Ця різниця для кожного конкретного засобу праці залежить від його технічного стану, ступеня фізичного й морального зносу.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та розкриття інформації про них у фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби". У бухгалтерському обліку до основних засобів відносять матеріальні активи, які підприємство втримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим 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) [1].

Основні засоби підприємств і організацій, незалежно від форм власності, відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за фактичними витратами на їх придбання, перевезення, встановлення, державну реєстрацію, які становлять їхню первісну вартість.

Класифікація основних засобів здійснюється за їх функціональним призначенням, галузями економічної

діяльності, речовим характером, використанням, належністю і видами. Крім того, основні засоби групують за галузями економічної діяльності [2].

Критерії визнання основних засобів аналогічні критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів. Об'єкт основних засобів визнається активом, коли існує імовірність того, що підприємство отримає у майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта, і його вартість може бути достовірно визначена [3]. Крім того, у визначенні основних засобів наведені такі критерії їх визнання, як: матеріальність (мають матеріальну форму); призначення (утримуються з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій); термін корисного використання (більше року або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Додатковий критерій визнання – критерій вартості – використовується при виділенні тільки однієї групи основних засобів: малоцінних необоротних матеріальних активів. Недотримання вартісного критерію призводить до некоректного розподілу витрат на амортизацію між періодами і тим самим викривляються дані фінансової звітності.

Схожа ситуація з активами, що підлягають списанню. Ті активи, що мають бути списані, тобто використання або продаж яких неможливий, необхідно списати з балансу на витрати періоду, і вони будуть виключені зі складу основних засобів підприємства.

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби поділяються на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, які, в свою чергу, поділяються на окремі групи. Група основних засобів – сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів. Рахунки в Плані рахунків відповідають класифікації основних засобів, наведеній у П(С)БО 7.

У міжнародній практиці основні засоби відображаються в обліку за первісною або, як її часто перекладають, історичною вартістю. Відповідно до МСФЗ, до первісної вартості основних засобів включаються: ціна придбання за вирахуванням отриманих знижок; митні збори; невідшкодовані податки; витрати, що прямо пов'язані з приведенням основних засобів у робочий стан. Формування первісної вартості в різних країнах суттєво не відрізняється. Єдине, що необхідно підкреслити, це те, що на відміну від вітчизняної облікової практики, за кордоном в окремих випадках дозволено відносити до вартості основних засобів суму відсотків за позиками, пов'язаними з придбанням останніх.

Щодо документального відображення операцій, то слід відзначити ідентичність документів: акт приймання-передачі основних засобів, картка обліку основних засобів, документи, що підтверджують право на власність, технічна документація, довіреність, акти приймання-передачі відремонтованих основних засобів, інвентарний список основних засобів, інвентарна книга, акти зі списання основних засобів, акт введення основного засобу в експлуатацію тощо, які притаманні всім країнам СНД. Їх різниця полягає лише в різній нумерації документів. Так, якщо в Україні Акт зі списання основних засобів (ОЗ-3), то в Російській Федерації – ОЗ-4.

У процесі виробництва основні засоби втрачають свою вартість у вигляді амортизаційних відрахувань та переносять її на створювані на підприємстві продукцію, роботи, послуги, а також окремою статтею входять до складу адміністративних та інших витрат. Порядок нарахування і використання амортизаційних відрахувань основних засобів визначено як податковим законодавством, так і П(С)БО 7 "Основні засоби". Цим же Положенням визначено, що об'єктом амортизації є основні засоби (окрім землі). При визначенні цих норм не враховується моральний знос основних засобів, тому українська продукція не конкурентоспроможна на світових ринках.

Також світовій практиці притаманний кумулятивний метод нарахування амортизації та метод зменшення залишкової вартості. У свою чергу, в США нова техніка й технологія впроваджуються в різні галузі народного господарства кожні 3 – 5 років, орієнтуючись переважно на моральне зношування. Тому амортизація нараховується за лінійним, кумулятивним методами, пропорційно до обсягу продукції чи шляхом зменшення залишкової вартості.

Отже, в обліковому відображенні основних засобів та нематеріальних активів у країнах, що використовують МСФО як основу, немає особливих відмінностей. Різниця полягає лише у нумерації рахунків, класифікації, методах нарахування амортизації.

У практиці обліку основних засобів досить часто зустрічаються помилки, пов'язані з віднесенням окремих основних засобів до малоцінних швидкозношуваних предметів, строк служби яких більше одного року. Це виникає через неправильний підхід до визначення основних засобів та віднесення окремих ОС, наприклад, до запасів і списання відповідно до методики, розробленої для них.

Час від часу виникає проблема з активами, що не відповідають критеріям визнання. Включення у склад основних засобів активів, орендованих на умовах операційної оренди, повинно відобразитися орендарем на позабалансовому рахунку "Орендовані необоротні активи" за вартістю, вказаною в угоді про оренду.

Схожа ситуація з активами, що підлягають списанню. Ті активи, що мають бути списані, тобто використання або продаж яких неможливий, необхідно списати з балансу на витрати періоду, і вони будуть виключені зі складу основних засобів підприємства.

Ще однією проблемою є те, що первинна облікова інформація про наявність, рух, капітальний ремонт та інші операції щодо основних засобів відображається в численних спеціалізованих реєстрах, постійні реквізити яких тотожні. Це не сприяє якісному веденню обліку, збільшує трудомісткість опрацювання та відображення інформації, створює певні труднощі у формуванні документообігу й забезпеченні необхідними видами бланків.

Таким чином, національний бухгалтерський облік основних засобів потребує вдосконалення в методико-організаційних аспектах, а також узгодженості законодавчо-нормативних документів. Необхідно уточнити окремі пункти стандартів, такі як: критерії віднесення активів до тієї чи іншої групи, принципи амортизації та списання. Використовуючи світову практику, можливо спрощення документації задля зменшення об'ємів, необхідної для повноцінного обліку роботи. Також удосконалення потребують принципи оцінки вартості наявного капіталу і, як результат, принципи його списання на собівартість. Це сприятиме більш досконалому веденню обліку основних засобів, що дасть змогу підприємствам раціональніше використовувати наявні основні засоби та більш точно визначити їх економічний вплив на собівартість продукції.

Література: 1. Основні засоби : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, затверджене Наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>. 2. Бухгалтерский учет в странах мира : [учебн. пособ.] / под. ред. проф. Ф. Ф. Бутинца. – Житомир : ЖГТУ, 2008. – 484 с. 3. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану і перспективи розвитку / С. Ф. Голов ; Міжнародний ін.-т менеджменту. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с. 4. Омельченко О. Ю. Облік основних засобів і операцій по їх оподаткуванню : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.06.04 / О. Ю. Омельченко; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2006. – 21 с. 5. Охрамович О. Р. Бухгалтерський облік основних засобів в країнах СНД: правове регулювання / О. Р. Охрамович // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – Серія: Економічні науки. – 2004. – № 1(27). – С. 141–151.