

КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

CLASSIFICATION AND ASSESSMENT OF FIXED ASSETS IN ACCOUNTING ACCOUNTING

У статті з'ясовано специфічні характеристики операцій із використання та утримання основних засобів на підприємствах сільськогосподарського машинобудування та класифіковано ці операції для цілей обліку й аудиту. Обґрунтовується теза, що один основний засіб, задіяний у спільній діяльності без створення юридичної особи, може бути поділений на частини, контрольовані й обліковані різними учасниками як різні об'єкти основних засобів. Відповідно до цього, доцільно виділяти чотири підходи до ідентифікації об'єкта бухгалтерського обліку основних засобів: один об'єкт – один предмет; один об'єкт – декілька предметів; декілька об'єктів – один предмет; один об'єкт – частина предмету. Запропоновано з метою уникнення практичних проблем з ідентифікацією об'єктів обліку основних засобів створювати спеціальну комісію на машинобудівному підприємстві, яка випрацює єдині чіткі принципи визначення об'єктів обліку основних засобів та їх закріплення у Наказі (Положенні) про облікову політику підприємства.

Ключові слова: основні засоби, облікова політика підприємства, підприємства сільськогосподарського машинобудування, собівартість, класифікація основних засобів.

В статті в'яшені специфічні характеристики операцій по использованию

и содержанию основных средств на предприятиях сельскохозяйственного машиностроения и классифицированы эти операции для целей учета и аудита. Обосновывается тезис, что одно основное средство, задействованное в совместной деятельности без образования юридического лица, может быть разделено на части, контролируемые и учитываемые различными участниками как различные объекты основных средств. В соответствии с этим, целесообразно выделять четыре подхода к идентификации объекта бухгалтерского учета основных средств: один объект – один предмет; один объект – несколько предметов; несколько объектов – один предмет; один объект – часть предмета. Предложено во избежание практических проблем с идентификацией объектов учета основных средств создавать специальную комиссию на машиностроительном предприятии, которая вырабатывает единые четкие принципы определения объектов учета основных средств и их закрепление в Приказе (Положении) об учетной политике предприятия.

Ключевые слова: основные средства, учетная политика предприятия, предприятия сельскохозяйственного машиностроения, себестоимость, классификация основных средств.

УДК [657.42+657.6] : 621

<https://doi.org/10.32843/infrastruct36-78>

Лесняк В.О.

к.е.н., заступник директора
з навчальної роботи
Коледж інформаційних систем
і технологій
ДВНЗ «Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

The article describes the specific characteristics of operations for the use and retention of fixed assets in agricultural machinery and classifies these operations for accounting and auditing purposes. It is argued that one fixed asset involved in a joint activity without the creation of a legal entity can be divided into parts (parts of the subject), controlled and accounted by different participants as different objects of fixed assets. Accordingly, it is advisable to distinguish four approaches to the recognition (identification) of the object of accounting for fixed assets: one object - one subject; one object – several objects; multiple objects are one object; one object is part of the object. In order to avoid practical problems with the identification of fixed assets and further reflect the costs associated with their use and elimination, to create a special commission at the machine-building enterprise, which will develop uniform clear principles for identifying fixed assets and their fixing in the Order (Regulation) on accounting policies of the company. In order to recognize the optimum amount of fixed asset items in component parts (when they are made up of one subject), commissions are recommended to be guided by a number of factors, including: different speed of moral aging of individual components of one subject; different service life of individual components of one object; possible joint control of parts of the object in the course of joint activity; different form (method) of consumption of economic benefits from the use of individual components of one subject; the significant cost of a part of the item in relation to its total cost. It is argued that since the International Accounting Standard and the International Financial Reporting Standards do not distinguish such assets as non-current tangible assets, there is no need to allocate non-current non-current tangible assets as a fixed asset. If the useful life of an item exceeds one year (reporting period) or the operating cycle, it must be classified as a fixed asset and, depending on its functional purpose, assigned to a specific classification group, and if not, accounted for in inventory enterprises. Fixing such a rule in Accounting Regulation (Standard) 7 "Fixed Assets" will simplify the procedure for classification of fixed assets and develop common approaches to reporting information, and thus its transparency and better interpretation by users of financial statements, including foreign partners.

Key words: fixed assets, accounting policy of enterprise, agricultural machine-building enterprises, cost, classification of fixed assets.

Постановка проблеми. Дослідження особливостей методики й організації бухгалтерського обліку операцій із використання та утримання основних засобів на машинобудівних підприємствах, зокрема підприємств сільськогосподарського машинобудування (ПСМ), довело необхідність удосконалення підходів до визнання, оцінки і класифікації основних засобів, оскільки помилки та перекручення, яких припустилися у їх ході, призводять до помилок у поточному обліку та фінансовій звітності. А зважаючи на те, що вартість основних засобів є значною порівняно з іншими

активами, ці помилки, більш вірогідно, виявляться суттєвими, такими, які здатні вплинути на управлінські рішення користувачів фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у вивчення питань теорії, методики й організації обліку й аудиту операцій з основними засобами здійснили вітчизняні вчені: П.Й. Атамас, М.І. Бондарь, Ф.Ф. Бутинець, Л.П. Кулаковська, Л.Г. Ловінська, О.А. Петрик, Ю.В. Піча, Н.М. Ткаченко, І.Ю. Чумакова, М.Г. Чумаченко та ін. Теоретичні і методологічні засади обліку та аудиту операцій з основними засобами досліджували у своїх

працях іноземні автори: Р. Адамс, Л.А. Бернстайн, С.М. Бичкова, С.М. Галузіна, Р. Дж. Ентоні, В.І. Петрова, В.В. Скобара, Р.С. Тохірова.

Постановка завдання. Мета статті – дослідити специфічні характеристики операцій із використання та утримання основних засобів на підприємствах сільськогосподарського машинобудування та класифікувати ці операції для цілей обліку й аудиту.

Виклад основного матеріалу дослідження. Так, на етапі визнання ідентифікують кількість об'єктів, які треба відобразити в бухгалтерському обліку, і вирішують питання про можливість їх віднесення до складу основних засобів. На етапі класифікації визначають, до яких класифікаційних груп відноситься кожний ідентифікований об'єкт основних засобів. Вартість об'єкта основних засобів – первісна (альтернативна – переоцінена), визначається на етапі оцінки.

Згідно з пунктом 4 П(С)БО 7 «Основні засоби», один об'єкт основних засобів може складатися з одного або декількох предметів (однієї або декількох частин). При цьому об'єктом бухгалтерського обліку може бути як об'єкт основних засобів у цілому, так і кожний предмет (кожна частина), що входить до складу цього об'єкта. Отже, потенційні помилки визнання основних засобів як об'єкта бухгалтерського обліку за чинних вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» можна розділити на чотири: 1) об'єкт, призначений для продажу, помилково визнаний об'єктом основних засобів; 2) об'єкт, строк використання якого менше одного року (одного операційного циклу, якщо він довший за рік), помилково визнаний об'єктом основних засобів; 3) актив, що відповідає критеріям визнання основним засобом, помилково таким не визнаний; 4) помилкове застосування формули, названої нами «один об'єкт – один предмет».

Перші три категорії потенційних помилок частіше за все виявляються не помилками, а зміною облікової оцінки, що визначено у пункті 6 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: наслідок зміни обставин, на яких вона базувалася, або отримання додаткової інформації, яка спричинила зміни у визнанні об'єкта основного засобу. На четвертій категорії помилок треба зупинитися детальніше, оскільки вони тягнуть за собою помилки у класифікації основних засобів як об'єктів бухгалтерського обліку, які в подальшому можуть призвести ще до низки помилок, насамперед, пов'язаних із нарахуванням амортизації, віднесенням витрат на підтримання об'єкта у робочому стані і поліпшення.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», кожне підприємство самостійно визначає оптимальну кількість об'єктів основних засобів до визнання. Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, що мають різний строк використання (експлуатації), то дозволяється визнавати їх окре-

мими об'єктами бухгалтерського обліку основних засобів. Щодо цього питання у МСБО 16 «Основні засоби» зазначається про те, що: основними засобами можуть бути визнані основні запасні частини, якщо очікуваний строк корисної експлуатації більше одного періоду (п. 8), а також складові частини об'єкта, придбані з метою здійснення заміни (одноразової або нечастої повторної), якщо задовольняються критерії визнання (п. 13); може бути доцільним об'єднати в один окремих об'єкт незначущі предмети та застосовувати критерії визнання до їх сукупної вартості.

Виходячи зі змісту пункту 19 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», ми вважаємо, що один основний засіб, задіяний у спільній діяльності без створення юридичної особи, може бути поділений на частини (частини предмета), контрольовані й обліковані різними учасниками як різні об'єкти основних засобів. Тому, на нашу думку, доцільно виділяти чотири підходи до визнання (ідентифікації) об'єкта бухгалтерського обліку основних засобів:

- 1) один об'єкт – один предмет;
- 2) один об'єкт – декілька предметів;
- 3) декілька об'єктів – один предмет;
- 4) один об'єкт – частина предмету.

Використання певного з указаних підходів може призвести до різних облікових наслідків (різні суми витрат на амортизацію, різний порядок ідентифікації витрат на поліпшення і ремонти, різна величина балансового прибутку).

Відповідно, для уникнення практичних проблем з ідентифікацією об'єктів обліку основних засобів і подальшим відображенням витрат, пов'язаних з їх використанням та ліквідацією, більш раціональним від застосування кожного разу різних підходів до цього є створення спеціальної комісії на машинобудівному підприємстві, яка випрацює єдині чіткі принципи визначення об'єктів обліку основних засобів та їх закріплення у Наказі (Положенні) про облікову політику підприємства.

З метою визнання оптимальної кількості об'єктів основних засобів за складовими частинами (коли вони становлять один предмет) комісії рекомендується керуватися низкою чинників. Зважаючи на вимоги П(С)БО 7 «Основні засоби», найкращі міжнародні підходи (положення МСБО 16 «Основні засоби»), а також можливу різницю у моральному зносі основних засобів, до таких чинників ми пропонуємо віднести: різну швидкість морального старіння окремих складових частин одного предмета; різний строк експлуатації окремих складових частин одного предмета; можливий спільний контроль частин об'єкта у ході спільної діяльності; різну форму (спосіб) споживання економічних вигід від використання окремих складових частин одного предмета; значну собівартість частини предмета по відношенню до його загальної собівартості.

Основні засоби різноманітні за своїм натурально-предметним складом, функціональним призначенням залежно від ролі, яку вони відіграють у господарській діяльності, рівня використання, та іншими не менш важливими критеріями (ознаками). Про це, зокрема, свідчить наявність великої кількості класифікаційних груп основних засобів.

Зауважимо, що науково обґрунтована класифікація засобів праці є необхідною передумовою раціональної організації їх обліку та досягнення ним визначених завдань. Тому формування відповідної класифікації як основи запису господарських операцій у системі рахунків є нагальною проблемою сучасного бухгалтерського обліку. При цьому класифікація є важливою тільки тоді, коли існують відмінності в обліку операцій та вплив на якісне формування фінансових результатів діяльності і звітної інформації [7, с. 32].

Сьогодні бухгалтерській класифікації основних засобів передують два рівня їх ідентифікації. Перший рівень ідентифікації основних засобів – це віднесення до їх складу матеріальних активів підприємства за встановленими згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» критеріями із запропонованими уточненнями. Другим рівнем чинного підходу до ідентифікації основних засобів є їх поділ на дві групи: основні засоби й інші необоротні матеріальні активи. На нашу думку, незрозумілою є мета такого поділу, адже відмінності в бухгалтерському обліку цих груп практично відсутні, крім бібліотечних фондів та малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА) у частині нарахування амортизації.

Слід також зауважити, що Державний класифікатор України ДК ОЗ-97 «Класифікація основних фондів» (ДКУ ОЗ-97), обов'язковий до використання підприємствами усіх галузей економіки України (у т.ч. бюджетними) для цілей бухгалтерського обліку основних засобів, не містить положень про об'єкти, які нині належать до інших необоротних матеріальних активів. Це стосується малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА), тимчасових (нетитульних) споруд, предметів прокату тощо, оскільки такі об'єкти раніше класифікувалися як малоцінні та швидкозношувані предмети.

Головним завданням класифікації основних засобів є їх поділ на підгрупи. Об'єкти основних засобів згруповані за функціональною ознакою. Що стосується інших необоротних матеріальних активів, то ці об'єкти класифіковані за двома ознаками: за вартісною виділено тільки МНМА, а за функціональною – усі інші.

Чинні нормативні акти не дають пояснень з питань класифікації основних засобів на підгрупи. Підприємствам доводиться самостійно вирішувати ці питання шляхом закріплення в обліковій політиці пріоритетів віднесення основних засобів до МНМА чи інших підгруп.

Процедура віднесення малоцінних предметів до складу запасів або основних засобів є невинуватою. Зарубіжні науковці стверджують: під час віднесення активів до складу поточних чи непоточних важливо керуватися принципом «розумного передбачення» [7, с. 121].

У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) та Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ) не виділяють таких об'єктів, як МНМА, бо вони не застосовуються до несуттєвих статей. Об'єкти, які відповідають визначенню основних засобів, але мають незначну вартість, одразу списують на витрати у момент їх придбання, а рішення щодо межі суттєвості вартості для підприємства приймає його керівництво.

Відповідно, немає потреби виділяти МНМА у складі основних засобів. Якщо строк корисного використання об'єкта перевищує один рік (звітний період) або операційний цикл, то він має бути класифікований як основний засіб і залежно від свого функціонального призначення віднесений до певної класифікаційної групи, а якщо ні – обліковуватися у складі виробничих запасів підприємства. Закріплення такої правової норми у П(С)БО 7 «Основні засоби» дасть змогу спростити процедуру класифікації основних засобів, сприятиме узгодженню його положень із положеннями ДКУ ОЗ-97 і МСБО/МСФЗ, а також випрацюванню єдиних підходів до подання звітної інформації, а отже, її прозорості та кращій інтерпретації користувачами фінансової звітності, зокрема зарубіжними партнерами.

Важливою ознакою виокремлення класифікаційних груп основних засобів є їх функціональне призначення. Але ця класифікаційна ознака стосується не поділу основних засобів на виробничі та невиробничі, а функцій, які виконують засоби праці у процесі використання та їх конструктивно-технологічних характеристик. По суті, функціональне призначення основних засобів покладено в основу їх класифікації у П(С)БО 7 «Основні засоби» і Податковому кодексу України (ПКУ), але з певними неточностями, оскільки не зовсім відповідає цій меті. До речі, з набуттям чинності ПКУ майже перестали існувати дві окремі класифікації основних засобів (класифікація основних засобів для облікових цілей і класифікація основних засобів для податкових цілей) із тією тільки різницею, що в обліку з метою оподаткування прибутку підприємства до уваги приймаються лише основні засоби, які використовуються у господарській діяльності платника податку.

Подальше віднесення основних засобів до кожної з указаних груп залишається на власний розсуд бухгалтера підприємства з урахуванням інших законодавчо встановлених вимог, тобто ДКУ ОЗ-97. Облікова практика на підприємствах доводить наявність проблем на цьому етапі, які призводять до помилок і порушень.

П(С)БО 7 «Основні засоби» і Рекомендації № 561 не визначають особливих ознак класифікаційних груп основних засобів за функціональною ознакою. Як наслідок, існують альтернативні варіанти віднесення окремих об'єктів основних засобів до класифікаційних груп. Це, своєю чергою, може спричинити виникнення помилок у класифікації основних засобів, які призведуть до подальших порушень у бухгалтерському обліку операцій з їх використання та утримання, а також у розрахунку і відображенні у звітності підприємства витрат та фінансових результатів.

Це свідчить про те, що питання класифікації основних засобів нині є не зовсім узгодженим у нормативних документах, подекуди суперечливим і потребує вдосконалення. Побудова узгодженої у чинних нормативних актах класифікації основних засобів як об'єктів бухгалтерського обліку сприятиме формуванню єдиних підходів до підготовки й інтерпретації показників фінансової, податкової та статистичної звітності.

Однак, на нашу думку, бухгалтерська класифікація основних засобів має бути не просто еталонною, а багатоетапною, щоб забезпечити таку організацію їх синтетичного й аналітичного обліку, яка дасть змогу отримувати достовірну інформацію щодо операцій із використання та утримання основних засобів, а також формувати необхідну інформаційну базу для прийняття відповідних управлінських рішень на досліджуваних підприємствах. Багатоетапна класифікація має поєднувати класифікацію за функціональною ознакою (чинна класифікація із запропонованими уточненнями – еталонна класифікація) та класифікацію за особливими ознаками (визначає специфічні властивості об'єктів класифікації і дає змогу всередині множини виділити підмножини (класифікаційні групування). Глибина такого поділу в обліковій політиці може бути різною, що залежить, насамперед, від того, які види діяльності й/або які операції з використання та утримання основних засобів здійснюються на конкретному підприємстві, а також того, які інтереси переслідує керівництво чи власники підприємства.

Ураховуючи викладене вище, для оптимізації бухгалтерської класифікації основних засобів на державному рівні та на рівні ПСМ потребує вирішення питання доопрацювання чинної класифікації основних засобів за функціональною ознакою з метою визначення особливих ознак класифікаційних груп і підгруп основних засобів та їх типових прикладів з урахуванням науково обґрунтованих підходів до класифікації.

Отже, оцінка (визначення вартості) об'єкта основних засобів у бухгалтерському обліку є ще більш важливим критерієм їх визнання, ніж ідентифікація та класифікація. Вона знаходить своє відображення у фінансовій звітності підприєм-

ства, забезпечує порівняність цієї інформації, використовується усіма її користувачами під час прийняття відповідних управлінських рішень та впливає на достовірність оцінки вартості підприємства, а також може бути способом викривлення даних фінансової звітності.

Методологічні засади оцінки основних засобів закладені у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» (ст. 4) і НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (п. 6 розділу III) під час визначення принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Більш конкретні вимоги до оцінки об'єктів основних засобів у бухгалтерському обліку визначено у П(С)БО 7 «Основні засоби».

Основні засоби необхідно оцінювати: 1) під час їх первісного визнання, попередньо провівши ідентифікацію і класифікацію об'єктів основних засобів, які треба відобразити у бухгалтерському обліку; 2) після визнання (за первісною вартістю або за альтернативною вартістю – переоціненою з урахуванням оцінених втрат/вигід від зменшення/відновлення корисності); 3) на момент припинення їх визнання (визначення прибутку/збитку від їх вибуття чи невідповідності критеріям визнання активом).

Для визначення балансової вартості основних засобів за П(С)БО 7 «Основні засоби» можуть бути застосовані такі види оцінок: історична (фактична) собівартість під час визначення первісної вартості (абз. 12 п. 4); собівартість відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» і П(С)БО 9 «Запаси» (п. 11); залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів (п. 12); чиста вартість реалізації (абз. 16 п. 4); сума очікуваного відшкодування (абз. 14 п. 4); теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень (абз. 14 п. 4); справедлива вартість (абз. 19 п. 4).

При цьому П(С)БО застосовують два терміни – «балансова вартість активу» і «залишкова вартість», – які, по суті, означають один і той же вид оцінки. Відповідно до пункту 4 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», балансовою вважається вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу. В абзаці 2 пункту 16 П(С)БО 2 «Баланс», який сьогодні вже не діє, зазначалося про те, що залишкова вартість активу включається до підсумку балансу. В абзаці 18 пункту 4 П(С)БО 7 «Основні засоби» залишковою вартістю названо різницю між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу).

За міжнародними підходами, балансовою вартістю основного засобу є сума, за якою його визнано у балансі після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації і накопичених збитків від зменшення його корисності. Вочевидь, що використання МСБО/МСФЗ сприятиме

формуванню достовірної фінансової інформації та виходу вітчизняних підприємств (особливо публічних акціонерних товариств) на міжнародні ринки капіталу.

З огляду на вищенаведене, доцільно застосувати лише термін «балансова вартість активу». Невживання терміна «залишкова вартість» у бухгалтерському обліку дасть змогу узгодити національну та визнану на міжнародному рівні облікову термінологію.

Разом із тим нами пропонується визнавати витрати, пов'язані зі здійсненням регулярного суттєвого технічного обслуговування і капітального ремонту основного засобу, що передбачені нормами чинного законодавства України та технічною документацією, які здійснюються з інтервалом більше одного року, капітальними інвестиціями й амортизувати їх одним зі способів:

1) відносити на збільшення первісної (переоціненої) вартості об'єкта основних засобів і амортизувати їх протягом строку корисного використання, встановленого для такого об'єкта, який залишився, коли вони не можуть бути ідентифіковані з окремою амортизованою частиною (компонентом) основних засобів;

2) визнавати ці витрати окремим об'єктом основних засобів і амортизувати протягом строку встановленого міжремонтного періоду (для досліджуваних підприємств цей період становить, як зазначено вище, 2–5 років), коли вони можуть бути ідентифіковані з окремою амортизованою частиною (компонентом) основних засобів.

У ході експлуатації первісна вартість об'єкта основних засобів може змінюватися, що пов'язано не тільки зі зносом, а й з інфляційними процесами у країні, а також із його частковою ліквідацією чи поліпшенням.

Про вплив поліпшення на зміну первісної вартості основного засобу зазначається у Рекомендаціях № 561. У пункті 31 цього документа визначено, що вартість робіт, які призводять до збільшення очікуваних майбутніх вигід від використання об'єкта основних засобів, включається до капітальних інвестицій із майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів. Натомість, у МСБО 16 «Основні засоби» завжди йдеться про балансову вартість основних засобів, що є більш коректним, оскільки балансова вартість основних засобів може ґрунтуватися як на їх первісній, так і на переоціненій вартості з урахуванням відображеного їх зносу та оцінених втрат/вигід від зменшення/відновлення корисності.

При цьому пунктом 29 Рекомендацій № 561 встановлено, що витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкту основних засобів, можуть визнаватися капітальними інвестиціями за умови, що його балансова вартість не перевищує суми очікуваного відшкодування. Остання, згідно з пунктом 4

П(С)БО 7 «Основні засоби», є найбільшою з двох оцінок: чистою вартістю реалізації основного засобу (справедливою вартістю основного засобу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію) або теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від його використання, включаючи ліквідаційну вартість.

Аналізуючи вказану норму, встановлено, що під час визнання витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта основних засобів, капітальними інвестиціями, необхідно керуватися критерієм можливого збільшення первісно очікуваних економічних вигід від використання основного засобу, але з урахуванням принципу обачності. Тобто оцінка витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта основних засобів, має виключати можливість необґрунтованого збільшення їхньої балансової вартості. У такому разі необхідно керуватися не балансовою вартістю об'єкта основних засобів, яка вже сформована, а його справедливою вартістю, що може потребувати здійснення переоцінки основних засобів.

Вітчизняним підприємствам, згідно з нормами П(С)БО 7 «Основні засоби», надано можливість самостійно приймати рішення про здійснення переоцінки (дооцінки, уцінки) об'єкта основних засобів, окрім МНМА та бібліотечних фондів, якщо амортизація їхньої вартості здійснюється з використанням одного з таких методів: 50% вартості, яка амортизується у першому місяці використання об'єкта, та решта 50% – у місяці вилучення з експлуатації або 100% вартості у першому місяці використання.

Порядок переоцінки встановлений пунктом 16 П(С)БО 7 «Основні засоби». Унаслідок суттєвої різниці під час порівняння залишкової вартості об'єкта основних засобів із його справедливою вартістю переоцінці підлягають первісна вартість і сума зносу об'єкта основних засобів. При цьому у Наказі (Положенні) про облікову політику підприємства має бути визначено межу суттєвості, якою керуються під час прийняття рішення про необхідність здійснення переоцінки основних засобів. Листом МФУ «Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку» та пунктом 34 Рекомендацій № 561 з метою здійснення переоцінки основних засобів за поріг суттєвості рекомендується приймати величину, яка дорівнює 1% чистого прибутку (збитку) підприємства або 10% відхилення залишкової вартості об'єкта основних засобів від його справедливої вартості.

Але проблема, насправді, полягає не в оцінці суттєвого відхилення, а у визначенні справедливої вартості основних засобів. При цьому П(С)БО 7 «Основні засоби» (п. 32) не рекомендується визначати справедливу вартість об'єктів основних засобів (зокрема, землі та будівель) із залученням професійних оцінювачів, а механізм її визначення остаточно не сформований.

У додатку до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» містяться вказівки щодо визначення справедливої вартості придбаних окремих об'єктів основних засобів (земля та будівлі, машини та устаткування, інші основні засоби). Але порядок застосування цих положень на практиці не описано у жодному нормативному документі з бухгалтерського обліку.

На нашу думку, машинобудівним підприємствам слід віддавати перевагу залученню професійних оцінювачів до процесу здійснення переоцінки. Це пов'язано з такими моментами:

– по-перше, під час здійснення переоцінки професійними оцінювачами досягається максимальна об'єктивність у визначенні балансової вартості об'єкта основних засобів. А отже, більшою мірою задовольняються потреби користувачів фінансової звітності в отриманні достовірної інформації про реальний стан справ на підприємстві, що особливо важливо у зв'язку з крайньою необхідністю залучення додаткових інвестиційних ресурсів для реновації основних засобів підгалузі сільськогосподарського машинобудування;

– по-друге, регулярна переоцінка забезпечує можливість контролю вартості чистих активів досліджуваних підприємств, які здебільшого є акціонерними товариствами, через показник балансової вартості основних засобів, а отже, можливості їх подальшого функціонування;

– по-третє, незважаючи на те що в Законі України «Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність» не передбачено санкцій за порушення процедури переоцінки, та відповідно до статті 164² Кодексу України про адміністративні правопорушення, передбачено штрафні санкції за ведення бухгалтерського обліку з порушенням встановленого порядку, внесення неправдивих даних до фінансової звітності.

Порядок відображення у бухгалтерському обліку переоцінки основних засобів під час кожної наступної переоцінки залежить від результатів попередніх переоцінок (дооцінок/уцінок). За зменшення/відновлення корисності об'єкта основного засобу теж здійснюють перегляд його оцінки, який впливає на балансову вартість основних засобів. Проте процедури оцінки зменшення/відновлення корисності основних засобів відрізняються від процедур переоцінки.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, наскільки якісно будуть виконані процедури визнання, класифікації та оцінки об'єктів основних засобів у бухгалтерському обліку, настільки достовірними і доречними будуть звітні дані про операції з їх використання та утримання, насамперед нарахування амортизації основних засобів. У цьому зв'язку запропоновані нами уточнення і пропозиції стосовно проведення таких процедур сприятимуть уникненню нераціональних витрат, а також забезпечуватимуть прийняття ефективних управлінських рішень щодо використання та утри-

мання основних засобів на різних рівнях управління машинобудівним підприємством.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Михалев О.В. Экономическая устойчивость хозяйственных систем: методология и практика научных исследований и прикладного анализа : монография. Санкт-Петербург : Санкт-Петербургская академия управления и экономики, 2010. 200 с.
2. Будущее службы внутреннего аудита решается сегодня: преобразование рисков в результаты повысит ее значение : аналитические материалы / Компания «Эрнст энд Янг», 2012. Декабрь. 22 с.
3. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту. Тернопіль : Економічна думка, 1998. 196 с.
4. Гозепол К. Самоинспекции /внутренний аудит. Фармацевтическая отрасль. 2011. № 1(24). С. 84–89.
5. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (2010) / пер. з англ. О.Л. Ольховікової та ін. Київ : Фенікс, 2010. Ч. I. 846 с.
6. Наумчук О.А. Методика оцінки й обліку витрат на відновлення основних засобів з урахуванням принципу суттєвості. *Вісник ДонНУЕТ. Економічні науки*. 2010. № 4(48). С. 363–371.
7. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз и др. ; под ред. Я.В. Соколова ; пер. с англ. Москва : Финансы и статистика, 1997. 496 с.
8. Риски в аудиторской деятельности / под ред. проф. С.М. Бычковой. Москва : Финансы и статистика, 2003. 416 с.
9. Семенген Л. Методика обліку витрат на поліпшення та утримання інших необоротних матеріальних активів. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 321–325.
10. Тарасова Н.В., Довбня В.М. Проблеми розвитку вітчизняного машинобудування. *Обладнання та техніка для села: ринок, пропозиція, практика використання*. 2007. № 6. С. 21–28.

REFERENCES:

1. Mikhalev O.V. (2010) Ekonomicheskaya ustoychivost khozyaystvennykh sistem: metodologiya i praktika nauchnykh issledovaniy i prikladnogo analiza [Economic sustainability of economic systems: methodology and practice of scientific research and applied analysis]: Monografiya. Sankt-Peterburg : Izdatelstvo Sankt-Peterburgskoy akademii upravleniya i ekonomiki. (in Russian)
2. Budushcheye sluzhby vnutrennego audita reshayetsya segodnya: preobrazovaniye riskov v rezultaty povysit yeye znacheneye : analiticheskiye materialy [The future of the internal audit service is being decided today: converting risks into results will increase its importance: analytical materials] (2012) / Kompaniya «Ernst end Yang», issledovaniye, dekabr. (in Russian)
3. Rudnytsky V.S. (1998) Metodolohiya i orhanizatsiya audytu [Audit methodology and organization]. Ternopil : «Ekonomichna dumka». (in Ukrainian)
4. Gozopol K. (2011) Samoinspektsii /vnutrenniy audit/ [Self-inspection /internal audit/]. Farmatsevticheskaya otrasl. No. 1(24). pp. 84–89. (in Russian)

5. Mizhnarodni standarty kontrolyu yakosti, audytu, ohlyadu, inshoho nadannya vpevnenosti ta suputnykh posluh [International standards for quality control, audit, review, other assurance and related services] (2010) / per. z anhl. O.L. Olkhovikovoyi ta in. Kyiv : Vydvo «Feniks», vol. 1. (in Ukrainian)

6. Naumchuk O.A. (2010) Metodyka otsinky y obliku vytrat na vidnovlennya osnovnykh zasobiv z urakhuvannya pryntsypu suttyevosti [Methods of estimation and accounting of expenses for restoration of fixed assets taking into account the principle of materiality]. Visnyk DonNUET. Ekonomichni nauky, no. 4(48), pp. 363-371. (in Ukrainian)

7. Printsipy bukhgalterskogo ucheta [The principles of accounting] (1997) : per. s angl. / B. Nidlz i dr.;

pod red. Ya.V. Sokolova. Moskva: Finansy i statistika. (in Russian)

8. Rysky v audytorskoj deyatel'nosti [Risks in auditing] (2003) / pod red. prof. S.M. Bychkovoy. Moskva : Fynansy y statystyka. (in Russian)

9. Semehen L. (2010) Metodyka obliku vytrat na polipshennya ta utrymannya inshykh neoborotnykh materialnykh aktyviv [Methods of accounting for the cost of improving and retaining other tangible fixed assets]. Ekonomichnyy analiz, Vol. 6, pp. 321-325. (in Ukrainian)

10. Tarasova N.V., Dovbnya V.M. (2007) Problemy rozvytku vitchyznyanoho mashynobuduvannya [Problems of development of domestic mechanical engineering]. Obladnannya ta tekhnika dlya sela: rynok, propozytsiya, praktyka vykorystannya, no. 6, pp. 21–28. (in Ukrainian)

Lesnyak Vladimir

Candidate of Economic Sciences,
Deputy Director of Educational Work
College of Information Systems and Technologies of
SHEI "Vadym Hetman Kyiv National Economic University"

CLASSIFICATION AND ASSESSMENT OF FIXED ASSETS IN ACCOUNTING ACCOUNTING

The purpose of the article. The purpose of the article is to investigate the specific characteristics of operations for the use and retention of property, plant and equipment of agricultural machinery and to classify these operations for accounting and auditing purposes. Investigation of the peculiarities of the methodology and organization of accounting for operations on the use and retention of fixed assets at machine-building enterprises, in particular agricultural machinery, has proven the need to improve approaches to the recognition, assessment and classification of fixed assets, since errors and misstatements that are committed in their course lead to errors in current accounting and financial reporting. And given that the value of property, plant and equipment is significant compared to other assets, these errors are more likely to be material, such as are likely to affect the management decisions of users of financial statements.

Methodology. Methods of analysis and synthesis, induction and deduction, generalization and systematization were used in the study.

Results. It is argued that one fixed asset involved in a joint activity without the creation of a legal entity can be divided into parts (parts of the subject), controlled and accounted by different participants as different objects of fixed assets. Accordingly, it is advisable to distinguish four approaches to the recognition (identification) of the object of accounting for fixed assets: one object - one subject; one object – several objects; multiple objects are one object; one object is part of the object. In order to avoid practical problems with the identification of fixed assets and further reflect the costs associated with their use and elimination, to create a special commission at the machine-building enterprise, which will develop uniform clear principles for identifying fixed assets and their fixing in the Order (Regulation) on accounting policies of the company. In order to recognize the optimum amount of fixed asset items in component parts (when they are made up of one subject), commissions are recommended to be guided by a number of factors, including: different speed of moral aging of individual components of one subject; different service life of individual components of one object; possible joint control of parts of the object in the course of joint activity; different form (method) of consumption of economic benefits from the use of individual components of one subject; the significant cost of a part of the item in relation to its total cost. It is argued that since the International Accounting Standard and the International Financial Reporting Standards do not distinguish such assets as non-current tangible assets, there is no need to allocate non-current non-current tangible assets as a fixed asset. If the useful life of an item exceeds one year (reporting period) or the operating cycle, it must be classified as a fixed asset and, depending on its functional purpose, assigned to a specific classification group, and if not, accounted for in inventory enterprises. Fixing such a rule in Accounting Regulation (Standard) 7 "Fixed Assets" will simplify the procedure for classification of fixed assets and develop common approaches to reporting information, and thus its transparency and better interpretation by users of financial statements, including foreign partners.

Practical implications. The practical significance of the results obtained is to develop proposals aimed at improving the methodology and organization of accounting and auditing transactions for the use and retention of fixed assets, which will strengthen the information and control functions of accounting and improve the efficiency of managing these operations.

Value/originality. The article deals with the specific characteristics of operations for the use and retention of property, plant and equipment of agricultural machinery and the classification of these operations for accounting and auditing purposes. Insufficient level of research on issues of methodology and organization, as well as the provisions of the theory of accounting and audit of operations on the use and retention of fixed assets, determines the relevance of this topic and the prospects for further research in this area.