

РОЗДІЛ 9. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

МЕТОДОЛОГІЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВІДТВОРЕННЯ
ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІMETHODOLOGY OF ORGANIZING ACCOUNTING
OF FIXED ASSETS REPRODUCTION AT THE ENTERPRISE

У статті розглянуто методологія обліку руху, документування та контролю стану основних засобів на підприємстві. Перехід на МСФЗ дозволив привести вітчизняні норми у відповідність до законодавства ЄС, що сприятиме спрощенню ведення бізнесу, прозорості фінансової звітності та позитивному інвестиційному клімату в Україні. Відсутність законодавчо регламентованих форм первинної документації з обліку основних засобів дають можливість підприємству перейти на самостійно розроблені форми, які містять усі обов'язкові реквізити первинних документів. Але залишається відкритим питання максимального приближення бухгалтерського та податкового законодавства з питань обліку та амортизації основних засобів на підприємстві. Розбіжності бухгалтерського та податкового визначення поняття "основні засоби" потребують від підприємства розробки методологічних заходів, щодо спрощення їх обліку та об'єднання вимог бухгалтерського та податкового законодавства.

Ключові слова: основні засоби, амортизація, переоцінка основних засобів, знос, переміщення, вибуття, ліквідація, безоплатна передача, нестача, псування.

The article discusses the methodology of movement accounting, documentation and control of the condition of fixed assets at the enterprise. Effective use of fixed assets depends on properly organized accounting at the enterprise, which provides reliable information for external and internal use. The structure and composition of fixed assets and the dynamics of their reproduction are formed depending on the enterprise's activity and development strategy. The Ministry of Finance of Ukraine ensures the development and implementation of uniform methodological principles of accounting and financial reporting at enterprises and the implementation of regulatory legal acts by enterprises. However, the enterprise independently decides and reflects in the accounting policy of the enterprise the peculiarities of movement accounting, documentation and control of the state of fixed assets. The absence of legally regulated forms of primary documentation for the accounting of fixed assets allows the company to switch to independently developed forms that contain all the mandatory details of primary documents. The transition to IFRS made it possible to bring domestic regulations into compliance with EU legislation, which will contribute to the simplification of doing business, transparency of financial reporting and a favorable investment climate in Ukraine. Information about the structure and amount of fixed assets is essential in assessing the solvency of the enterprise and its investment attractiveness. The enterprise independently determines the expediency of applying international standards, except when enterprises are of public interest, public joint-stock companies, economic entities that carry out activities in the extractive industries, and enterprises that conduct economic activities by type. The list of which is determined by the Cabinet of Ministers of Ukraine. These enterprises prepare financial statements and consolidate financial statements according to international standards. Many small and medium-sized enterprises voluntarily switch to IFRS because they have foreign investors, creditors, foreign consumers and partners, and international subsidiaries. However, as taxpayers, all enterprises must also comply with the requirements of the Tax Code, which has specific restrictions on the calculation and accounting of depreciation of fixed assets at enterprises. However, the issue of maximum convergence of accounting and tax legislation on accounting and depreciation of fixed assets at the enterprise remains open. Differences in the accounting and tax definitions of the concept of "fixed assets" require the enterprise to develop methodological measures to simplify their accounting and unify the requirements of accounting and tax legislation.

Key words: fixed assets, depreciation, revaluation of fixed assets, depreciation, transfer, disposal, liquidation, free transfer, shortage, deterioration.

УДК 336.77

DOI: <https://doi.org/10.32843/infracstruct67-38>

Абубекерова А.З.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри фінансів та обліку
Запорізький інститут економіки
та інформаційних технологій

Abubekerova Albina

Zaporizhzhya Institute of Economics
and Information Technologies

Постановка проблеми. Ефективне використання основних засобів на підприємстві залежить від правильно організованого обліку, який надає достовірну інформацію для зовнішнього та внутрішнього користування. Структура та склад основних засобів, динаміка їх відтворення формуються залежно від виду діяльності та стратегії розвитку підприємства. Міністерство фінансів України забезпечує розробку та впровадження єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку і фінансової звітності на підприємствах шляхом прийняття відповідних нормативно-правових актів.

Однак кожне підприємство самостійно вирішує та відображає в своїй обліковій політиці особливості обліку руху, документування та контролю стану основних засобів. Розбіжності бухгалтерського та податкового визначення поняття "основні засоби" потребують від підприємства розробки методологічних заходів, щодо спрощення їх обліку та об'єднання вимог бухгалтерського та податкового законодавства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням проблеми методологічних підходів обліку основних засобів присвячені роботи

провідних вітчизняних вчених економістів, таких як Ф. Ф. Бутинець, І. О. Гладій, Л. В. Городянська, М. Я. Дем'яненко, О. І. Коблянська, Л. О. Леонова, В. С. Марценюк, Н. В. Плаксий, А. П. Панасенко, Н. М. Ткаченко та ін. Але недостатньо розкритими залишаються наукові проблеми, пов'язані з методологією організації обліку відтворення основних засобів на підприємстві. Зокрема, недостатньо з'ясованими виступають облікова та податкова інтерпретація категорії «основні засоби», розрахунку амортизації; організаційно-методичні аспекти здійснення й обліку зменшення корисності активів, тощо. Актуальність вищезазначених питань зумовила вибір теми, мети, завдання і загальний підхід до дослідження.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження організаційних та методичних аспектів обліку, документування та контролю стану основних засобів на підприємстві. Для досягнення поставленої мети було досліджено ефективність податкового та бухгалтерського законодавства України та можливість об'єднання їхніх норм та правил в методології організації обліку відновлення основних засобів на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Забезпечення підприємств основними засобами відповідного призначення, безпосередньо впливають на його ефективність діяльності та конкурентоспроможність. Інтеграційні процеси, які відбуваються в Україні потребують від підприємств максимального розкриття інформації та визначення реальної ринкової вартості активів. Тому виникла необхідність перегляду та оптимізації організації бухгалтерського обліку у відповідності з вимогами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності.

Форма бухгалтерського обліку як певна система реєстрів бухгалтерського обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них обирається підприємствами самостійно з додержанням єдиних засад бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності підприємства визначені Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

Перехід на МСФЗ дозволив привести вітчизняні норми у відповідність до законодавства ЄС, що сприятиме спрощенню ведення бізнесу, прозорості фінансової звітності та позитивному інвестиційному клімату в Україні. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» визнають такий обліковий підхід до основних

засобів, який дозволяє користувачам фінансової звітності зрозуміти інформацію про інвестиції суб'єкта господарювання в його основні засоби та зміни в таких інвестиціях.

Підприємство самостійно визначає доцільність застосування міжнародних стандартів крім випадків коли підприємства становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України. Ці підприємства складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами [1].

Підприємство відноситься до категорії великих підприємств та належить до підприємств, що становлять суспільний інтерес якщо показники на дату складання фінансової звітності відповідають двом з трьох критеріїв:

- балансова вартість активів – понад 20 млн євро;
- чистий прибуток від реалізації – понад 40 млн євро;
- середня кількість співробітників – понад 250 осіб.

Багато підприємств малого та середнього бізнесу добровільно переходять на МСФЗ тому що мають іноземних інвесторів, кредиторів, закордонних споживачів та партнерів, а також дочірні міжнародні компанії. Однак усі підприємства, як платники податків, повинні виконувати також вимоги Податкового кодексу, в якому є певні обмеження щодо розрахунку та обліку амортизації основних засобів на підприємствах.

Термін «основні засоби», який використовується в законодавчих документах наведено в табл. 1.

На відміну від МСБО 16, у визначенні поняття згідно з НП(С)БО 7 до складу основних засобів входять активи які мають соціально-культурне призначення. В стандартах бухгалтерського обліку відсутні вартісні обмеження віднесення активів до основних засобів. Встановлено лише мінімальний строк корисного використання – 1 рік або операційний цикл, якщо він довший за рік. Податковим кодексом прописано три умови віднесення матеріальних цінностей до складу основних засобів для розрахунку податків: використання у господарській діяльності платника податку; мінімальна вартість основних засобів у сумі 20000 гривень; строк корисного використання (експлуатації) понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік). Кодекс виключає зі складу основних засобів, які враховуються в податковому обліку наступні активи: земля; незавершені капітальні інвестиції; автомобільні дороги загального користування; бібліотечні й архівні фонди; матеріальні активи, вартість яких

Таблиця 1

Визначення поняття «основні засоби» у нормативно-правових актах України

Назва документа	Основні засоби
НП(С)БО 7[2]	матеріальні активи, які підприємство утримує 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).
МСБО 16[3]	матеріальні об'єкти, що їх: а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.
ПКУ[4]	матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)

не перевищує 20000 грн; невиробничі основні засоби; нематеріальні активи.

В бухгалтерському обліку об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена[2].

Бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечити:

- своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку повної інформації про оцінку, переоцінку і надходження основних засобів, їх внутрішнє переміщення (зі складу в цех (відділ, дільницю), з цеху в цех тощо), вибуття (реалізація, ліквідація, безоплатна передача, нестача, псування тощо);

- відображення даних про нарахування амортизації основних засобів за звітний період та їх зносу з початку корисного використання;

- визначення витрат, пов'язаних з підтриманням основних засобів у робочому стані (технічні огляди, поточне обслуговування), їх ремонтом і поліпшенням;

- визначення фінансових результатів від реалізації та іншого вибуття основних засобів;

- інформацією для складання звітності про основні засоби і капітальні інвестиції [5].

Інформація щодо операцій основних засобів виникає у момент оформлення документа вже на первинному етапі й перебуває у русі до реєстрації впливу такої операції в звітах, що формуються за допомогою обробки бухгалтерських документів. Тому забезпечення впорядкованості й оперативності руху таких документів за допомогою формування формального документообороту (графік, оперограма), стає важливим етапом при формуванні раціонального ведення бухгалтерського обліку.

Підставою для бухгалтерського обліку надходження, внутрішнього переміщення, списання, ліквідації, реалізації та інших операції з основними засобами є первинні документи які можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати обов'язкові реквізити, які зазначені в ЗУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Підприємства можуть перейти на самостійно розроблені форми документів або використовувати типові форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору.

Основні питання обліку відтворення основних засобів – це визнання активів, визначення їхньої балансової вартості та амортизаційних відрахувань, а також збитків від зменшення корисності, які слід визнавати у зв'язку з ними [3].

Основні засоби визнаються активом тільки після введення їх в експлуатацію, що оформляється Актом введення в експлуатацію основних засобів. До цього моменту витрати установи на придбання або створення необоротних активів відображають як капітальні інвестиції та обліковуються на рахунку 15. Після введення в експлуатацію формується відповідна інвентарна картка: інвентарна картка обліку основних засобів; групового обліку основних засобів; обліку тварин і багаторічних насаджень. Основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю (собівартістю) та обліковуються на рахунку 10, а інші необоротні матеріальні активи – на рахунку 11.

Для подальшого обліку основних засобів за МСБО 16 суб'єкт господарювання має обрати одну з двох моделей: або модель собівартості або модель переоцінки та застосовувати її до всього класу основних засобів. За першою моделлю об'єкт основних засобів відображається за його собівартістю мінус накопичена амортизація та

Первинні документи з обліку основних засобів

Зміст операції	Документи
Придбання	-накладна; -акт виконаних робіт; -акт наданих послуг.
Безоплатне одержання	- накладна; - акт приймання-передачі основних засобів; - акт оцінки майна.
Введення в експлуатацію	- акт введення в експлуатацію основних засобів; - інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів; - інвентарна картка групового обліку основних засобів; - інвентарна картка обліку тварин і багаторічних насаджень.
Внутрішнє переміщення	- акт внутрішнього переміщення основних засобів.
Нарахування амортизації	- розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів); - розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів.
Ремонт, модернізація, реконструкція	- акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів; - акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів.
Переоцінка	- акт переоцінки основних засобів.
Вибуття (реалізація, ліквідація, безоплатна передача, нестача, псування тощо)	- акт приймання-передачі основних засобів; - акт списання основних засобів (часткової ліквідації); - акт списання групи основних засобів; - акт списання транспортних засобів; - акт списання вилучених документів з бібліотечного фонду.

накопичені збитки від зменшення корисності. Друга модель обліку після визнання активом основних засобів, відображає їх в обліку за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки мінус подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності. Переоцінки слід проводити з достатньою регулярністю щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від справедливої вартості на кінець звітного періоду.

Придбані (створені) підприємством основні засоби за НП(С)БО 7 зараховуються на баланс за первісною вартістю. Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Надалі необхідно регулярно переоцінювати основні засоби тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості. Порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів може прийматися величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10 відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості. Малоцінні необоротні активи і

бібліотечні фонди не переоцінюються, якщо амортизація їх вартості здійснюється нарахуванням у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решти 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вибуття (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом, або якщо амортизація їх вартості здійснюється нарахуванням у першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості [5].

Для оцінки майна підприємство повинно залучити професійного оцінювача. В ст. 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» визначено, що проведення оцінки майна у випадках переоцінки основних фондів для цілей бухгалтерського обліку є обов'язковою та проводиться професійним оцінювачем. Якщо ж підприємство здійснило переоцінку основних засобів самостійно, таку переоцінку буде визнано недійсною [6].

Дані про переоцінку (зміна вартості і зносу) відображаються у реєстрах аналітичного обліку основних засобів (інвентарна картка обліку основних засобів, книга обліку основних засобів, відомість обліку необоротних активів і зносу). Сума дооцінки основних засобів відображається збільшенням первісної (переоціненої) вартості і накопиченого зносу об'єкта основних засобів, а сума уцінки - зменшенням первісної (переоціненої) вартості і накопиченого зносу. Різниця між сумою дооцінки вартості і сумою дооцінки зносу основних засобів

зараховується на збільшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а різниця між сумою уцінки вартості і сумою уцінки зносу включається до складу витрат.

В процесі діяльності підприємства необоротні активи втрачають свої первинні характеристики, тобто зношуються. Тому під час використання основних засобів обов'язковим є нарахування амортизації. Вартість необоротного активу, яка амортизується, складається з первісної або переоціненої вартості за мінусом їх ліквідаційної вартості. Згідно з НП(С)БО 7 амортизації не нараховується під час реконструкції, модернізації чи консервації основних засобів починаючи з місяця, що настає за місяцем переведення основного засобу на реконструкцію, модернізацію, консервацію (підстава: акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію). Нарухування амортизації поновлюється з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта в експлуатацію (підстава: акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів) та нараховується виходячи з нової балансової (залишкової) вартості необоротного активу після визнання втрат від зменшення корисності необоротного активу або відновлення його корисності.

За МСБО 16 амортизацію активу починають, коли він стає придатним для використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений до стану, необхідного для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Амортизацію активу припиняють на дату, з якої актив класифікують як утримуваний для продажу або на дату, з якої припиняють визнання активу. Отже, амортизацію не припиняють, коли актив не використовують, доки він не буде амортизований повністю. Проте при застосуванні виробничого методу нарахування амортизації відрахування можуть дорівнювати нулю якщо немає виробництва.

Ст. 138.1 ПКУ забороняє нарахування амортизації за період невикористання (експлуатації) основних засобів у господарській діяльності у зв'язку з їх консервацією. Отже маємо розбіжності в нарахуванні амортизації у бухгалтерському та податковому обліку підприємств. Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів врегульовані ст.138 ПКУ: фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму нарахованої амортизації основних засобів відповідно до НП(С)БО або МСФЗ та зменшується на суму розрахованої амортизації основних засобів відповідно до п. 138.3 ПКУ.

Висновки. У багатьох крупних підприємств на сьогодні є актуальним питання переходу на міжнародні стандарти ведення бухгалтерського учета та фінансової звітності. Інформація про структуру та обсяг основних засобів має важливе значення

при оцінці платоспроможності підприємства та його інвестиційної привабливості. Якість отриманої інформації залежить від якості організації обліку основних засобів на підприємстві. Але залишається відкритим питання максимального приближення бухгалтерського та податкового законодавства з питань обліку та амортизації основних засобів на підприємстві.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 25.07.2022).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. Наказом Міністерства фінансів України від № 92 від 27.04.2000 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 15.07.2022).
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16: IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (дата звернення: 22.07.2022).
4. Податковий кодекс України, затв. Верховною Радою України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 22.07.2022).
5. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення: 18.07.2022).
6. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : Закон України від 12 липня 2001 р № 2658-III / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14> (дата звернення: 29.07.2022).

REFERENCES:

1. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. № 996-XIV [On accounting and financial reporting in Ukraine: Law of Ukraine dated July 16, 1999 No. 996-XIV]. Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (accessed 25 July 2022).
2. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7 «Osnovni zasoby», zatv. Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid № 92 vid 27.04.2000 r. [Provisions (standard) of accounting 7 "Fixed assets", app. By order of the Ministry of Finance of Ukraine No. 92 of 04/27/2000]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (accessed 15 July 2022).
3. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 16 : IASB; Standart, Mizhnarodnyi dokument vid 01.01.2012 [International accounting standard 16: IASB; Standard, International document dated 01.01.2012]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (accessed 22 July 2022).
4. Podatkovyi kodeks Ukrainy, zatv. Verkhovnoiu Radoiu Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI [Tax

Code of Ukraine, signed Verkhovna Rada of Ukraine dated 02.12.2010 No. 2755-VI]. Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed 22 July 2022).

5. Pro zatverdzhennia Metodychnykh rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku osnovnykh zasobiv (2003) [About the statement of Methodical recommendations on accounting of fixed assets]. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.09.2003 № 561 [Order of the Ministry of Finance of Ukraine, from 30.09.2003 № 561].

Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (accessed 18 July 2022).

6. Pro otsinku maina, mainovykh prav ta profesiinu otsinochnu diialnist v Ukraini : Zakon Ukrainy vid 12 lypnia 2001 r № 2658-III [On valuation of property, property rights and professional valuation activities in Ukraine: Law of Ukraine dated July 12, 2001 No. 2658-III]. Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14> (accessed 29 July 2022).