



та замовниками дозволяє виявити порушення та помилки, невідповідності в розрахунках чинному законодавству, а також порушення умов договорів та термінів сплати за реалізовані товари, роботи, послуги.

Література

1. Міжнародний стандарт аудиту 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища». URL: <http://www.mia.kiev.ua/ru/isa.html>.

2. Волковицька О. М. Болтач С.Ю. Формування системи внутрішнього контролю розрахунків з покупцями та замовниками/ Волковицька О. М., Болтач С.Ю.// Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка», 2014. - Випуск №12.

3. Гуцаленко Л. В. Внутрішньогосподарський контроль. [текст]: навч. посіб./ Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук – К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 496 с.

4. Дорош Н. І. Внутрішній контроль та аудит в управлінні ризиками на підприємстві / Н. І. Дорош // Вісник Львівської комерційної академії. Серія: Економічна. – 2014. – Вип. 44. – С. 148-152.

5. Коцупатрий М. Внутрішньогосподарський контроль: організаційні аспекти та класифікаційні ознаки / М. Коцупатрий, У. Гуцаленко // Економічний аналіз. – 2010. – Випуск 6. – С. 433-436.

Стаття відправлена: 28.03.2017

© Копанчук К.В.

ЦИТ: ua117-047

DOI: 10.21893/2415-7538.2016-05-1-047

УДК 657

Ратушенко О.І.

ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

*Київський національний університет імені Тараса Шевченка,
м. Київ, вул. Васильківська 90а, 03022*

Ratushenko O.I.

ACCOUNTING AND ANALYSIS OF FIXED ASSETS

*Taras Shevchenko National University of Kyiv,
Kyiv, Vasilkivska 90a, 03022*

Анотація. У статті розглянуто проблематику існування різних підходів до існуючої термінології та визначення економічної сутності основних засобів в умовах гармонізації їх обліку основних засобів із міжнародними стандартами. Окреслено основні проблеми визначення термінів корисного використання основних засобів, порядок оцінки основних засобів при їх придбанні, переоцінці, списанні, реалізації та подальшому використанні, проблеми визначення ліквідаційної вартості окремих об'єктів основних засобів. Обґрунтовано необхідність подальшої розробки детальних інструктивних матеріалів з метою удосконалення обліку операцій з основними засобами.



Ключові слова: основні засоби, оцінка, строк корисного використання, ліквідаційна вартість.

Annotation. The article deals with the problems of the various approaches to existing terminology and definition of the economic substance of fixed assets in terms of harmonization of fixed assets with international standards. The basic problem of determining the useful life of fixed assets, the order of evaluation of fixed assets at their acquisition revaluation, cancellation, sale and subsequently used, the problem of determining the residual value of certain fixed assets. The necessity of further developing detailed guidance material to improve the accounting for fixed assets.

Keywords: fixed assets, valuation, useful life, residual value.

Сучасна ринкова економіка спонукає підприємства до впровадження новітньої техніки та технологій, розширює діапазон можливостей щодо використання нових фінансових інструментів та механізмів. До питань, які вимагають подальшого дослідження, можна віднести: питання визначення первісної вартості об'єктів основних засобів, отриманих з різних джерел; питання визначення ліквідаційної та переоціненої вартості. Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Вагомий внесок у розробку теоретичних основ та методологічних підходів до проблеми обліку основних засобів зробили провідні вітчизняні вчені-економісти, такі як Л. В. Городянська, Л. О. Леонова, І. О. Гладій, В. С. Марценюк, Н. В. Плаксій, О. В. Щирська, А. П. Панасенко та ін.

Проте висвітлені ними результати досліджень щодо покращення обліково-аналітичного забезпечення організації обліку основних засобів є недостатніми, потребують удосконалення і уточнення. Саме тому сьогодні питання оцінки основних засобів, визначення граничних строків їх використання набуває такої актуальності та потребує пошуку варіантів вирішення поставленої проблеми.

Основною метою статті є дослідження проблем існування різних підходів до існуючої термінології основних засобів, визначення термінів їх корисного використання, порядку оцінки основних засобів.

На сучасному етапі розвитку ринкових відносин у результаті еволюції різних сфер життя суспільства, а також проведення численних досліджень спостерігається неконвенційність понятійно-категорійного апарату бухгалтерської науки, що негативно впливає на трактування економічних явищ і процесів як об'єктів нормативного регулювання та управління. Якісно і повноцінно розроблений понятійний апарат бухгалтерського обліку в частині трактування сутності основних засобів як об'єкта бухгалтерського обліку дозволяє побудувати економічно правильну структуру, здатну достовірно відображати всі операції з основними засобами на рахунках бухгалтерського обліку і формувати достовірну інформацію про них у фінансовій звітності [7].

Таким чином, вивчення та дослідження такої економічної категорії як основні засоби зумовлюється тим, що основні засоби, які використовуються в процесі функціонування та діяльності підприємства, складають матеріальну основу продуктивних сил, а їх наявність та склад визначає економічний потенціал суспільства.

Погоджуюсь з думкою Л. В. Городянської, що «трактування основних



засобів у даний час має складний багатоаспектний характер і різне цільове призначення (терміном «засоби праці» визначають прогресивність продуктивних сил у суспільстві; поняття «основні фонди» є основним елементом національного багатства країни; «основні виробничі фонди» визначають матеріально-технічну базу і прогресивність технологічного укладу; «основні засоби» застосовується для відображення основних виробничих фондів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності; термін «основний капітал» використовується при визначенні інвестицій за напрямками, джерелами фінансування, формами власності, видами економічної діяльності; «виробничий апарат» вимірюється через визначення виробничих потужностей і оцінку технологій, що використовуються; «виробничий потенціал» розглядається як здатність наявних реальних активів забезпечити функціонування та виробничу діяльність підприємства)» [4, с. 19].

Основні засоби, як підвид та складова необоротних активів, відповідають всім законодавчо визначеним ознакам необоротних активів, проте від інших складових їх відрізняє матеріальна форма, стан, що характеризується придатністю до експлуатації, відсутністю біологічних перетворень. Вони не є заборгованістю, інвестиціями в інші підприємства, вартість основних засобів має бути вище законодавчо врегульованої вартісної межі.

Системне вивчення принципів бухгалтерського обліку основних засобів у сучасній та радянській системах обліку, а також у системі обліку за МСФЗ дозволило удосконалити нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку основних засобів на основі визначення основних відмінностей та оцінки ступеня існуючих концептуальних суперечностей української, радянської та системи обліку за МСФЗ, що дозволяє привести у відповідність нормативну базу України в частині об'єкта дослідження не лише до міжнародних стандартів, а й до проголошеного напрямку інноваційного розвитку країни та переходу до інформаційного суспільства.

Основними нормативними актами є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, які у взаємозв'язку визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Отже, відповідно до вищезазначених нормативних документів, «основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в 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)» [2].

О. В. Щирська вважає, що «дуже важливим для підприємства є правильність оцінки первісної вартості основних засобів, внесених власниками в статутний капітал, тому що від цього прямо залежить реальність величини



власного капіталу» [7, с. 7].

П(С)БО 7 «Основні засоби», Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів та П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» розкривають економічний зміст всіх існуючих видів оцінки, які розглянемо у табл. 1. Склад первісної вартості залежить від джерела надходження основних засобів. Слід зауважити, що основною складовою первісної вартості у більшості підприємств є суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків).

Також необхідно пам'ятати, що до складу первісної вартості основних засобів також можуть бути включені відсотки за кредит, отриманий для будівництва основних засобів. При цьому відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати» об'єкт основних засобів вважається кваліфікаційним активом.

Таблиця 1

Характеристика видів оцінки основних засобів

Вид вартості	Економічний зміст оцінки
Первісна вартість	Історична (фактична) собівартість основних засобів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) основних засобів
Залишкова вартість	Первісна вартість за вирахуванням зносу
Вартість, яка амортизується	Первісна або переоцінена вартість основних засобів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
Ліквідаційна вартість	Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)
Переоцінена вартість	Вартість основних засобів після їх переоцінки
Справедлива вартість	Сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату
Чиста вартість реалізації	Справедлива вартість основних засобів за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію

Суттєвою особливістю оцінки основних засобів, згідно з МСБО, є той факт, що їх балансова вартість може бути зменшена відповідними державними грантами. Порядок цього зменшення розкривається в МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу».

Міжнародні стандарти, крім основної рекомендованої оцінки основних засобів за первісною вартістю, дозволяють альтернативний підхід: основні засоби можуть відображатись у звітності за переоціненою вартістю [6, с. 93].

Метою аудиту основних засобів є об'єктивний збір та оцінка свідчень про економічні події з основними засобами та надання результатів перевірки зацікавленим користувачам.

Основними методами, які використовуються при аудиті основних засобів, є опитування, фактична перевірка, порівняння, перерахунок, документальна перевірка, вибіркове дослідження. Оскільки перевірка аудитором обліку основних засобів є процесом досить трудомістким, потребує обробки великої



кількості інформації, аудитор може застосовувати вибіркоче дослідження основних засобів при прийнятому рівні аудиторського ризику [6].

Одним із найважливіших аспектів аудиторської перевірки основних засобів є перевірка правильності їх оцінки. Проблема оцінки основних засобів – одна з основних у бухгалтерському обліку, а принцип єдності та реальності оцінки основних засобів – визначаючий фактор в організації бухгалтерського обліку підприємства.

При перевірці витрат на ремонти слід установити: наявність планів і кошторисів ремонту, актів на виконання робіт, актів приймання-передачі виконаних робіт, актів технічного огляду будинків і споруд, правильність і своєчасність складання відповідних документів; правильність формування витрат за статтями затрат; чи не завищувалися норми витрат матеріалів і розцінки з оплати праці на ремонтні роботи; правильність віднесення робіт до поточного або капітального ремонту. Також установлюється доцільність і законність операцій з ремонту.

У разі безоплатного отримання основних засобів їх первісна вартість дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 8 П(С)БО 7. Якщо основні засоби внесені засновниками до статутного капіталу підприємства, то первісною вартістю визнається справедлива вартість, погоджена засновниками (учасниками) підприємства.

Роз'ясненню терміна «справедлива вартість» приділяють велику увагу як учені, так і практики обліку. Крім того, це визначення наведено і в нормативних документах. Зокрема, термін «справедлива вартість» подано в П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» у першій редакції таким чином: «під справедливою вартістю розуміється сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання у результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами» [2].

Але для основних засобів у нормативних документах не наведено порядку визначення такої справедливої вартості. За визначенням справедливої вартості згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», договірну вартість можна вважати справедливою в результаті придбання активів за грошові кошти. Щодо визначення справедливої вартості у разі придбання активів за бартером, то така вартість визначається на рівні ринкових цін обмінюваних активів, які діють на дату зарахування активу на баланс.

Згадується справедлива вартість і в МСФЗ, де вона переважно ототожнюється із ринковою вартістю. Це ототожнення дало неправильні орієнтири розробникам національних стандартів. У зв'язку з цим вважаємо, що у згаданих нормативних документах доцільніше було б оперувати поняттям ринкової та неринкової бази під час розрахунку справедливої вартості. Згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», під справедливою вартістю розуміють «суму, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату» [3].

Наведене визначення в редакції Наказу Міністерства фінансів № 627 від 27.06.2013 року. Поряд з проблемою визначення справедливої вартості низка питань є і щодо обчислення ліквідаційної вартості, яку використовують під час



обчислення амортизації. Сьогодні підприємствам надано право самостійно визначати ліквідаційну вартість.

Підтримую думку О. В. Щирської, що «точно визначити ліквідаційну вартість основних засобів на практиці досить складно, адже строк їх використання складає кілька років, і точно спрогнозувати, яку саме суму коштів можна отримати від їх продажу, майже неможливо» [7, с. 9].

Саме тому в більшості випадків припускають, що ліквідаційна вартість об'єктів на момент закінчення їх експлуатації дорівнюватиме нулю. Сума, що амортизується, у цьому випадку дорівнює первісній (або переоціненій) вартості. Як правило, застосовують два основні методи розрахунку ліквідаційної вартості: прямий і непрямий. Я. Орлов зазначає, що «прямий метод здійснюється шляхом порівняння об'єкта, що продається, з аналогічним або через статистичне моделювання. Непрямий метод заснований на розрахунку ліквідаційної вартості через ринкову: від ринкової вартості віднімається так звана знижка на вимушений характер продажу об'єкта (визначається індивідуально, зазвичай знаходиться в рамках 20-50% від реальної ціни).

Найбільш точного результату буде досягнуто при застосуванні двох методів. Якщо навіть прямий метод не дасть бажаних результатів, то ринок буде проаналізовано, а значить, другий метод – непрямий – буде більш об'єктивним. І. О. Гладій, В. С. Марценюк, Н. В. Плаксієв зазначають, що «в умовах економічної невизначеності успішність правильної оцінки ліквідаційної вартості об'єктів основних засобів багато в чому залежить не тільки від рівня професійної підготовки спеціалістів, які мають досвід оцінки аналогічних об'єктів основних засобів, а й від законодавчого регулювання ліквідації основних засобів, враховуючи їх податковий аспект» [6].

Також є твердження О. Л. Леонової щодо викладення визначення ліквідаційної вартості, у такій редакції: «Ліквідаційна вартість – теперішня (поточна) сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)» [5, с. 407-410].

Пропозиція є досить слушною, оскільки в умовах інфляції неможливо обчислити реальні планові показники.

У Податковому кодексі України [1] в розрізі 16 груп основних засобів передбачені мінімально допустимі строки корисного використання, які застосовуються під час нарахування амортизації.

На мою думку, до груп основних засобів включені різноманітні об'єкти, по яких неприпустимо встановлювати однакові строки корисного використання. Вважаю, що підприємства повинні самостійно визначати дані строки без обмежень, передбачених ПКУ. Методичні засади переоцінки основних засобів визначено П(С)БО 7 «Основні засоби».

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. Порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів може братися величина, що дорівнює одному відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

Висновок. Із запровадженням Податкового кодексу України в новій редакції, П(С)БО 7 «Основні засоби», Методичних рекомендацій з обліку основних засобів частково зменшились розбіжності в частині методики обчислення первісної та ліквідаційної вартості основних засобів, порядку здійснення їх переоцінки. Значно скоротилась трудомістка і паперова робота облікових працівників, оскільки непотрібно визначати балансову вартість та вартість, яка амортизується одночасно з метою обчислення амортизації. Проте до недоліків запровадження декількох нормативних актів з питань обліку основних засобів можна віднести обмеженість щодо визначення гранично допустимих мінімальних строків при нарахуванні амортизації на різні об'єкти окремої групи, передбаченої Податковим кодексом України.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.
2. Методичні рекомендації щодо обліку основних засобів: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 11.12.2006 р. №1176 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16.pdf.
4. Городянська Л. В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу : монографія / Л. В. Городянська. – К. : КНЕУ, 2014. – 224 с.
5. Панасенко А. П. Проблеми основних засобів у бухгалтерському обліку / А. П. Панасенко // Держава та регіони. – 2015. – №3. – С.407-410.
6. Гладій І. О. Ліквідаційна вартість основних засобів: податковий аспект [Електронний ресурс] / І. О. Гладій, В. С. Марценюк, Н. В. Плаксієв – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/32_PVMN_2011/Economics/7_97830.doc.htm
7. Щирська О. В. Облік і внутрішній контроль амортизації основних засобів: теорія і методологія: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами діяльності)» [Електронний ресурс] / Щирська Ольга Василівна; Національна академія статистики, обліку та аудиту. – Київ, 2013. – 20 с. – Режим доступу: <http://mydisser.com/ua/catalog/view/14010.html>.

Науковий керівник: д.е.к., проф. Дорош Н.І.

Стаття відправлена: 29.03.2017 г.

© Ратушенко О.І.