

УДК 657

Олеся Яцунська

Olesya Yatsuns'ka

**ДЕЯКІ ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
В УМОВАХ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ УКРАЇНИ****SOME PROBLEMS OF FIXED ASSETS ACCOUNTING
IN THE CONDITIONS OF REFORMATION OF ACCOUNTING SYSTEM OF UKRAINE**

У статті розглянуто деякі проблемні питання обліку основних засобів в умовах реформування системи бухгалтерського обліку України при переході до МСФЗ і гармонізації вимог податкового законодавства, а також запропоновано рекомендації щодо їх погодження.

Ключові слова: актив, визнання, основні засоби, об'єкт основних засобів, достовірна оцінка, майбутня економічна вигода.

In the article some problems of fixed assets accounting in the conditions of reformation of accounting system of Ukraine during the transition to IFRS and harmonization of requirements of tax law are considered and also recommendations concerning their coordination are offered.

Keywords: asset, recognition, fixed assets, object of fixed assets, reliable estimation, future economic benefit.

Постановка проблеми в загальному вигляді. В останні роки в Україні відбуваються складні процеси реформування національної системи обліку, які зумовлені двома напрямками розвитку: зближенням з Міжнародними стандартами фінансової звітності та адаптацією до вимог податкового законодавства, жоден з яких не можна недооцінювати та нехтувати ним, адже кожен втілює інтереси України в ході євроінтеграції.

Аналіз останніх досліджень. Зміни, що відбулися в національному обліку, а саме обліку основних засобів, свідчать про необхідність забезпечення його узгодженості за напрямками реформування, що знайшло відображення в роботах таких вітчизняних авторів, як С. Ф. Голов, М. І. Бондар, С. Я. Зубилевич, О. А. Наумчук, В. П. Карєва, В. Бабич та ін.

Але, незважаючи на великий науковий інтерес до проблем обліку основних засобів, низка питань залишаються невирішеними та потребують подальшого дослідження.

Метою статті є поглиблення теоретичних засад та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення бухгалтерського обліку основних засобів в Україні в контексті напрямів його реформування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сьогодні процес реформування системи бухгалтерського обліку вимагає узгодження й доповнення чинних вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку, фінансової звітності та податкового законодавства. Тому у дослідженні хотілося б окреслити деякі проблемні питання обліку основних засобів у світлі обов'язкового використання норм Міжнародних стандартів фінансової звітності колом підприємств, що визначені ст. 12 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996 [1], й суб'єктами господарювання, які самостійно визначили доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та додержання норм Податкового кодексу України для платників податку на прибуток:

1. Виділення окремих частин об'єкта основних засобів, тобто особливості обліку конструктивно складних об'єктів основних засобів згідно з вимогами П(С)БО, МСФЗ (МСБО) та Податкового кодексу України

Так, П(С)БО 7 «Основні засоби» при визначенні об'єкта основних засобів суб'єктам господарювання надається можливість поділити конструктивно складні об'єкти на декілька частин, за умови, що частини об'єкта мають різний термін корисного використання [2]. Тобто термін корисного використання, як видно з табл. 1, є визначальним критерієм виділення частини складного об'єкта як самостійного.

Таблиця 1

**Вимоги МСБО, П(С)БО та Податкового кодексу України
до визнання та оцінки основних засобів**

Визнання	МСБО	П(С)БО	Податковий кодекс
Об'єкт активу	Достовірна оцінка	Достовірна оцінка	Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»
	Майбутні економічні вигоди	Майбутні економічні вигоди	
Основні засоби	Матеріальна форма	Матеріальна форма	Матеріальна форма
	Використання в господарській діяльності	Використання в господарській діяльності	Використання в господарській діяльності
	Строк використання	Строк використання	Строк використання
	--	--	Вартісний критерій (2500 грн.)
Об'єкт основних засобів	Не визначено	Закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу , що контролюється підприємством	Не визначено
Подальші витрати, пов'язані з використанням об'єктів основних засобів	Обслуговування	Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно очікуваної суми майбутніх економічних вигод від його використання	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт
	Заміна частини об'єкта	Витрати пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигод , первісно очікуваних від використання об'єкта, або у порядку, встановленому податковим законодавством	Витрати, пов'язані з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, що приводять до зростання майбутніх економічних вигод , первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації на початок звітного податкового року
	Добудова та дообладнання		

З цього приводу МСБО 16 «Основні засоби» дає простір для професійного судження, на відміну від чітких норм П(С)БО, при використанні критеріїв оцінки для визнання частин, з яких складається об'єкт основних засобів [3]. Тобто підприємство має право самостійно визначати об'єкт основних засобів, незважаючи на відмінності у терміні корисного використання його складових частин.

Також слід зазначити, що норми МСБО 16 та Методичних рекомендацій з обліку основних засобів № 561 від 30.09.2003 р., на відміну від П(С)БО 7, дозволяють розділити вартість об'єкта основного засобу на суттєві частини і кожен частину амортизувати окремо, без визнання (формування) окремих об'єктів. При цьому строк корисної експлуатації та метод амортизації таких суттєвих частин можуть бути різними.

На особливу увагу заслуговує п. 14 МСБО 16, згідно з яким, за умови, якщо задовольняються критерії визнання активу як частини об'єкта основних засобів, можна визнати витрати на проведення регулярних основних технічних оглядів об'єктів основних засобів.

Враховуючи те, що зазначені витрати використовуються невід'ємно від об'єктів основних засобів у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду чи здійснення адміністративних або соціально-культурних функцій і тим самим забезпечують надходження економічних вигід; а також, якщо періодичність їх проведення перевищує рік, то економічні вигоди від їх здійснення будуть також надходити до суб'єкта господарювання протягом строку більше року.

Таким чином, вважаємо доцільним методологічним підходом визнання зазначених витрат як активу, а саме об'єкта основних засобів зі строком корисного використання, який визначено необхідністю проведення наступного обов'язкового технічного огляду.

У свою чергу, норми податкового законодавства також не заперечують можливості поділу об'єкта основних засобів на окремі частини, тобто окремі об'єкти, однак при цьому слід враховувати критерії визнання згідно з Податковим кодексом, зокрема обов'язковість використання в господарській діяльності підприємства та вартість більш ніж 2500 грн. [5]. Однак, поділяючи об'єкт на частини (окремі об'єкти), вони залишаються у тій самій групі, що і весь об'єкт, що передбачає встановлення згідно зі ст. 145 Податкового кодексу однакових мінімально допустимих строків їх використання, але все ж таки припускає, що строки корисної експлуатації можуть бути різними.

На жаль, у практичній діяльності така деталізація не знайшла значного поширення через трудомісткість і, більшою мірою, через підпорядкованість бухгалтерського обліку рішенням фіскальних завдань.

У своєму дослідженні О. А. Наумчук обґрунтовує ряд недоліків відсутності такої деталізації та розгляду об'єкта, що містить ряд компонентів, як одного об'єкта основного засобу [6]:

- умовність віднесення об'єкта до класифікаційної групи;
- низький рівень контролю за збереженням майна підприємства;
- складність обліку операцій руху основних засобів;
- відсутність достовірної оцінки про ступень зношеності об'єкта через систему амортизації.

Таким чином, на нашу думку, необхідно уточнити П(С)БО відповідно до вимог М(С)БО 16 та Податкового кодексу, залишивши право визнання складових частин основного засобу як окремих об'єктів за підприємством, виходячи із стратегії використання активу, що дозволить уникнути зазначених недоліків та надасть можливість достовірного відображення об'єктів основних засобів у фінансовій звітності.

2. Визнання витрат на утримання, ремонт і поліпшення об'єктів основних засобів у вітчизняній та міжнародній практиці

Порівнюючи міжнародний та національний підхід щодо визнання зазначених витрат, можна побачити, що в основу відображення цих витрат згідно з МСБО 16 покладено сам об'єкт, а з П(С)БО 7 – вплив на первісно очікувані економічні вигоди від використання активу.

Оскільки умовами визнання активів згідно з М(С)БО та П(С)БО є їх достовірна оцінка та первісно очікувані вигоди, то, як видно з табл. 1, в національній практиці виконується лише остання вимога – майбутні економічні вигоди.

Тобто, можна зробити висновок, що у П(С)БО 7 порушується один із критеріїв визнання активу – його достовірна оцінка, що, у свою чергу, викликає порушення зазначених у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» принципів обачності, які запобігають завищенню оцінки активів, та повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

Наприклад, при заміні частини об'єкта основних засобів у МСБО 16 визначено, що суб'єкт господарювання визнає в балансовій вартості об'єкта, що ремонтується, собівартість замінюваної частини, а балансову вартість заміненої частини припиняють визнавати як актив.

Згідно з вимогами П(С)БО 7 у разі здійснення робіт, які пов'язані з такою заміною, необхідно визначити, чи призведе ця подія до збільшення економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта, чи ні. Тобто лише у випадку, якщо визнані витрати призводять до збільшення економічних вигід, вони включаються до первісної вартості об'єкта, що ремонтується, але вартість замінюваної частини залишиться у складі вартості об'єкта основного засобу.

У спробах забезпечити об'єктивну оцінку об'єктів основних засобів у фінансовій звітності в економічній літературі також можна знайти пропозиції щодо врахування спеціального обмежування,

що пов'язано з контролем за зменшенням корисності активу згідно з п. 5 П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» при збільшенні вартості об'єкта основних засобів на суму витрат з поліпшення, що приводять до збільшення первісно очікуваних економічних вигід від використання об'єкта. А саме, витрати на поліпшення слід відносити на збільшення первісної вартості об'єкта у такому розмірі, щоб балансова вартість такого об'єкта не перевищувала суму його очікуваного відшкодування, а суму перевищення включати до складу витрат періоду [6].

З цією тезою не можна погодитися, бо згідно з п. 12. П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» майбутні грошові потоки слід попередньо оцінювати для активу в його теперішньому стані та не враховувати надходження грошових коштів унаслідок майбутніх капітальних інвестицій для збільшення первісного рівня корисності активу.

На особливу увагу заслуговують норми Податкового кодексу України стосовно витрат, що пов'язані з утриманням, ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів.

Як видно з табл. 1, при визнанні подальших витрат, що пов'язані з використанням об'єктів основних засобів, слід враховувати такі умови: майбутні економічні вигоди від використання активу та 10 % ліміт.

Такий підхід є обґрунтованим з точки зору принципів податкового законодавства України, а саме принципу фіскальної достатності, який зовсім не збігається з принципами складання фінансової звітності, зазначеними у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 та Концептуальній основі фінансової звітності, що, у свою чергу, підтверджує тезу «ідеологія міжнародних стандартів зумовлює їх неприйнятність для застосування у фіскальних цілях» [7].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, за результатами дослідження можна зробити висновок, що запропонований підхід до виділення частин об'єкта основних засобів як окремих активів, виходячи з власного досвіду суб'єктів господарювання щодо політики відносно управління активом, дозволить:

- 1) враховувати обидва критерії визнання активів (основних засобів) при проведенні їх ремонту та поліпшення;
- 2) дотримуватись принципів обачності та повного висвітлення відносно відремонтованих об'єктів основних засобів при відображенні інформації про такі об'єкти у фінансовій звітності;
- 3) наблизити зміст національних стандартів, а, у свою чергу, й податкового законодавства до міжнародних вимог.

Список використаної літератури

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://minfin.gov.ua>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://minfin.gov.ua>.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://minfin.gov.ua>.
4. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=347508&cat_id=35489.
5. Наумчук О. А. Основні засоби: методика обліку і формування облікової політики : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / О. А. Наумчук. – Донецьк, 2005. – 182 с.
6. Основные средства: правила, нюансы, нестандартные ситуации : практ. руководство // Баланс. – 2013. – № 3.
7. Про міжнародні стандарти і фіскальні цілі [Електронний ресурс] // Дзеркало тижня. – 2010. – № 25, 3 липня 2010 р. – Режим доступу : <http://dt.ua/articles/60622>.

Стаття надійшла до редакції 25.04.2013.

Відомості про автора

О. С. Яцунська, викладач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту, Одеський національний економічний університет.