

## ЗАКОНОДАВЧО-НОРМАТИВНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА МЕТОДИ ЇХ ОЦІНКА ЗА ЙОГО УМОВ

*КАРЕЛОВ Сергій Петрович - студент економічного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

*Нормативно-законодательная база, регулирующая вопросы по ведению бухгалтерского учета основных средств и составления финансовой отчетности является достаточно громоздкой. Автором проанализировано и систематизировано законодательно-нормативную базу, исследованы все методы оценки основных средств и сделан вывод, что в бухгалтерском учете и финансовой отчетности основные средства оцениваются по исторической и справедливой стоимости.*

**Ключові слова:** основні засоби, методи оцінки, законодавчо-нормативна база.

Формування та розкриття обліково-аналітичної інформації щодо основних засобів пов'язані з розв'язанням складних питань практичного і теоретичного характеру. Надання користувачам правдивої та неупередженої інформації для прийняття економічних рішень безпосередньо впливає на управління господарськими процесами, у тому числі і операціями з основними засобами. Проблеми обліку і аналізу основних засобів в Україні залишаються на даний момент достатньо складними і потребують подальшого наукового дослідження.

Організаційні та економічні основи операцій з основними засобами досліджували у працях В.Д. Базилевич, К.С. Базилевич, Н.І. Гражевська, Н.М. Коршунова, В.М. Попов.

Окремі обліково-аналітичні аспекти сутності та значення основних засобів, особливості їхнього обліку та аналізу досліджу-

вали такі вітчизняні вчені як: В.Г. Швець, Б.А. Засадний, Г.П. Голубнича, Н.О. Гура, В.І. Головка, Г.І. Купалова, Т.Г. Мельник, Л.І. Панасенко.

Дослідженням даної теми займалися і зарубіжні вчені: В.Ч. Гетьман, Г.В. Корнеєв, Г.В. Савицька Д.А. Єндовицький, Л.Т. Гіляровська, А.Д. Шеремет, Пол Кімел, Дональд Кіесо, Раймонд Петерсон, Чарльз Хонгрэн й інші. Проте, питання методики та організації обліку та економічного аналізу операцій з основними засобами потребують подальшого наукового дослідження та модифікації.

Тому мета роботи полягає у визначенні особливостей методики та організації обліку і аналізу основних засобів на підприємствах в Україні в умовах постійного удосконалення законодавчо-нормативної бази та використання комп'ютерних технологій.

Важливим регулятором ведення обліку основних засобів та складання звітності є нормативно-правове регулювання. Нормативно-правову базу можна представити як чотири рівневу систему, яку зображено на рис.1.

Найважливішим законодавчим актом є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р №996-XIV зі змінами та доповненнями. Даний Закон регулює систему ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також їх державне регулювання на підприємстві в цілому[2].

Податковим кодексом України визначається класифікація основних засобів у залеж-



Рис. 1 Система регулювання обліку і звітності основних засобів\*  
\*Власна розробка автора

Таблиця 1

Класифікація основних засобів згідно ПКУ

Група	Найменування	Строк корисного використання	Метод амортизації, дозволений ПКУ
1	Земельні ділянки	Невизначений	Амортизація не нараховується
2	Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15	Усі методи, крім методу прискореного зменшення ЗВ
3	Будівлі,	20	
	споруди, передавальні пристрої	15 10	
4	Машини та обладнання	5	Метод прискореного зменшення ЗВ або будь-який інший
	з них інформаційне обладнання:	2	
5	Транспортні засоби	5	Метод прискореного зменшення ЗВ або інший
6	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4	Усі, крім методу прискореного зменшення ЗВ
7	Тварини	6	
8	Багаторічні насадження	10	
9	Інші основні засоби	12	Виробничий або прямолінійний

ності від строку їх корисного використання та об'єкти основних засобів, що підлягають амортизації, яка наведена в таблиці 1.

Поняття лізингу основних засобів регулюється законом України «Про фінансовий лізинг» від 14 січня 1999 року N 394-XIV, із

змінами від 11 грудня 2003 року N 1381-IV.

Формування інформації в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності про основні засоби регулюється Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

## Перелік стандартів, що регулюють ведення обліку основних засобів\*

Номер та назва стандарту	Об'єкт регулювання	Пояснення
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.	Розкриває склад та елементи фінансової звітності, наводить якісні характеристики фінансової звітності та принципи її підготовки та регулює розкриття інформації у фінансовій звітності.
П(С)БО 7 «Основні засоби»	Методологічні засади формування інформації про основні засоби у бухгалтерському обліку та звітності	Наводить критерії визнання об'єкта основних засобів активом, вказує на методи оцінки, переоцінки та амортизації основних засобів, регулює формування інформації про зменшення корисності та вибуття основних засобів, а також розкриття інформації про них у примітках до фінансової звітності.
П(С)БО 14 «Оренда»	Методологічні засади формування інформації в бухгалтерському обліку про оренду необоротних активів та розкриття її у фінансовій звітності	Вирізняє фінансову та операційну оренду, і відповідним чином надає інформацію про ведення обліку оренди як в орендаря, так і в орендодавця, про продаж активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду і розкриття інформації про оренду в примітках до фінансової звітності.
П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	Методологічні засади формування інформації в бухгалтерському обліку про необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу	Визначає критерії визнання та оцінки необоротних активів, утримуваних для продажу, визнання та оцінку припиненої діяльності, та вказує інформацію, що наводиться в примітках до фінансової звітності про активи та групи вибуття, утримувані для продажу, а також припинену діяльність.
П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»	Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності	Визначає критерії визнання та оцінки зменшення корисності активів, надає інформацію про облік відновлення корисності активу, зменшення та відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки та її розкриття у примітках до фінансової звітності.
П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»	Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість	Визначає критерії визнання та оцінки інвестиційної нерухомості, умови переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості та виведення зі складу інвестиційної нерухомості, вибуття інвестиційної нерухомості, та відображення таких операцій у примітках до фінансової звітності.

\*Власна розробка автора

У плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, для ведення обліку основних засобів виділено рахунок 10 «Основні засоби» [4]. У перебігу останніх змін субрахунки до синтетичних рахунків були скасовані. Тому в додатку до Наказу про облікову політику підприємства потрібно сформулювати робочий план рахунків, який буде враховувати організаційно-правову форму підприємства, галузеві особливості економічної діяльності тощо.

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів також наводять класифікацію основних засобів, визначають методологічні особливості обліку надходження, ремонту та поліпшення, переоцінки, вибуття, амортизації основних засобів та облік основних засобів в оренді. У додатку до методичних рекомендацій наводяться типові кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку операцій з основними засобами

Указом Президента України «Про Концепцію амортизаційної політики» було затверджено концепцію, метою якої є визначення напрямів та механізмів удосконалення амортизаційної політики як чинника активізації інвестиційної діяльності в державі. Даною концепцією визначено проведення стимулюючих заходів на підвищення фінансової заінтересованості суб'єктів господарювання у здійсненні інвестицій в основний капітал за рахунок коштів власних амортизаційних засобів.

У наказі про облікову політику підприємства, як правило, по відношенню до основних засобів визначають наступне:

1. Що є об'єктом основних засобів на підприємстві. Адже в різних нормативних документах представлені альтернативні варіанти визначення об'єкта основних засобів. Зокрема в П(С)БО 7, Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів надані такі визначення об'єкта основних засобів: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій тощо.

2. Порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів. При зарахуванні

об'єктів до складу основних засобів визначити їх ліквідаційну вартість через декілька років досить важко. Тому підприємства в наказі про облікову політику вказують, що ліквідаційна вартість об'єкта дорівнює нулю, а вартість, що амортизують, відповідає первісній вартості об'єкта.

3. Методи нарахування амортизації основних засобів. Чинним законодавством передбачено наступні методи нарахування амортизації основних засобів: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний і виробничий метод. Підприємство може встановити різні методи амортизації для різних груп основних засобів, але слід пам'ятати, що згідно з Податковим кодексом деякі методи амортизації.

4. Порядок встановлення строку корисного використання (експлуатації) основних засобів. Строком корисного використання (експлуатації) об'єкта є період часу, упродовж якого підприємство передбачає використовувати відповідний об'єкт або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від використання основного засобу. Але слід врахувати те, що в Податковому кодексі наведені мінімальні строки корисного використання об'єктів груп основних засобів, і метод, який обере підприємство, не може бути менший за той, що встановлено кодексом.

5. Порядок й умови переоцінки основних засобів. Вартість об'єктів основних засобів, що відображена в обліку і балансі, може не відповідати їх реальній вартості. Тому підприємства мають право здійснювати переоцінку об'єктів основних засобів. Діючі стандарти не відносять переоцінку до обов'язкових заходів. Тому підприємство самостійно приймає рішення щодо необхідності її проведення. Слід пам'ятати, що коли переоцінюється певний об'єкт основних засобів, необхідно переоцінити всі об'єкти цієї групи основних засобів одночасно, щоб уникнути вибіркової переоцінки активів і відображення у фінансовій звітності сум, які є змішанням оцінок на різні дати.

У наказі про облікову політику, що стосується основних засобів, необхідно відобразити усі принципи питання. Слід прагну-

ти обрати саме такі принципи і методи, які б відображали реальний фінансовий стан підприємства.

Оцінка основних засобів – це спеціальний метод бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів. Об'єкт основних засобів - це: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс-певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством/установою.[4]

Для визнання об'єктів основних засобів активом П(С)БО 7 «Основні засоби» визначає такі критерії: повинна існувати ймовірність того, що підприємство отримає економічні вигоди від його використання та вартість об'єкта може бути достовірно визначена.

Відповідно до ПСБО – 7 «Основні засоби», основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю - це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання

(створення) необоротних активів. Первісна вартість визначається відповідним чином у залежності від шляхів надходження основних засобів на підприємство. Підприємство може отримати основні засоби такими способами:

1) створення власними силами:

у такому випадку первісна вартість визначається сумою усіх витрат, понесених на створення таких основних засобів;

2) обмін основних засобів на інші активи:

первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду. Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій

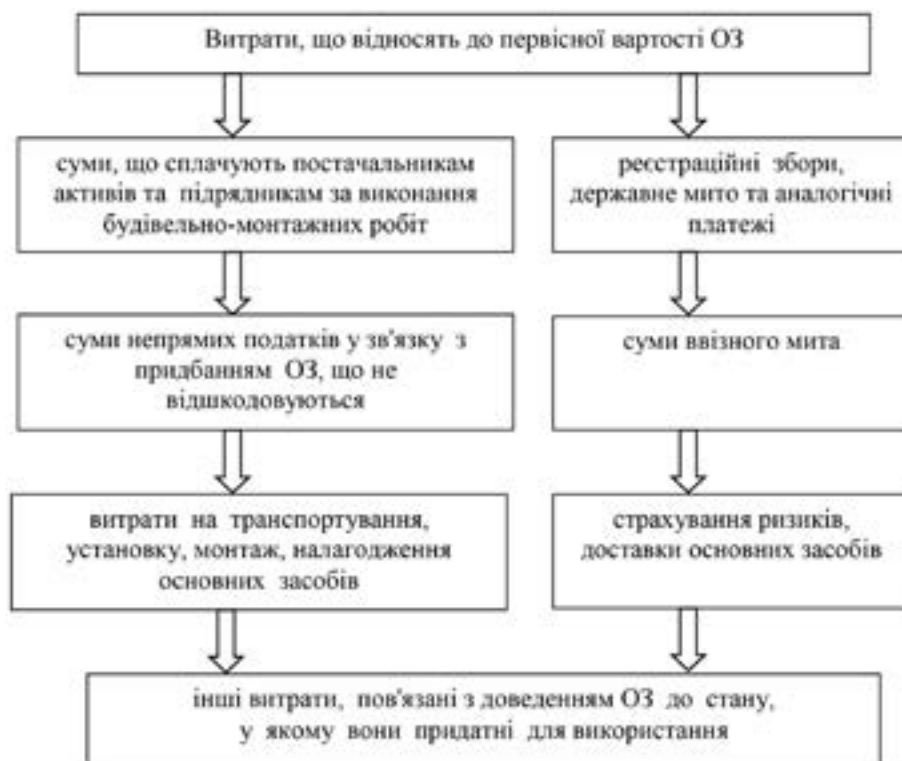


Рис. 2 Складові первісної вартості об'єктів основних засобів, придбаних за грошові кошти\*

\* Власна розробка автора на основі даних [4]

вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну;

3) придбання основних засобів за кошти:

у даній ситуації первісна вартість буде складатись з витрат, зображених на рис.2.

Варто також зазначити, що фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»), а відносять до витрат періоду. Первісна вартість об'єкта основних засобів може бути збільшена з одночасним створенням забезпечення на обґрунтовану розрахунком суму зобов'язання, яке відповідно до законодавства виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цього об'єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання.

4) внесення основних засобів до статутного капіталу учасниками:

первісна вартість визнається погодженою з засновниками підприємства їх справедливою вартістю.

5) безоплатне отримання основних засобів:

первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання.

Справедлива вартість основних засобів – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами на активному ринку.

Критичний аналіз сучасної літератури показав, що єдиного способу оцінки основних засобів немає. У підручниках з «Економіки підприємства» науковці часто оцінюють основні засоби за:

- первісною вартістю;
- переоціненою первісною вартістю;
- залишковою вартістю;
- справедливою вартістю;
- ліквідаційною вартістю

Залишкова вартість - різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу).

Ліквідаційна вартість - сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство/установа очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

На наш погляд, такі способи оцінки основних засобів допустимі, але деякі з них є частковими лише у певних ситуаціях, і хоча такі методи оцінки основних засобів зустрічаються в нормативно-правових актах, все ж у бухгалтерському обліку основні засоби оцінюються лише за історичною та справедливою вартістю.

### Висновки

Оцінка основних засобів є одним з найважливіших специфічних методів формування облікової інформації про основні засоби в процесі надходження, руху та їхнього вибуття. Найбільш поширені методи оцінки основних засобів у бухгалтерському обліку та звітності є оцінка за їх історичною та справедливою вартістю з подальшою їх диференціацією. Між тим, в економічній літературі розглядаються й інші види оцінок, тому дана проблема потребує подальшого дослідження.

Методи оцінки основних засобів регулює ПСБО – 7 «Основні засоби», проте існує досить багато законодавчо-нормативних актів, що регулюють питання обліку та звітності основних засобів в цілому. Тому професійному бухгалтеру необхідно не тільки бути ознайомленим з усією законодавчо-нормативною документацією, але й слідкувати за змінами та доповненнями, що приймаються до них.

### Література

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. №996-XIV (зі наступними змінами і доповненнями). [Електронний ресурс] – Режим доступу:

**АНОТАЦІЯ**

Нормативно-законодавча база, що регулює питання з ведення бухгалтерського обліку основних засобів на підприємстві та складання фінансової звітності є досить громіздкою. Автором проаналізовано та систематизовано законодавчо-нормативну базу, досліджено усі методи оцінки основних засобів і зроблено висновок, що у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності основні засоби оцінюються за історичною та справедливою вартістю.

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України 07.02.13 р. № 73. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28.02.13 р. за N 336/22868 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://pro-u4ot.info/?section=browse&CatID=92&ArtID=13612>

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджено наказом Міністерства фінансів України 27.04.2000 р. № 92. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 р. за №288/4509 [Електронний ресурс] – Ре-

**SUMMARY**

*Legislative and standardized background concerning accounting and reporting information about fixed assets is quite extensive. The author analysed systematized legislative and standardized background and explored all methods of valuation of fixed assets and made conclusion that, in accounting and financial reporting fixed assets can be evaluated through primary and fair value.*

жим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 р. № 291. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.12.99 р. за №892/4185 (із наступними змінами і доповненнями). [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/2cid06880.html>

6. Кірей О.С. Особливості оцінки необоротних активів / О.С. Кірей // Економічний аналіз. – м. Тернопіль. – 2012. – Вип. 10, частина 1. – С. 419-423.