

Журавель Г.П., к.е.н., проф.
Журавель Ю.Г., викладач
Тернопільський національний економічний університет

ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ І ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Із переходом України до ринкової системи господарювання і імплементації Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) через Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), проблеми обліку окремих об'єктів в тому числі і необоротних активів набувають особливої актуальності у зв'язку з необхідністю отримання користувачами співставної достовірної інформації про наявність, стан та ефективність використання основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів, тощо. Проте система їх оцінки і обліку, яка зараз діє, не задовольняє вимог часу, а умови функціонування значно розширюють коло операцій, що проводяться з основними засобами та іншими необоротними активами.

З метою системного забезпечення відповідності методики вітчизняного обліку міжнародним стандартам, були розроблені і введені в дію Положення(стандарти) бухгалтерського обліку № 7 "Основні засоби", № 27 "Необоротні активи, утримуванні для продажу, та припинена діяльність" та № 32 "Інвестиційна нерухомість". Це привело до того, що в Україні облік необоротних активів здійснюють за трьома стандартами. Зокрема у п.9 П(С)БО № 32 вказано, що одиницею обліку інвестиційної нерухомості є земельна ділянка, будівля, або їх поєднання, а також активи, що утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і в сукупності генерують грошові потоки. Проте, на нашу думку, об'єднання на одному аналітичному рахунку вартості землі, будівель, споруд та інших об'єктів нерухомості унеможливило нарахування амортизації на нерухомість.

У п.23 П(С)БО № 32 зазначено, що стаціонарно встановлені об'єкти основних засобів (ліфти, кондиціонери), вартість яких врахована при визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості, обліковуються в позабалансовому обліку за первісною вартістю. Інші ж активи, які використовуються з інвестиційною нерухомістю, обліковуються за первісною – переоціненою вартістю відповідно до П(С)БО № 7 "Основні засоби". Тобто один об'єкт нерухомості повинен обліковуватись за різними оцінками: за справедливою вартістю, в той час як частина його – за первісною вартістю.

Оцінка біологічних активів за справедливою вартістю, на думку провідних вчених, має важливе значення для інвестиційної привабливості сільського господарства України. Проте сучасні ринкові ціни нестабільні і на певні біологічні активи ринок може бути відсутнім узагалі. Тому рекомендовано проводити оцінку біологічних активів на дату проміжного і річного балансів.

Однією з важливих проблем обліку необоротних активів є проблема нарахування зносу, адже повне нарахування зносу виникає раніше, ніж необоротні активи виступають встановлені терміни їх експлуатації. Завдяки цьому в бухгалтерському обліку та формах фінансової звітності необоротні

активи відображаються за нульовою вартістю, що не відповідає фактичній вартості майна.

В наявних нормативних документах чітко не простежується різниця між поняттями “амортизація” і “знос”. Зокрема, категорію “амортизація” слід розглядати як спосіб поступового перенесення вартості необоротних активів, що беруть участь у виробництві, протягом терміну їх корисного використання на собівартість продукції і накопичення коштів для відшкодування витрат на їх відтворення, тобто, як спосіб формування джерела відтворення основних засобів через собівартість. З цього випливає, що “знос” – це вартісне вираження нарахованої суми амортизації об’єкта за певний період. З цього виникає проблема акумулювання амортизаційних відрахувань і їх цільового використання, трактування поняття зносу необоротних активів.

Вартість об’єкта, що амортизується, в податковому обліку вважається його первісна, або переоцінена вартість за вирахуванням ліквідаційної вартості. «Податкова амортизація» нараховується до досягнення залишкової вартості об’єкта його ліквідаційної вартості (п. 145.1.4. Податкового кодексу).

Облік витрат на ремонт і підтримку об’єктів основних засобів у робочому стані (поточний і капітальний ремонт) визначається через «ремонтний ліміт» в розмірі 10% від сукупної балансової, тобто залишкової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації на початок звітного року (п.14.1.9. Податкового кодексу). В даному випадку «податковий» підхід до обліку ремонтних затрат відрізняється від правил бухгалтерського обліку, передбачених пп.14-15 П(С)БО 7, згідно з якими витрати на підтримку об’єктів у робочому стані (ремонт) списуються в усій сумі на витрати періоду, а витрати на поліпшення – збільшують первісну вартість об’єктів, що покращуються.

Слід вказати ще й на таку проблему щодо понять: капітального чи поточного ремонтів, реконструкції чи модернізації, які розмежувати майже неможливо. Це пов’язано з застосуванням нових видів матеріалів покращеної якості і підвищеної вартості, що призводить до того, що вартість капітального ремонту може перевищувати вартість самого об’єкту, а перенесення його вартості на новостворений продукт здійснюється протягом наступних періодів. У зв’язку з цим постає необхідність постійного перегляду балансової вартості основних засобів з урахуванням витрат на проведення різних видів ремонту. В такому разі, застосування вартісної межі витрат на проведення ремонтів та її взаємозв’язку з вартістю об’єктів основних засобів є доцільним і більш обґрунтованим порівняно з діючим підходом.

Отже, динамічність змін бухгалтерського обліку, як системи, що супроводжується частою зміною законодавчої і нормативної бази в Україні, зумовлює актуальність дослідження теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку та вимагає розробки наукових підходів оперативного вирішення нагальних проблем бухгалтерського обліку в т.ч. і обліку необоротних активів.