

## **1.9. Класифікація основних засобів та їх оцінка при надходженні і вибутті в системі обліку підприємства**

Основні засоби в своїй сукупності утворюють виробничо-технічну базу і визначають виробничу потужність підприємств. В той же час, за економічною природою засоби праці виступають у вигляді основних засобів тільки в процесі продуктивного використання. При цьому, порядок використання основних засобів залежить від їх функціональних особливостей і впливає на особливості облікового відображення операцій з основними засобами.

Іншими словами основою раціональної організації облікового процесу основних засобів є їх належна класифікація.

Слід відзначити, що у літературі не існує єдиної точки зору щодо класифікації основних засобів. В деякій мірі класифікації запропоновані різними ученими та передбачені нормативними документами переплітаються, але існують і певні відмінності.

Найчастіше в економічній літературі основні засоби розподіляють на певні групи за такими класифікаційними ознаками:

- за їх функціональним призначенням;
- за галузевою ознакою;
- за ступенем використання;
- за належністю;
- за натурально-речовим складом.

За функціональним призначенням розрізняють:

- виробничі основні засоби, які безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або забезпечують його здійснення;
- невиробничі основні засоби, які не приймають безпосередньої участі у виробничому процесі, а, частіше за все, призначені для задоволення культурно-побутових та комунальних потреб працівників підприємства.

За галузевою ознакою основні засоби підприємства умовно поділяють

на засоби сільськогосподарського призначення, промислового призначення, будівельного, транспортного, основні засоби галузі зв'язку та ін.

За ступенем використання основні засоби підприємства прийнято поділяти на діючі (ті, що використовуються на підприємстві в цей момент), недіючі (ті, що не використовуються у цей час на підприємстві, а знаходяться на тимчасовій консервації), запасні (це ті основні засоби, що придбані для швидкої заміни діючих (зарезервовані).

За належністю основні засоби поділяються на орендовані та власні. Власні засоби можуть формуватися за рахунок власних джерел (капітал, прибуток). Їх необхідно розділяти на об'єкти, які підлягають амортизації, і на об'єкти, за якими амортизація не нараховується. Наприклад, будівля придбавається одночасно із землею, на якій вона побудована. У цьому випадку їх необхідно розглядати як окремі об'єкти основних засобів, оскільки земля, як правило, має необмежений термін ефективного використання і тому, на відміну від будівлі, не амортизується. В той же час, для будівлі підприємство має встановити термін корисного використання та вибрати метод нарахування амортизації, який фіксується наказом по підприємству і застосовується для нарахування амортизації і відображення її в обліку.

Щодо орендованих основних засобів, то в літературі визначається: «Орендовані основні засоби – це засоби взяті у тимчасове користування у фізичних чи юридичних осіб за відповідну орендну плату. Орендовані основні засоби показують у Балансі орендодавця, тим самим виключається можливість подвійного обліку одних й тих самих засобів» [4].

Крім того, за натурально-речовим складом виділяються окремі об'єкти основних засобів, які повинні облічуватися окремо. Відповідно до п. 5 П(С)БО № 7 «Основні засоби», в системі бухгалтерського обліку підприємства такі об'єкти, ще і об'єднують у відповідні групи (рис. 1).

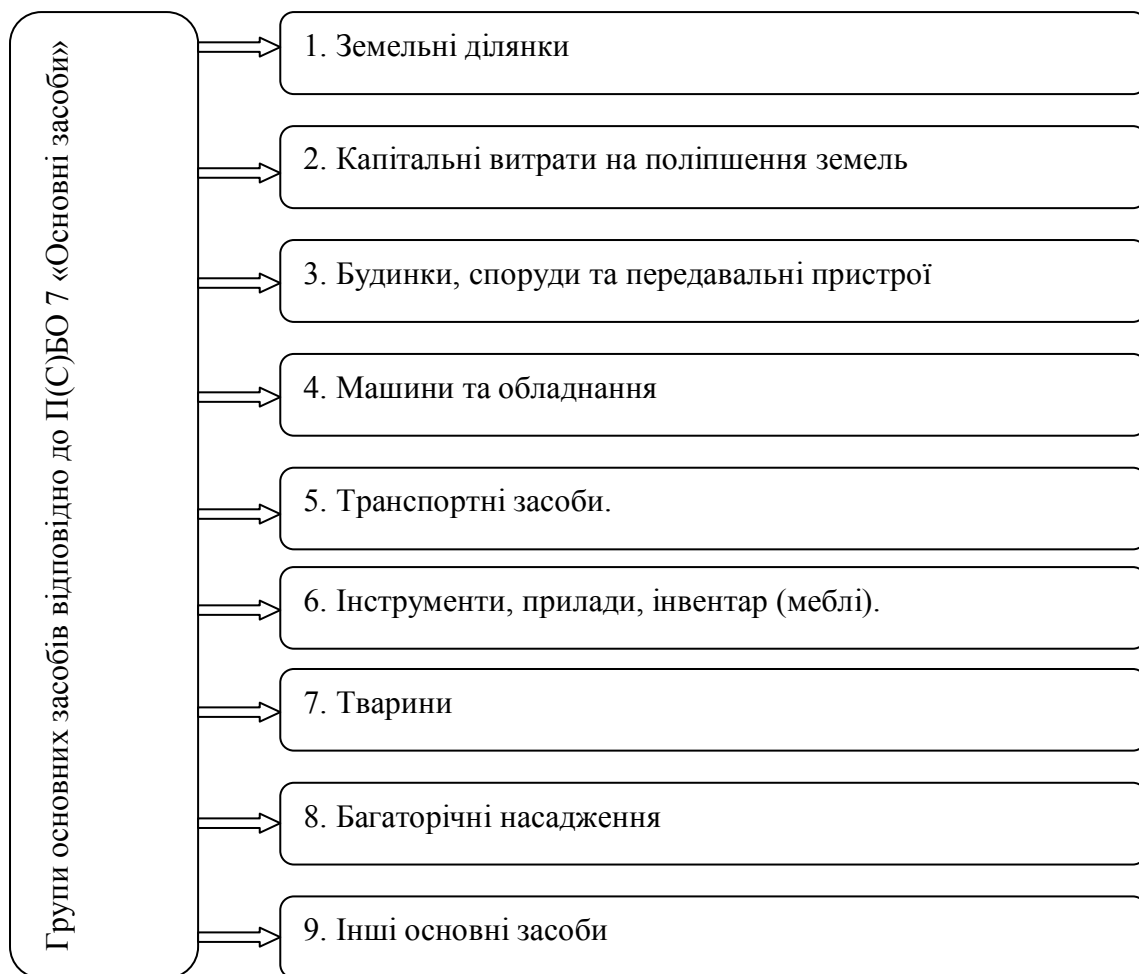


Рис. 1. Класифікація основних засобів відповідно до П(С)БО 7 [2, с.41-47]

Кожній групі відповідно до «Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 призначено окремий субрахунок рахунка 10 «Основні засоби» [3].

Важливо зазначити, що в системі обліку підприємства відповідно до тих же нормативних актів прийнято виділяти також специфічну групу об'єктів за своєю суттю дуже схожих на основні засоби, але малоцінних. Для таких засобів П(С)БО № 7 передбачає 7 груп інших необоротних матеріальних активів (рис. 2).

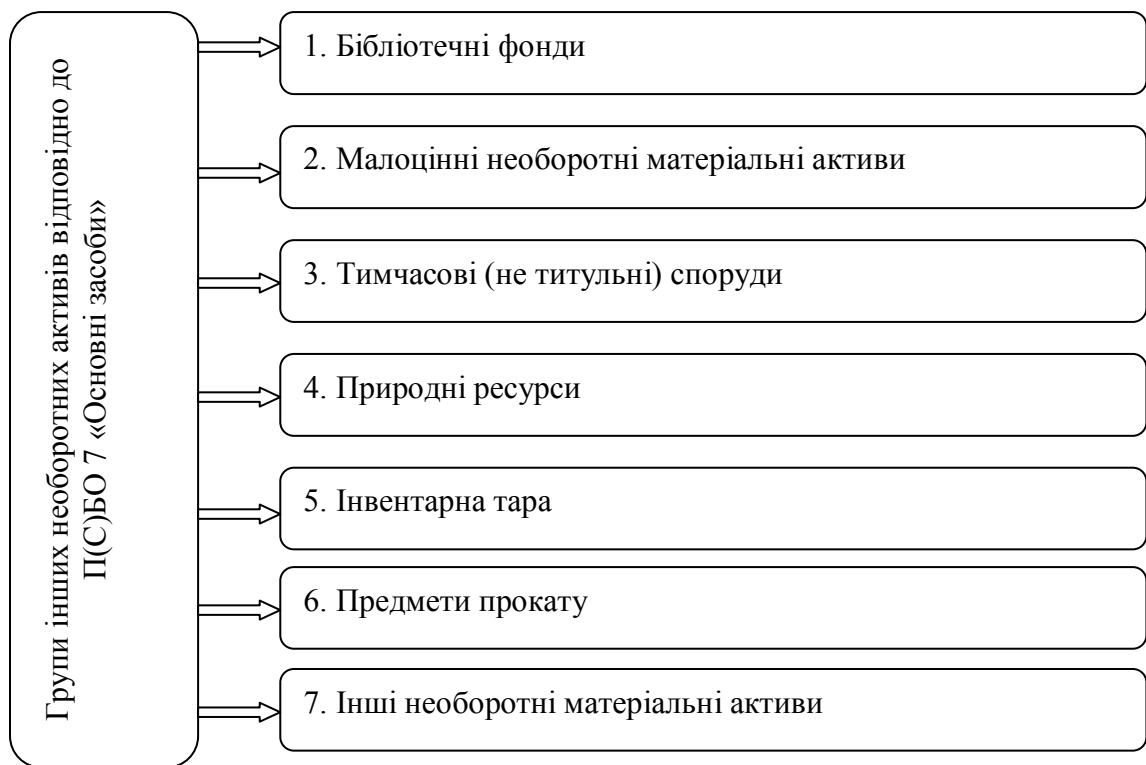


Рис. 2. Класифікація інших необоротних активів відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» [2, с.41-47]

Класифікація основних засобів, відповідно до «Податкового кодексу України», на сьогоднішній день, практично повністю відповідає класифікації основних засобів в бухгалтерському обліку. Але, для цілей податкового обліку, кодексом введено ряд обмежень щодо мінімального строку корисного використання, які необхідно врахувати організовуючи облік основних засобів на підприємстві [5].

Виходячи з цього, Гужел Ю. зазначає: «Важливо врахувати, що в податковому обліку мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів використовуються з урахуванням наступного:

- у разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку менше ніж мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, то для

розрахунку податкової амортизації використовуються строки, встановлені Податковим кодексом;

- у разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку дорівнюють або є більшими, ніж ті, що встановлені Податковим кодексом, то для розрахунку амортизації використовуються строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, встановлені в бухгалтерському обліку» [1].

Паралельно з класифікацією основних засобів, для організації їх обліку, не менш важливе значення має також їх оцінка, адже вона виступає однією з найважливіших умов визнання основних засобів в обліку.

Залежно від характеру, стану основних засобів, часу оцінки розрізняють декілька видів вартості основних засобів (рис. 3).

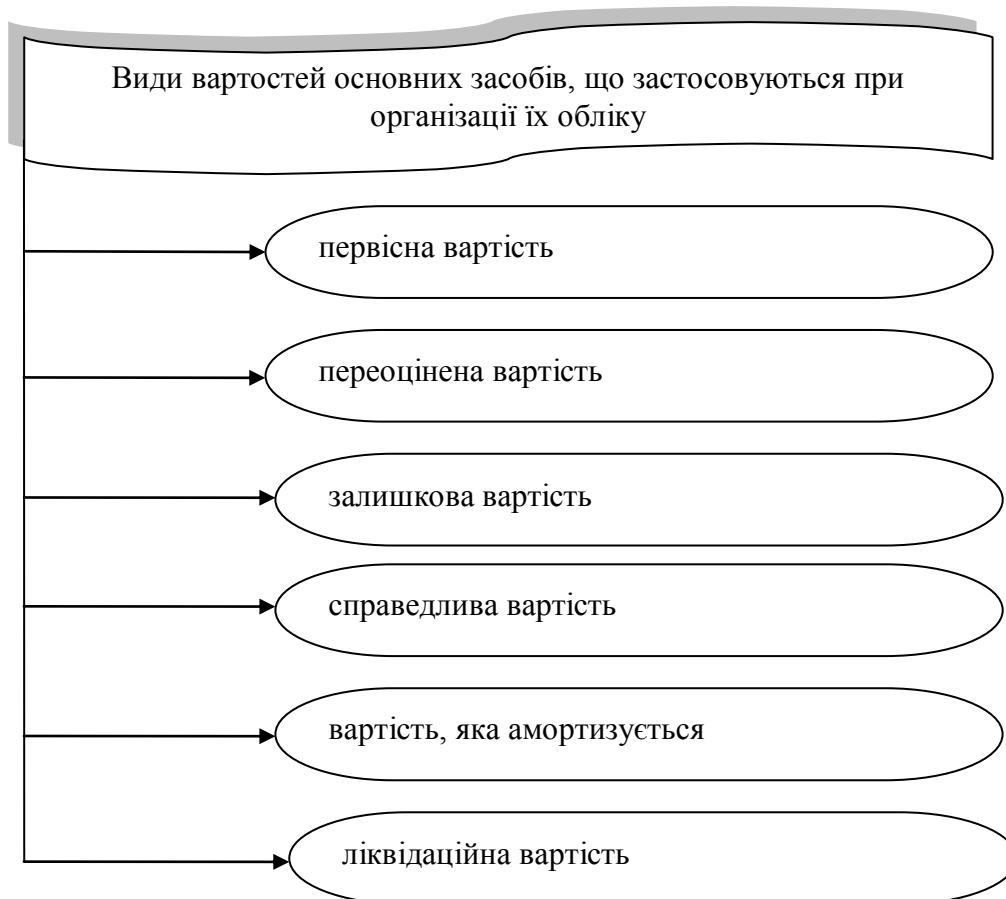


Рис. 3. Різновиди вартостей основних засобів, що застосовуються для їх оцінки

Основною вартістю є первісна вартість основних засобів, яку використовують для їх оцінки при надходженні на підприємство. При чому її формування залежить від способів їх надходження.

За словами Щербаков Л.: «Первісна вартість – це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів» [6].

Згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» [2, с.41-47] первісна вартість об'єкта основних засобів складається з сукупності певних витрат (рис.4).

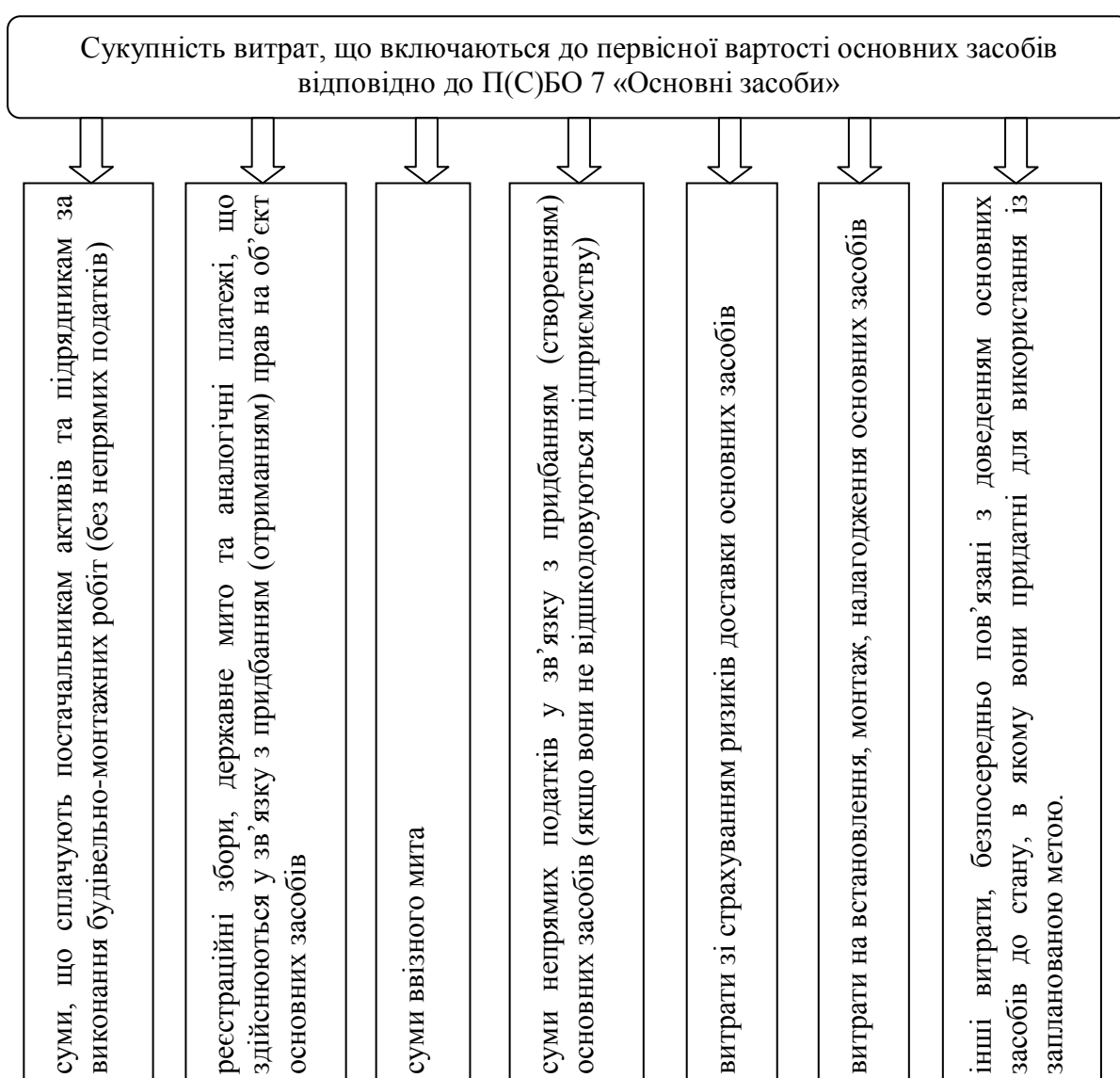


Рис. 4. Сукупність витрат, що складають первісну вартість основних засобів для цілей їх оприбуткування

Як свідчить рисунок 4, якщо для придбання, або створення основного засобу підприємство користувалося кредитом банку, то витрати на відсоток за користування кредитом не включається до первісної вартості основних засобів, тобто вони відносять на витрати того періоду, протягом якого вони оплачуються, якщо це не кваліфікаційний актив.

Первісна вартість основних засобів, що надходять на підприємство формується із сум витрат на виготовлення, спорудження або придбання таких основних засобів, включаючи витрати на їх доставку та встановлення.

Основні засоби, що отримані безплатно, оцінюються за їх справедливою вартістю на дату отримання. В той же час, первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо дорівнює їх собівартості, яка визначається згідно з відповідними стандартами бухгалтерського обліку [2, с.41-47].

В ході експлуатації, первісна вартість об'єктів основних засобів, може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта, що призведуть до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого у рамках операції по обміну подібними об'єктами, визнається залишкова вартість переданого об'єкту основних засобів. Якщо залишкова вартість перевищує справедливую вартість, то первісною вартістю отриманого об'єкта основних засобів є справедлива вартість. Сума перевищення залишкової вартості переданого об'єкту основних засобів над справедливою вартістю включається до складу витрат відповідного періоду [2, с.41-47].

При цьому під справедливою вартістю основних засобів розуміють вартість, за якою актив може бути обмінаний або отриманий в операції між

незалежними, поінформованими та зацікавленими сторонами.

Згідно з додатком до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [2, с.105-109] справедливою вартістю основних засобів являється:

- для будівель та землі – ринкова вартість;
- для машин і обладнання – ринкова вартість. У разі відсутності таких даних – відновлена вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату балансу;
- для інших об'єктів основних засобів – відновлена вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки.

В узагальненому вигляді, підхід до визначення оцінки основних засобів, отриманих в обмін на інші активи, представимо на рис. 5.

В узагальненому вигляді, підхід до визначення оцінки основних засобів, отриманих в обмін на інші активи, представимо на рис. 5.

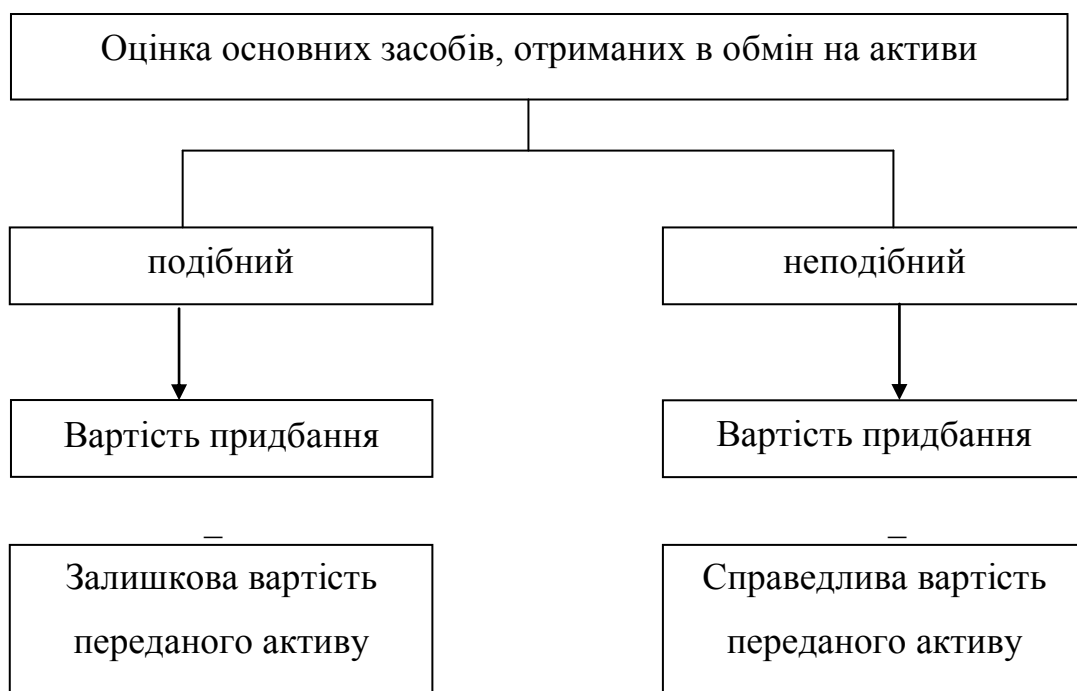


Рис. 5. Методика оцінки основних засобів, отриманих в обмін на інші активи



Крім операцій обміну, справедлива вартість основних засобів застосовується при оприбуткуванні безоплатно отриманих основних засобів та основних засобів внесених до статутного капіталу.

В операціях з основними засобами, застосовується також їх ліквідаційна вартість. Ю. Гужел її визначає наступним чином: «Ліквідаційна вартість – це сума коштів, яку підприємство очікує отримати від ліквідації (реалізації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)» [1].

На підприємствах справедлива та ліквідаційна вартість об'єктів основних засобів визначаються постійно діючою комісією, порядок створення якої визначений обліковою політикою підприємства.

У балансі основні засоби відображаються за залишковою вартістю. Вона являє собою різницю між первісною вартістю і сумою зносу за весь строк експлуатації об'єкта. Залишкова вартість груп основних засобів підприємства збільшується у зв'язку з проведенням переоцінки.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» підприємство переоцінює об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Межу суттєвості для переоцінки основних засобів підприємство повинне встановити самостійно та зазначити в Наказі про облікову політику. 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» [2, с.41-47].

При цьому Щербаков Л. наголошує: «Переоцінена вартість – це вартість необоротних активів після їх переоцінки. Переоцінена вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки» [6].

Поділивши справедливу вартість об'єкта основних засобів, що

переоцінюється, на його залишкову вартість ми можемо визначити індекс переоцінки такого об'єкта основних засобів. Всі відомості відносно зміни вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку. При цьому сума уцінки включається до складу витрат, а сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів відображається як додатковий капітал.

Отже, можна зробити висновок, що класифікація основних засобів та їх оцінка при надходженні і вибутті залежить як від джерела їх надходження на підприємство так і від особливостей їх використання та функціонального призначення. Раціональна класифікація та правильна оцінка і переоцінка основних засобів впливає на кінцеві фінансові результати діяльності підприємства, а тому вимагає особливої уваги при організації обліку зазначених активів.

#### **Література до розділу 1.9:**

1. Гужел Ю. Основні засоби в новому податковому обліку. *Баланс*. 2015. № 10. С.3-5.
2. Збірник положень (стандартів) бухгалтерського обліку: практичне керівництво серії «Бібліотека «Баланс» [головний редактор О. Целуйко]. Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2016. № 1. 187с.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99р. № 291. *Головні нормативні документи для бухгалтера: практичне керівництво «Бібліотека баланс»*. 2016. № 2. С. 25 101.
4. Оренда та лізинг: правила складання договорів та облік відповідно до вимог ПК: практичне керівництво серії «Бібліотека «Баланс» [головний редактор І. Єгорова]. Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2011. № 15. 112с.
5. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI

/ Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>  
(дата звернення: 28.10.2021)

6. Щербаков Л. Облік основних засобів. *Все про бухгалтерський облік.* - 2009. № 13. С 20-22.

### **1.10. Аналіз загальновиробничих витрат та формування системи управління ними на сільськогосподарському підприємстві**

Зростаюча невизначеність умов виробництва в Україні, що виражається у нестабільності ринкового середовища, висуває підвищені вимоги до управління підприємством та пошуку додаткових можливостей його удосконалення. Помилки системи управління внаслідок прийняття рішень, неадекватних умовам ринку, пов'язані з нераціональним розподілом і споживанням ресурсів за напрямками, що призводить до зниження результату діяльності, обумовленого зростанням рівня виробничих витрат, зокрема і загальновиробничих. Уникнення таких помилок можливе при раціональному підході до обліку загальновиробничих витрат, що потребує насамперед чіткої процедури їх розподілу між об'єктами калькулювання. Списані на витрати виробництва змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати щомісячно повинні розподілятися між видами готової продукції (робіт, послуг). Порядок такого розподілу в П(С)БО 16 «Витрати» [1] не наводиться, так як дана процедура є однією з елементів внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, що встановлюється підприємством самостійно та фіксується в Наказі про облікову політику.

Важливо не лише вести облік та розподіляти загальновиробничі витрати, а і проводити їх аналіз, оскільки прийнятті ефективних управлінських рішень потребує якісного інформаційного забезпечення.

Собівартість сільськогосподарської продукції формується з різних за економічним змістом статей витрат, які характеризують її структуру.