

### ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И АМОРТИЗАЦИИ В УКРАИНЕ И ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ

*Станислав Игоревич Василишин, канд. экон. наук,  
ассистент кафедры бухгалтерского учета и аудита  
E-mail: stas.vasilishin.90@mail.ru*

*Харьковский национальный аграрный университет имени В.В. Докучаева  
<http://www.knau.kharkov.ua>*

*Адаптация предприятий к рыночной экономике требует своевременной, релевантной и объективной информации о состоянии активов, прежде всего основных средств. В статье расширены теоретические и практические аспекты, а также обоснованы пути решения проблем и дискуссионных вопросов классификации, оценки, учета основных средств и амортизации в Украине в сравнении с опытом зарубежных стран.*

*Ключевые слова: основные средства, амортизация, первичный учет, оценка, налоговый учет, информация.*

В современном мире информация стала ресурсом, который определяет победителей среди «игроков» в условиях рыночной экономики. Как четко высказался Б.С. Касаев, «за последнее десятилетие информация стала настолько мощным фактором экономики, что привела к созданию в передовых развитых странах нового информационного уклада, способствующего мировой интеграции» [1; с. 100].



**С.И. Василишин**

В условиях трансформации экономики Украины одной из ключевых задач выступает формирование ресурсного потенциала сельскохозяйственных предприятий. Ключевой составляющей материально-технических ресурсов любого предприятия выступают основные средства, поскольку эффективность хозяйствования, прежде всего, зависит от обеспеченности, рациональности и эффективности их использования. Ввиду этого важную роль в повышении эффективности использования основных средств в Украине занимает система их бухгалтерского учета, анализа и контроля.

Процессы глобализации мировой экономики значительно меняют и национальные традиции бухгалтерского учета путем гармонизации к международным стандартам финансовой отчетности. Украина одной из первых стала на путь реформации системы бухгалтерского учета, который начинался в 1999 году с принятием соответствующего закона, и на сегодняшний день существует много дискуссионных вопросов учета основных и оборотных средств, биологических активов, капитала и обязательств, что требует исследования и разработки путей их решения.

Исследованиям вопросов учета основных средств и амортизации посвящено много трудов ученых-экономистов, однако отдельные вопросы, посвященные классификации, оценке основных средств и начислению их амортизации, имеют дискуссионный характер, что и обусловило выбор темы, формулировку цели статьи.

**Целью** статьи является исследование современного состояния и проблемных вопросов учета основных средств и амортизации в Украине и зарубежных странах и разработка путей их решения.

**Результаты исследования.** Поскольку «информация превратилась в глобальный неистощимый ресурс человечества, вступившего в новую эпоху развития цивилизации – интенсивного освоения информационного ресурса и больших возможностей в управ-

лении» [2; с. 35], органы государственного управления уделяют большое внимание регламентации бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов.

В Украине нормативная база учета основных средств состоит из Закона Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» [3], Положений (стандартов) бухгалтерского учета [4] (далее – П(С)БУ), Налогового кодекса Украины [5] и методических указаний с разъяснениями отдельных ведомств.

Важно отметить, что национальные и другие П(С)БУ, которых по состоянию на 01.06.2014 принято 34, разработаны в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО) и Международными стандартами бухгалтерского учета (далее – МСБУ).

Согласно П(С)БУ 7 «Основные средства», основные средства – это материальные активы, которые предприятие удерживает с целью использования их в процессе производства/деятельности или поставки товаров, предоставления услуг, сдачи в аренду другим лицам или для осуществления административных и социально-культурных функций, ожидаемый срок полезного использования (эксплуатации) которых больше одного года (или операционного цикла, если он больше года) [4].

МСФУ (IAS) 16 «Основные средства» имеет следующее определение: основные средства – это материальные активы, которые: а) предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях; б) предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода [6].

В Российской Федерации ПБУ 6/01 «Учет основных средств» признает основные средства в случае, если: а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование; б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта; г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем [7].

Итак, мы можем сделать вывод про относительную идентичность признания основных средств в Украине и зарубежных странах, однако существует проблема в применении категориального аппарата в учете и анализе, поскольку довольно часто происходит отождествление категорий «основные средства», «основные фонды» и «основной капитал».

По нашему мнению, категорию «основные фонды» целесообразно использовать в политэкономическом, нежели бухгалтерском аспекте, поскольку она выражает средства труда, которые многократно участвуют в производственном процессе, сохраняя при этом свою натуральную форму. А категория «основной капитал» характеризует источники формирования основных средств, которые отражаются в пассиве баланса.

Важным этапом организации рационального учета основных средств является их классификация. В большинстве стран она типична и состоит из отдельных аналитических счетов учета основных средств. Однако в Украине бухгалтерский учет подразделяется на финансовый и налоговый, и одни и те же объекты учета отображаются по-разному. Эту невидимую нить бухгалтер вынужден проводить согласно налоговой нормативно-правовой базе.

Утверждение в конце 2010 года Налогового кодекса Украины [5] унифицировало классификацию основных средств в налоговом и бухгалтерском учете. Существующую ранее методику учета 4 групп основных фондов в налоговом учете заменили на классификацию основных средств (п. 146.1 НКУ) согласно их учету на счетах 10 «Основные средства» и 11 «Прочие необоротные материальные активы» (табл. 1).

Хотя эта классификация намного логичней и четче существовавшей раньше, возникает ряд несовершенств: среди групп основных средств имеются объекты, на кото-

## ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

рые не начисляется амортизация, которые можно было бы вообще вынести в отдельный объект учета; само количество групп слишком большое и усложнено с методической точки зрения; некоторые группы основных средств, например, предметы проката могут включать в себя много видов активов, которые по ошибке могут быть отнесены в несколько групп одновременно.

Таблица 1

### Классификация групп основных средств и минимально допустимые сроки их полезного использования (амортизации) в Налоговом кодексе Украины

Группы	Минимально допустимые сроки полезного использования, лет
группа 1 – земельные участки	–
группа 2 – капитальные расходы на улучшение земель, не связанные со строительством	15
группа 3 – здания	20
сооружения	15
передаточные устройства	10
группа 4 – машины и оборудование	5
из них:	
ЭВМ, другие машины для автоматической обработки информации, (кроме программ, которые признаются нематериальным активом), другие информационные системы, коммутаторы и т.д., стоимость которых превышает 2500 гривен	2
группа 5 – транспортные средства	5
группа 6 – инструменты, приборы, инвентарь (мебель)	4
группа 7 – животные	6
группа 8 – многолетние насаждения	10
группа 9 – прочие основные средства	12
группа 10 – библиотечные фонды	–
группа 11 – малоценные необоротные материальные активы	–
группа 12 – временные (нетитульные) сооружения	5
группа 13 – природные ресурсы	–
группа 14 – инвентарная тара	6
группа 15 – предметы проката	5
группа 16 – долгосрочные биологические активы	7

Источник: [5].

Однако главным вопросом, который возникает при учете основных средств как в налоговом, так и бухгалтерском учете, – это определение минимального срока полезного использования, который четко регламентирован Налоговым кодексом. Минимальные сроки по некоторым активам существенно превышают реальный срок эксплуатации основных средств, что усложняет начисление амортизации на эти объекты.

Также важным элементом организации учета основных средств является их достоверная оценка на дату баланса. Как утверждали В.Ф. Палий и Я.В. Соколов, без оценки и калькуляции теряются основные характеристики бухгалтерского учета как системы, что производит информацию о важнейших стоимостных обобщенных показателях [8].

Оценка основных средств у большинства стран идентична, за исключением включения в первоначальную стоимость процентов по кредитам на приобретение основных средств. Методология отражения в учете основных средств предусмотрена п. 30 МСФУ 16, в котором сказано, что после признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации основных средств и накопленных убытков от обесценения, то есть отражаться за первоначальной (исторической) стоимостью [6].

Однако существует ряд проблем методологического и практического плана касательно переоценки основных средств, которая в разных странах существенно отличается (табл. 2). Поскольку МСФУ 16 предусматривает переоценку в случае надежной оценки

справедливой стоимости объекта основных средств, то возникает вопрос определения этой справедливой стоимости. Этот механизм ни в зарубежных странах, ни в Украине четко не регламентирован ни одним законодательным актом.

Концепция справедливой стоимости основывается на стоимости, по которой одни и те же товарно-материальные ценности можно обменять между независимыми и заинтересованными участниками рынка, однако большинство предприятий субъективно подходит к установлению этой стоимости, осознанно завышая или занижая стоимость своих активов. В результате этого нарушается один из базовых принципов учета – осмотрительности.

*Таблица 2***Особенности переоценки основных средств в Украине и зарубежных странах**

Страна	Общие моменты переоценки основных средств
Украина	Предприятие может переоценивать объект основных средств, если остаточная стоимость этого объекта существенно отличается от его справедливой стоимости на дату баланса (больше чем на 10%). В случае переоценки объекта основных средств на ту же дату осуществляется переоценка всех объектов группы основных средств, к которой относится этот объект.
Российская Федерация	Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.
Великобритания	Переоценка основных средств четко не регламентируется, а чаще всего используется восстановительная стоимость.
Испания	Стоимость активов может увеличиваться в соответствии с лимитами, которые устанавливаются законом. Это увеличение стоимости списывают за счет резерва по переоценке.
Италия	Переоценка основных средств жестко регламентирована законами. Последняя переоценка 1991 г. была обязательной для всех субъектов.
Франция	Законодательство разрешает отображать в учете переоценку необоротных активов, но отражение прибыли от увеличения стоимости активов сопровождается налогом на прибыль с доходов.
Швейцария	В отчетности предприятий основные средства должны оцениваться за первоначальной стоимостью приобретения за вычетом амортизации без права переоценки. Исключение – есть предприятия, накопленный убыток которых превышает половину капитала.

*Источник: систематизировано автором на основе [4, 7, 9].*

По нашему мнению, решение этой проблемы должно основываться на разработке конкретного П(С)БУ либо нормативного акта, который бы четко определял критерии и рамки определения активных рынков, на которых формируется справедливая стоимость того или иного актива.

Среди самых важных проблем бухгалтерского учета Украины нельзя не уделить внимания амортизации, ее осмыслению, учету, концепции формирования амортизационной политики. Это обусловлено чрезвычайной ролью амортизационных отчислений как главного источника финансирования воспроизводства основных средств предприятий. Как в отечественной, так и в зарубежной литературе можно встретить много различных трактовок понятия «амортизации», но все они ведут к единой ее сущности – это объективная экономическая категория, отражающая процесс постепенного переноса части стоимости основных средств и нематериальных активов на себестоимость продукции с целью аккумуляции средств на их воспроизводство.

Также отметим, что амортизация имеет еще одну важную функцию – формирование себестоимости сельскохозяйственной продукции, поэтому усиливается роль глубокого анализа и контроля над размерами и методикой начисления амортизационных отчислений. Можно согласиться с мнением А.А. Хачатуряна, что «концепция стратегического управления затратами требует их деления на прогнозные и фактические и обоснованного учета. Сложно изменить или снизить фактические затраты, которые уже имели место. На основании принятых решений по совершенствованию качества формируются прогнозные затраты» [10; с. 79]. Именно поэтому усиливается роль планирования и объективного подхода к выбору метода начисления амортизации.

Проведенный анализ нормативных актов по учету амортизации (табл. 3) свидетельствует о схожих подходах к методам ее начисления в Украине и Российской Федерации с незначительным отличием от международных стандартов.



**Сравнение отличий учета амортизации основных средств в отдельных нормативных актах**

Характеристика	П(С)БУ 7 «Основные средства» (Украина)	ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (Российская Федерация)	МСФУ (IAS) 16 «Основные средства»
Метод начисления:	прямолинейный: уменьшения остаточной стоимости; ускоренного уменьшения остаточной стоимости; кумулятивный (суммы лет); производственный (п. 26)	линейный; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) (п. 18)	линейный метод: метод уменьшаемого остатка и метод единиц производства продукции (п. 62)
Постоянность применения метода:	пересматривается в случае изменения ожидаемого способа получения экономических выгод от использования объекта (п. 28)	применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу (п. 18)	должен пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года и, в случае значительного изменения будущих экономических выгод, должен быть изменен (п. 61)
Определение срока полезного использования:	устанавливается предприятием (в распорядительном акте) при признании этого объекта активом (при зачислении на баланс) (п. 23)	определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету (п. 20).	производится с применением профессионального суждения, основанного на опыте работы предприятия с аналогичными активами (п. 57)

Источник: [4, 6, 7].

Главная проблема учета амортизации в Украине заключается в том, что она утратила функцию воспроизводства основных средств и является простым элементом затрат. Как отметил Н.Г. Чумаченко, принципиальные разногласия при определении функций амортизационных отчислений возникают связи с тем, что большинство ученых исходит из учетной концепции затрат без учета экономического, финансового и правового аспектов амортизации. Более того, в условиях плановой системы управления экономикой основным источником инвестиций предприятий было централизованное финансирование капитальных вложений. В новых условиях самостоятельности предприятий руководство должно перестраиваться в соответствии с условиями рыночных отношений, полагаться, прежде всего, на собственные возможности. При отсутствии централизованного финансирования внутренний источник инвестиций в виде амортизационных отчислений должен использоваться в первую очередь [11, 12].

Однако существующая ныне практика не дает возможности четко аккумулировать средства для воспроизводства основных средств, поскольку сумма амортизации отражается на счетах затрат и на «рекомендованном» забалансовом счете 09 «Амортизационные отчисления» (табл. 4) [13].

С целью решения названной проблемы было бы целесообразно создать отдельный счет в составе счетов денежных средств, который бы отражал средства амортизационного фонда, которые должны аккумулироваться при получении выручки в конце цикла кругооборота капитала на предприятии.

И последним проблемным моментом является первичный учет основных средств. Проблема в том, что разработанные и рекомендованные формы документов не учитывают специфики функционирования отдельных отраслей экономики.

Таблица 4

**Отражение сумм амортизации в бухгалтерском учете предприятий Украины**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1. Начислена амортизация на объекты основных средств:		

## **ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ**

– производственного назначения	23 «Производство»	131 «Износ (амортизация) основных средств»
– общехозяйственного назначения	91 «Общепроизводственные затраты»	
– административного назначения	92 «Административные затраты»	
– сбытового назначения	93 «Затраты на сбыт»	
– жилищно-коммунального и культурного назначения	94 «Прочие затраты операционной деятельности»	
2. Отобрана сумма начисленной амортизации на забалансовом счете	09 «Амортизационные отчисления»	–

*Источник: систематизировано автором на основе [13].*

Для примера, в Российской Федерации с 1 января 2013 года формы первичных документов не устанавливаются законодательно, а разрабатываются самостоятельно и утверждаются как приложение к учетной политике. Можно для этих целей использовать и первичные документы, предусмотренные в альбомах унифицированных форм [14].

Более того, в большинстве хозяйств не придерживаются четкого документооборота, не заполняют многих, предусмотренных документом граф, что снижает аналитическую и информационную функции бухгалтерского учета.

**Выводы.** Проведенное исследование дискуссионных вопросов учета основных средств и амортизации в Украине и зарубежных странах свидетельствует о том, что большинство проблем обуславливается несовершенной нормативной базой, разработанной на основе международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности, которая не в полной мере гармонизирована к реалиям украинской экономики и национальной традиции учета.

С целью решения названных выше проблем в Украине, с учетом опыта зарубежных стран, нами предлагается принятие следующих мер:

1. упростить классификацию основных средств в налоговом учете, изъяв из перечня шестнадцати групп объекты, на которые не начисляется амортизация, и уменьшить общее количество групп, объединив некоторые из них;
2. разработать конкретный стандарт учета либо нормативный акт, который бы регулировал механизм, инструменты и концепцию определения активных рынков и справедливой стоимости отдельных видов необоротных и оборотных активов с целью их достоверной оценки;
3. создать отдельный счет «Средства амортизационного фонда», на который могут перечисляться средства в размере амортизации одновременно с зачислением выручки на расчетный счет, что позволит контролировать процесс воспроизводства основных средств предприятий;
4. существенно усовершенствовать разработку первичных документов и схем документооборота, которые учитывают специфику хозяйствования в отдельных отраслях экономики страны.

Автор считает, что хотя бы частичное решение названных проблем позволит улучшить качество учетной информации, что поможет принимать пользователям учетной информации своевременные решения.

### **Литература**

1. *Касаев Б.С., Булов В.Г.* Тенденции взаимодействия информационного обеспечения управления и экономической системы // Вестник Московского университета имени С.Ю. Витте. Серия 1: «Экономика и управление». 2012. № 2. С. 100-104.
2. *Шумаев В.А.* Информатизация, маркетинг и логистика – основа успеха работы предприятий // Вестник Московского университета имени С.Ю. Витте. Серия 1: «Экономика и управление». 2013. № 3. С. 35-42.
3. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине: Закон Украины от 16.07.1999 г. с изменениями и дополнениями // Все о бухгалтерском учете. № 8, 9.

27.01. 2012 года. С. 5-10.

4. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства», утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 27.04.2000 г. № 92 // Все о бухгалтерском учете. № 8, 9. 27.01. 2012. С. 42-47.

5. Налоговый кодекс Украины № 2755-VI от 02.12.2010. [Электронный ресурс]. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

6. Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерского учета / Официальный сайт Министерства финансов Украины. [Электронный ресурс]. – URL: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408).

7. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 / Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 г. № 26 н. – [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_111056/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_111056/).

8. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерского учета. – М.: Финансы, 1979. – 225 с.

9. Бутынец Ф.Ф., Горецкая Л.Л. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. Пособие. – Житомир: ЧП «Рута», 2002. – 544 с.

10. Хачатурян А.А. Концептуальные вопросы системы менеджмента качества по учету затрат на производство продукции // Вестник Московского университета имени С.Ю. Витте. Серия 1: «Экономика и управление». 2013. № 2. С. 74-80.

11. Чумаченко Н.Г. Еще раз об амортизации как о важном источнике инвестиционной деятельности предприятия // Бухгалтерский учет и аудит. 2004. № 11. С. 3-7.

12. Чумаченко Н.Г. Амортизационные отчисления – существенный источник финансирования инвестиций предприятия // Бухгалтерский учет и аудит. 2004. № 8. С. 6-8.

13. План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций / Министерство Финансов Украины. Офиц. изд. – К.: Приказ от 30 ноября 1999 г. № 291(Нормативные директивные правовые документы).

14. Шепелева С.А. Порядок ведения учета основных средств на предприятии // Вестник Московского университета имени С.Ю. Витте. Серия 1: «Экономика и управление». 2013. № 3. С.78-84.

### Accounting problems fixed assets and depreciation in Ukraine and foreign countries

*Stanislav Igorovych Vasylishyn, Ph.D., Associate Professor, Accounting and Auditing Department, Kharkiv National Agrarian University named after V.V. Dokuchaev.*

*Adaptation of enterprises to a market economy requires timely, relevant and objective information about the fixed assets. The article is devoted to the investigation of theoretical and practical aspects and justified solutions to problems of classification, valuation of fixed assets and depreciation in Ukraine in comparison with the experience of foreign countries.*

*Keywords: fixed assets, depreciation, primary accounting, valuation, tax accounting, information.*

УДК 004.9:378

### ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНЫЕ ИНФОРМАЦИОННЫЕ СИСТЕМЫ В УПРАВЛЕНИИ РАЗВИТИЕМ ПЕРСОНАЛА

*Евгений Витальевич Орехов, полковник*

*E-mail: [opk\\_no@mtu.customs.ru](mailto:opk_no@mtu.customs.ru)*

*Таможенная служба Центрального таможенного управления*

*<http://ctu.customs.ru>*