

УДК 657:656

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ

*Кірдіна О. Г., д.е.н., професор,
Орлова В. М., к.е.н., доцент,
Пузіков Є. О., магістр (УкрДУЗТ)*

Бухгалтерський облік основних засобів на підприємствах залізничного транспорту потребує вдосконалення в методико-організаційних аспектах, а також узгодженості законодавчо-нормативних документів, в яких наявні суттєві розбіжності. Визначальним фактором організації бухгалтерського обліку основних засобів підприємств залізничного транспорту є перевірка правильності оцінки основних засобів, оскільки ефективність їх діяльності залежить від правильної організації обліку та аудиту, що дає змогу точно, достовірно і своєчасно відображати в обліку всі господарські операції з метою їх впливу на виробничо-господарську діяльність підприємства та оперативного втручання в разі виявлення недоліків.

Ключові слова: основні засоби, облік основних засобів, підприємства залізничного транспорту, управлінський облік.

THEORETICAL BASICS OF THE ORGANIZATION OF FIXED ASSETS ACCOUNTING IN RAILWAY TRANSPORT ENTERPRISES

*Kirdina O. G., Doctor of Economics, Professor,
Orlova V. M., PhD of Economics, Associate Professor,
Pusikov E. O., master's degree (USURT)*

Accounting of fixed assets at railway transport enterprises needs improvement in methodological and organizational aspects, as well as consistency of legislative and regulatory documents, in which there are significant discrepancies. In addition, there are specific industry features of fixed asset accounting at railway transport enterprises, which are caused by the fact that fixed assets occupy an important place in the assets of railway enterprises, and their leading objects are, first of all, railway infrastructure (railway tracks and artificial structures (bridges, tunnels, railway stations, stations, depots), signaling devices, centralization, blocking, contact network) and traction and non-traction rolling stock - differ in the specificity of operation and are characteristic in the vast majority only for railway transport enterprises.

The determining factor in the organization of the accounting of fixed assets of railway transport enterprises is the verification of the correctness of the assessment of fixed assets, since the effectiveness of their activity depends on the correct organization of accounting and auditing, which makes it possible to accurately, reliably and timely reflect all economic transactions in the accounts with the aim of their impact on production economic activity of the enterprise and operational intervention in case of deficiencies.

Key words: fixed assets, accounting of fixed assets, railway transport enterprises, management accounting.

Постановка проблеми. Система бухгалтерського обліку виступає джерелом економічної інформації, яка необхідна керівній ланці підприємства для своєчасного реагування на вплив зовнішнього середовища. Основні засоби займають важливе місце в активах залізничних підприємств, а провідні їх об'єкти – перш за все, залізнична інфраструктура (залізнична колія і штучні споруди (мости, тунелі, вокзали, станції, депо), пристрої сигналізації, централізації, блокування, контактна мережа) та тяговий і нетяговий рухомий склад – відрізняються специфічністю експлуатації та характерні в переважній більшості тільки для підприємств залізничного транспорту. Ефективне використання основних засобів зумовлює необхідність впровадження на підприємстві науково обґрунтованої системи обліку основних засобів, яка б відповідала вимогам управління.

Саме тому, зважаючи на тенденції сучасного розвитку вітчизняних підприємств, все гостріше постає проблематика стосовно ефективності організації обліку основних засобів. Ефективність використання основних засобів залежить від організації своєчасного одержання надійної і досить повної обліково-економічної інформації. У зв'язку з цим зростає роль та значення обліку як однієї з найважливіших функцій управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання щодо визначення теоретичних аспектів обліку основних засобів, проблематики організації їх обліку, визначення складових управління обліком основних засобів та організації документального контролю облікової діяльності досліджено у працях багатьох науковців. Зокрема, на нашу думку, слід виділити роботи Колісник О. П., Поліщук О. М. [1], Яковишиної Н. А., Яковенко К. А. [10], Горбачової Л. В., Іоніна Є. Є. [2], Сарапіної О. А., Пінчук Т. А. [5], Кравченко М. В., Дроздової Ю. А. [9], Топоркової О. А., Яцко Л. Ф. [11]. У

деяких дослідженнях розкриваються особливості обліку основних засобів за приналежністю до галузей економіки (Цебеня Р. Л. [3]), формою власності (Погрібний І. Я. [6]), розмірами підприємств (Бондарчук Н. В., Васільєва Л. М., Павлова Г. Є. [4]).

Виділення невирішених частин загальної проблеми. Разом з тим проблематика організації обліку основних засобів на підприємствах залізничного транспорту не знайшла належного відображення.

Метою статті є обґрунтування теоретичних аспектів удосконалення організації обліку основних засобів на підприємствах залізничного транспорту.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно НП(С)БО 7 «Основні засоби» під основними засобами підприємств матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, виконання робіт і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [7]. Згідно Податкового кодексу України під основними засобами підприємств розуміються матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що признаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк

корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [13].

Основними критеріями відношення матеріальних активів до основних засобів є наступні:

- наявність матеріально-речової форми;
- функціональне призначення

(використовуються в процесах виробництва товарів, надання послуг, виконання робіт);

- термін корисного використання більше року;

- можливість нарахування амортизації, т. б. поступового перенесення їх вартості на собівартість продукції, послуг, робіт.

Облік основних засобів виконується за групами (табл. 1).

Таблиця 1

Групи основних засобів у відповідності до стандартів бухгалтерського обліку [7, 13]

Група	Підгрупа
1	2
Будинки, споруди та передавальні пристрої	1 будинки виробничого призначення, зайняті органами управління, соціально-культурними та іншими установами
	2 будинки, що повністю чи переважно призначені для проживання
	3 водокачки, стадіони, басейни, дороги, мости, пам'ятники, загорожі парків, скверів і загальних садів
	4 лінії електропередач, трансмісії та трубопроводи з усіма проміжними пристроями, необхідними для трансформації (перетворення) і передачі енергії та для переміщення трубопроводами рідких і газоподібних речовин до споживача, кабельні та повітряні лінії зв'язку
	5 гідротехнічні споруди
Машини та обладнання	1 силові машини та обладнання, машини-генератори, що виробляють теплову й електричну енергію, машини-двигуни, що перетворюють різного роду енергію (енергію води, вітру, теплову й електричну енергію) в механічну
	2 робочі машини та обладнання, машини, апарати та їх обладнання, що призначені для механічного, термічного та хімічного впливу на предмети праці в процесі створення продукту чи послуг виробничого характеру та переміщення предметів праці у виробничому процесі за допомогою механічних двигунів, сили людини та тварин
	3 вимірювальні прилади
	4 регулюючі прилади та пристрої
	5 лабораторне обладнання
	6 комп'ютерна техніка та її комплектуючі й електронні засоби обробки інформації
	7 медичне обладнання
	8 інші машини та обладнання – машини, апарати та обладнання, які не включені до вищезазначених груп
Транспортні засоби	1 рухомий склад залізничного, водного, автомобільного транспорту
	2 руховий склад повітряного транспорту
	3 гужовий транспорт

1	2
	4 виробничий транспорт
	5 усі види спортивного транспорту
Інструменти, прилади та інвентар	1 інструменти – механічні та немеханічні знаряддя праці загального призначення, а також прикріплені до машин предмети, які слугують для обробки матеріалів
	2 виробничий інвентар і приладдя - предмети виробничого значення, які слугують для полегшення виробничих операцій під час роботи - обладнання, що сприяє охороні праці - предмети технічного значення, які не можуть бути віднесені до робочих машин
	3 господарський інвентар
Тварини та багаторічні насадження	1 робоча худоба, включаючи транспортних і спортивних коней та інших транспортних тварин
	2 продуктивна та племінна худоба
	3 службові собаки
	4 декоративні тварини
	5 піддослідні тварини
	6 багаторічні насадження

Бухгалтерський облік основних засобів на підприємствах залізничного транспорту має на меті:

- своєчасне правильне відображення в обліку надходження основних засобів, їх переміщення та виведення з експлуатації. Згідно НП(С)БО 7 основні засоби на баланс залізниці як окремого статутно-територіального об'єднання, структурних підрозділів і окремих підприємств залізничного транспорту зараховуються за первісною вартістю. Вона включає в себе будівництво, придбання, транспортування, монтаж і введення в експлуатацію певних об'єктів;

- своєчасне відображення в обліку зносу (амортизації) основних фондів, витрат на їх ремонт і модернізацію, виявлення морально застарілих і зайвих основних фондів;

- контроль за зберіганням основних фондів.

Облікова політика основних фондів на підприємствах залізничного транспорту має відображати:

- порядок зарахування основних

засобів на баланси залізниць, їх структурних підрозділів і відокремлених підприємств;

- порядок проведення переоцінки основних засобів у відповідності до терміну їх корисного використання;

- порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів;

- порядок обліку витрат з утримання й експлуатації основних засобів, включаючи витрати на їх ремонт, модернізацію чи модифікацію;

- порядок та методи нарахування амортизації.

Специфіка функціонування залізничного транспорту та використання його основних фондів обумовлює необхідність розробки та впровадження власної облікової політики, яка б враховувала основні операції з основними засобами, а саме:

- придбання (будівництво) основних засобів (безпосередньо придбання у постачальника – рухомий склад залізничного транспорту, облаштування депо, дистанцій сигналізації та зв'язку, колії тощо; прокладення

інфраструктурної мережі – колії та контактні мережі; будівництво – споруди депо, вокзали, станції, диспетчерські пункти);

- введення в експлуатацію основних засобів (розподіл основних фондів за групами, визначення терміну корисного використання та методу нарахування амортизації);

- виведення з експлуатації або довготермінова консервація (визначення ліквідаційної вартості, списання з балансу).

Також при формування облікової політики підприємств залізничного транспорту потрібно врахувати, що у чинному законодавстві існують деякі відмінності у нарахуванні амортизації. Так, у Податковому кодексі [13] зазначено, що:

- невиробничі основні засоби не підлягають амортизації;

- наявність конкретного вартісного критерію при зарахуванні об'єктів до складу основних засобів;

- витрати на ремонт і поліпшення основних засобів включаються до складу первісної вартості, якщо вони перевищують 10% сукупної балансової вартості усіх груп основних засобів на початок звітного періоду;

- первісна вартість може бути тільки дооцінена;

- встановлено мінімальний термін корисного використання основних засобів;

- існують обмеження щодо використання методів нарахування амортизації.

У свою чергу в НП(С)БО 7 [7] зазначено, що:

- невиробничі основні засоби належать амортизації;

- відсутність вартісного критерію при зарахуванні об'єктів до складу основних засобів;

- витрати на поліпшення основних засобів, які приносять додаткові економічні вигоди від використання об'єкта, збільшують вартість основних

засобів;

- первісна (переоцінена) вартість може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням і ремонтом основних засобів, яка визначена згідно податкового законодавства;

- первісна вартість може бути як дооцінена, так і уцінена;

- відсутні обмеження, які встановлено державою, при визначенні терміну корисного використання;

- можливе використання будь-якого методу нарахування амортизації для будь-якого об'єкту основних засобів.

Одним з проблемних питань є складність оцінювання основних засобів, що полягає у виборі вартості, за якою їх слід вимірювати. Традиційним та найбільш методичним чином розробленим способом оцінювання в національній обліковій практиці є відображення основних засобів за первісною вартістю, яка складається з фактичних витрат на їх виробництво та придбання. Проте під час оцінювання основних засобів в умовах інфляційних процесів застосування первісної вартості може привести до негативних наслідків. Навіть за умов незмінних цін потенціал основних засобів не залишається незмінним, оскільки скорочується строк їх служби, вони стають морально застарілими. Основні засоби, які придбані в різний час та мають однакові характеристики, матимуть різну вартість, а проведення постійних переоцінок збільшує витрати підприємства, що, зрештою, впливає на його фінансовий результат. Основними проблемами, що виникають в процесі оцінювання за справедливою вартістю основних засобів, є такі:

- сьогодні відсутні методичні основи обґрунтованого визначення вихідної оцінки основних засобів, що є досить важливим;

- некоректне використання поняття «справедлива вартість» в НП(С)БО, оскільки ринкові ціни не можна назвати справедливими, адже вони не можуть бути

одночасно справедливими для двох учасників ринку, а саме продавця й покупця;

- під час вибору об'єктивного методу оцінювання основних засобів необхідно мати на увазі, що не існує такої оцінки, яка б задовольняла вимоги всіх користувачів фінансової звітності.

Іншою проблемою є те, що в літературі не існує єдиної думки про найкорисніший або найдоцільніший метод амортизації основних засобів. В питанні вибору методу нарахування амортизації пропонується виходити з двох позицій:

- принцип обачності (найбільше принципу обачності відповідає метод зменшення залишкової вартості, за якого нараховується найбільша сума амортизації в перші роки використання об'єкта);

- очікуваний спосіб отримання економічних вигід від використання об'єктів.

Також для нарахування амортизації досить важливим є визначення адекватного терміну корисного використання об'єкта, який би не впливав на викривлення інформації про основні засоби у фінансовій звітності. Така проблема різниці терміну корисного використання можлива, коли однотипні об'єкти використовуються на різних підприємствах, тому було доцільним законодавче визначення мінімальної межі корисного використання різних видів основних засобів та відмова від регулювання цих питань в податковому обліку. Це зробило неможливим заниження терміну використання основних засобів підприємствами, а отже і маніпулювання з нарахуванням амортизації на окремих підприємствах.

Таким чином, за результатами дослідження можна запропонувати такі шляхи вдосконалення обліку основних засобів на підприємствах залізничного транспорту:

- вибір оптимальної за складом та обсягом облікової інформації, яка забезпечить реалізацію тих завдань, які

поставлені перед обліком основних засобів;

- розроблення та запровадження раціональних схем документообігу, що давали б змогу своєчасно виконувати поставлені завдання за мінімальних витрат трудових, матеріальних та фінансових ресурсів;

- вдосконалення змісту та складу носіїв інформації з обліку основних засобів;

- цілісний облік основних засобів в умовах комп'ютерних технологій, що викликане необхідністю оперативного одержання відомостей про рух основних засобів, своєчасного та правильного розрахунку сум амортизації, визначення зносу відповідно до встановлених норм тощо.

Висновки. Бухгалтерський облік основних засобів на підприємствах залізничного транспорту потребує вдосконалення в методико-організаційних аспектах, а також узгодженості законодавчо-нормативних документів, в яких наявні суттєві розбіжності. Окрім того існують специфічні галузеві особливості обліку основних засобів на підприємствах залізничного транспорту, які обумовлені тим, що основні засоби займають важливе місце в активах залізничних підприємств, а їх провідні об'єкти – перш за все, залізнична інфраструктура (залізнична колія і штучні споруди (мости, тунелі, вокзали, станції, депо), пристрої сигналізації, централізації, блокування, контактна мережа) та тяговий і нетяговий рухомий склад – відрізняються специфічністю експлуатації та характерні в переважній більшості тільки для підприємств залізничного транспорту.

Визначальним фактором організації бухгалтерського обліку основних засобів підприємств залізничного транспорту є перевірка правильності оцінки основних засобів, оскільки ефективність їх діяльності залежить від правильної організації обліку та аудиту, що дає змогу точно, достовірно і своєчасно відображати

в обліку всі господарські операції з метою їх впливу на виробничо-господарську діяльність підприємства та оперативного втручання в разі виявлення недоліків.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1 Колісник О. П., Поліщук М. С. Теоретичні аспекти обліку основних засобів. *Економіка і суспільство*. 2018. №28. С. 1282-1289.

2 Горбачова Л. В., Іонін Є. Є. Облік основних засобів: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Вісник студентського наукового товариства ДонНУ імені Василя Стуса*. 2018. №10(1). С. 153-157.

3 Цебень Р. Л. Особливості обліку основних засобів в енергопостачальних компаніях України. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2009. № 6 (1). С. 199-202.

4 Бондарчук Н. В., Васильєва Л. М., Павлова Г. Є. Особливості обліку основних засобів на малих підприємствах. *Агросвіт*. 2012. №15. С. 28-32.

5 Сарапіна О. А., Пінчук Т. А. Актуальні проблеми обліку основних засобів підприємства. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки*. 2014. Вип. 8 (3). С. 123-126.

6 Погрібний І. Я. Щодо особливості обліку основних засобів державних підприємств. *Ефективна економіка*. 2013. №6.: веб-сайт: URL: <http://economy.nauka.com.ua/?op=1&z=214> 7 (дата звернення: 15.09.2023).

7 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ МФУ 27.04.2000 р. № 92 зі змінами станом на 29 липня 2022 р. № z0288-00. *Законодавство України : веб-сайт*. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 03.10.2023).

8 Колісник О. П., Приходько К. К. Облік і контроль основних засобів в умовах воєнного стану. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління*. 2023. №7. URL:

<http://reicst.com.ua/pmt/article/view/2023-7-09-03/2023-7-09-03> (дата звернення: 15.10.2023).

9 Кравченко М. В., Дроздова Ю. А. Складові управління процесом обліку основних засобів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2017. Вип. 14(1). С. 164-167.

10 Яковишина Н. А., Яковенко К. А. Теоретичні основи обліку основних засобів. *Молодий вчений*. 2018. № 5 (57). С. 779-782.

11 Топоркова О. А., Яцко Л. Ф. Організація документального контролю основних засобів на залізничному транспорті. *Проблеми економіки транспорту*. 2013. Вип. 5. С. 102-108.

12 Ярмоліцька О. В. Основні виробничі засоби як важлива складова економічного розвитку підприємств залізничного транспорту. *Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Серія Економіка і управління*. 2013. Вип. 23-24. С. 222-228.

13 Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, зі змінами від 03.09.2023 р. №2755-VI. *Законодавство України: веб-сайт*. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 01.10.2023).

REFERENCES

1 Kolisnyk O.P., Polishhuk M.S. (2018). Teoretychni aspekty obliku osnovnykh zasobiv [Theoretical aspects of accounting for fixed assets]. *Ekonomika i suspiljstvo*, no. 28, pp. 1282-1289.

2 Ghorbachova L.V., Ionin Je.Je. (2018). Oblik osnovnykh zasobiv: vitchyznjanij ta zarubizhnyj dosvid [Accounting for fixed assets: domestic and foreign experience]. *Visnyk studentskogo naukovogo tovarystva DonNU imeni Vasylja Stusa*, vol. 10, no. 1, pp. 153-157.

- 3 Cebenj R.L. (2009). Osoblyvosti obliku osnovnykh zasobiv v energhopostachaljnnykh kompanijakh Ukrainy [Peculiarities of accounting for fixed assets in energy supply companies of Ukraine]. *Visnyk Khmeljnyckogho nacionaljnogho universytetu*, vol. 6, no. 1, pp. 199-202.
- 4 Bondarchuk N.V., Vasiljeva L.M., Pavlova Gh.Je. (2012). Osoblyvosti obliku osnovnykh zasobiv na malykh pidpryjemstvakh [Peculiarities of accounting for fixed assets at small enterprises]. *Aghrosvit*, no. 15, pp. 28-32.
- 5 Sarapina O.A., Pinchuk T.A. (2014). Aktualjni problemy obliku osnovnykh zasobiv pidpryjemstva [Actual problems of accounting for fixed assets of the enterprise]. *Naukovyj visnyk Khersonskogho derzhavnogho universytetu. Serija Ekonomichni nauky*, vol. 8, no. 3, pp. 123-126.
- 6 Poghibnyj I.Ja. (2013). Shhodo osoblyvosti obliku osnovnykh zasobiv derzhavnykh pidpryjemstv [Regarding the peculiarities of accounting for fixed assets of state-owned enterprises]. *Efektivna ekonomika* [Efficient economy] (electronic journal), no. 6. Available at: URL:<http://economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2147> (accessed 15 September 2023).
- 7 Nacionaljne polozhennja (standart) bukhghaltersjkogho obliku 7 «Osnovi zasoby» [National regulation (standard) of accounting 7 "Fixed assets"]: Nakaz MFU stanom na 29 lypnja 2022 r. #z0288-00. *Zakonodavstvo Ukrainy*: veb-sajt. URL:<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (in Ukrainian).
- 8 Kolisnyk O.P., Prykhodjko K.K. (2023). Oblik i kontrolj osnovnykh zasobiv v umovakh vojennogho stanu [Accounting and control of fixed assets under martial law]. *Problemy suchasnykh transformacij. Serija ekonomika ta upravlinnja* [Problems of modern transformations. Series: Economics and Management] (electronic journal), no. 7. Available at: URL:<http://reicst.com.ua/pmt/article/view/2023-7-09-03/2023-7-09-03> (accessed 15 October 2023).
- 9 Kravchenko M.V., Drozdova Ju.A. (2017). Skladovi upravlinnja procesom obliku osnovnykh zasobiv [Components of managing the process of accounting for fixed assets]. *Naukovyj visnyk Uzghorodskogho nacionaljnogho universytetu. Serija: Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove ghospodarstvo*, vol. 14, no. 1, pp. 164-167.
- 10 Jakovyshyna N.A., Jakovenko K.A. (2018). Teoretychni osnovy obliku osnovnykh zasobiv [Theoretical foundations of accounting for fixed assets]. *Molodyj vchenyj*, vol. 5, no. 57, pp. 779-782.
- 11 Toporkova O.A., Jacko L.F. (2013). Orghanizacija dokumentaljnogho kontrolju osnovnykh zasobiv na zaliznychnomu transporti [Organization of documentary control of fixed assets on railway transport]. *Problemy ekonomiky transport*, vol. 5, pp. 102-108.
- 12 Jarmolicjka O.V. (2013). Osnovni vyrobnychi zasoby jak vazhlyva skladova ekonomichnogho rozvytku pidpryjemstv zaliznychnogho transport [The main means of production as an important component of the economic development of railway transport enterprises]. *Zbirnyk naukovykh pracj Derzhavnogho ekonomiko-tekhnologhichnogho universytetu transportu. Serija Ekonomika i upravlinnja*, vol. .23-24, pp. 222-228.
- 13 Podatkovyj kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]: Zakon Ukrainy vid 03.09.2023 #2755-VI. *Zakonodavstvo Ukrainy*: veb-sajt. URL:<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (in Ukrainian).