

Шматковська Т.О., к.е.н., доцент,
Інститут економіки та менеджменту
Східноєвропейського національного університету
імені Лесі Українки,
м. Луцьк

Формування раціональної організації облікового процесу операцій з необоротними засобами в аспекті підвищення ефективності використання цих активів на підприємстві

У статті розглянуто проблематику застосування типових форм первинних документів щодо організації обліку необоротних (основних) засобів, а також формування аналітичного облікового процесу поліпшень (ремонт та модернізації) основних засобів в умовах його автоматизації. Запропоновано розробки щодо покращення аналітичного обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів. Узагальнено деякі аспекти обліку операцій з основними засобами в нинішніх умовах ведення господарської діяльності. Обґрунтовано необхідність розробки більш детальних інструктивних матеріалів з метою покращення обліку операцій з необоротними активами, зокрема основними засобами.

Ключові слова: необоротні активи; основні засоби; первинна документація; аналітичний облік; ремонт та модернізація основних засобів; ефективні управлінські рішення.

В статье рассмотрено проблематику использования типичных форм первичной документации относительно организации учета необоротных (основных) средств, а также формирование аналитического учета улучшения (ремонта и модернизации) основных средств в условиях его автоматизации. Предложены разработки по улучшению аналитического учета расходов на ремонт и модернизацию основных средств. Обобщены некоторые аспекты учета операций с основными средствами в современных условиях ведения хозяйственной деятельности. Обоснована необходимость разработки более детальных инструктивных материалов с целью улучшения учета операций с необоротными активами, к примеру – основными средствами.

Ключевые слова: необоротные активы; основные средства; первичная документація; аналитический учет; ремонт и модернізація основних средств; эффективные управленческие решения.

The paper deals with the problems of the use of standard forms of primary documents on the organization of non-current assets (basic means), as well as the formation of an analytical process of the improvements (renovation and modernization) of fixed assets under its automation. There are proposed development

to improve analytical accounting costs of repair and improvement of basic means. In this article summarizes some aspects of the accounting for transactions with fixed assets in the current business environment. There are proved the necessity of developing more detailed guidance materials to improve the accounting of basic means.

Key words: *non-current assets; basic means; primary documents; analytical accounting; repair and modernization of basic means; the efficient managerial decisions.*

Постановка наукової проблеми та її значення. За результатами дослідження інформаційних систем підприємств встановлено наявність значного обсягу недоцільної в управлінні інформації, що акумулюється в бухгалтерському обліку, та про відсутність інформаційного забезпечення достатнього рівня. На сучасному етапі становлення ринкових відносин зростає потреба в реєстрації й формуванні конкретної інформації, необхідної для забезпечення контролю за функціонуванням підприємства як зовні (власниками та засновниками), так і в межах підприємства (управлінцями та керівниками). Вважаємо, що для підвищення рівня інформативності облікових даних щодо основних засобів доцільним є вдосконалення первинної облікової документації та облікових аналітичних реєстрів.

Також необхідно зазначити, що із розвитком теоретичних досліджень спостерігається поступова трансформація облікового процесу в напрямі його гармонізації на всіх рівнях. Однак, на нашу думку, для повної гармонізації бухгалтерського обліку в Україні, побудованого на нових засадах ринкової економіки, необхідно виконати ще досить значний обсяг робіт як у теоретичній, так і в практичній площині, що стосується й обліку операцій з основними засобами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемні аспекти обліку операцій з основними засобами стали предметом наукового пошуку багатьох учених, серед яких Андрєєва О.І. [1], Власюк Г.В. [2], Клименко А.А. [8], Лінник В.Г. [4], Сподіна Д.С. [7], Череп А.В. [8]. Проте, незважаючи на значну кількість публікацій, залишається нерозв'язаним комплекс проблемних питань, які мають важливе прикладне значення. Окрім того, їх вдале вирішення надасть змогу ефективніше здійснювати управління збереженням, рухом та використанням об'єктів основних засобів, адже ефективне управління та інвестування неможливе без достовірної інформації, а її може забезпечити лише вдало організований обліковий процес, що

ґрунтується на прогресивному практичному досвіді та глибокому теоретико-аналітичному дослідженні.

Постановка завдання. Метою публікації є: окреслити проблематику в документальному оформленні операцій з основними засобами; обґрунтувати теоретико-прикладні аспекти підвищення інформативності облікових даних щодо операцій з основними засобами підприємства; обґрунтувати необхідність процесу оптимізації обліку поліпшень основних засобів у зв'язку із необхідністю формування додаткових інформаційних ресурсів щодо впливу проведених поліпшень на ефективність використання цих активів; запропонувати можливі шляхи усунення недоліків у документальному оформленні операцій з основними засобами підприємства.

Виклад основного матеріалу та обґрунтування отриманих результатів дослідження. Необхідною умовою прийняття обґрунтованих управлінських рішень є наявність детальної інформації щодо складу, структури та показників використання основних засобів.

Проте після того, як було затверджено пакет форм первинних документів для обліку основних засобів, відбулися певні зміни в організації облікового процесу, внаслідок чого значна частина передбачуваної в документах інформації втратила свою цінність або значення та не використовується в практичній діяльності, а необхідні реквізити, що визначені вимогами П(С)БО 7 «Основні засоби» [6], в них відсутні.

На нашу думку, в окремі чинні типові форми первинних документів й реєстри аналітичного обліку основних засобів доцільно було б ввести додаткові показники, заповнення яких забезпечувало б зростання рівня інформативності цієї документації, посилення контролю за ефективністю виконаних операцій та деяке зниження трудомісткості облікових робіт (табл. 1).

Оскільки на більшості підприємств формування первинних документів здійснюється в спеціалізованих бухгалтерських програмних продуктах, то запровадження таких змін працівниками бухгалтерських служб можливе завдяки використанню режиму конфігурування програм або залученню зовнішніх фахівців (фахівців з консалтингу, проблемних програмістів тощо).

Разом із невідповідністю діючих форм первинної документації вимогам П(С)БО 7 існує проблема, пов'язана з тим, що із введенням

діючого Плану рахунків (наказ № 291 [3]) дещо ускладнився порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на поліпшення основних засобів. Згідно із ним, окремого рахунку для ведення обліку таких витрат не передбачено.

Таблиця 1

Комплекс пропозицій з удосконалення типових форм первинного обліку основних засобів підприємства

Типові форми первинного обліку	Показники типових форм з обліку основних засобів, які доцільно було б:	
	Вилучити	Додати (замінити на)
ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»	Балансова (гр. 7)	Справедлива (гр. 7)
	Код норми амортизаційних відрахувань (гр. 11)	Група основних засобів (гр. 11)
	Норми амортизаційних відрахувань: на повне відновлення, на капітальний ремонт (гр. 12-13)	Строк корисного використання (гр. 12) Метод нарахування амортизації (гр. 13)
	Поправочний коефіцієнт (гр. 14)	Ліквідаційна вартість (гр. 14)
ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів»	За даними переоцінки на _ 200_р. за документами придбання (гр. 7)	–
	Код норми амортизаційних відрахувань (гр. 11)	Група основних засобів (гр. 11) Строк корисного використання (гр. 12)
	Норми амортизаційних відрахувань: на повне відновлення, на капітальний ремонт (гр. 12-13)	Метод нарахування амортизації (гр. 13)
	Дата початку оплати за основні засоби (місяць, рік) (гр. 18)	Ліквідаційна вартість (гр. 18)
ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»	Балансова (гр. 4)	Справедлива (гр. 4)
	Норма амортизаційних відрахувань: на повне відновлення, капітальний ремонт (гр. 6-7)	Група основних засобів (гр. 6)
		Строк корисного використання (гр. 7)
	Норма амортизаційних відрахувань: на повне відновлення, на капітальний ремонт (гр. 8-9)	Метод нарахування амортизації (гр. 8)
		Ліквідаційна вартість, грн (гр. 9)
	Поправочний коефіцієнт (гр. 10)	–
	Дата початку оплати за основні засоби (місяць, рік) (гр. 15)	–
	Придбання (фінансування) (для державних підприємств)	Надходження –
	Добудова, дообладнання, модернізація, індексація	Витрати на поліпшення об'єкта
	Ремонт (бухгалтерський запис)	Витрати на підтримку об'єкта в робочому стані
Переоцінка Вид переоцінки (дооцінка / уцінка)		
ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»	На повне відновлення (гр. 7-8)	–
	Амортизація (за січень – повністю, згодом – змінена); на капітальний ремонт; +, -; сума (гр. 9-10)	Витрати на поліпшення основних засобів (гр. 9) Витрати на підтримку основних засобів у робочому стані (гр. 10)
	Витрати на капітальний ремонт (гр. 11)	–

Означені витрати на поліпшення основних засобів, що збільшують первісну вартість об'єкта, необхідно відображати на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з подальшим їх віднесенням на рахунок 10 «Основні засоби». Проте на рахунку «Капітальні інвестиції» не передбачено відображення обліку витрат на поліпшення основних засобів, однак, на нашу думку, цей рахунок є найбільш придатним для ведення обліку таких витрат. Він надає змогу згрупувати усі витрати на проведення поліпшення конкретного об'єкта основних засобів та однією сумою списати їх у дебет рахунку «Основні засоби».

Вважаємо, що для забезпечення достатнього рівня деталізації обліку витрат на поліпшення основних засобів на рахунку 15, доцільно відкрити субрахунок 156 (п'ять субрахунків даного рахунку вже задіяно в обліку), який можна найменувати «Капітальні витрати на поліпшення основних засобів».

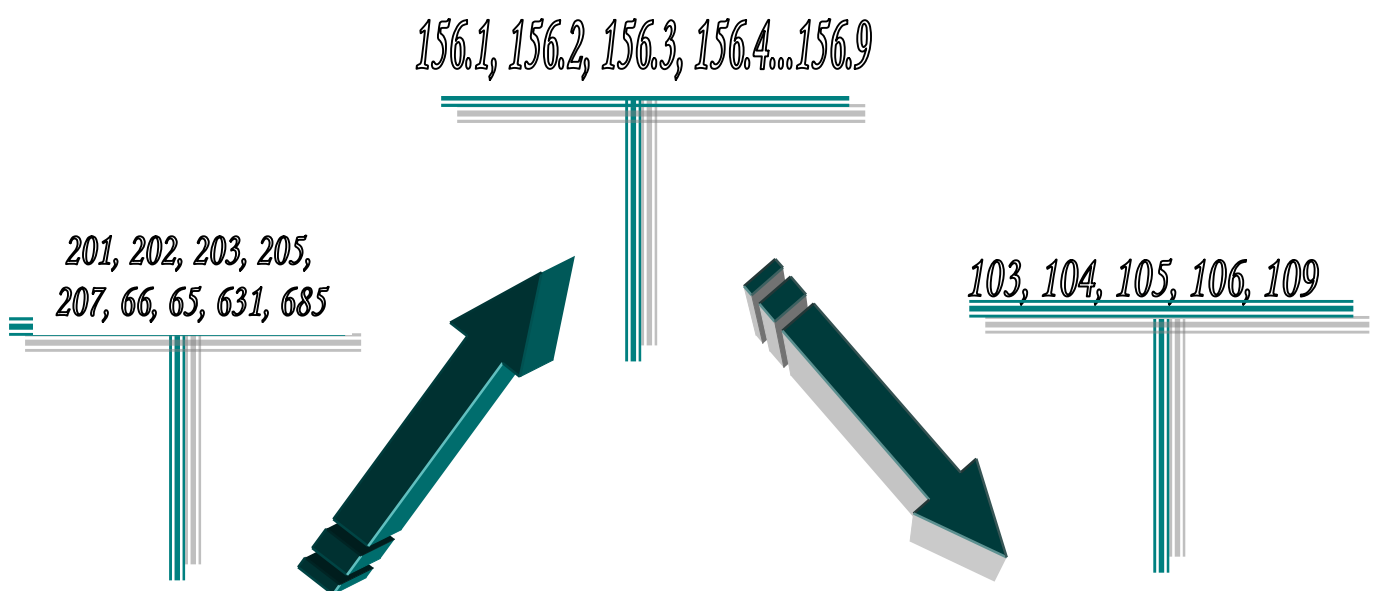


Рис. 1. Схема кореспонденції рахунків з обліку поліпшень основних засобів (в результаті проведення яких відбулося збільшення майбутніх економічних вигод від використання таких активів)

Важливим аспектом в організації облікового процесу витрат на ремонт та модернізацію основних засобів є подання цієї інформації в розрізі груп основних засобів, сформованих у цілях оподаткування, адже саме від її повноти та достовірності залежить правильність ведення податкового обліку таких поліпшень, а тому й база оподаткування податком на прибуток. В зв'язку із цим, пропонуємо відкрити рахунки третього порядку до субрахунку 156, які б надавали можливість отримувати оперативну та якісну інформацію про обсяг

та вартість проведених поліпшень у розрізі податкових груп основних засобів (згідно з вимогами ст. 145 Податкового кодексу України (ПКУ) [5]).

Нами розроблено схему кореспонденції рахунків щодо обліку поліпшень основних засобів, за результатами проведення яких планується збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання таких об'єктів, з урахуванням запропонованих рекомендацій (рис. 1).

Окрім того, доцільно наголосити, що із введенням Плану рахунків та Інструкції про його застосування (наказ Мінфіну № 291), внесено досить суттєві корегування в організацію бухгалтерського обліку витрат на ремонт необоротних активів. Так, згідно з вимогами діючої нормативно-правової документації, що регламентує облік цих операцій, рахунок «Ремонт основних засобів» не передбачений у використанні.

Вважаємо, що ліквідація спеціального рахунка 03 «Ремонт основних засобів» [7, с. 57] у діючій системі обліку є суттєвою втратою в організації облікового процесу, оскільки його використання надавало б можливість чіткого накопичення та концентрування конкретних даних щодо відремонтованих об'єктів та витрат, понесених на проведення таких ремонтних робіт. На нашу думку, в результаті означених змін суттєвих втрат зазнала система інформації, наявність якої зумовлювала можливість ґрунтовного аналізу необхідності і періодичності виконання ремонтів, їх доцільності та впливу на ефективність подальшого функціонування відремонтованих об'єктів.

Отже, оскільки відповідно до Інструкції по застосуванню Плану рахунків витрати допоміжних (підсобних) виробництв обліковуються на рахунку 23 «Виробництво», з кредиту якого списується собівартість виготовлених у допоміжних виробництвах виробів, робіт, послуг (у тому числі ремонтних послуг), то цей рахунок доцільно використовувати для накопичення витрат по ремонтах на окремому субрахунку та списання на відповідні рахунки витрат, залежно від призначення відремонтованих об'єктів основних засобів, у кінці звітної періоду. Вважаємо, що з цією метою доцільним у використанні є субрахунок 23.3 «Ремонт основних засобів».

Нами подано типову кореспонденцію рахунків для обліку ремонту та модернізації основних засобів з урахуванням запропонованих розробок з використанням в обліковому процесі

підприємства програмного продукту «1С: Бухгалтерія 7.7» типової конфігурації для України (рис. 2).

Дата	Дт	Субконто Дт	Кт	Субконто Кт	Валюта	Кол-во	Вал. сум.	Сумма	№ Ж
Номер №		Курс				
Комментарий проводки									
Содержание операции									
17.12.04	15.61	поліпшення 031-ої	63.1	Ремонтне підприємс				2,148.33	НА
МНА-000001				<...>					
1									
17.12.04	64.1.5	20 %	63.1	Ремонтне підприємс				429.67	НА
МНА-000001				<...>					
2									
17.12.04	10.3	Цех металоконстру	15.61	поліпшення 031-ої г				2,148.33	НА
МНА-000001		Будівля цеху метал							
3									
17.12.04	23.31	Ремонт 031-ої под	68.5	спеціалізована ремо				125.83	НА
МНА-000002				Прих. накл. ПН-0000					
1									
17.12.04	64.1.5	20 %	68.5	спеціалізована ремо				25.17	НА
МНА-000002				Прих. накл. ПН-0000					
2									

Рис. 2. Типові контури з використанням запропонованих розробок в програмному продукті «1С: Бухгалтерія 7.7».

На нашу думку, запропонована система рахунків щодо забезпечення аналітичного обліку витрат на ремонт та модернізацію (поліпшення) основних засобів обумовлюватиме забезпечення засад для формування належної інформаційної бази обліково-аналітичної інформації, що сприятиме підвищенню оперативності прийняття управлінських рішень щодо росту ефективності їхнього використання та забезпечуватиме суттєве спрощення податкового обліку таких витрат, із врахуванням чинних вимог, визначених податковим законодавством.

Висновки і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Вважаємо, що вдосконалення обліку операцій з основними засобами, в тому числі витрат на підтримання або підвищення майбутніх економічних вигод від використання таких об'єктів, необхідно здійснювати шляхом посилення впливу інформативної та контрольної функцій облікового процесу на управлінські рішення щодо регулювання ефективності використання необоротних активів.

Важливо, що у фінансовому обліку, на відміну від податкового, в якому критерієм виступає 10-відсоткова межа понесених витрат (ст. 144, Розділ III ПКУ [5]), підприємство самостійно може встановлювати наявність або відсутність збільшення первісно

очікуваних майбутніх економічних вигод від використання об'єкта і залежно від цього включати відповідні витрати або відповідно до витрат звітного періоду або ж відносити на зростання первісної вартості відповідних активів. Вважаємо, що за таких умов необхідно врегулювати відображення цих операцій у системі аналітичних рахунків бухгалтерського обліку, що надавало б можливість забезпечити підвищення об'єктивності, точності показників, підвищення їх якості, інформативності та оперативності формування і подання.

На нашу думку, в сучасних умовах ведення господарської діяльності в зв'язку із суттєвими змінами в побудові облікового процесу, доцільно розробити детальну інструкцію щодо ведення обліку операцій з основними засобами, оскільки вимоги, які вміщують Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, надають можливість сформулювати лише загальні засади організації обліку цих активів.

Список використаних джерел

1. Андрєєва О.І. Примітки до річної фінансової звітності та формування інформації про основні засоби підприємства, що перебувають в операційній оренді чи фінансовому лізингу / О.І. Андрєєва // Держава та регіони : економіка та підприємництво. – 2009. – № 5. – С. 4–8.

2. Власюк Г.В. Проблеми організації бухгалтерського обліку та шляхи їх вирішення / Г.В. Власюк // Держава та регіони. Серія : економіка та підприємництво. – 2009. – № 6. – С. 40–44.

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затверджена наказом міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 25. – С. 233–245.

4. Лінник В.Г. Проблеми обліку основних засобів в умовах дії національних Положень бухгалтерського обліку в Україні / В.Г. Лінник, М.М. Зюкова // Регіональні перспективи : науково-практичний журнал. – 2001. – № 7. – С. 19–21.

5. Податковий кодекс України (документ № 2755-17, редакція від 03.02.2013, підстава 5073-17, зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу з : <<http://sts.gov.ua/nk/>>.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. – К. : Поліграф, 2003. – С. 25.

7. Сподіна Д.С. Напрями вдосконалення обліку основних засобів / Д.С. Сподіна // *Materialy VI Miedzynarodowej naukowo-praktycznej konferencji*

«Strategiczne pytania swiatowej nauki – 2010». – Volume 3. Ekonomiczne nauki. : Przemysl. Nauka i studia. – 56–58 str.

8. Череп А.В. Ефективність використання основних фондів підприємства / А.В. Череп, Клименко А.А. // Держава та регіони. Серія : економіка та підприємництво. – 2009. – № 6. – С. 212–215.