



В. А. Кулик,
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Полтавського університету економіки і торгівлі

УДК 657.1

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ

Досліджено методичний аспект організації обліку основних засобів. Розглянуто перелік елементів облікової політики щодо основних засобів, який повинен включатися до розпорядчого документа про облікову політику підприємства як основоположного документа організації обліку.

Ключові слова: облікова політика, організація обліку, основні засоби.

В умовах ринкових відносин зростають потреби управлінського персоналу та інших користувачів в оперативній, достовірній і повній обліковій інформації. Формування такої інформації може бути здійснене за умови якісного та ефективно організованого бухгалтерського обліку. Враховуючи те, що вартість основних засобів продовжує займати найбільшу частку в активах вітчизняних підприємств, актуальним є питання формування релевантної та достовірної інформації про основні засоби для здійснення управління діяльністю підприємства.

Проблемним питанням організації бухгалтерського обліку та, зокрема, дослідженню проблем організації основних засобів присвячені наукові праці таких учених, як Т. В. Барановська, Ф. Ф. Бутинець, П. Є. Житній, М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. Дослідження вчених розкривають напрями організації обліку на підприємстві; особливості формування документообігу для відображення руху основних засобів; способи формування інформації щодо основних засобів у системі аналітичних рахунків, проте проблеми формування облікової політики щодо основних засобів залишаються не повною мірою дослідженими.

Мета дослідження полягає у визначенні напрямів удосконалення організації обліку основних засобів на вітчизняних підприємствах шляхом розкриття усіх елементів облікової політики та облікових оцінок щодо основних засобів як методичного аспекту організації облікового процесу на підприємстві.

Розкриваючи методичний аспект організації бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах, необхідно визначити межі цього дослідження. У цій статті організація обліку на підприємстві розглядається автором як сукупність двох складових: організації праці облікового апарату та організації облікового процесу. Організація облікового процесу, у свою чергу, включає організаційний та методичний аспекти. Реалізація першого аспекту передбачає організацію документообороту, другого — формування та застосування облікової політики підприємства. Складовими облікової політики, що обираються підприємством із альтернативних варіантів обліку, передбачених чинним законодавством, є елементи облікової політики та облікові оцінки.

Елементи облікової політики та облікові оцінки щодо основних засобів та інших необоротних матеріальних активів встановлюються П(С)БО 7 “Основні засоби”, П(С)БО 14 “Оренда”, Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів.



П(С)БО 7 “Основні засоби” включає такі елементи облікової політики та облікових оцінок:

- 1) виокремлення об’єкта основних засобів;
- 2) строк корисного використання (експлуатації) об’єкта основних засобів;
- 3) ліквідаційна вартість об’єкта основних засобів;
- 4) методи нарахування амортизації основних засобів;
- 5) величина вартісного критерію приналежності матеріального активу до малоцінних необоротних матеріальних активів;
- 6) методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів (крім малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів);
- 7) методи нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів.

П(С)БО 14 “Оренда” регламентує такі елементи облікової політики та облікових оцінок:

- 1) період очікуваного використання об’єкта фінансової оренди;
- 2) метод нарахування амортизації об’єкта фінансової оренди;
- 3) база розподілу загальноновиробничих витрат при нормальній потужності;
- 4) оцінка об’єкта, одержаного у фінансову оренду в орендаря.

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів встановлюють такі елементи облікової політики та облікових оцінок:

- 1) поріг суттєвості для проведення переоцінки;
- 2) періодичність зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку.

Самостійне встановлення підприємством строку корисного використання (експлуатації) об’єкта основних засобів є одним із видів облікових оцінок, що визначаються підприємством. При визначенні строку корисного використання (експлуатації) об’єкта основних засобів слід враховувати:

- очікуване використання об’єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об’єкта та інші фактори.

Строк корисного використання (експлуатації) об’єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Дослідження практики формування облікової політики підприємств свідчить про відсутність навичок визначення строку корисного використання. Прийняття рішення щодо строку корисного використання об’єктів є можливим із використанням таких способів:

- на підставі накопиченого досвіду підприємства під час експлуатації подібних активів і економічної політики підприємства;
- використання єдиних норм амортизації для об’єктів однієї галузі або, наприклад, державної форми власності із застосуванням прямолінійного методу нарахування амортизації: метод створює більше можливостей порівняно з податковим, але необхідною умовою є розроблення норм на рівні галузевого міністерства або розпорядчого органу управління державним майном;
- відповідно до технічних документів, що додаються до придбаного об’єкта основних засобів, але недоліком такого способу є неврахування специфіки експлуатації одного й того самого об’єкта у різних умовах [1].

Пасько О. В. виокремлює ще один спосіб встановлення строку корисного використання (експлуатації) об’єкта основних засобів — експертний, що, на думку вченого, допомагає “визначити реальний стан справ на підприємстві” [2, с. 117]. Крім того, мінімально допустимі строки корисного використання об’єктів необоротних активів, у тому числі основних засобів, визначено ст. 145 Податкового кодексу України (ПК України).



Цей пункт ст. 145 ПК України регулює два основні аспекти:

1) вся сукупність основних засобів та інших необоротних активів з метою оподаткування поділена на 16 груп. Ця класифікація повинна враховуватись платником податку при застосуванні методів амортизації та розрахунку норм амортизації. Виходячи із вказаних у цьому пункті груп, законодавець визначив, що йдеться про матеріальні необоротні активи. Слід зазначити, що класифікація основних засобів та інших необоротних активів, наведена в цьому пункті, майже повністю повторює класифікацію основних засобів, наведену в п. 5 П(С)БО 7 “Основні засоби”, та назви субрахунків синтетичних рахунків 10 “Основні засоби” та 11 “Інші необоротні матеріальні активи” згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій. Таким чином, з метою оподаткування платником податку при класифікації основних засобів та інших необоротних активів за групами згідно з вимогами цього пункту за основу повинні братися дані про розподіл цих активів за субрахунками в бухгалтерському обліку. Наведена в цьому пункті класифікація має певні відмінності, зокрема відсутня окрема група під назвою “Інші необоротні матеріальні активи”, яка відповідала б даним субрахунку 117 “Інші необоротні матеріальні активи”. Виходячи з логіки цього пункту, ці активи повинні належати до групи 9 “Інші основні засоби”. Одночасно до класифікації введена група 16 “Довгострокові біологічні активи”, яка відповідає даним синтетичного рахунку 16 “Довгострокові біологічні активи” в бухгалтерському обліку;

2) встановлюються мінімально допустимі строки корисного використання об’єктів основних засобів та інших необоротних активів за групами, що мають певні особливості порівняно із вимогами П(С)БО:

— загальною законодавства, яке визначало б мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів та інших необоротних активів, не існує. Єдині, хто має обмежені строки корисного використання, це бюджетні установи згідно з Інструкцією з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затвердженою наказом Державного казначейства України від 17 липня 2000 р. № 64. Наведені в цій Інструкції строки досить суттєво відрізняються від запропонованих у ПК України. Втім, як відомо, бюджетні установи належать до організацій, що мають статус неприбуткових. Вимоги ПК України у частині встановлення мінімально допустимих строків корисного використання (експлуатації) основних засобів на них не розповсюджуватимуться;

— законодавець визначив 4 групи активів, які мають невизначений строк корисного використання: земельні ділянки, природні ресурси, бібліотечні фонди та малоцінні необоротні матеріальні активи;

— у групі 4 “Машини та обладнання” виділена окрема підгрупа активів, яку умовно можна назвати “інформаційне обладнання” і яка має скорочений строк корисного використання порівняно з іншими активами, що входять до зазначеної групи. Ця група активів найбільше перебуває під впливом розвитку науково-технічного прогресу та впровадження містких технологій, тому законодавець, впровадивши для цих активів мінімально можливий строк корисного використання (2 роки), фактично надав стимул платникам податку запроваджувати місткі інформаційні системи та забезпечувати їх періодичне оновлення відповідно до потреб ринку;

— довгострокові біологічні активи незалежно від субрахунку, до якого вони належать, мають мінімально допустимий строк корисного використання — 7 років.

Наступним елементом облікової політики основних засобів є визначення підприємством ліквідаційної вартості. Ліквідаційна вартість — сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов’язаних з продажем (ліквідацією).



Визначення ліквідаційної вартості здійснюється спеціально створеною на підприємстві ліквідаційною комісією.

Метод амортизації основних засобів та інших необоротних активів обирається підприємством самостійно із альтернативних варіантів, запропонованих чинним законодавством з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів:

- 1) прямолінійного;
- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивного;
- 5) виробничого.

Група прискорених методів: прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, зменшення залишкової вартості. Ці методи дозволяють у перші роки експлуатації списати значну частку вартості основних засобів. Такі методи доцільно застосовувати для амортизації об'єктів, схильних до швидкого морального старіння, через що термін їх корисного використання може бути визначений лише приблизно. До таких об'єктів належать транспортні засоби, що використовуються з адміністративною метою, прилади, засоби зв'язку, комп'ютери. Прискорені методи можуть бути вибрані також на підприємствах, до стратегічних завдань належить мінімізація розміру прибутку у найближчі роки [4].

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” передбачено, що підприємства можуть встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Ці предмети в обліку підпадають під визначення основних засобів, але обліковуються не на рахунку 10 “Основні засоби”, а на окремому субрахунку 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”. Такий вартісний критерій розмежування повинен обиратися самим підприємством і під час формування облікової політики слід враховувати те, що його рівень впливає на формування фінансових результатів підприємства, оскільки чим він вище, тим більше необоротних матеріальних активів оприбутковуються як малоцінні необоротні матеріальні активи.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за допомогою прямолінійного та виробничого методів нарахування амортизації. Крім того, амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості. Це, у свою чергу, призводить до максимізації витрат підприємства шляхом списання 50 або 100 % вартості об'єктів малоцінних необоротних матеріальних активів під час введення їх в експлуатацію. Обліковою політикою переважної більшості підприємств з метою скорочення облікової роботи у фінансовому обліку передбачено вартісний ліміт віднесення засобів праці до основних на рівні 2 500 грн. (розмір встановлений з податковою метою) [1].

Важливим питанням, яке необхідно враховувати під час розроблення облікової політики основних засобів, є порядок їх переоцінки. Згідно з вітчизняним законодавством переоцінка основних засобів — це доведення залишкової вартості основних засобів до справедливої. А в більшості випадків, як свідчить практика, справедлива вартість основних засобів — це ринкова вартість. У свою чергу, як зазначено в П(С)БО 19 “Об'єднання підприємств”, справедлива вартість — це сума, за якою можуть бути здійснені обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Відповідно до вимог П(С)БО 7 “Основні засоби”. Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його



справедливої вартості на дату балансу. 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.

Відповідно до вимог Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів підприємство самостійно встановлює поріг суттєвості для проведення переоцінки. Порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів може прийматися величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості. З метою максимального наближення даних бухгалтерського обліку до реальної вартості активів, механізм переоцінки повинен бути таким, щоб стимулювати підприємства оцінювати об'єкти за ринковою вартістю, тобто важливо створити умови, щоб підприємствам було вигідно та зручно приводити вартість своїх активів до ринкової.

Дослідження методичного аспекту організації обліку щодо основних засобів дало можливість виокремити основні елементи облікової політики підприємства основних засобів. Наведений перелік повинен стати основою формування розділу "Облікова політика щодо основних засобів" розпорядчого документу про облікову політику, який є одним із основних внутрішніх документів, призначених для організації облікового процесу на підприємстві. Включення до розпорядчого документа про облікову політику повного переліку елементів облікової політики щодо основних засобів є передумовою створення якісної та достовірної інформації про основні засоби для прийняття ефективних рішень.

Список використаних джерел

1. Облікова політика [Текст] : [навч. посіб.] / за ред. Г. М. Давидова. — К. : Знання, 2010. — 479 с.
2. Облікова політика підприємства [Текст] : [навч. посіб.] / за ред. В. М. Гаврилюка, В. М. Жука, М. Г. Михайлова. — К. : Юр-Агро-Веста, 2007. — 326 с.
3. Інструкція з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затв. наказом Державного казначейства України від 17.07.2000 р. № 64 [Текст] // ОВУ. — 2000. — № 31. — Стор. 171. — Ст. 1327.
4. Карпушенко, М. Ю. Організація обліку [Текст] : навч. посіб. [для студ. екон. спец., які навчаються за спец. "Облік і аудит"] / М. Ю. Карпушенко ; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. — Х. : ХНАМГ, 2011. — 241 с.

*Рекомендовано до друку кафедрою бухгалтерського обліку та аудиту
Полтавського університету економіки і торгівлі
(протокол № 7 від 22 лютого 2013 року)*

Надійшла до редакції 11.03.2013

Кулик В. А. Организация учета основных средств: методический аспект

Исследован методический аспект организации учета основных средств. Рассмотрен перечень элементов учетной политики основных средств, который должен включаться в документ об учетной политике предприятия, который является основополагающим документом в организации учета.

Ключевые слова: *учетная политика, организация учета, основные средства.*

Kulyk, V. A. Organization of Account of the Fixed Assets: Methodical Aspect

The methodical aspect of organization of account of the fixed assets is investigated in the article. The list of elements of accounting policy of fixed assets has been considered, which must be included to a document about the accounting policy of enterprise as a fundamental document in organization of account.

Keywords: *accounting policy, organization of account, fixed assets.*