

УДК 657:446.37(477)

## ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА В ЧАСТИНІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Чернишенко Я.Г.

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

Стаття присвячена системному дослідженню порядку формування облікової політики підприємства про основні засоби. Розробці пропозицій щодо удосконалення побудови її теоретичних положень. Аналізу основних елементів, визначенню переваг та недоліків їх практичного використання. В статті узагальнено підходи до встановлення термінів корисного використання об'єктів, ліквідаційної вартості та методів нарахування амортизації як ключових елементів облікової політики.

**Ключові слова:** облікова політика, основні засоби, первісна оцінка, класифікація, термін корисного використання, ліквідаційна вартість, амортизація, витрати на утримання та поліпшення.

**Постановка проблеми.** Реформування системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності надає господарюючим суб'єктам більше самостійності в організації облікового процесу та виборі способів і методів ведення обліку. Така самостійність реалізується шляхом формування облікової політики підприємства, що здійснюється на підставі положень чинного законодавства. Підприємство самостійно розробляє модель обліку, що забезпечує інформацію про його діяльність для всіх зацікавлених користувачів. Облікова політика повинна формуватися та застосовуватись таким чином, щоб на основі певної методики збору й обробки даних забезпечити потреби менеджменту в достатній оперативній, релевантній інформації для прийняття рішень.

Але, на жаль, практичний досвід показує, що багато господарюючих суб'єктів складають облікову політику формально, елементи наказу не обґрунтовуються, а лише дублюють окремі положення нормативних документів. Все це є наслідком відсутності обґрунтованих методичних рекомендацій, в яких бухгалтерам були б надані пояснення з формування облікової політики та підготовки відповідного наказу чи положення. Побудова облікової політики в частині основних за-

собів є одним з найважливіших етапів, оскільки дані об'єкти обслуговують виробничу, господарську діяльність підприємства протягом тривалого періоду, можуть брати участь у декількох виробничих циклах, зберігають свою натуральну форму, переносять свою вартість на готову продукцію частинами, по мірі свого зносу через амортизацію.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Актуальність теми, яка розглядається, спричинена тим що облікова політика є своєрідним «хребтом» організації облікового процесу на підприємстві. Дана тема знайшла своє відображення у працях таких вітчизняних вчених, як: Кулик В.А., Бутинець Ф.Ф., Пушкар М.С., Барановська Т.В., Білуха М.Т., Кірейцев Г.Г. В своїх працях вони провели фундаментальне висвітлення економічної сутності облікової політики, порядку її документального оформлення та методики побудови. Але, актуальним залишається питання раціональних рекомендацій, щодо формування облікової політики, в частині основних засобів.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Дослідження, обґрунтування та узагальнення теоретичних аспектів та практичного досвіду до встановлення термінів корисного використання об'єктів основних засобів, ліквідаційної вартості та методів нараху-

вання амортизації як ключових елементів облікової політики.

**Мета статті.** Провести системне дослідження, розробити пропозиції щодо удосконалення теоретичних положень та діючої практики побудови облікової політики підприємства в частині основних засобів та оцінити її роль у формуванні фінансових результатів діяльності.

**Виклад основного матеріалу.** Основні засоби – це матеріальні активи, що займають одне із

значущих місць серед усіх активів підприємства. Об'єкти основних засобів приймають безпосередню участь як в процесі виробництва так і в задоволенні адміністративних потреб, маючи в своїй більшості такий строк корисного використання що сягає більше одного року. В зв'язку з цим виникає необхідність чіткого визначення складу та структури основних засобів, для того чи іншого підприємства, в тій чи іншій сфері економічної діяльності. Особливості організації облікової по-

Таблиця 1

## Елементи облікової політики основних засобів

№ з/п	Складові облікової політики за видами процедур	Варіанти принципів та методів
1	Визнання придбаних (отриманих, створених) основних засобів	Тестування, ідентифікація та відповідність: <ul style="list-style-type: none"> <li>· визначенню «основні засоби» (п. 4 П (С)БО 7 «Основні засоби»);</li> <li>· ознакам активу (п. 6 ПСБО 7 «Основні засоби»)</li> </ul>
2	Вартісне розмежування об'єктів основних засобів малоцінних необоротних матеріальних активів	Підприємство самостійно встановлює вартісні ознаки цінностей, що будуть включені до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Але при цьому враховуючи норми ПКУ в частині вартісного розмежування, а також власний досвід, інтереси оптимізації обліку, середній рівень вартості засобів праці.
3	Первісна оцінка	Первісна оцінка формується відповідно до норм П (С)БО 7 «Основні засоби» та залежить від шляху надходження (отримання) основних засобів: <ul style="list-style-type: none"> <li>· придбання за грошові кошти;</li> <li>· капітальне будівництво;</li> <li>· виготовлення власними силами;</li> <li>· отримання як внесок до статутного капіталу;</li> <li>· безкоштовне отримання;</li> <li>· отримання в обмін на подібні (неподібні) активи.</li> </ul>
4	Одиниця обліку основних засобів	1) найменування об'єкту; 2) однорідна група об'єктів.
5	Класифікація основних засобів для потреб обліку	Для потреб синтетичного обліку основні засоби класифікуються у відповідності до субрахунків рахунку 10 «Основні засоби» Інструкції по застосуванню Плану рахунків [2]. Для потреб аналітичного обліку доцільно розробляти класифікацію (перелік груп, підгруп) основних засобів, а також їх інвентарний реєстр (список). За необхідності розробити робочий План рахунків в частині обліку основних засобів з чітким виділенням субрахунків другого (третього) порядку. Це забезпечить єдиний методологічний підхід у веденні аналітичного та синтетичного обліку.
6	Зміна первісної вартості об'єкта основних засобів	<ul style="list-style-type: none"> <li>· удосконалення основних засобів (модернізація, модифікація, дообладнання, реконструкція);</li> <li>· визначення складу та характеристики витрат на поліпшення об'єктів, які збільшують майбутні вигоди, і, як наслідок, первісну вартість;</li> <li>· переоцінка основних засобів – розмежування умов та критеріїв суттєвості для проведення дооцінок (уцінок) первісної вартості.</li> </ul>
7	Визначення термінів корисного використання об'єктів	Строки корисного використання встановлюються підприємством самостійно, виходячи з технічних, економічних можливостей об'єкта, а також обов'язкового врахування норм ПКУ в частині мінімально допустимих термінів служби.
8	Встановлення ліквідаційної вартості об'єктів	Ліквідаційна вартість основних засобів встановлюється підприємством самостійно, виходячи із встановленої економічної політики.
9	Вибір методу нарахування амортизації	Методи нарахування амортизації основних засобів (п. 26 П (С)БО 7 «Основні засоби»): <ul style="list-style-type: none"> <li>· прямолінійний;</li> <li>· виробничий;</li> <li>· кумулятивний;</li> <li>· зменшення залишкової вартості;</li> <li>· прискореного зменшення залишкової вартості.</li> </ul> Метод амортизації обирається підприємством самостійно, на підставі критеріїв економічної стратегії та завдань облікової політики.
10	Перегляд методу амортизації та терміну експлуатації	У відповідності до норм П (С)БО 7 «Основні засоби» переглядаються у разі зміни способу отримання економічних вигод від використання об'єкту основних засобів.
11	Визнання витрат, пов'язаних з підтриманням об'єкта в робочому стані	Визначити склад та структуру витрат, які виникають в зв'язку з підтриманням об'єкту в робочому стані. Встановити рахунки обліку витрат на яких відображатиметься інформація про витрати на технічний огляд (обслуговування), проведення поточних (капітальних) ремонтів.
12	Зменшення корисності	Розкривається інформація щодо визначення: <ul style="list-style-type: none"> <li>· порядку розрахунку розміру зменшення корисності;</li> <li>· причини зменшення корисності та джерел інформації, які цей факт підтверджують;</li> <li>· стратегії відображення (не відображення) в обліку.</li> </ul>

літики, щодо основних засобів, методичні засади формування інформації щодо її елементів регламентуються П (С)БО 7 «Основні засоби» [1], які наведено в табл. 1.

Поняття основних засобів використовують в українській системі бухгалтерського обліку у двох значеннях: вузькому, що застосовується лише для об'єктів основних засобів, перерахованих у п. 5.1 П (С)БО 7 та які відображаються на рахунок 10 «Основні засоби»; і широкому, куди входять власне основні засоби (рахунок 10), інші необоротні матеріальні активи (рахунок 11) [3]. Так, *основні засоби* це – матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, 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) [1]. З 01 вересня 2015 року об'єктами основних засобів визнаються матеріальні цінності, вартість яких складає 6000,00 грн. і більше. До цієї дати вартісне розмежування цінностей між основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами складало 2500,00 грн. [4].

Основні засоби мають властивість перекладати свою вартість на готову продукцію, що виробляється за допомогою перших, як засобів та предметів праці (виробництва), через амортизацію і розподіл останньої через загальновиробничі витрати. Виходячи з цього виникає необхідність вже з перших днів існування підприємства чітко визначити розділи облікової політики з приводу формування первісної вартості об'єктів основних засобів, яка в свою чергу безпосередньо залежить від шляхів надходження останніх на підприємство.

Первісна вартість, як елемент облікової політики з приводу основних засобів складається із витрат, які умовно можна поділити на 3-и групи:

- 1) витрати, пов'язані з придбанням основних засобів (безпосередньо справедлива, або договірна вартість);
- 2) суми податків та зборів, які сплачуються до бюджету;
- 3) інші витрати, пов'язані з доведенням основних засобів до стану, придатного до використання.

Звідси, та згідно з нормами П (С)БО 7 «Основні засоби» випливає наступне:

об'єкти основних засобів, придбані за грошові містять у своїй первісній вартості договірну ціну, вартість встановлення, транспортування, а

також податок на додану вартість та суми інших податків та зборів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);

вартість безоплатно отриманих об'єктів основних засобів включає справедливую вартість та витрати пов'язані зі встановленням, транспортуванням, а також виплатами до бюджету;

до вартості об'єктів основних засобів, виготовлених своїми силами, або внаслідок капітального будівництва додатково включають суми оплати праці, вартість використаних запасів;

первісна вартість основних засобів отриманих в обмін на подібні об'єкти дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта, або його справедливій вартості, внаслідок перевищення першої над останньою;

первісна вартість основних засобів отриманих в обмін на неподібні об'єкти дорівнює справедливій вартості, скорегованій на суму грошових коштів (чи їх еквівалентів) що були отримані (передані) під час обміну.

Згідно з П (С)БО 7 «Основні засоби» одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів. На підприємстві це може бути група подібних об'єктів, або конкретний об'єкт зі своєю назвою. Для кращого орієнтування серед об'єктів основних засобів, а також можливості оперативного внутрішнього аудиту, на підприємстві виникає необхідність створення класифікатора інвентарних номерів. Побудову такого класифікатора кожне підприємство визначає для себе самостійно. Так, для торгових підприємств, підприємств з невеликою кількістю основних засобів, немає необхідності створювати гнучкий та розгалужений класифікатор інвентарних номерів. При цьому, можна обмежитись в складі груп літерою латинського алфавіту (А, В, С...), що підписувала б кімнату (чи приміщення), в якій розміщено об'єкт основних засобів, а в складі найменування об'єкту – арабською цифрою (1, 2, 3...). Якщо ж, назви об'єктів основних засобів в тих чи інших приміщеннях повторюється – можна, через дріб після їх основного інвентарного номера записувати їх порядком також арабською цифрою (А1/1).

Якщо підприємство виробниче, або ж таке, на якому виникає необхідність обліку великої кількості об'єктів основних засобів – потрібно створювати універсальний, та зручний, для читання й орієнтування класифікатор інвентарних номерів (приклад якого, але для виробничих запасів, наводить Степаненко О.І. [5]). При цьому, виникає необхідність відображення та поєднання синтетичного та аналітичного обліку, а саме: в графі «Група» наводиться субрахунок на якому

Таблиця 2

## Побудова класифікатора інвентарних номерів об'єктів основних засобів (фрагмент)

Група (субрахунок обліку)	Підгрупа	Підгрупа другого порядку (найменування)	Підгрупа третього порядку (призначення)	Інвентарний номер		
104 «Машини та обладнання»	1. Машини	01. Верстати	1. Для нарізання	104.1.011		
			2. Для зачищення	104.1.012		
			3. Для фрезерування	104.1.013		
	2. Виробниче та управлінське обладнання	02. Пристрої	01. Конвеєрна лінія	1.Для згинання профілю	104.1.021	
				1. Конвеєр пакувальний	104.2.011	
					2.Конвеєр міжцеховий	104.2.012
				02. Передавальні пристрої та ЕОМ	1. Принтер Canon	104.2.021
					2. Комп'ютер Dell	104.2.022

обліковуються відповідні об'єкти, в графі «Підгрупа» – віднесення об'єктів до тієї чи іншої техніко-економічної групи, тобто наявність у них тих чи інших подібних якостей, через які їх можна об'єднати, «Підгрупа другого порядку» – назва того чи іншого технічного засобу, в наступній графі – його призначення чи уточнена назва. Приклад формування класифікатора інвентарних номерів, в розрізі субрахунку 104 «Машини та обладнання» наведено в табл. 2.

Після надходження основних засобів на підприємство та їх первісної оцінки слід визначити зміст елементів необхідних для їх подальшого продуктивного та економічно доцільного функціонування, а також самовідтворення на підприємстві. Одним, з таких, під час формування облікової політики є першочергове достовірне визначення терміну їх корисного використання. Зрозуміло, що кожне підприємство встановлює строк експлуатації для об'єктів основних засобів виходячи з власних міркувань, або ж такий, що співпадає з нормативним терміном служби цих об'єктів, або ж залучає фахівців, для встановлення строку (тут має місце суб'єктивність оцінки).

Міжнародна практика щодо процесу нарахування амортизації показує, що прогресивним підходом є поділ основних засобів на групи зі встановленням строків корисного використання. Визначення морального зношення об'єкту є пріоритетним в порівнянні з фізичним зношенням у питанні встановлення строку корисного використання основного засобу. Якщо прогнозування з приводу того чи іншого об'єкта, або економічний досвід його використання дає змогу визначити похибку у формуванні строків корисного використання основних засобів – то виникає необхідність їх коригування, або ж встановлення ліквідаційної вартості, на рівні що є вищим від нуля, якщо в кінці строку корисного використання об'єкт основних засобів ще матиме певну споживчу цінність.

Загалом, ліквідаційна вартість, також є невід'ємним елементом формування облікової політики в складі основних засобів. Адже, частіше за все в кінці строку їх корисного використання залишаються або ж придатні для обліку і подальшого залучення до процесу виробництва деталі, або ж брухт, при реалізації якого можна отримати певні економічні вигоди, якщо не збитки, через високу вартість робіт з утилізації. Для визначення засад формування ліквідаційної вартості можна скористатися наступними методами:

1) залучити фахівців, які б визначили ліквідаційну вартість. Даний метод передбачає виникнення нових витрат, пов'язаних з оплатою праці фахівців, а в випадку, якщо підприємство саме готує останніх – то і витрат на навчання. Ще одним недоліком даного методу є те, що не всі експерти можуть надавати об'єктивну оцінку;

2) встановити ліквідаційну вартість на рівні вартості подібного активу, строк корисного використання якого вже закінчився, а також того, що використовувався в подібних умовах, тим, в яких буде експлуатуватися даний актив;

3) встановити відсоток від первісної вартості, що і буде визначати ліквідаційну (як показує практика, такий відсоток складає до 5% первісної вартості об'єкта);

4) встановити ліквідаційну вартість на рівні вартості активів, які можна буде реалізувати в кінці строку корисного використання об'єкту основних засобів, після його ліквідації. Незручність методу полягає в тому, що неможливо точно спрогнозувати вартість цих активів.

Первісна та ліквідаційна вартість, а також термін корисного використання є головними складовими під час визначення методів амортизації для різних груп основних засобів. Обираючи метод нарахування амортизації основних засобів слід звернути увагу на диференціацію за різними об'єктами. Універсальним вважається прямолінійний метод, але тільки за тих умов, коли можна передбачити той факт, що знос об'єкта буде рівномірним, або ж існують певні труднощі з його визначенням. Даний метод є надзвичайно простим в застосуванні але до його недоліків слід віднести нерівномірну ефективність функціонування основних засобів в різні роки експлуатації, а також те, що при його застосуванні не враховується фактор морального старіння основних засобів. Яскравими прикладами використання даного методу є будівлі виробничого та адміністративного призначень, меблі та оргтехніка. Для засобів праці, знос у яких відбувається найбільше в перші роки експлуатації, (наприклад верстати, нові транспортні засоби, які не перебували в експлуатації, або активи що швидко морально старіють), доцільніше використовувати прискорені методи нарахування амортизації [6], такі як: кумулятивний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості. При цьому, значна частина вартості активу, списується (через нарахувану амортизацію) протягом перших років експлуатації (використання). Враховуючи, те, що ефективність таких об'єктів з плином часу спадає, а отже й зростають витрати на їх ремонт – то обрані методи дають змогу «вирівняти» щорічні відрахування на утримання таких об'єктів. Однією з провідних переваг прискорених методів нарахування амортизації є зменшення суми оподаткованого прибутку. В цьому випадку можна закрити очі на обтяжливність формул, які використовуються в розрахунках, враховуючи, що переважна більшість підприємств ведуть облік за допомогою бухгалтерських комп'ютерних програм.

Ще одним невід'ємним елементом облікової політики є переоцінка основних засобів. Згідно з П (С)БО 7 «Основні засоби» переоцінка проводиться в тому випадку, коли залишкова вартість об'єкту основних засобів суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. Суттєвими вважається набір характеристик облікової інформації, що визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності. Таким чином, за хибної оцінки основних засобів керівництво підприємства може створити недоцільний подальший план розвитку, і у зв'язку з чим отримати не передбачувані збитки.

Щоб уникнути подібних ситуацій слід чітко визначити засади переоцінки основних засобів на підприємстві. Тут виділяють деякі основні, найважливіші, аспекти, при досягненні яких необхідно проводити переоцінку, а саме: подолання порогу суттєвості для переоцінки, що встановлюється підприємством на підставі рішення та акту оцінки основних засобів. Відомо, що під час

переоцінки основних засобів можуть виникнути додаткові витрати, адже в більшості випадків для визначення, а також підтвердження перевищення залишкової вартості над справедливою, з'являється необхідність залучати до роботи незалежних експертів, з відповідним документом, який підтверджує їх статус суб'єкта оціночної діяльності. В свою чергу, оцінювач може переоцінити основні засоби так, як буде вигідно керівнику підприємства, що є неправомірним та порушить принцип обачності.

**Висновки і пропозиції.** Отже, узагальнюючи проведенне дослідження, слід зазначити, що ефективність управління підприємством і стратегія його розвитку у перспективі в цілому залежить від розробки адекватної облікової політики, яка визначає ідеологію економіки господарюючого суб'єкта, сприяє підсиленню обліково-аналітичних функцій бухгалтерського обліку.

Формування облікової політики в частині основних засобів має важливе значення в організації ефективної системи управління підприємством, а тому її елементи повинні обиратись чітко, якісно й обдуманно. Адже вдалий та обґрунтований вибір складових облікової політики підвищить рівень достовірності та корисності обліково-економічної інформації, надасть можливість більш ефективно здійснювати підприємству його фінансово-господарську діяльність. Формування законодавчо раціональної та економічно обґрунтованої облікової політики ще на етапах зародження підприємства може спростити завдання з налагодження облікових процесів та сприятиме ефективному веденню обліку основних засобів. Подальший розвиток даного питання потребує вивчення облікової політики як механізму управління основними засобами з метою інформаційного забезпечення як внутрішніх так і зовнішніх користувачів.

### Список літератури:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27 квітня 2000 р., зі змінами.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 р., зі змінами.
3. Власюк Т. М., Юзюк І. І. Основні засоби: організаційно-методичні аспекти формування облікової політики підприємства. Вісник КНУТД, 2014. – № 2. – С. 197-205.
4. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зменшення податкового тиску на платників податків» № 655 від 17 липня 2015 р.
5. Степаненко О. І. Побудова облікової політики підприємства в частині виробничих запасів / О. І. Степаненко // Кримський економічний вісник: науковий журнал / Громадська організація «Наукове об'єднання «Economics». У 2-х частинах. – Сімферополь: Видавничий дім «Гельветика», 2014. ч. 2. – С. 206-210.
6. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. – С. 373.

**Чернышенко Я.Г.**

Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана

## ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДПРИЯТИЯ В ЧАСТИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

### Аннотация

Статья посвящена системному исследованию порядка формирования учетной политики предприятия об основных средствах. Разработке предложений по совершенствованию построения ее теоретических положений. Анализа основных элементов, определению преимуществ и недостатков их практического использования. В статье обобщены подходы к установлению сроков полезного использования объектов, ликвидационной стоимости и методов начисления амортизации как ключевых элементов учетной политики.

**Ключевые слова:** учетная политика, основные средства, первоначальная оценка, классификация, срок полезного использования, ликвидационная стоимость, амортизация, расходы на содержание и улучшение.

**Chernyshenko Ya.G.**

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

## THE FORMATION OF ACCOUNTING POLICY IN TERMS OF ASSETS

### Summary

The article is devoted to the research agenda formation system accounting policy on fixed assets. Develop proposals to improve the construction of its theoretical propositions, analysis of the main elements determine the advantages and disadvantages of their practical use. The article summarizes the approaches to setting life of the facilities, residual values and depreciation methods as key elements accounting policies.

**Keywords:** accounting policies, capital assets, initial evaluation, classification, useful lives, residual value, amortization, cost of maintenance and improvement.