

УДК 657

Домбровська Н.Р.
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу
Чортківського навчально-наукового інституту підприємництва і бізнесу
Тернопільського національного економічного університету

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА ПО ЗАГОТІВЛІ ТА ПЕРЕРОБЦІ ЗЕРНА В ЧАСТИНІ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

METHODOLOGICAL ASPECTS OF ASSET ACCOUNTING OF ENTERPRISE IN HARVESTING AND PROCESSING OF GRAIN IN PART OF ACCOUNTING POLICY

АНОТАЦІЯ

Розглянуто методичні аспекти обліку основних засобів підприємства. Наведено сутність поняття «облікова політика підприємства» та її призначення. Акцентовано на проблемі недостатньої узгодженості облікової політики підприємства в частині питань обліку операцій з основними засобами. Викремлено основні проблемні питання та внесено пропозиції щодо їх вирішення.

Ключові слова: основні засоби, облікова політика, строк корисного використання, амортизація, ремонт.

АННОТАЦІЯ

Рассмотрены методические аспекты учета основных средств предприятия. Приведена сущность понятия «учетная политика предприятия» и ее назначение. Акцентировано на проблеме недостаточной согласованности учетной политики предприятия в части вопросов учета операций с основными средствами. Выделены основные проблемные вопросы и внесены предложения по их решению.

Ключевые слова: основные средства, учетная политика, срок полезного использования, амортизация, ремонт.

ANNOTATION

The article deals with methodological aspects of fixed assets of the company. The meaning of term "accounting policy of enterprise" and its purpose are presented. Attention is focused on the problem of lack of consistency in the accounting policy of the accounting operations of fixed assets. The author determined the main issues and made suggestions for their solution.

Keywords: fixed assets, accounting policy, useful life, depreciation, repairs.

Постановка проблеми. Основні засоби формують матеріально-технічну базу підприємства. Від правильного та раціонального обліку основних засобів залежить процес їх відтворення, поповнення, оновлення та в кінцевому результаті – забезпеченість підприємства конкурентноспроможними, сучасними засобами праці. Розвиток цього напрямку економіки залежить від своєчасного отримання надійної, достовірної, прозорої та повної обліково-економічної інформації. У зв'язку з цим зростає роль і значення обліку основних засобів як найважливішої функції управління підприємством. Однак наразі існуючий порядок організації обліку операцій з основними засобами не повною мірою забезпечує інформацією щодо їх здійснення систему управління підприємством.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок у розробку теоретичних основ

та методологічних підходів до проблеми обліку основних засобів зробили провідні вчені-економісти – М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.Г. Лінник, Н.Ф. Огічук, М.С. Пушкар, В.В. Сопко та інші вчені.

Вивчення теоретичних положень та опублікованих праць вітчизняних і зарубіжних вчених свідчать, що облік основних засобів в останній час дещо ускладнився, а низка проблем негативно впливають на процес управління виробництвом, знижуючи ефективність використання основних засобів. Тому глибокі структурні зміни в економічному механізмі потребують подальших наукових досліджень системи обліку основних засобів підприємства в частині облікової політики та розробок у напрямі її удосконалення.

Метою статті є дослідження процесу формування облікової політики щодо основних засобів з метою ефективного управління господарською діяльністю підприємства.

Виклад основного матеріалу. Сучасний етап переходу економіки до ринкових відносин характеризується відповідними механізмами та процесами, змінами у структурі та формах власності, організації й управлінні виробництвом, розподілі та споживанні. Усе це зумовлює постановку та вирішення проблеми розвитку механізму господарювання саме на рівні підприємства. Україна має великий економічний потенціал і ефективність її господарства залежить від того, як використовується цей потенціал і основні засоби. Роль основних засобів у процесі виробництва, особливості їх відтворення в умовах ринкової економіки обумовлює особливі вимоги до інформації про наявність, рух, стан і використання основних засобів.

До завдань обліку операцій з основними засобами належать надання повної, правдивої та об'єктивної інформації щодо них. Однак інформація про основні засоби, що відбивається в бухгалтерській звітності, не **всючас** відповідає цим критеріям. Підприємство, формуючи положення облікової політики на певний фінансовий рік, забезпечує організацію обліко-

вого процесу з урахуванням показників річної фінансової звітності. Тому неодноразово у суб'єктів господарювання є проблеми недостатньої узгодженості облікової політики підприємства в частині питань обліку операцій з основними засобами.

Згідно з ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [1].

М.С. Пушкар зазначає, що «облікова політика – це конституція підприємства, яка передбачає права і обов'язки системи обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів» [2, с. 10]. Ф.Ф. Бутинець наголошує, що «облікова політика підприємства – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей)» [3, с. 10]. Л.Г. Ловінська, І.Б. Стефанюк зазначають, що «облікова політика суб'єкта господарювання – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом господарювання для ведення поточного обліку, складання та подання фінансової звітності в межах, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативними документами, затвердженими Міністерством фінансів та іншими органами виконавчої влади після погодження з Міністерством фінансів» [4, с. 63]. В.А. Кулик акцентує на тому, що облікова політика підприємства є тим важливим інструментом, завдяки якому існує можливість розумного поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку [5, с. 72]. Відмінним від зазначених понять є визначення терміну «облікова політика», представлено В.А. Дерієм. На його думку під обліковою політикою слід розуміти офіційно затвержене на підприємстві, надане державою йому право вибору з урахуванням специфіки діяльності підприємства та чинних правових актів, відповідних методик та форм, техніки ведення бухгалтерського обліку [6, с. 10].

Отже, підсумовуючи усі наведені визначення, можна зазначити, що облікова політика підприємства – це сукупність варіантів реалізації конкретним підприємством (установою, організацією) методів та процедур бухгалтерського обліку, з метою досягнення ним поставленої мети у фінансово-господарській діяльності, в межах чинного законодавства і ґрунтуючись на принципах бухгалтерського обліку. Розробка та прийняття облікової політики кожним підприємством сприяє поліпшенню бухгалтерського

обліку, зміцненню його правової основи та забезпечує належну ефективність роботи відповідної господарської одиниці.

Зазначимо, що документальне оформлення облікової політики підприємств реалізується у форматі наказу про облікову політику, який є сутнім внутрішнім документом, що регулює організацію облікового процесу підприємства. Наказ розробляється головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства. Положення облікової політики розробляються на термін, що не може бути меншим за 1 рік. Зазначимо, що від складових елементів облікової політики залежить правдиве ілюстрування господарських операцій та їх узагальнення в бухгалтерській звітності.

Проаналізувавши основні положення наказу про облікову політику на підприємствах по заготівлі та переробці зерна, зокрема на ДП «Чортківський комбінат хлібопродуктів», зазначимо, що у зазначеному документі щодо обліку основних засобів розглядається загалом тільки три пункти:

- вартісна межа: понад 1000 грн.;
- прямолінійний метод амортизації основних засобів;
- склад експертної технічної комісії, до якої входять головний інженер, інженер-енергетик, інженер з ремонту, начальник виробництва млин заводу, начальники дільниць, начальник ветеринарно-технічної лабораторії, начальник ВВО, майстер цеху механізації.

Враховуючи те, що згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства мають надавати користувачам повну, правдиву й об'єктивну інформацію про фінансовий стан і результати діяльності підприємства, вважаємо, що наказ про облікову політику підприємства має максимально ілюструвати усі методичні засади й принципи, які використовує підприємство для обліку й відбиття в фінансовій звітності операцій з основними засобами. Тому пропонуємо в наказі про облікову політику розглядати інформацію про основні засоби в таких векторах (рис. 1).

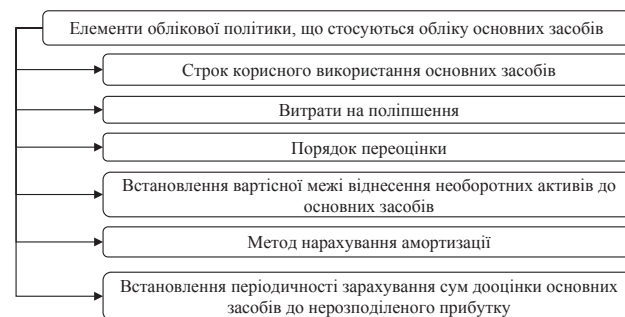


Рис. 1. Елементи облікової політики підприємства, що регулюють облік операцій з основними засобами

Під час розгляду строку корисного використання варто врахувати, що на відміну від По-

даткового кодексу України (пп. 145.1.1) П(С)БО 7 не вміщує вимоги про обов'язкове встановлення мінімального строку корисного використання основних засобів. У бухгалтерському обліку такий строк визначається тільки з огляду на вимоги п. 24 П(С)БО 7.

Оскільки строк корисного використання визначають виходячи з корисності об'єкта для визначеного підприємства, він може бути коротший або довший, ніж нормативний строк експлуатації. Відтак на практиці часто виникають такі ситуації, коли первісну вартість об'єкта основних засобів повністю амортизовано, однак цей об'єкт все ще використовується за своїм призначенням. Зокрема, ДП «Чортківський комбінат хлібопродуктів» експлуатує зерносушарки 1971 р. та 1974 р. введення в експлуатацію. Строк корисного використання такого обладнання закінчився, тому амортизаційні відрахування не нараховуються, оскільки їх залишкова вартість дорівнює нулю. Підприємство веде тільки їх кількісний облік. Виникає питання – як відобразити інформацію про такі об'єкти основних засобів в балансі. Водночас можливі ще два варіанти: списати ці об'єкти або ж їх переоцінити.

Де-факто об'єкти основних засобів використовуються так само, як і до досягнення їх залишковою вартістю нульового розміру. Отже, ці об'єкти перебувають у справному стані й внаслідок цього немає підстав для їх списання. Такі об'єкти є активами підприємства, використання яких призводить до отримання економічних вигід у майбутньому. Якщо об'єкт основних засобів продовжує вважатися активом, то логічно, що він має якусь вартість, відмінну від нуля. Підприємство може переоцінювати свої основні засоби, але за певних умов. Згідно з п. 16 П(С)БО 7 підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. Принцип обачності передбачає, що підприємство не повинно завищувати вартість своїх активів [1]. У разі, коли балансова (тобто залишкова) вартість об'єктів основних засобів нульова, а їх справедлива вартість більше нуля, і підприємство не буде дооцінювати такі об'єкти до справедливої вартості, відбудеться заниження вартості активів підприємства, а не завищення.

Ми рекомендуємо у такому разі проводити дооцінку таких активів, орієнтуючись на норми П(С)БО 7 та Методичних рекомендацій № 561. Витрати на оцінку об'єктів основних засобів належать до складу інших витрат операційної діяльності та враховуються на дебеті субрахунка 949 «Інші витрати операційної діяльності». При дооцінці оціночна вартість додається до первісної вартості, раніше накопичена сума зносу не коригується згідно з П(С)БО 7, і в результаті отримується переоцінена залишкова вартість. П(С)БО 7 також вимагає, щоб обов'язково ви-

значалася ліквідаційна вартість такого дооціненого об'єкта. Амортизація дооціненого об'єкта основного засобу нараховується виходячи з нової (переоціненої) вартості за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

Дооцінка первісної вартості об'єкта основних засобів у бухгалтерському обліку відображається за дебетом рахунка 10 «Основні засоби» і кредитом субрахунку 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів». Нарахування амортизації після дооцінки відображається у звичайному порядку – за дебетом рахунків обліку витрат (23, 91–94) і за кредитом рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Серед форм типових документів для обліку основних засобів немає відповідної форми для відображення даних такої переоцінки. Можна скласти для цього відомості нарахування амортизації, в яких буде відображатися первісна і переоцінена вартість таких об'єктів, а також суми нарахованої амортизації. За зразок можна взяти, наприклад, форму ОЗСГ-5, затверджену наказом Мінагрополітики від 27.09.2007 р. № 701, та додати до неї необхідні графи. Строк корисного використання об'єкта основних засобів обнуляється одночасно із залишковою вартістю і при дооцінці вартості основних засобів строк корисного використання також збільшується (тому, що фактично об'єкт продовжує використовуватися). Як зазначено у п. 23 П(С)БО 7, продовження строку корисного використання об'єкта основних засобів слід встановлювати розпорядчим актом – наказом по підприємству.

Згідно п. 16 П(С)БО 7 при дооцінці об'єкта основних засобів з нульовою вартістю необхідно також переоцінити і всі об'єкти основних засобів тієї ж групи, до якої належить той об'єкт, який був повністю амортизований. Надалі такі активи слід буде регулярно переоцінювати, щоб їх залишкова вартість істотно не відрізнялася від справедливої вартості на дату балансу.

Як бачимо, дооцінка повністю амортизованих об'єктів основних засобів зумовлює регулярну переоцінку не тільки цих об'єктів, а й усіх інших об'єктів відповідної групи.

Отже, згідно п. 16 П(С)БО 7 підприємство має вибір здійснити переоцінку об'єкту основних засобів, за обставини розходження залишкової вартості справедливої. Такий поріг суттєвості підприємство має проілюструвати в наказі про облікову політику.

Зауважимо, що вартість основних засобів, за якою вони відображені в бухгалтерському обліку, не піддається зміні, окрім випадків:

- модернізації, реконструкції, часткової ліквідації, дообладнання, добудови, технічного діагностування і відповідного огляду, інших робіт капітального характеру;

- включення в кінці звітної року у вартість об'єктів основних засобів витрат, вироблених (нарахованих) опісля введення об'єктів основних засобів в експлуатацію і відособлено, враховуються протягом звітної року як

вкладення у необоротні активи: відсотків за кредитами і позиками; курсових різниць від переоцінки кредиторської заборгованості за зобов'язаннями, пов'язаними з придбанням основних засобів, і сумових різниць, що виникають при розрахунках за зобов'язаннями, пов'язаними з придбанням основних засобів; витрат, пов'язаних з купівлею валюти для розрахунків за зобов'язаннями, пов'язаними з придбанням основних засобів;

– проведення переоцінки основних засобів згідно з законодавством [7, с. 37].

Вартісний критерій визнання активу встановлюється підприємством самостійно. Згідно з наказу про облікову політику ДП «Чортківський комбінат хлібопродуктів» ця межа становить 1000 грн. Однак для наближення бухгалтерського та податкового обліку рекомендуємо встановити його на рівні 2500 грн., тобто вартісний критерій віднесення матеріальних активів до основних засобів відповідно до пп. 14.1.138 Податкового кодексу України.

Важливе питання формування облікової політики в частині основних засобів – це ухвалення рішення про механізм нарахування на них амортизації. При виборі методу амортизації слід також урахувувати зв'язок між обсягами нарахованої амортизації й фінансовими результатами підприємства, що відображаються у звітності. Що більшою є сума нарахованої амортизації, то більші поточні витрати підприємства – ті витрати, які увійдуть до собівартості продукції (робіт, послуг) підприємства або будуть включені до його витрат на збут. Чим більшою буде собівартість продукції (робіт, послуг) підприємства, тим меншим буде фінансовий результат.

Ключовим елементом витрат, що виникають під час використання основних засобів, є амортизаційні відрахування. Проведене дослідження дало змогу висновувати те, що з введенням Податкового кодексу України бух-

галтерський та податковий облік амортизації зблизилися, став більш гармонічними, хоча, звісно, залишилися певні відмінності.

Термін нарахування амортизаційних відрахувань у двох системах обліку став однаковим, нараховується щомісячно, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення в експлуатацію об'єкта. Водночас квартальна сума «податкової» амортизації (за кожним об'єктом) визначається як сума нарахованих амортизаційних відрахувань за об'єктом за три місяці розрахункового кварталу. Також «податковий» амортизації підлягають витрати на ремонти та поліпшення безоплатно отриманих основних засобів – як окремий об'єкт амортизації (п. 146.1 Податкового кодексу) [8].

«Податкова» амортизація нараховується за кожним об'єктом (а не загалом по групі) протягом строку його корисного використання, однак не менше мінімально допустимих строків, встановлених Податковим кодексом України.

До визначення вартості, що підлягає амортизації, застосовується той же підхід, що і в бухгалтерському обліку. Відтак вартістю об'єкта, що амортизується, в податковому обліку вважається його первісна (або переоцінена вартість) за вирахуванням ліквідаційної вартості. Водночас «податкова» амортизація нараховується до досягнення залишкової вартості об'єкта його ліквідаційної вартості [8].

Щодо норм амортизації, то в податковому обліку амортизуються основні засоби із застосуванням методів бухгалтерського обліку: прямолінійного; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивного; виробничого.

На рисунку 2 схематично проілюстровано процедуру затвердження способів нарахування амортизації основних засобів (визначених Податковим кодексом України) в обліковій політиці підприємства.

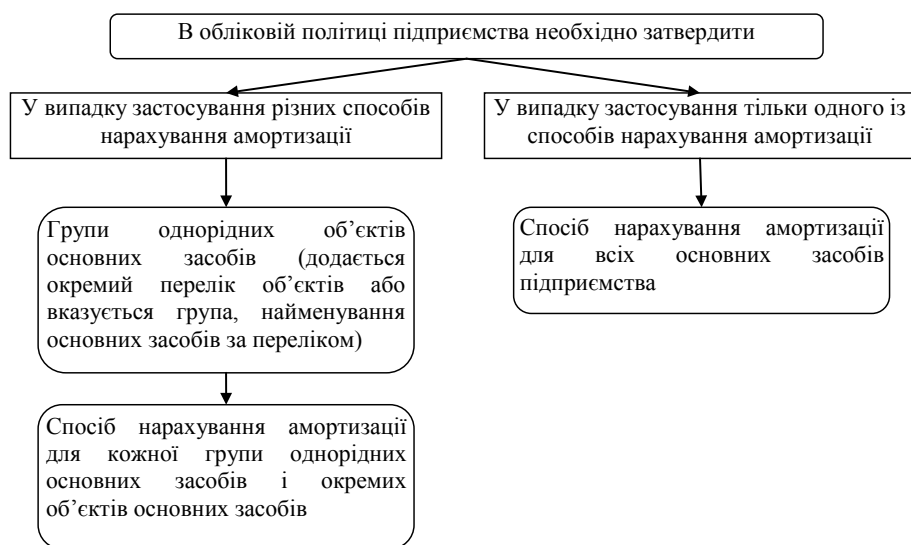


Рис. 2. Процедура затвердження способів нарахування амортизації в обліковій політиці підприємства

З огляду на те, що на комбінаті хлібопродуктів експлуатуються основні засоби (зерносушарки, автомобільні механічні ваги тощо) амортизація на яких не нараховується, належить завбачити перелік цих об'єктів основних засобів у наказі про облікову політику.

Проведене дослідження показало, що при формуванні облікової політики ДП «Чортківський комбінат хлібопродуктів» не приділено належної уваги порядку обліку витрат на проведення ремонту основних засобів. З огляду на зауважене, вважаємо за належне про-

ілюструвати в обліковій політиці підприємства застосування одного із наведених порядків обліку витрат на ремонт основних засобів:

- процедуру формування і списання витрат на ремонт основних засобів;
- дані про нормативні відрахування до резерву майбутніх витрат на ремонт основних засобів (у разі створення такого резерву);
- дані про формування резерву на оплату особливо складних і дорогих видів капітального ремонту.

Підприємства згідно з п. 14 П(С)БО 7 суму витрат на поліпшення об'єкта (модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію тощо) сповна включає до первісної вартості об'єкта основних засобів [9]. Можливий також інший варіант, коли первісна вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням і ремонтом об'єкта, визначену в порядку, установленому Податковим кодексом України.

Перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості об'єкта в сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включають до нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. Водночас періодичність такої процедури обирає підприємство незалежно. П(С)БО 7 у п. 21 зазначає такі варіанти переоцінки: щомісяця, щоквартально, раз на рік. На досліджуваному підприємстві така процедура провадиться один раз за фінансовий рік.

Облік основних засобів на підприємствах по заготівлі та переробці зерна ведеться на однойменному рахунку 10 «Основні засоби». На субрахунку 103 «Будинки та споруди» акумулюється інформація про адмінбудинок, майстерню, приміщення дизельної, під'їзної колії та дороги, складів, точок вивантаження зерна, асфальтної площадки зерносушилок, прийомочисного відділення, насінеочисної станції, техмайстерні, молотильно-калібровочного цеху, точок погрузки вагонів тощо. На субрахунку 104 «Машини та обладнання» ведеться облік автопідійомників, ваг автомобільних та товарних, генератора ацетиленового із шлангом, електрошафи, зернопогрузчиків, зерносушилок, машин МВС 4-М скл., механічних точок вигризки зерна, конвеєрів, фоторедукторів сепараторів попередньої очистки, транспортерів тощо. На субрахунку 105 «Транспортні засоби» в бухгалтерії ведуть облік автомашин, тентових накидок, причіпів-самоскидів автомобільного, автотранспорту, тракторів. Субрахунок 106 «Інструменти, прилади та інвентар» призначений для ілюстрування інформації про генератори, компресори офісні приладдя, компенсатори об'єму, лічильники газів, котлів, відео системи, мотопомпи, насоси, отвали комунальні, конвектори тощо. На субрахунку 125 «Авторське право та суміжні з ним права» бухгалтерія обліковує програмне забезпечення Дебет-Плюс.

Зазначимо, що для ефективного управління об'єктами основних засобів показників синтетичних рахунків обліку недостатньо. З метою деталізації та конкретизації відомостей, узагальнених на рахунку 10 «Основні засоби», підприємство, враховуючи особливості своєї діяльності, повинно організувати найбільш повну систему аналітичного обліку. Тому для досліджуваного підприємства рекомендуємо деталізувати субрахунки до рахунку 10 за призначенням основних засобів – відкрити такі аналітичні рахунки, як 1031 «Будівлі і споруди виробничого призначення», 1032 «Будівлі і споруди невиробничого призначення», 1041 «Машини й устаткування виробничого призначення» і 1042 «Машини й устаткування невиробничого призначення».

На нашу думку, відкриття максимально детальних аналітичних рахунків до синтетичного рахунку 10 «Основні засоби» забезпечить підприємство найбільш повною інформацією про наявність і рух основних засобів, згрупованих за рядом ознак, виконання бухгалтерським обліком інформаційної та контрольної функцій та створить сприятливі умови для автоматизованого узагальнення усіх необхідних даних.

Висновки. Отже, облікова політика – це інструмент організації обліку на конкретному підприємстві, який охоплює сукупність способів та процедур його ведення, що використовуються з метою підготовки, складання та подання фінансової звітності. Теоретичні та практичні дослідження дозволяють стверджувати про необхідність здійснення аналізу елементів облікової політики в частині розкриття інформації про основні засоби підприємства. Прийняття викладених пропозицій теоретичного і практичного характеру значно підвищить організаційний і якісний рівень бухгалтерського обліку основних засобів і наукового обґрунтування елементів облікової політики. Це сприятиме реальному відображенню даних, які відображаються у фінансовій звітності і, як наслідок, підвищенню ефективності ухвалення управлінських рішень.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність : навч. пос. / М.С.Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 141 с.
3. Організація бухгалтерського обліку : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 592 с.
4. Ловінська Л.Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні : монографія / Л.Г. Ловінська, І.Б. Стефанюк. – К., 2006. – 237 с.
5. Кулик В.А. Облікова політика підприємства : набутий до-

- свід та перспективи розвитку : монографія / В.А.Кулик. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. – С. 373.
6. Дерій В.А. Організація бухгалтерського обліку в підприємстві: курс лекцій / В.А. Дерій. – Тернопіль : Джура, 2003. – 92 с.
 7. Волчек А.В. Формирование учетной политики организации / А.В. Волчек. – 2-е изд., перераб. и доп. – Минск : Регистр, 2009. – 176 с.
 8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
 9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>.