

Формування елементів облікової політики щодо основних засобів

Колісник О.П.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Університету державної фіскальної служби України

Поліщук М.С.

студент
Університету державної фіскальної служби України

У статті досліджуються питання формування елементів облікової політики щодо основних засобів, виходячи із законодавчих вимог та практичного досвіду підприємств. Під час розроблення облікової політики основних засобів потрібно передбачити всі можливі способи, методи, прийоми, які знайдуть своє відображення у розпорядчому документі про облікову політику підприємства. По-перше, необхідно визначити основні нормативно-правові акти, що регулюють питання облікового забезпечення основних засобів. По-друге, слід визначити сутність поняття «елементи облікової політики» та їх розкриття відповідно до об'єкта обліку. По-третє, треба здійснити аналіз та співвіднести нормативне забезпечення елементів облікової політики щодо основних засобів з твердженнями вітчизняних науковців та практиків. По-четверте, слід визначити фактори, які можуть впливати на формування елементів облікової політики щодо основних засобів, та помилки, яких можна припуститися під час їх розроблення.

Ключові слова: бухгалтерський облік, облікова політика, елементи облікової політики, основні засоби, первісна вартість основних засобів, методи амортизації основних засобів.

Колесник Е.Ф., Полищук М.С. ФОРМИРОВАНИЕ ЭЛЕМЕНТОВ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПО ОСНОВНЫМ СРЕДСТВАМ

В статье исследуются вопросы формирования элементов учетной политики по основным средствам, исходя из законодательных требований и практического опыта предприятий. При разработке учетной политики основных средств нужно предусмотреть все возможные способы, методы, приемы, которые найдут свое отражение в распорядительном документе об учетной политике предприятия. Во-первых, необходимо определить основные нормативно-правовые акты, регулирующие вопросы учетного обеспечения основных средств. Во-вторых, следует определить сущность понятия «элементы учетной политики» и их раскрытия в соответствии с объектом учета. В-третьих, нужно осуществить анализ и соотнести нормативное обеспечение элементов учетной политики по основным средствам с утверждениями отечественных ученых и практиков. В-четвертых, следует определить факторы, которые могут влиять на формирование элементов учетной политики по основным средствам, и ошибки, которые можно допустить при их разработке.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, учетная политика, элементы учетной политики, основные средства, первоначальная стоимость основных средств, методы амортизации основных средств.

Kolisnyk O.P., Polishchuk M.S. FORMATION OF ACCOUNTING POLICY'S ELEMENTS ACCORDING TO FIXED ASSETS

The article deals with the issues of formation accounting policy's elements in accordance with fixed assets based on legal requirements and business practices. Developing of accounting policy of fixed assets involves all possible means, methods and techniques that will be reflected in regulatory document on accounting policy. First of all, it is necessary to identify the main regulations, which govern the issues of accounting provision of fixed assets. Secondly, define the essence of the key "elements of accounting policy" and their disclosure specifically to accounting object. The aim of the article is to analyze and correlate regulatory support of accounting policy's elements with fixed assets according to affirmations of Ukrainian researchers and practitioners. The factors that may influence on formation of accounting policy's elements in relation to fixed assets and mistakes that could have admitted during their development are analyzed.

Keywords: accounting, accounting policy, elements of accounting policy, fixed assets, original value of fixed assets, depreciation methods of fixed assets.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Облікова політика підприємства є дієвим інструментом, який забезпечує можливість оптимального поєднання одночасно як державного регулювання, так і власної ініціативи підприємства щодо питань орга-

нізації та ведення бухгалтерського обліку. З огляду на зазначене ретельному опрацюванню підлягає питання розроблення елементів облікової політики щодо основних засобів, вирішення якого полягає у наданні конкретних рекомендацій суб'єкту господарювання з урахуванням чинного нормативно-правового забезпечення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблемні питання, пов'язані з формуванням елементів облікової політики щодо основних засобів, досліджували багато науковців. Серед них слід назвати таких, як Т.В. Барановська, Л.Г. Бойко, Ю.А. Верига, Л.І. Жидєєва, В.А. Кулик, М.С. Пушкар, В.М. Сердюк, Т.М. Сторожук, М.Т. Щирба.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Вагомий внесок зазначених авторів в отриманні результати дослідження посилює як наукову, так і практичну складові, проте залишає можливість для подальших напрацювань.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета дослідження полягає у визначенні та правильному формуванні елементів облікової політики підприємства щодо основних засобів.

Виклад основного матеріалу дослідження. В сучасних умовах господарювання жодне підприємство не може обійтись без такого матеріального активу, як основні засоби. Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі П(С)БО) 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) [9].

Основні засоби є такими активами, класифікаційні ознаки яких є найбільш розширеними. З огляду на це формування облікової політики щодо основних засобів має враховувати такі особливості та забезпечити розкриття всіх елементів.

Облікова політика розробляється підприємством самостійно згідно з національним положенням стандарту бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі – НП(С)БО) [5] та знаходить свою формалізацію у наказі чи положенні про облікову політику.

Формування облікової політики щодо основних засобів є одним з найважливіших і принципових етапів розробки складання документа про облікову політику підприємства. Згідно з чинним бухгалтерським законодавством підприємство самостійно визначає свою облікову політику, зміст якої залежить від специфіки його діяльності. Тому, формуючи облікову політику, слід враховувати фактори, які на неї впливають.

Найбільш вагомими з них представлені такими:

– форма власності та організаційно-правовий статус підприємства (державне, приватне, акціонерне товариство тощо);

– галузева приналежність та вид економічної діяльності, що зумовлюють особливості та умови облікової роботи (промисловість, будівництво, торгівля, сільське господарство тощо);

– поточні і довгострокові цілі підприємства, стратегія фінансово-господарського розвитку (залучення додаткових фінансових ресурсів, зміцнення конкурентних позицій на ринку, здійснення інвестиційних програм, підвищення котирувань акцій);

– особливості діяльності, а саме виробничої (технологічна структура, споживані ресурси), комерційної (організація постачання і збуту, системи і форми розрахунків, взаємовідносини з покупцями), фінансової (взаємини з банками, іншими фінансовими інститутами, податковою системою), управлінської (структура, матеріально-технічне забезпечення обліково-аналітичної роботи підприємства, система інформаційного забезпечення, рівень забезпеченості кваліфікованими обліковими працівниками, умови організації та стимулювання праці, відповідальності);

– конкретна господарська ситуація [11, с. 21].

У процесі визначення об'єктів та елементів облікової політики необхідно чітко розмежувати, що об'єктом облікової політики підприємства є об'єкт обліку, щодо якого нормативно-правовими документами передбачено альтернативні варіанти обліку.

Деякі автори акцентують увагу на тому, що елемент облікової політики – це конкретно обраний або самостійно розроблений підприємством, виходячи з умов і специфіки його діяльності, спосіб (прийом) або процедура обліку конкретного об'єкта облікової політики [1, с. 19–21; 2, с. 63–64; 10, с. 63; 11, с. 42].

Інший автор дотримується позиції, що елементи облікової політики є більш загальними, ніж поняття елемента об'єкта облікової

політики. І вважає, що метод нарахування амортизації основних засобів, строк корисної експлуатації, ліквідаційна вартість основних засобів є елементами об'єкта, а не елементами облікової політики [10, с. 64].

Досліджуючи питання сутності елементів облікової політики, необхідно розглядати як обов'язкові, так і необов'язкові, тобто такі, що

підлягають розкриттю у фінансовій звітності та не підлягають розкриттю [1].

Проведені дослідження у частині формування елементів облікової політики щодо основних засобів дали можливість згрупувати їх у табл. 1.

Отже, розглядаючи питання формування елементів облікової політики щодо основних

Таблиця 1

Думки фахівців з позиції теоретичних та практичних надбань

| № з/п | Автор, джерело | Елементи облікової політики основних засобів |
|-------|--|--|
| 1. | В.А. Кулик [2] | Елементи облікової політики щодо власних основних засобів: <ul style="list-style-type: none"> – строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів; – ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів; – методи нарахування амортизації основних засобів; – поріг суттєвості для проведення переоцінки; – періодичність зарахування сум до оцінки основних засобів. Елементи облікової політики щодо основних засобів, отриманих у фінансову оренду: <ul style="list-style-type: none"> – об'єкти основних засобів, наданих та прийнятих в оренду; – період очікуваного використання об'єкта фінансової оренди; – метод нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди; – база розподілу загальноновиробничих витрат за нормальної потужності; – оцінка об'єкта, одержаного у фінансову оренду в орендаря. |
| 2. | Ю.Я. Лузан, В.М. Гаврилук, В.М. Жук [7] | <ul style="list-style-type: none"> – встановлення терміну корисного використання основних засобів; – вибір методу нарахування амортизації; – переоцінка основних засобів; – визначення вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів |
| 3. | В.М. Сердюк, І.В. Бешуля, Л.Л. Гевлич, М.М. Панкова [11] | <ul style="list-style-type: none"> – визнання; – склад; – об'єкт; – первинна оцінка; – зміна вартості (за поліпшення об'єкта, за переоцінки); – строк корисного використання (експлуатації); – методи амортизації |
| 4. | Т.М. Сторожук [12] | <ul style="list-style-type: none"> – строк корисного використання; – класифікація основних засобів; – методи нарахування амортизації; – переоцінка основних засобів; – періодичність зарахування сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку; – методи оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості; – методи оцінки основних засобів в операціях пов'язаних сторін; – дата первісного визнання необоротних активів чи групи активів, що утримуються для продажу; – порядок списання (ліквідації) основних засобів |
| 5. | Методичні рекомендації щодо облікової політики [3] | <ul style="list-style-type: none"> – методи амортизації основних засобів; – вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів; – підходи до переоцінки необоротних активів; – підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку; – дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу; – підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду |

засобів, необхідно враховувати нормативне забезпечення цього питання, а також підходи та бачення фахівців з позиції теоретичних та практичних надбань.

Проведений аналітичний огляд дає можливість стверджувати, що облікова політика підприємства в частині основних засобів складається з великої кількості неоднорідних і нерівнозначних елементів, а саме з визнання основних засобів та встановлення вартісного ліміту розмежування основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів; первісної оцінки; методів амортизації, визначення у зв'язку з цим складу об'єктів та строків корисного використання окремих об'єктів основних засобів та їх груп; визначення ліквідаційної вартості основних засобів; обґрунту-

вання необхідності та процедури проведення переоцінок; відображення в обліку витрат на поліпшення основних засобів, диференціації підходів у обліку до основних засобів як до об'єктів промислової та інвестиційної власності тощо [6].

Узагальнення інформації за елементами облікової політики щодо основних засобів можна представити у вигляді табл. 2.

Проведене узагальнення дає можливість зробити висновок, що елементи облікової політики щодо основних засобів, які визначаються самим підприємством самостійно та з використанням при цьому виключно професійного судження, також підлягають обов'язковому розкриттю згідно з національними та міжнародними стандартами. При

Таблиця 2

Формування елементів облікової політики щодо основних засобів

| № з/п | Елементи облікової політики основних засобів | Зміст елементів облікової політики основних засобів та їх розкриття у нормативній базі |
|-------|--|--|
| 1. | Визнання об'єктів основних засобів активом | Відповідність об'єктів ознакам для визнання їх активом (п. 6 П(С)БО 7 «Основні засоби») |
| 2. | Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА) та їх розмежування з основними засобами | Підприємство самостійно встановлює вартісні ознаки предметів, що входять до складу МНМА (вартісні ознаки розмежування згідно зі ст.14.1.138 ПКУ) |
| 3. | Визначення первісної вартості основних засобів | Первісне оцінювання основних засобів залежно від способу їх надходження на підприємство: – об'єктів, придбаних за грошові кошти та створених підприємством (п. 7 П(С)БО 7 «Основні засоби»); – об'єктів, придбаних групою із загальною сумою зобов'язань за ними (п. 9 П(С)БО 7 «Основні засоби»); – безоплатно отриманих об'єктів (п. 10 П(С)БО 7 «Основні засоби»); – об'єктів основних засобів, внесених до статутного капіталу (п. 10 П(С)БО 7 «Основні засоби»); – об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо (п. 11П(С)БО 7 «Основні засоби»); – об'єктів, отриманих в обмін на подібні і неподібні об'єкти (п. п. 12–13 П(С)БО 7 «Основні засоби») тощо |
| 4. | Прийняття рішень щодо збільшення/зменшення первісної вартості основних засобів | Визначення: – складу та характеристик витрат на поліпшення основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), які збільшують майбутні вигоди і, як наслідок, балансову вартість основних засобів (п. 14 П(С)БО 7 «Основні засоби»); – умов та критеріїв суттєвості для проведення дооцінок (уцінок) первісної вартості для окремих груп основних засобів на підприємстві (п. 16 П(С)БО 7 «Основні засоби») |
| 5. | Визначення строків корисного використання об'єктів основних засобів | Строки корисного використання окремих об'єктів основних засобів на підприємстві; мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів передбачені ст. 138 Податкового кодексу України |

| | | |
|-----|--|--|
| 6. | Визначення ліквідаційної вартості об'єктів основних засобів | Ліквідаційна вартість суми коштів або вартість інших активів, яку підприємство/установа очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією) (п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби»); може бути як нульовою, так і ненульовою залежно від завдань економічної політики конкретного підприємства |
| 7. | Методи амортизації | Обираються методи амортизації об'єктів із методів, визначених п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби», а саме: <ul style="list-style-type: none"> – прямолінійний; – виробничий; – зменшення залишкової вартості; – подвійного зменшення залишкової вартості; – кумулятивний; – нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу) |
| 8. | Перегляд методу амортизації та строку експлуатації | Можуть переглядатися згідно з умовами п. 28 П(С)БО 7 «Основні засоби» у разі зміни способу отримання економічних вигод від використання об'єкта основних засобів |
| 9. | Зменшення корисності | Визначення: <ul style="list-style-type: none"> – порядку розрахунку розміру зменшення корисності основних засобів; – джерел інформації про причини зменшення корисності; – стратегії відображення або невідображення в обліку зменшення корисності основних засобів (п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби») |
| 10. | Витрати, пов'язані з підтриманням об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) | Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат; склад таких витрат на підприємстві доцільно встановити за окремими об'єктами (п.15 П(С)БО 7 «Основні засоби») |
| 11. | Виділення об'єктів обліку основних засобів | Об'єктом основних засобів є закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством (п.4 П(С)БО 7 «Основні засоби») |
| 12. | Зарахування об'єктів до груп класифікації для цілей бухгалтерського обліку, розроблення робочого плану рахунків | Однотипні за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання основні засоби слід об'єднати в групи основних засобів, назви яких відповідають субрахункам до рахунку 10 «Основні засоби» робочого Плану рахунків підприємства (п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби») |
| 13. | Визначення ліквідаційної вартості об'єктів основних засобів | Може бути як нульовою, так і ненульовою залежно від завдань економічної політики конкретного підприємства; є декілька способів визначення (вимірювання) ліквідаційної вартості об'єктів (п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби») |

Джерело: згруповано авторами за джерелами [6; 8; 9]

цьому кількість елементів, не врахованих у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства № 635, виявляється досить суттєвою, що свідчить про неузгодженість нормативних актів, які регулюють процес формування облікової політики основних засобів.

Також доцільним буде розглянути проблемне питання, пов'язане з типовими помилками, які допускають підприємства під час формування облікової політики щодо основних засобів. Практичний досвід показує, що це відсутність питань обліку основних засобів в умовах гіперінфляції; зменшення корисності; обліку оренди основних засобів [11, с. 306].

Висновки з цього дослідження. Таким чином, правильно організована система обліку основних засобів в контексті облікової політики підприємства дає змогу найбільш повно описати методіку формування обліково-економічної інформації. Досить часто вибір елементів облікової політики суб'єкта

господарювання здійснюється без належного наукового обґрунтування, що негативно позначається на реальності обліково-економічної інформації, яка призводить до відображення у фінансовій звітності недостовірних показників.

Отже, під час створення концепції облікової політики в частині основних засобів підприємству доцільно зазначати та формувати такі елементи, які дадуть змогу значно впорядкувати обліковий процес на підприємстві, а також надати бухгалтерському обліку планованості, цілеспрямованості та забезпечити його ефективність.

Подальші наукові дослідження, які розкривають питання формування елементів облікової політики щодо основних засобів, повинні бути спрямовані на розвиток практичного застосування професійного судження бухгалтера з метою посилення його ролі як головного суб'єкта формування облікової політики підприємства.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Барановська Т.В. Облікова політика: рівні, суб'єкти, складові / Т.В. Барановська // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2003. – № 3 (25). – С. 18–26.
2. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : [монографія] / В.А. Кулик. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с.
3. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.†
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
6. Облікова політика : [навч. посіб.] / [В.М. Савченко, О.В. Пальчук, Л.В. Саловська та ін.] ; за ред. Г.М. Давидова. – К. : Знання, 2010. – 479 с.
7. Облікова політика підприємства : [навч. посіб.] / [Ю.Я. Лузан, В.М. Гаврилюк, В.М. Жук та ін.] ; [за ред. В.М. Гаврилюка, В.М. Жука, М.Г. Михайлова]. – К. : Юр-Агро-Веста, 2007. – 326 с.
8. Податковий кодекс України від 20 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua
10. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики : [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.
11. Облікова політика підприємства : [навч. посібник] / [В.М. Сердюк, І.В. Бешуля, Л.Л. Гевлич, М.М. Панкова] ; за заг. ред. В.М. Сердюк. – Донецьк : Донецький національний університет, 2013. – 308 с.
12. Сторожук Т.М. Теоретико-методологічні аспекти формування облікової політики підприємств : [монографія] / Т.М. Сторожук. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2011. – 460 с.