

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА В ЧАСТИНІ НАДХОДЖЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Розглянуто питання організації обліку надходження основних засобів в частині формування Наказу про облікову політику підприємства

Постановка проблеми. В сучасних умовах господарювання на перший план виходить поінформованість зацікавлених осіб (керівництва, бухгалтерів, інвесторів тощо) про наявність засобів праці (обладнання, машин, виробничих площ та інших необоротних активів) і постійний контроль за їх відповідним використанням. Правильно побудований облік надходження і руху основних засобів і, як наслідок, різнобічне використання наданої інформації повинно сприяти ефективному управлінню виробничою діяльністю будь-якого підприємства, а також проведенню обґрунтованої зваженої інвестиційної політики щодо них. Суттєві зміни в законодавстві в сфері бухгалтерського та податкового обліку заостроюють актуальність питань, що стосуються обліку такої важливої частини засобів праці підприємства як основні засоби.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Серед вітчизняних науковців, які досліджують проблеми організації обліку та формування облікової політики підприємства можна виділити праці Т.В. Барановської, Ф.Ф. Бутинця, В.А. Дерія, Н.Р. Домбровської, В.П. Завгороднього, Н.М. Малюги, І.О. Нетреби, Л.О. Терещенко, В.В. Сопка, В.В. Панкова, М.С. Пушкаря, С.В. Свірко, В.С. Лень, Л.Г. Ловінської, І.Л. Карпенка, В.В. Ковальова, М.В. Кужельного, М.І. Кутер та інших. Незважаючи на досить широке висвітлення у науковій літературі проблем, пов'язаних з удосконаленням організації обліку, процеси, що відбуваються в економіці країни, зумовлюють необхідність подальшого дослідження практичних і методичних засад організації обліку основних засобів із використанням сучасних наукових досягнень, професійних традицій, що склалися в Україні, та економічної сутності основних засобів.

Викладення основного матеріалу. В.В. Панков [6] зазначає, що регулювання обліку представляє собою встановлення єдиних облікових стандартів, правил формування звітності, а також механізмів їх виконання та адміністрування. Воно здійснюється у формі підготовки та прийняття регламентуючих документів, що мають певний правовий статус. Такий статус не завжди обмежений рамками існуючого законодавства. Регулювання бухгалтерського обліку, по-перше, є природною реакцією на внутрішню невизначеність господарського середовища, по-друге, з ростом інформаційних зв'язків та глобалізацією багатьох господарських процесів наявність регулювання стає прямим наслідком бажання знизити індивідуальний рівень інформаційного ризику облікових даних для зовнішніх користувачів, по-третє, з точки зору держави регулювання забезпечує потрібний рівень передбачуваності та зручності контролю як за збором податкових платежів, так і за діяльністю економічної системи в цілому.

Регулювання будь-якої норми передбачає отримання інформації про її дотримання (про факти порушення). Таким чином, необхідна організація моніторингу та контролю. Порушення норми передбачає загрозу або фактичне примінення санкцій за фактом виявлення порушень. Зниження витрат на дотримання норми сприяє процесу її інтерналізації. Інтерналізація норми – включення її у внутрішні механізми ділової та соціальної практики. Для суб'єктів з інтерналізованими нормами, дотримання норми підвищує благоустрій, відповідно, суб'єкти намагаються забезпечити виконання правил [6]. Інтерналізація норм, що пов'язані з системою обліку, відбувається шляхом їх регулярного використання в щоденній обліковій практиці.

Науковці розглядають чотири рівні законодавчого регулювання бухгалтерського обліку: перший (Кодекси та Закони України, Укази Президента України, постанови КМУ), другий (нормативні документи Міністерства України, Держкомстату України, Держказначейства, ДПА, НБУ України та інших відомств, котрі реєструють у Міністерстві України), третій (нормативні акти, інструкції, методичні рекомендації, вказівки, листи міністерств і відомств), четвертий (робочі документи, що формують облікову політику на підприємстві [8, с. 28-30]). Проаналізувавши прийняті нормативні документи з бухгалтерського обліку, в тому числі обліку основних засобів, можна виділити декілька рівнів нормативного регулювання обліку даних активів:

I – Конституція України, Податковий кодекс України, Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", Господарський кодекс України;

II – П(С)БО 7 "Основні засоби"; П(С)БО 9 "Запаси"; П(С)БО 14 "Оренда"; П(С)БО 16 "Витрати"; П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність";

III – Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів; Методичні рекомендації про застосування реєстрів бухгалтерського обліку; інші нормативно-правові акти;

IV – Наказ про облікову політику підприємства; робочий план рахунків для обліку необоротних матеріальних активів; наказ про проведення інвентаризації; посадові інструкції; графіки документообігу та інвентаризації; регламенти бухгалтерських та інших адміністративних служб; порядок організації та реалізації внутрішнього контролю.

Положення (стандарты) бухгалтерського обліку визначають загальні напрями облікового процесу в організації. Облік основних засобів регулюється ПСБО 7 "Основні засоби" [12]. Дане положення повністю визначає складові первісної вартості, що формується при надходженні основних засобів, що дозволяє порівнювати інформацію про стан та наявність основних засобів на різних підприємствах, мінімізує витрати на розробку облікової політики, сприяє координації дії агентів в масштабах господарської системи.

Четвертий рівень регулювання бухгалтерського обліку формується в рамках системи управління конкретного підприємства з огляду на правила, що встановлені нормативними актами України. На рівні підприємства правила обліку конкретизуються та уніфікуються, забезпечуючи тим самим його стандартизацію та автоматизацію з можливістю обробки інформації.

Бухгалтерський облік є основним джерелом формування первинної інформації щодо підприємства як об'єкта управління. Спрямування бухгалтерського обліку на забезпечення різноманітних інформаційних потреб господарюючого суб'єкта є причиною існування відмінних підходів до його організації. Інтеграційні процеси у світовій економіці визначають основні вимоги до створення інформаційних систем, що їх обслуговують. Облікова система як основне джерело економічної інформації є ключовою ланкою

інформаційної системи управління підприємством. Таке положення обліку в системі управління призводить до необхідності узгодження облікової політики з інформаційними потребами зовнішнього оточення. У ринкових умовах суб'єкти підприємницької діяльності управляють належним їм майном на основі інформації бухгалтерського обліку, тому вмiла організація обліку стає визначальним фактором ефективного використання основних засобів, а адекватне пристосування облікового процесу набуває першочергового значення у контексті забезпечення успішного розвитку підприємства.

В наказі про облікову політику в частині обліку надходження основних засобів необхідно відображати усі принципи питання, відповідальність за визначення яких, згідно з законодавством, покладена на власника підприємства. Як зазначає проф. Н.М. Малюга, інструменти облікової політики виступають методичним прийомом і опосередковано – через фінансову звітність – впливають на права та обов'язки підприємств, оскільки на підставі показників звітності іншими суб'єктами приймаються рішення щодо співпраці із суб'єктом господарювання [4, с. 272-273]. Тому до формування облікової політики необхідно підходити виважено і відповідально. Оскільки найбільш повне розкриття інформації щодо основних засобів у наказі про облікову політику дозволить усім зацікавленим користувачам упевнитись, що звітність підприємства містить достовірну інформацію, яка відповідає обраним обліковим принципам і реально відображає фінансове становище і результати діяльності підприємства.

У сучасній літературі міститься багато різних визначень щодо сутності організації бухгалтерського обліку, кожне з яких має власне значення і тлумачення. Професор М.В. Кужельний відзначає, що найефективніше виконання функцій бухгалтерського обліку забезпечується комплексом заходів, які і визначають раціональну організацію обліку [5, с. 302]. Лень В.С. підкреслює, що організація бухгалтерського обліку – це сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу [5, с. 6].

На думку М.С. Пушкаря організація фінансового обліку передбачає вирішення таких принципово важливих питань як розробка концепції облікової політики підприємства; межі застосування фінансового обліку. Від вирішення цих питань залежить структура обліку, врахування запитів управлінської системи і функціонування інформаційної системи підприємства [7, с. 138].

Організація обліку основних засобів повинна бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації, тому основними шляхами її удосконалення визначені наступні:

- вибір оптимальної за складом та обсягом облікової інформації, яка забезпечить реалізацію завдань, поставлених перед обліком основних засобів;
- розробка та запровадження удосконалених форм носіїв облікової інформації, найбільш адаптованих до структури, змісту та характеру інформації;
- розробка та запровадження раціональних схем документообігу, що дозволять із найменшими затратами трудових, матеріальних та фінансових ресурсів забезпечити своєчасне виконання поставлених завдань;

– розробка та запровадження раціональної технології вирішення облікових завдань, що забезпечить злагоджене функціонування облікового механізму.

Документальне оформлення розробленої облікової політики в частині організації та методики обліку надходження основних засобів реалізується в Наказі про облікову політику підприємства. При формуванні Наказу про облікову політику необхідно передбачити використання насамперед тих підходів та методів обліку, які передбачені положеннями (стандартами) та найбільш адаптовані до діяльності підприємства. Так, на думку професора В.А. Дерія, під обліковою політикою слід розуміти офіційно затверджене на підприємстві надане державою йому право вибору, з урахуванням специфіки діяльності підприємства та чинних правових актів, відповідних методик та форм, техніки ведення бухгалтерського обліку [2, с. 10].

Підприємство самостійно визначило облікову політику згідно з вимогами Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Правила облікового відображення руху та експлуатації основних засобів, що зазначаються в Наказі про облікову політику мають ґрунтуватися на принципах бухгалтерського обліку. В методології науки слово принцип (від лат. – основа, первоначало) означає вихідне положення будь-якої теорії, науки, що визначає всі наступні положення, які впливають з його твердження. Принципи відображають найбільш суттєві характеристики реальної дійсності та є одночасно способом (методом) її пізнання. Проф. Бутинець Ф.Ф. визначає принципи бухгалтерського обліку як правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності [1, с. 21]. Проф. Н.М. Малюга стверджує, що "принцип – це те, що завжди, за будь-яких умов, без будь-якого винятку властиве певному явищу. Принцип виступає основою, початком, керівною ідеєю у будь-яких відносинах" [4, с. 225].

Ведення бухгалтерського обліку на основі принципів забезпечує методологічну єдність та скорочення обсягу нормативної документації. Застосування однакових принципів робить інформаційну систему обліку релевантною. Водночас принципи можна трактувати різними способами, їх необхідно свідомо співвідносити з кожним конкретним фактом господарської діяльності. Принципи використовують на етапі запису наслідків господарських операцій, що зафіксовані в первинних документах, у вигляді бухгалтерських проведень в журналах. В.В. Качалин зазначає, що від принципів, які використовуються для відображення задокументованих фактів господарського життя залежить вимірювання та відображення операцій в бухгалтерських показниках, а також класифікація рахунків [3, с. 107].

Згідно Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" [13] (ст. 4) і п. 18 (П)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні ґрунтуються на десяти основних принципах, що в основній частині дублюють принципи обліку за міжнародними стандартами. Ці принципи є важливою складовою методології бухгалтерського обліку та базою для розробки єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні. Вони взаємопов'язані та забезпечують виконання бухгалтерським обліком в мікроекономічному середовищі його функцій – інформаційних, контрольних і загальноекономічних. На основі цих принципів базується і облік основних засобів підприємств (табл. 1)

Таблиця 1. Принципи, на яких базується облік основних засобів

№ з/п	Трактування принципу в ЗУПБОФЗ	Застосування принципу для обліку надходження основних засобів
1.	Обачність – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства	При визнанні витрат, що формують первісну вартість основних засобів, необхідно обрати той метод, за яким оцінка основного засобу буде найменшою, що дозволяє зменшити ризики діяльності через наявність прихованих резервів. Але П(С)БО та ПКУ повністю регламентує порядок формування первісної вартості основних засобів при їх надходженні
2.	Повне висвітлення – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні й потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, прийняті на її основі	Фінансова звітність має містити інформацію про всі основні засоби, що є у власності підприємства та, окремо, на які є право користування
3.	Автономність – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відособлене від його власників, у зв'язку, із чим особисте майно й зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства	Майно власників підприємства не повинно відображатись у складі основних засобів підприємства
4.	Послідовність – постійне рік у рік застосування підприємством обраної облікової політики	Принцип вимагає застосування одних і тих же вимог до визначення вартості основних засобів, методів амортизації, критеріїв визнання та списання
5.	Безперервність – оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється виходячи із припущення, що його діяльність буде тривати далі	Основні засоби оцінюються за історичною собівартістю (первісною вартістю) із її списанням на витрати через механізм амортизації
6.	Нарахування й відповідність доходів і витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для одержання цих доходів. При цьому доходи й витрати відображаються в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів	Доходи отримані протягом звітного періоду від реалізації (продажу) основних засобів мають порівнюватись із сумою витрат понесених при придбанні та в процесі використання даних основних засобів. При цьому доходи і витрати мають бути визнані на момент їх виникнення, незалежно від часу надходження або сплати грошових коштів
7.	Превалювання сутності над формою – операції враховуються відповідно до їх сутності, а не тільки виходячи з юридичної форми	Економічна сутність фактів господарського життя є пріоритетною для відображення в обліку (наприклад, капіталізація фінансової оренди, відображення основних засобів у складі товарів при їх продажі), тобто в обліку об'єкт основного засобу має відображатись виходячи з особливості реалізації комерційного ефекту на практиці
8.	Історична (фактична) собівартість – пріоритетною є оцінка активів підприємства виходячи з витрат на їх виробництво й придбання	Основні засоби відображаються в бухгалтерському обліку за вартістю витрат понесених на їх придбання (створення) за виключенням активів, балансова вартість яких суттєво відрізняється від вартості побічних основних засобів
9.	Єдиний грошовий вимірник – вимір й узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій оцінці	Вартісна оцінка основних засобів має виражатись в національній грошовій одиниці – гривні
10.	Періодичність – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності	Даний принцип передбачає розподіл доходів і витрат за періодами з метою визначення результатів діяльності

Суперечливою є інтерпретація принципу безперервності в бухгалтерському обліку, оскільки в законодавстві не зазначається, яка саме оцінка має застосовуватись з метою відображення активів у випадку безперервної діяльності. Але виходячи з того, що у разі припинення діяльності активи оцінюються за вартістю реалізації їх на активному ринку, робимо висновок, що в разі безперервної діяльності активи мають відображатись виходячи з витрат, понесених підприємством для їх визнання та користування, тобто за історичною собівартістю. На нашу думку, саме така вартість дозволяє оцінювати безпосередньо результати діяльності підприємства, оскільки виключає вплив зовнішнього фактору (збільшення вартості активів на ринку) на вартість основних засобів, які є у власності підприємства. З даної точки зору, модель переоцінки основних засобів застосовувати доречно лише у разі наміру продажу підприємства, припинення діяльності та з метою залучення додаткових джерел фінансування, коли кредиторам важливо мати інформацію про ринкову вартість активів та спроможність підприємства погасити борги.

Щодо принципу превалювання сутності над формою, то пропонується критерієм визнання активу вважати здатність приносити економічний ефект. Так, якщо основних засіб надходить на підприємство разом із програмним забезпеченням, яке за формою є нематеріальним активом, але по суті є невіддільною частиною основного засобу, що проявляється у здатності приносити економічні вигоди лише у разі їх застосування як єдиного цілого, то такий актив доречно визнавати в обліку як єдиний об'єкт – об'єкт основного засобу. Або у разі фінансової оренди, яка

за своєю сутністю передбачає отримання комерційного ефекту від активу незалежно від того, що повне право власності на даний актив не належить підприємству на даний момент, але належатиме в майбутньому, об'єкт фінансової оренди, виходячи із економічної сутності, має відображатись в активі підприємства-орендаря як власний основний засіб.

Застосування принципу обачності з метою оцінки основних засобів, що полягає у використанні найменшої вартості основного засобу, дозволяє зменшити ризики діяльності через наявність певного вартісного буферу, що підвищує надійність прийнятих рішень на основі «обачної» інформації. Але з точки зору податкових органів, метою яких є вилучення більшої суми податкових виплат, та власників, що бажають отримати прибуток від максимізації ринкової вартості підприємства, даний принцип є недоречним.

Наказ про облікову політику повинен максимально розкривати усі методологічні засади і принципи, які використовує підприємство для обліку і відображення в фінансовій звітності основних засобів. На підставі проведених досліджень пропонуємо в Наказі про облікову політику формувати інформацію щодо основних засобів у розрізі наступних складових:

1. **Облікова одиниця основних засобів.** Відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби" і Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [10] підприємству надано альтернативні варіанти для вибору облікової одиниці бухгалтерського обліку основних засобів, а саме: 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, унаслідок 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. Виходячи із принципу превалювання сутності над формою, єдиним об'єктом обліку основного засобу варто визнавати майно, що приносить комерційний ефект як єдиний пристрій.

2. *Класифікація в бухгалтерському та податковому обліку основних засобів та облік в межах кожної групи за окремими інвентарними об'єктами.* В П(С)БО 7 "Основні засоби" зазначена класифікація основних засобів для цілей бухгалтерського обліку. При цьому в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів вказано, що підприємство може розширювати зазначену класифікацію, поділяючи у групах (підгрупах) основні засоби на власні, орендовані і такі, що перебувають в експлуатації, запасні, в ремонті, на модернізації, реконструкції, добудові, в частковій ліквідації тощо.

Підприємство має зазначити свою політику віднесення основних засобів до певних груп з метою оподаткування: слід визначитись, хто конкретно приймає рішення щодо віднесення основних засобів до тієї чи іншої групи та як це аргументується і

документально оформлюється. Щодо спірних об'єктів (таких, щодо яких бухгалтер має сумніви щодо однозначності трактування віднесення їх до певних груп) доцільно оформляти протоколи виробничих нарад (що складаються з технічних спеціалістів підприємства). Фому протоколу доцільно затвердити додатком до Наказу про облікову політику, передбачивши в ньому місце для зазначення професійної думки провідних спеціалістів підприємства: головного інженера, механіка, енергетика та головного бухгалтера. В протоколі ці спеціалісти мають письмово пояснити технічні особливості спірних об'єктів, що дасть змогу головному бухгалтеру підприємства ухвалити правильне рішення щодо віднесення тих чи інших об'єктів основних засобів до відповідних податкових груп. До протоколу слід також внести висновки наради, до якої конкретно групи доцільно віднести основний засіб на підставі викладених аргументів. Даний протокол має засвідчуватись підписами осіб, що його склали, та бути засвідченим підписом керівника підприємства.

У зв'язку з високою різноманітністю та значенням основних засобів для підприємства для їх обліку та з метою організації господарської діяльності важливо використовувати детальну класифікацію, яка б, при цьому, не перенавантажувала непотрібною інформацією управлінський персонал. Тому нами запропоновано наступну класифікацію основних засобів з метою управління (табл. 2).

Таблиця 2. Класифікація основних засобів з метою управління

№ з/п	Ознаки класифікації	Класифікація основних засобів за ознакою	Значення для обліку
1.	За напрямом використання	Виробничі; невиробничі	Відображає можливість включення амортизації до складу витрат в цілях оподаткування
2.	За цільовим призначенням	Будівлі; транспортні засоби; споруди; передавальні пристрої; машини й устаткування; інструменти; виробничий інвентар; приладдя виробничі; господарський інвентар; робочі та продуктивні тварини; багаторічні насадження	Дозволяє оцінити фактичну наявність та обсяг їх завантаженості; виявити основні засоби, що не використовуються, та ті, яких не вистачає для здійснення діяльності
3.	За участю у виробничому процесі	Пасивні; активні	Дозволяє оцінити стан та технічний рівень основних засобів, а отже дозволяє оцінити можливості збільшення виробничих потужностей, виробничої програми, рівень продуктивності праці основного та допоміжного персоналу
4.	За сферою використання в господарській діяльності	Використовуються в основній діяльності; здані в оренду; тимчасово не використовуються	Дозволяє приймати рішення щодо подальшого використання основних засобів з метою підвищення їх рентабельності; обирати оптимальні умови оренди; скорочувати період простою
5.	За належністю підприємству	Власні; орендовані	Дозволяє контролювати строки використання основних засобів та сприяє запобіганню простоїв через повернення орендованих власнику
6.	За джерелом фінансування	За рахунок власних коштів; за рахунок залучених коштів; за рахунок позикових коштів	Дозволяє оцінювати фінансову стабільність підприємства
7.	За можливістю гарантійного обслуговування	Гарантійний строк пройшов; Гарантійний строк не пройшов	Інформація дозволяє економити кошти на ремонті тих основних засобів, щодо яких гарантійний строк не минув
8.	За МВО	За кожним МВО	Допомагає підвищити ефективність використання основних засобів у господарській діяльності через механізм контролю
9.	За центрами відповідальності	За кожним центром відповідальності	
10.	За забезпеченням процесів	Виробництва; постачання (придбання); реалізації; забезпечення управління; загального призначення	Дозволяє оцінити забезпеченість основними засобами підприємства на кожному з господарських процесів
11.	За джерелами надходження об'єктів основних засобів	Створення власними силами (господарським чи підрядним способом); придбання за гроші; безоплатне отримання основних засобів; отримання у вигляді внеску до статутного капіталу; отримання в обмін	Інформація може бути використана для управління підприємством та для галузевого статистичного аналізу каналів надходження основних засобів на підприємство, а також, при визначенні первісної вартості основних засобів
12.	За станом використання	Діючі; недіючі; запасні	Відображає наявність резервів виробничих потужностей, їх технічний стан

3. *Вартісна межа віднесення об'єктів до основних засобів.* Підприємство має право самостійно встановлювати мінімальну вартість об'єкта основних засобів і вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Враховуючи те, що в податковому обліку мінімальна вартість об'єкта основних засобів становить 2500 грн., на практиці більшість підприємств зазначають саме таку вартісну межу віднесення об'єкта до основних засобів (понад 2500 грн.) або до малоцінних необоротних матеріальних активів (менше 2500 грн.).

4. *Порядок формування первісної та справедливої вартості основних засобів.* Первісна вартість об'єктів основних засобів, що надходять на підприємство регламентується П(С)БО 7 та п. 146 ПКУ [11].

5. *Порядок встановлення строків служби об'єктів основних засобів.* Строком корисного використання (експлуатації) об'єкта є період часу, упродовж якого підприємство передбачає використовувати відповідний об'єкт або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від використання основного засобу. Оскільки строк корисного використання (експлуатації) визначають виходячи з корисності об'єкта для конкретного підприємства, він може бути коротший, ніж нормативний (технічний, економічний) строк експлуатації. Отже, строк корисного використання відображає наміри керівництва підприємства щодо використання певного об'єкта основних засобів з урахуванням накопиченого досвіду та оцінки ринкової ситуації. При цьому, строк корисного використання об'єктів основних засобів можна переглядати. Щодо ліквідаційної вартості об'єктів основних засобів, то її недоцільно зазначати в Наказі про облікову політику підприємства, адже в разі її перегляду доведеться перераховувати амортизацію за попередні періоди, тобто ретроспективно вносити зміни до порядку ведення обліку. Оскільки ліквідаційна вартість є обліковою оцінкою, що використовується з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами (п. 3 ПСБО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах"), то її доцільно встановлювати для кожного окремого активу та зазначати в первинних документах, наприклад, в інвентарній картці обліку основних засобів або її додатках.

6. *Визначення методів амортизації основних засобів.* Чинним законодавством передбачено наступні методи нарахування амортизації основних засобів: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий.

7. *Умови збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів за рахунок витрат на капітальний ремонт.* Методичними рекомендаціями з обліку основних засобів та ПКУ регламентовані умови збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів за рахунок витрат на капітальний ремонт, а саме:

– витрати на капітальний ремонт об'єктів основних засобів можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо вони можуть бути ідентифіковані з окремою амортизованою частиною (компонентом) основних засобів. Так, витрати на капітальний ремонт можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо ціна придбання активу вже відображає зобов'язання (необхідність) підприємства здійснити в майбутньому витрати для приведення активу до стану, в якому він придатний для використання;

– вартість капітальних робіт, що призводять до збільшення очікуваних майбутніх економічних вигод від використання об'єкта основних засобів, включається до капітальних інвестицій з майбутнім

збільшенням первісної вартості основних засобів. Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та (або) якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом. Прикладами такого поліпшення є: а) модифікація, модернізація, реконструкція об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності; б) заміна окремих частин (дообладнання) устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг); в) впровадження ефективнішого технологічного процесу, що дозволить зменшити первісно оцінені виробничі витрати; г) добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та (або) якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання.

Витрати, пов'язані з основними засобами, що виникають після їх придбання або створення, списують на витрати звітного періоду, в якому вони понесені. Проте ці витрати можуть бути капіталізовані, тобто додані до балансової вартості основного засобу, якщо: а) існує ймовірність, що ці витрати призведуть до збільшення первісно очікуваних економічних вигод; б) ці витрати можна достовірно оцінити та віднести до конкретного активу.

8. *Випадки та методика проведення переоцінки основних засобів.* Вартість об'єктів основних засобів, що відображена в обліку і звітності, може не відповідати їх реальній вартості. Тому підприємства мають право здійснювати переоцінку об'єктів основних засобів. Діючі стандарти не відносять переоцінку до обов'язкових заходів. Тому підприємство самостійно приймає рішення щодо необхідності її проведення. Слід пам'ятати, що коли переоцінюється певний об'єкт основних засобів, необхідно також переоцінити всі інші об'єкти відповідної групи основних засобів.

9. *Порядок використання сум дооцінки основних засобів та обмеження розподілу додаткового капіталу в результаті дооцінки основних засобів між власниками.* Відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби" у примітках до фінансової звітності наводиться інформація про зміну розміру додаткового капіталу в результаті переоцінки основних засобів та обмеження щодо його розподілу між власниками (учасниками). Отже, в Наказі про облікову політику доцільно вказати обмеження розподілу додаткового капіталу в результаті дооцінки основних засобів між власниками (учасниками) при їх виході із товариства, а саме: розподіляти між засновниками, які виходять із товариства, або не розподіляти.

10. *Періодичність зарахування сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку.* Відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби" підприємство має право встановлювати періодичність (період) зарахування сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку щомісяця, щокварталу, раз на рік або при вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені.

11. *Джерела фінансування відновлення основних засобів.* З метою безперервної діяльності підприємству доцільно передбачити джерела фінансування відновлення основних засобів. Для цього в Наказі про облікову політику необхідно передбачити правила відрахування до амортизаційного (реноваційного) резерву.

З одного боку, склад інформації про основні засоби повинен бути достатнім, щоб забезпечувати не лише потреби обліку, але й інших функцій управління

(планування відновлення основних засобів за їх матеріально-речовим складом і кількістю об'єктів, аналізу використання об'єктів і контролю за їх збереженням), при реалізації яких суб'єкти прийняття рішень використовують облікову інформацію. Але з іншого боку, одержання надмірної, надлишкової інформації збільшує вартість облікових робіт і перенасичує облік непотрібними показниками. Така ситуація уповільнює та ускладнює розробку оптимальних рішень, тому інформація про факти господарського життя підлягають відображенню у внутрішніх звітах лише у тому обсязі, який дозволяє здійснювати управлінський вплив на господарські процеси.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

За результатами досліджень з метою удосконалення організації обліку надходження основних засобів інтерпретовано принципи бухгалтерського обліку з точки зору обліку основних засобів, що полегшить суб'єктам формування облікової політики підприємства в частині обліку даних необоротних активів. Запропоновано перелік інформації щодо основних засобів в розрізі якої рекомендується формувати відповідну частину Наказу про облікову політику підприємства. Також запропоновано класифікацію основних засобів для потреб управління рухом основних засобів. Дані пропозиції сприяють більш раціональній організації обліку основних засобів на підприємстві, що дозволить формувати точну та правдиву інформацію про рух та стан основних засобів на підприємстві.

Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф.Ф.* Теорія бухгалтерського обліку: [підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"] / Вид. 2-е, доп. і перероб./ Ф.Ф. Бутинець – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с. 2. *Дерій В.А.* Організація бухгалтерського обліку в підприємстві: курс лекцій / В.А.Дерій. – Тернопіль: Джура, 2003. – 92 с. 3. *Качалин В.В.* Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP/ В.В. Качалин. – М.: Дело, 1998. – 432 с. 4. *Малюга Н.М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія,

перспективи розвитку: монографія/ Наталія Михайлівна Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с. 5. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник / За ред. В.С.Леня. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с. 6 *Панков В.В.* Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита: учебное пособие/ В.В. Панков. – М.: "ИнформБюро", 2011. – 168 с. 7. *Пушкар М.С.* Облікова політика і звітність: навчальний посібник / М.С.Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 141 с. 8. *Сук Л.К.* Організація бухгалтерського обліку: підручник / Л.К. Сук, Л.П. Сук. – К.: Каравела, 2009. – 624 с. 9. *Шаститко А.Е.* Новая институциональная экономическая теория/ А.Е.Шаститко.- М.: ТЕИС. – 2002 г.- с. 576. 10. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів / Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. – Офіц. вид. // Вісник законодавства України, 2003 р., 11, 13, N 46. – (Нормативний документ Міністерство фінансів України. Методичні рекомендації) . 11. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>. 12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [Електронний ресурс] : зміннами та доповненнями / затвержені наказом міністерства фінансів України; від 27.04.00 р. № 114. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.

ГРЕЧКО Сергій Миколайович – здобувач Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблемні питання обліку основних засобів;

Стаття до редакції надійшла: 05.03.12 р.