

2.7. Проблеми організації обліку основних засобів та шляхи їх вирішення

Для здійснення господарської діяльності будь-яке підприємство повинно мати необхідні засоби та матеріальні умови. Це найголовніший елемент продуктивних сил, який сприяє процесу виробництва, розподілу, обміну та споживання ресурсів. У бухгалтерському обліку засоби праці виділено в окремий об'єкт обліку, який називається основними засобами підприємства. Від того, наскільки ефективно використовуються основні засоби підприємством, залежать результати його діяльності. В свою чергу, ефективність використання основних засобів залежить від вмілої організації обліку. Тобто від організації своєчасного одержання надійної та повної облікової інформації, адже на її основі підприємці приймають свої рішення щодо управління своїм майном.

Значний внесок у дослідження питань організації обліку основних засобів зробили такі вчені: Бутинець Ф.Ф., Власюк Г.В., Голов С.Ф., Огійчук Н.Ф., Островерха Р.Е. та ін. Отримані ними результати мають велике значення, але постійні зміни в економіці потребують подальшого дослідження проблем організації обліку основних засобів та шляхів їх вирішення.

На сьогоднішній день, будь-яке підприємство не може ефективно функціонувати без чіткої організації бухгалтерського обліку. Ефективна організація обліку ґрунтується на нормативно-правових актах держави та вміло сформованої облікової політики, яка затверджується Наказом по підприємству. Облікова політика розробляється індивідуально кожним підприємством і повинна забезпечувати надійність та достовірність їх фінансової інформаційної системи.

На сьогодні існує проблема того, що на підприємствах або зовсім не формується облікова політика, або має суттєві недоліки, такі як: наказ про облікову політику складається формально, тобто елементи наказу не обговорюються і нічим не обґрунтовані; більшість підприємств встановили свою облікову політику ще з набранням чинності закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», і, не зважаючи на затвердження нових П(С)БО, до Наказів не вносилися зміни і доповнення; Накази не мають визначеної структури; деякі питання висвітлені або не в повному обсязі або зовсім не наводяться; не висвітлюється питання щодо організаційно-технічних аспектів обліку, а саме: не наводиться графік документообігу; перелік первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку, порядок проведення інвентаризації, котрий застосовується на підприємстві, адже, без цих елементів ефективного здійснення облікової політики неможливе. На наш погляд облікова політика повинна розкривати усі методологічні принципи та прийоми, які використовує підприємство для обліку і відображення у фінансовій звітності основних засобів. Для

цього вкрай необхідно, щоб у розробку політики було закладено принцип повноти та реальності облікових даних. Тому, формуючи облікову політику щодо обліку основних засобів, необхідно висвітлити такі питання як: одиниця обліку необоротних активів; організація класифікації основних засобів ліквідаційна вартість; методи амортизації, які застосовуються; вартісна межа для віднесення об'єктів до складу основних засобів та до складу малоцінних необоротних матеріальних активів; порядок переоцінки (визначення порога суттєвості); первинні документи і графік документообігу; порядок проведення інвентаризації. Адже, вдало обрана облікова політика позитивно впливає на діяльність підприємства в цілому, забезпечуючи ефективну роботу бухгалтерії.

Розглянемо детальніше кожне з цих положень облікової політики.

1. Одиниця обліку необоротних активів. В практиці часто виникає неясність в питанні: що саме відносити до об'єкта основних засобів? Відповідь на це питання відображена в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку та П(с)БО 7. Де зазначається, що підприємства самостійно можуть визначати, що відносити до облікової одиниці основних засобів, використовуючи запропоновані альтернативи. А саме, закінчений пристрій із усіма пристосуваннями та приладами до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристрої, приналежності, керування і 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 підприємством¹⁸¹.

2. Організація класифікації основних засобів. Однією з важливих умов організації бухгалтерського обліку основних засобів є їх доцільна класифікація, під якою слід розуміти групування за визначеними ознаками.

Для потреб бухгалтерського обліку основні засоби поділяють на групи:

1) основні засоби (земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); тварини; багаторічні насадження, інші основні засоби);

2) інші необоротні матеріальні активи (бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; тимчасові споруди; природні ресурси; інвентарна тара; предмети прокату; інші необоротні матеріальні активи).

¹⁸¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом міністерства фінансів України від 27.04.00 р. № 92. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99>.

З II кв. 2011 року набрав чинності III розділ Податкового Кодексу, в якому запропонований поділ основних засобів на 16 груп замість чотирьох, згідно класифікатора 1997 року. Класифікація, наведена в Податковому Кодексі має враховуватись платником податку при застосуванні методів амортизації та розрахунку норм амортизації. Зауважимо, що класифікація основних засобів та інших необоротних активів, запропонована Податковим Кодексом, майже повністю співпадає з класифікацією основних засобів, наведеною в п. 5 П(С)БО 7 «Основні засоби», а також назвою субрахунків до рахунку 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи», що зазначені в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Таким чином, для цілей оподаткування платником податку при класифікації основних засобів та інших необоротних активів за групами, за основу мають братися дані про розподіл цих активів за субрахунками в бухгалтерському обліку.

Наведена дана класифікація має певні відмінності, зокрема відсутня окрема група під назвою «Інші необоротні матеріальні активи», яка б відповідала даним субрахунку 117 «Інші необоротні матеріальні активи». Виходячи з логіки цього пункту, ці активи мають відноситися до групи 9 «Інші основні засоби». Одночасно до класифікації введена група 16 «Довгострокові біологічні активи», яка відповідає даним синтетичного рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» в бухгалтерському обліку. Звичайно, законодавчі акти повністю не можуть охопити всі основні засоби, які використовуються на підприємствах України. Тому, у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів вказано, що керівництво підприємства самостійно, на власний розсуд може розширювати класифікацію, та має право розподіляти об'єкти основних засобів за групами (підгрупами), зокрема на власні, орендовані; запасні, ті, що перебувають в експлуатації, на консервації, в оренді; такі, що орендовані в інших суб'єктів ведення господарської діяльності або у фізичних осіб; такі, що перебувають на ремонті, модернізації, реконструкції, добудові або частковій ліквідації тощо. Слід зауважити, що правильна класифікація полегшить поточний облік, складання фінансової, статистичної, управлінської та податкової звітності, а також дасть змогу забезпечити діючий внутрішньогосподарський контроль за наявністю та рухом основних засобів.

Необхідно відмітити, що в Податковому Кодексі для кожного об'єкта основних засобів встановлений мінімальний термін корисного використання. Наприклад, для групи 5 «Транспортні засоби», встановлено, що строк корисного використання складає 5 років, для групи 8 «Багаторічні насадження» – 10 років, тощо. Термін корисного використання

застосовується при розрахунку амортизації згідно податкових методів нарахування.

В бухгалтерському обліку підприємець має право самостійно встановлювати термін корисного використання враховуючи очікувані економічні вигоди, які він зможе отримати від експлуатації об'єкта основних засобів. Проте, як показує практика господарювання, більшість підприємств, для того щоб наблизити податковий і бухгалтерський облік та уникнути неузгодженості між ними в обліковій політиці дотримуються термінів, передбачених Податковим Кодексом.

3. Ліквідаційна вартість. Ліквідаційна вартість використовується при розрахунку вартості основних засобів, яка підтягається амортизації. Так як визначити ліквідаційну вартість об'єкта основних засобів через декілька років важко, то підприємства часто вказують в обліковій політиці, що ліквідаційна вартість дорівнює нулю, а вартість, що амортизується дорівнює первісній вартості. На наш погляд, дуже важливо вірно розрахувати ліквідаційну вартість по кожному об'єкту основних засобів окремо, адже дана вартість використовується з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

4. Методи амортизації, які застосовуються. У П(С) БО 7 наведені такі методи амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів): прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості (подвійного залишку, що зменшується); кумулятивний; виробничий. Підприємство може встановити різні методи амортизації для різних груп основних засобів, але при цьому слід пам'ятати про особливості нарахування амортизації в податковому обліку.

При зарахуванні об'єктів основних засобів на баланс підприємства, необхідно визначити найдоцільніший метод амортизації для кожного окремого об'єкта з урахуванням очікуваних економічних вигод, які будуть отримані від його використання. Для того, щоб обрати найдоцільніший метод необхідно здійснити розрахунки за всіма методами для кожного об'єкта. Даний процес вимагає наявності кваліфікованих кадрів на підприємстві, потребує багато часу та матеріальних затрат. Тому, на підприємствах, як правило, в більшості випадків, використовується прямолінійний метод нарахування амортизації для всіх об'єктів, перевагою якого є простота в розрахунку та застосуванні, а недоліками є те, що він не враховує моральний знос об'єкта та збільшення з часом витрат на підтримку об'єкта в робочому стані.

5. Вартісна межа для віднесення об'єктів до складу основних засобів. З 1 січня 2012 року в Податковому Кодексі мінімальна вартість об'єкта основних засобів встановлена на рівні 2500 грн.¹⁸². Тому, як правило, на

¹⁸² Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>. [149]

практиці більшість підприємств таку вартість прив'язують до вартості податкової малоцінки.

6. Порядок переоцінки. В обліковій політиці необхідно відобразити умови коли проводиться переоцінка та зазначити поріг суттєвості (як правило у відсотках). Згідно п. 16 П(С)БО 7 переоцінка проводиться, якщо на дату балансу залишкова вартість суттєво відрізняється від його справедливої вартості. В п. 7 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів вказується про те, що підприємства самостійно встановлюють поріг суттєвості, та пропонують такі альтернативні способи: порогом суттєвості встановлюється величина, яка дорівнює 1% величини чистого прибутку/збитку; або за поріг суттєвості приймається величина, яка дорівнює 10 % відхилення залишкової вартості об'єктів від їх справедливої. Дослідження показало, що більшість підприємств встановлюють саме 10%-вий поріг суттєвості.

7. Первинні документи і графік документообігу. Важливим етапом організації обліку основних засобів є первинний облік. Від його якості, достовірності, повноти та оперативності залежить наступний процес обліку. Слід зазначити, що організація бухгалтерського обліку основних засобів повинна бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних способів та методів обліку, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації. Тому для цього необхідно обрати оптимальну за складом та обсягом облікову інформацію, яка зможе забезпечити реалізацію завдань, поставлених перед обліком основних засобів; розробити та запровадити удосконалені форми носіїв облікової інформації, найбільш адаптованих до структури, змісту та характеру інформації; розробити та запровадити раціональні схеми документообігу, що дозволять із найменшими затратами трудових, матеріальних та фінансових ресурсів забезпечити своєчасне виконання поставлених завдань. Аналіз структури документів і реєстрів з обліку основних засобів, запроваджених нормативними документами¹⁸³ дозволив нам зробити такі висновки: з одного боку, вони містять застарілі показники, які не формують підсумкової, узагальнюючої інформації, а з іншого – у них відсутні показники, необхідні для складання звітності в умовах застосування П(С)БО 7 «Основні засоби». На нашу думку, вилучення непотрібних показників зменшить обсяги зайвої роботи облікового апарату та дозволить зосередитись на результативній інформації, що безпосередньо впливає на прийняття управлінських рішень щодо наявності основних засобів та режиму їх використання, тобто підвищить ефективність обліку.

¹⁸³ Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – 2007. – № 2. – С. 86-95.

Як було зазначено вище, на ефективну організацію обліку також впливає наявність графіків документообігу. Організація документообігу зможе упорядкувати рух документів та забезпечити їх своєчасне надходження до бухгалтерії. В них зазначають кількість примірників кожного документа, які необхідні для оформлення тієї чи іншої господарської операції; осіб, відповідальних за кожний вид робіт (складання документів, їх перевірку, реєстрацію, обробку, облікову реєстрацію інформації в облікових реєстрах) та терміни їх виконання. Розробка графіків для кожного документа дасть змогу забезпечити мінімальні терміни його знаходження у відповідному структурному підрозділі підприємства, що сприятиме зростанню ефективності облікової роботи та посиленню контрольних функцій. Та, слід зазначити, що розроблені графіки необхідно відображати в Наказі про облікову політику в якості додатку.

8. Порядок проведення інвентаризації. Для забезпечення збереження основних засобів, унеможливлення їх розбирання, псування та передчасного виведення з ладу, необхідно організувати проведення інвентаризації. В Наказі про облікову політику необхідно відобразити таку інформацію як періодичність проведення інвентаризації та матеріально відповідальних осіб. Зауважимо, що інвентаризація обов'язково повинна проводитись перед складанням річної фінансової звітності.

На жаль, на підприємствах часто порушується вимога обов'язковості проведення інвентаризації. Якщо ж підприємство ігнорує вимоги нормативних документів, подає річну фінансову звітність, дані якої не підтверджені обов'язковою річною інвентаризацією, така звітність у цьому випадку може кваліфікуватись як недійсна, враховуючи недотримання при її складанні вимог чинного законодавства.

Таким чином, ефективна організація бухгалтерського обліку основних засобів має забезпечити досягнення цілей обліку, а саме: своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку повної інформації про оцінку, надходження, внутрішнє переміщення і вибуття основних засобів; відображення даних про нарахування амортизації основних засобів за звітний період і їх знос з початку строку корисного використання; визначення витрат на підтримку об'єктів у робочому стані, їх відновлення і поліпшення; визначення фінансових результатів від реалізації та іншого вибуття основних засобів; накопичення інформації для складання звітності про основні засоби і капітальні інвестиції.