

УДК 657

Борисюк О.С., аспірант

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

ВПЛИВ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА ЕФЕКТИВНІСТЬ ВИКОРИСТАННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

© *Борисюк О.С.*

У статті розкрито основні проблеми облікової політики підприємств в частині формування інформації про необоротні активи. Узагальнені елементи облікової політики стосовно обліку необоротних активів.

В статье раскрыты основные проблемы учетной политики предприятий в части формирования информации о необоротных активах. Обобщенные элементы учетной политики относительно учета необоротных активов

The article disclosed the formation of the main problems of accounting policies for companies in the formation of information about fixed assets. Generic elements of accounting policies in methods of accounting fixed assets

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Ринкова трансформація економіки України висуває підвищені вимоги до інформації, яка подається у фінансовій звітності підприємств. Нині бухгалтерський облік та підготовка фінансової звітності має здійснюватися підприємствами відповідно до принципів та методів, задекларованих Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" [1] та представлених у низці національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО). Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств, гарантують і захищають інтереси користувачів; удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності [10, с. 13].

Інструментом організації бухгалтерського обліку є облікова політика. Відповідно до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються

підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання формування облікової політики в цілому та її складових досить широко висвітлене в обліковій літературі. Вагомий внесок у дослідження і розробку теоретичних аспектів формування облікової політики зробили відомі вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема: Алборов Р.А., Барановська Т.В., Бутинець Ф.Ф., Кондраков Н.П., Коблянська О.І., Лебедзевич Я.В., Лінник В.Г., Нечитайло А.І., Швець В.Г., Шулепова С.М.

Однак практичні питання впливу облікової політики на ефективність використання необоротних активів досліджені недостатньо. Значні зміни у формах власності, організаційних формах підприємства, ринковій інфраструктурі суттєво вплинули на форми, види й методи планування, управління, аналізу, а система обліку, в основному, зберегла стару ідеологію і організацію. Тому, дослідження питань облікової політики є досить нагальними, що обумовлює і актуальність обраної теми дослідження.

Вивчення опублікованих наукових праць і діюча практика господарської діяльності підприємств свідчать про те, що при формуванні облікової політики стосовно питань обліку необоротних активів є цілий ряд принципово важливих проблем, які потребують нових досліджень.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є розробка практичних рекомендацій щодо формування облікової політики в частині відображення інформації про необоротні активи з урахуванням вимог національних стандартів обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.

Облікова політика залежно від вибору методів оцінки активів може вплинути на фінансовий результат діяльності підприємства. Прикладом цього впливу є застосування різних методів амортизації основних засобів, строки використання нематеріальних активів. Законодавчо-нормативне регулювання окремих питань обліку необоротних активів наведено в табл. 1.

Із запропонованих нормативними документами з бухгалтерського обліку варіантів елементів облікової політики

суб'єктом господарювання має провадитися вибір відповідних методів оцінки та обліку необоротних активів. При цьому, можливість вибору передбачає наявність варіантів, з яких можна зробити такий вибір. Проте не кожний перелік є набором варіантів елементів облікової політики.

Так, наприклад, п. 24 П(С)БО 7 «Основні засоби» установлено, що при визначенні строку корисного використання (експлуатації) основних засобів слід урахувувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові чи інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

У ситуації, що розглядається, у стандарті перелічуються не варіанти, які беруться за основу при визначенні строку корисного використання об'єкта основних засобів, а наведено перелік обмежень, які необхідно враховувати при встановленні строку корисного використання такого об'єкта.

В інших випадках, наприклад, пунктом 26 того ж П(С)БО 7 «Основні засоби» регламентовано нарахування амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) із застосуванням таких методів: прямолінійного; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивного; виробничого. Крім того, останнім абзацом п. 26 П(С)БО 7 підприємству надане право «застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством», тобто відповідно до ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [1].

Ось тут ідеться саме про варіанти запропонованих стандартом методів нарахування амортизації, кожний з яких підприємство має право вибрати самостійно.

Таблиця 1

Законодавчо-нормативне регулювання окремих питань обліку
необоротних активів

Питання обліку необоротних активів	Нормативні документи
Визначення	П(С)БО 7 „Основні засоби”, П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»; 12 «Фінансові інвестиції»; П(С)БО 30 «Біологічні активи»; П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»; Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств
Визнання	П(С)БО 7 „Основні засоби”; П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»; 12 «Фінансові інвестиції»; П(С)БО 30 «Біологічні активи»; П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»
Оцінка	П(С)БО 7 „Основні засоби”, П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»; 12 «Фінансові інвестиції»; П(С)БО 30 «Біологічні активи»; П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»; П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»; Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств»
Класифікація	П(С)БО 7 „Основні засоби”, П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»; 12 «Фінансові інвестиції»; П(С)БО 30 «Біологічні активи»; Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств», План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

Методи амортизації	П(С)БО 7 „Основні засоби”, П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств»
Переоцінка	П(С)БО 7 „Основні засоби”, П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»; П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств»
Документальне оформлення наявності та руху необоротних активів	П(С)БО 7 „Основні засоби”, П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»; 12 «Фінансові інвестиції»; П(С)БО 30 «Біологічні активи»; Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88
Формування звітної інформації	П(С)БО 2 „Баланс”, П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів», П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал», Наказ Міністерства фінансів України “Про примітки до річної фінансової звітності”

З метою уникнення подвійної роботи облікового персоналу на практиці часто здійснюють нарахування амортизації згідно з нормами податкового законодавства і в бухгалтерському, і в податковому обліку. При цьому виникає потреба в урегулюванні наступних питань, які пов’язані із розбіжностями у методиці обліку: в податковому обліку норми амортизації визначені у відсотках у цілому для групи, та пооб’єктний облік амортизації здійснюється тільки за об’єктами основних фондів, які належать до 1-ї групи. Пооб’єктного обліку нарахування амортизації для об’єктів основних фондів 2, 3 та 4-ї груп у податковому обліку не передбачено. При цьому, у бухгалтерському обліку кожній групі основних засобів відповідає окремий субрахунок й розрахунок амортизації провадиться окремо за кожним об’єктом.

З введенням П(С)БО 7 «Основні засоби» в обліку склалася ситуація, коли стали існувати дві окремі класифікації основних засобів в залежності від цільового та функціонального призначення

– бухгалтерська, згідно якої виділено 9 груп основних засобів і 7 груп інших необоротних матеріальних активів, та податкова, яка включає 4 групи основних засобів, до кожної з яких застосовується окрема норма амортизації. Таким чином, для застосування у бухгалтерському обліку для розрахунку амортизації податковим методом необхідно згрупувати об'єкти основних засобів відповідно до вимог податковому обліку.

При формуванні облікової політики, необхідно звернути увагу на те, що допустимі нормативними актами з бухгалтерського обліку варіанти елементів облікової політики не передбачають однакового алгоритму їх вибору.

Різноманітність елементів облікової політики (через їх відокремленість) та допустимі їх варіанти найрозумнішим уявляється подати згрупованими в розрізі відповідних П(С)БО в табличній формі (табл. 2).

Підприємствам при формуванні власної облікової політики необхідно вибрати та відобразити в наказі про облікову політику ті з елементів, які властиві господарським операціям та подіям, що мають місце в їх діяльності або плануються в осяжному майбутньому.

Від уміло сформованої облікової політики щодо необоротних активів багато в чому залежать ефективність управління господарською діяльністю підприємства та стратегія його розвитку на тривалу перспективу. Вдало обрана облікова політика позитивно впливає на діяльність підприємства, забезпечує ефективну роботу бухгалтерії.

При складанні наказу про облікову політику підприємству доцільно вказати наступну інформацію про необоротні активи: поріг суттєвості щодо окремих об'єктів необоротних активів; строки корисного використання (експлуатації) необоротних активів; методи нарахування амортизації щодо різних необоротних активів і їх груп; порядок переоцінки необоротних активів.

Таблиця 2

Перелік основних об'єктів та елементів облікової політики підприємства стосовно формування інформації про необоротні активи

№ з/п	Об'єкт облікової політики	Елементи облікової політики	Норми П(С)БО
1	2	3	4
1	Поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку	Стандартами не регламентовано, установлюється підприємством самостійно	п. 3 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
Основні засоби			
2	Строк корисного використання (експлуатації) об'єктів основних засобів	Встановлюється підприємством самостійно	п. 4 і п. 36.2 П(С)БО 7 «Основні засоби»
3	Порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів	Стандартом не регламентовано, установлюється підприємством самостійно	п. 4 і п. 17 П(С)БО 7 «Основні засоби»
4	Метод нарах. амортизації основних засобів	— прямолінійний; — зменшення залишкової вартості; — кумулятивний; — виробничий; — прискореного зменшення залишкової вартості; — передбаченого податковим законодавством	п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби»
5	Методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів	— прямолінійний; — виробничий	п. 27 П(С)БО 7 «Основні засоби»

6	Методи нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів	В першому місяці використання об'єкта: у розмірі 50 % його вартості, що амортизується, та решти 50 % вартості, що амортизується, у місяці вилучення об'єкта з активів (списання з балансу) унаслідок невідповідності критеріям визнання активом; 100 % вартості при передачі об'єкта в експлуатацію	п. 27 П(С)БО 7 «Основні засоби»
7	Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів	Встановлюється підприємством самостійно	п.п. 5.2 П(С)БО 7 «Основні засоби»
8	Переоцінка основних засобів	Проводиться за рішенням підприємства у разі суттєвого відхилення від справедливої вартості	п. 16 П(С)БО 7 «Основні засоби»
9	Періодичність (період) зарахування сум дооцінки основних засобів до складу нерозподіленого прибутку	— щомісяця; — щокварталу; — раз на рік; — при вибутті об'єкта	п. 21 П(С)БО 7 «Основні засоби»
Нематеріальні активи			
10	Строк корисного використання нематеріальних активів	Самостійно встановлюється підприємством	п. 4 і п.п. 36.2 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»

11	Порядок визначення ліквідаційної вартості нематеріальних активів	Установлюється підприємством самостійно	п. 28 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»
12	Методи нарахування амортизації нематеріальних активів	— прямолінійний; — зменшення залишкової вартості; — прискореного зменшення залишкової вартості; — кумулятивний; — виробничий. За неможливості визначення умов отримання майбутніх економічних вигод амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу	п. 27 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»
13	Періодичність (період) зарахування сум дооцінки нематеріальних активів до складу нерозподіленого прибутку	— щомісяця; — щокварталу; — раз на рік; — при вибутті об'єкта	п. 24 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»
Довгострокові фінансові інвестиції			
14	Порядок (механізм) установлення ступеня суттєвого впливу	Стандартом не регламентовано, установлюється підприємством самостійно	п. 3 і п. 23 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»
15	Методи оцінки фінансових інвестицій (крім інвестицій, які утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в	Фінансові інвестиції на дату балансу відображаються: — за справедливою вартістю; — за собівартістю фінансової інвестиції з урахуванням	п. 8 і п. 9 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»

	капіталі) на дату балансу	зменшення корисності інвестиції	
16	Дата визнання придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів	Фінансові активи, придбані в результаті систематичних операцій, визнаються: — на дату укладення контракту; — на дату виконання контракту	п. 15 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»
Відстрочені податкові активи			
17	Періодичність відображення відстрочених податкових активів	Відстрочені податкові активи можуть наводитися: — у проміжній фінансовій звітності; — у річній фінансовій звітності	п. 15 П(С)БО 17 «Податок на прибуток»
Необоротні активи, утримувані для продажу			
18	Перелік та порядок створення забезпечень	Стандартом не регламентовано, самостійно встановлюються підприємством	п. 3 розділу III П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»
Інвестиційна нерухомість			
19	Критерії розмежування інвестиційної нерухомості та операційної нерухомості	Самостійно встановлюється підприємством	п. 4 і п.п. 34.1 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»
20	Класифікація інвестиційної нерухомості за групами	Стандартом не регламентовано, самостійно визначається підприємством	п. 34 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»

21	Методи оцінки інвестиційної нерухомості на дату балансу	— за справедливою вартістю; — за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення	п. 16 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»
22	Переоцінка нематеріальних активів	Проводиться за самостійним рішенням підприємства тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок	п. 19 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»

Доцільно також в наказі про облікову політику підприємства щодо обліку необоротних активів визначити форми первинних документів, що використовуються для оформлення їх наявності та руху; обліку; правила документообігу і технологію обробки інформації щодо необоротних активів, порядок контролю за наявністю та рухом необоротних активів та відповідальність посадових осіб; порядок аналітичного обліку та групування необоротних активів.

Висновки. Формування та дотримання на підприємстві облікової політики є однією з важливих умов отримання достовірної інформації для відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Однією з умов забезпечення належної облікової політики в частині формування інформації про необоротні активи є належне її інформаційне забезпечення, якому має сприяти держава. У статті систематизовані елементи облікової політики узгоджені з П(С)БО, які можуть бути використані при формуванні облікової політики конкретного підприємства.

Список використаних джерел:

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, затверджений Постановою Верховної Ради України від 16.07.1999 р.
2. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”,

затверджений Постановою ВР України від 22-05.1997 р.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 750/4043 від 02.11.99 р.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 17.05.2000 р. № 284/4505.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 “Фінансові інструменти”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2001 р. № 1050/6241.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779

10. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів/За редакцією проф.Ф.Ф.Бутинця.-4-е вид., доп. І перероб.-Житомир:ПП “Рута”, 2002.-688с.

11. Коблянська О.І. Фінансовий облік : Навч. посіб. — 2-е вид., випр. і допов. — К.: Знання, 2007. — 471 с.

12. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. Посіб. – К.: Знання-Прес, 2008. – 553 с.