

Проблеми формування облікової політики щодо необоротних активів

Становлення ринкової економіки, впровадження національних стандартів бухгалтерського обліку зумовлюють необхідність нових підходів до організації і ведення бухгалтерського обліку відповідно до економічних умов. З переходом до ринкової економіки гостро постають питання управління підприємством як суб'єктом ринкових відносин.

Уже зараз в нормативних документах, що регулюють облік відповідних об'єктів, передбачено багатоваріантність, альтернативність певних облікових процедур та методів. Кожне підприємство, виходячи з конкретних умов своєї роботи, вибирає найбільш прийнятний для себе варіант, який забезпечує надійний контроль за ефективним використанням ресурсів та є найбільш економічно доцільним.

облік, облікова політика, необоротні активи, нематеріальні активи, малоцінні необоротні матеріальні активи, фінансові інвестиції, основні засоби

Встановлення облікової політики на підприємстві являє собою принципово новий напрям в розвитку бухгалтерського обліку. Але за короткий строк проведення реформи зроблено лише перші кроки, тому підхід містить багато дискусійного та невирішеного, а це знижує можливість практики і потребує подальших досліджень. Формування облікової політики щодо необоротних активів має ряд проблемних питань. В нормативних документах з бухгалтерського обліку, зокрема в Положеннях бухгалтерського обліку, хоч і наведені альтернативні варіанти елементів облікової політики щодо необоротних активів але, деякі з них потребують уточнень при їх використанні. Вибір та обґрунтування окремих елементів облікової політики потребує складних розрахунків та математичного апарату (визначення складу постійних та змінних витрат на основі кореляційних зв'язків), інформації про середньо галузеві показники та показники аналогічних підприємств (визначення строків використання основних засобів).

Дослідженням організації обліку та формування облікової політики в цілому займаються вчені нашої країни та інших зарубіжних країн, зокрема М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, Ф.Ф. Бутинець, Б.С. Кругляк, Я.В. Соколов, М.М. Коцупатрий, Г.Г., А.Г.Загородній, П. Житний та інші.

Необхідно підтримати думку вчених, які вважають, що „облікова політика – це нове слово в господарському житті”. Однак, наукове та практичне значення цієї проблеми лише започатковується і потребує дослідження. Таким чином, метою даної статті є висвітлення нових підходів до формування облікової політики підприємств та розкриття в ній інформації стосовно необоротних активів.

Основними об'єктами необоротних активів, які мають бути обов'язково описані в наказі про облікову політику підприємства є: основні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, фінансові інвестиції.

Одним з елементів облікової політики щодо необоротних активів є встановлення вартісної межі між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами. Тому перед бухгалтером виникає питання, на який рахунок відносити ці об'єкти – на 10 «Основні засоби» чи на 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи». Для цього в обліковій політиці важливо встановити вартісні ознаки об'єктів, що включаються до складу малоцінних необоротних активів. Величину вартісного критерію віднесення матеріального активу до малоцінних необоротних активів підприємство може встановлювати самостійно.

Для різних підприємств така сума може бути різною залежно від виду діяльності, величини активів тощо, тому для одних підприємств той чи інший предмет може бути основним засобом, а для інших – малоцінним необоротним матеріальним об'єктом. Але, в Законі «Про оподаткування прибутку підприємств» основними засобами визнаються активи строком використання більше ніж 365 днів і вартістю, більше 1000 грн. Оскільки в податковому обліку малоцінні необоротні активи не амортизуються, а їх вартість відразу відноситься на валові витрати, тому для полегшення ведення бухгалтерського та податкового обліків пропонуємо встановити вартісну межу між основними засобом та малоцінними необоротними матеріальними активами у розмірі 1000 грн.

Найпроблемнішою ділянкою облікової роботи є нарахування амортизації основних засобів. Нарухування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання об'єкта основних засобів.

Серед переваг системи амортизації, яка міститься в П(С)БО 7 „Основні засоби”, насамперед, слід зазначити відмову від нав'язування підприємствам лише прискореної амортизації. Адже її використання дає переваги тільки рентабельним підприємствам. Якщо відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" підприємства повинні були використовувати або метод залишку, який зменшується, або прискорений метод з фіксованими річними нормами амортизації, то тепер підприємствам надано право вибирати будь-який метод нарахування амортизації з шести пропонованих у стандарті: прямолінійний, метод зменшення залишкової вартості (залишку, який зменшується), метод прискореного зменшення залишкової вартості (залишку, що зменшується за подвійною нормою), кумулятивний (суми чисел), виробничий (амортизація нараховується пропорційно обсягові виробленої продукції або виконаної роботи), за податковими нормами. Перший і два останніх з перелічених методів (за умови, що амортизаційний період дорівнює строку корисного використання об'єктів основних засобів) можна віднести до неприскорених методів амортизації, а решту - до прискорених. А у випадку встановлення підприємством занижених строків корисного використання основних засобів, всі розглянуті методи амортизації стають прискореними [3].

Однак, слід зазначити, що застосування дозволених П(С)БО 7 «Основні засоби» податкових методів нарахування амортизації основних засобів призводить до плутанини понять, що використовуються у бухгалтерському і податковому обліку. Це стосується підстав для збільшення первісної вартості основних засобів, визначення їх груп, а також залишкової вартості, переоцінка якої не передбачена податковим законодавством. У результаті застосування в бухгалтерському обліку методів нарахування амортизації, передбачених податковим законодавством, перекинується реальна оцінка основних засобів, що не відповідає ні вимогам бухгалтерського, ні податкового обліку.

Як вважає О.С. Гусакова, «досягти зближення даних бухгалтерського і податкового обліку амортизації неможливо» [4]. В бухгалтерському обліку нарахування амортизації здійснюється, на відміну від податкового, не в цілому за групою, а окремо по кожному об'єкту. Розбіжності можуть виникнути при ремонті основних засобів, їх виведенні з експлуатації. Тому, найбільш доцільним, на нашу думку, є напрямок, коли підприємство веде за податковим законодавством податковий облік амортизації і його дані відображає в податковій звітності. При цьому відокремлено здійснює нарахування бухгалтерської амортизації за П(С)БО 7, зазначивши обраний метод в наказі про облікову політику і відображаючи дані у фінансовій звітності.

Наступним елементом облікової політики щодо основних засобів є порядок переоцінки об'єктів основних засобів. Згідно з П(С)БО 7 „Основні засоби”, підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу.

Згідно з п.34 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, порогом суттєвості для проведення переоцінки об'єктів основних засобів може прийматися величина, що дорівнює:

- 1% чистого прибутку (збитку) підприємства за звітний період:
 $(ЗВ - СВ) > 1\% \cdot \text{чистий прибуток (збиток)}$ – переоцінка проводиться,
 $< 1\%$ - переоцінка не проводиться

ЗВ – залишкова вартість об'єкта основних засобів,

СВ – справедлива вартість об'єкта основних засобів;

- величина, що дорівнює 10% відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості:

$$\frac{(ЗВ - СВ)}{СВ} \cdot 100\% > 10\% \text{ – переоцінка проводиться,}$$
$$< 10\% \text{ – переоцінка не проводиться [1].}$$

Особливим випадком проведення переоцінки об'єкта основних засобів є ситуація, коли залишкова вартість об'єкта дорівнює нулю. Така ситуація виникає, коли об'єкт основних засобів повністю амортизований, але перебуває в нормальному стані і продовжує використовуватись у виробничому процесі. Переоцінена вартість такого об'єкта визначається додаванням його справедливої вартості до первісної без зміни суми зносу.

Слід зазначити, що на практиці досить важко обрати одну з альтернатив, виписаних у Рекомендаціях, адже вони не співставні у сумовому виразі. Тобто, обирати з рекомендованих альтернатив встановлення межі суттєвості підприємство має виходячи з мети, яку воно переслідує.

Методологічні засади бухгалтерського обліку зменшення та відновлення корисності основних засобів установлені П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

Втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів включають до складу витрат звітного періоду із збільшенням у балансі суми зносу основних засобів. Якщо причини зменшення корисності об'єкта основних засобів перестали існувати, то суму відновлення корисності, але не більше від суми попереднього зменшення корисності, відображують визнанням доходу з одночасним зменшенням суми зносу об'єкта основних засобів.

Вибір методу нарахування амортизації на нематеріальні активи залежить від стратегії підприємства.

Згідно з п.27 П(С)БО 8 „Нематеріальні активи” розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється відповідно до П(С)БО 7 „Основні засоби”, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Щодо нематеріальних активів, на відміну від основних засобів, немає державного регламентування нарахування зносу на них. На підприємстві самостійно визначають перелік об'єктів нематеріальних активів, на які нараховується або не нараховується знос, встановлюється порядок та норми нарахування зносу.

На об'єкти нематеріальних активів, що амортизуються, підприємство встановлює норму зносу, виходячи з їх первісної вартості та строку корисного використання. Строк корисного використання визначають договором, або за періодом, протягом якого від використання відповідного об'єкта отримують прибуток, але не більше 20 років.

А оскільки в Законі „Про оподаткування прибутку” необхідно амортизувати прямолінійним методом, то рекомендується такий метод застосовувати і в бухгалтерському обліку. За лінійним методом кожний окремих вид нематеріального активу амортизується рівними частками, виходячи з його первісної вартості з урахуванням індексації, яка визначається платником податку самостійно, виходячи із строку корисного використання таких нематеріальних активів або строку діяльності платника податку, але не більше 10 років безперервної експлуатації. Амортизаційні

відрахування проводяться до досягнення залишковою вартістю нематеріального активу нульового значення.

Для інших необоротних матеріальних активів, в тому числі й малоцінних необоротних матеріальних активів методи нарахування амортизації визначаються підприємством самостійно згідно з П(С)БО 7 „Основні засоби”. Крім того, дозволяється вибрати такі методи нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів: 1) нарахування амортизації в першому місяці використання об’єкта в розмірі 50% його вартості при передаванні предметів в експлуатацію та решту 50% вартості (за вирахуванням залишкової вартості списаних предметів за ціною можливого використання) в місяці їх списання з балансу внаслідок непридатності для подальшого використання у виробничому процесі; 2) нарахування амортизації в першому місяці використання об’єкта у розмірі 100% його вартості;

На думку А. Білоусова, найдоцільніше нараховувати амортизацію малоцінних необоротних матеріальних активів в розмірі 100% вартості їх відразу в першому місяці використання об’єкта [1]. Цей метод нарахування амортизації більш простий у використанні, ніж інші можливі методи амортизації, оскільки у підприємства відпадає потреба у визначенні очікуваного строку корисного використання (в разі застосування прямолінійного методу) чи загального обсягу продукції, який підприємство очікує одержати від використання об’єкта (в разі виробничого методу). Але в той же час їх застосування суперечить принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, тобто витрати при використанні об’єкта малоцінних необоротних активів будуть понесені в першому та останньому місяцях використання (або тільки в першому), а потім протягом терміну використання об’єкта малоцінних необоротних активів підприємство буде отримувати тільки доходи.

Наступним елементом обліку щодо якого має бути розкрита облікова політика підприємства є довгострокові фінансові інвестиції.

Оцінка довгострокових фінансових інвестицій може здійснюватись за допомогою методів:

- за собівартістю (справедливою вартістю). Собівартість фінансових інвестицій складається з вартості придбаних акцій, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов’язкових платежів та інших витрат, пов’язаних з їх придбанням;
- за методом участі в капіталі. Фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі, на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об’єкта інвестування, крім тих, що є результатом операцій між інвестором і об’єктом інвестування.

За цим методом повинен вестись облік вкладення коштів в асоційовані, дочірні підприємства, а також у спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства). Винятком є лише інвестиції, що придбані та утримуються винятково для продажу впродовж року або якщо діяльність таких обмежують здатність передавати кошти інвесторові протягом 12 місяців [2].

Головною перевагою цього методу є те, що з його допомогою забезпечується зіставність між даними неконсолідованого звіту материнської компанії і звіту, якщо б він був консолідований з дочірньою, асоційованою фірмою. В його основу покладено припущення, що результати діяльності дочірнього підприємства безпосередньо впливають на стан справ його інвестора.

На наш погляд, у визначенні методу відображення фінансових інвестицій залежно від їх виду немає нічого складного – головне визначити який вид фінансових інвестицій є у розпорядженні підприємства і застосовувати відповідний метод їх відображення.

Оскільки порядок визнання та оцінки активів, зобов’язань, доходів і витрат підприємства є елементами облікової політики, існує необхідність визначення оптимальних

методів, оцінки окремих видів операцій, що визначають в кінцевому результаті, зміст фінансової звітності. Однак, в обліковій політиці підприємства повинні розкривати не методи обліку (бо вони є незмінними), а особливості їх застосування щодо кожного з об'єктів, враховуючи також специфіку господарської та фінансової діяльності, організацію облікових робіт, ступінь комп'ютерних технологій і потреби в інформації для управління. Це дозволить оптимізувати інформацію, яку отримують користувачі фінансової звітності.

Список літератури

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003р. № 561// комп'ютерна бібліотека „ІНФОДИСК”: Законодавство України. версія 2.8.12. – 2005.
2. Білоусов А. Малоцінні необоротні матеріальні активи: сутність, особливості бухгалтерського податкового обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001.- №8.- С.12-18.
3. Буратинський В. Вдосконалення методів оцінки фінансових інвестицій на основі міжнародних стандартів обліку//Бухгалтерський облік і аудит–2001.-№10.- С.32-37.
4. Губачова О. Обираємо метод нарахування амортизації основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит.- №12.- 2000.- С.43-48.
5. Гусакова О. Податковий і бухгалтерський аспекти амортизації основних засобів //Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України.-№1 (11).- 2004.- С.119-123.
6. Пантелійчук Л. Формування облікової політики //Бухгалтерський облік і аудит. - 2004.- №12.- С.25-28.

Становление рыночной экономики, внедрение национальных стандартов бухгалтерского учета предопределяют необходимость новых подходов к организации и ведению бухгалтерского учета соответственно экономическим условиям. С переходом к рыночной экономике остро стоят вопросы управления предприятием как субъектом рыночных отношений.

Уже сейчас в нормативных документах, которые регулируют учет соответствующих объектов, предусмотрена многовариантность, альтернативность определенных учетных процедур и методов. Каждое предприятие, исходя из конкретных условий своей работы, выбирает наиболее приемлемый для себя вариант, который обеспечивает надежный контроль за эффективным использованием ресурсов и есть наиболее экономически целесообразным.

The Formation of market economies, introduction national standard accounting predestine need new approach to organizations and conduct of the accounting accordingly economic condition. With transition to market economies sharply cost(stand) the question of management enterprise as subject of the market relations.

Already presently in normative document, which adjust the account corresponding to object, is provided determined account procedures and methods. Each enterprise, coming from concrete conditions of its work, chooses the most acceptable for itself variant, which provides reliable checking for efficient use resource and there is the most economic expedient.