

ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ

**Воронцова А. С., студентка 5-го курсу,
спеціальність «Облік і аудит»
ДВНЗ «Українська академія банківської справи
Національного банку України»**

**Науковий керівник: Винниченко Н. В.,
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
ДВНЗ «УАБС НБУ»**

Анотація. У статті досліджено особливості відображення основних засобів в обліковій політиці, проаналізовано альтернативні підходи до відображення оцінки, обліку і амортизації основних засобів в обліковій політиці відповідно П(С)БО, МСБО та ПКУ.

Ключові слова: основні засоби, об'єкт основних засобів, оцінка, вартісний критерій, первісна вартість, переоцінка, методи амортизації.

Постановка проблеми. Облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві, відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства. Формування облікової політики є обов'язковим для суб'єктів господарювання будь-якої форми власності та організаційно-правової форми, що зобов'язані вести бухгалтерський облік та складати звітність.

Дане положення визначає, що підприємство самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства, а також зміни до неї [1].

Фактично облікова політика має містити один із альтернативних принципів, методів і процедур, які використовуються суб'єктом господарювання для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності і передбачені діючим законодавством. При цьому, значна частина багатоваріантних рішень стосується саме обліку основних засобів.

А отже потребує детального розгляду особливості відображення основних засобів в обліковій політиці як одного із основних її елементів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Особливості відображення елементів облікової політики щодо основних засобів перш за все розглядаються такими нормативними актами, як Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [1], МСБО 16 [2], ПКУ [3], П(С)БО 7 [4], тощо.

Метою статті є виявлення та порівняння основних альтернативних підходів щодо відображення основних засобів в обліковій політиці відповідно різних нормативних джерел.

Виклад основного матеріалу. Методологічну основу облікової політики в частині основних засобів складають Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 7 «Основні засоби», Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 16 «Основні засоби» та Податковий кодекс України (ПКУ).

В обліковій політиці доцільно відображати суттєві аспекти щодо обліку основних засобів, особливо альтернативні елементи, що стосуються специфіки діяльності конкретного суб'єкта господарювання.

Так одним із таких елементів, що мають відобразитися в обліковій політиці є визначення методів оцінки основних засобів.

По-перше, облікова політика повинна передбачити вартісний критерій віднесення до об'єктів основних засобів. Відповідно до ПКУ, передбачено, що до основних засобів відносяться матеріальні активи, вартість яких перевищує 2500 гривень [3]. Проте, в бухгалтерському обліку є можливість встановлення іншого критерію. Саме тому кількість і вартість об'єктів в бухгалтерському обліку може відрізнятися від податкового, що зумовлює різні суми амортизації, а отже і витрат. Суб'єкти господарювання повинні самостійно визначитися, чи доцільно їм вести окремо податковий і бухгалтерський облік, чи спільно.

По-друге, облікова політика має визначати первісну оцінку основних засобів, а саме перелік витрат, які не включаються до неї чи об'єкти, що її збільшують. Відповідно до П(С)БО 7, фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів. Первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується з одночасним створенням забезпечення на обґрунтовану розрахунком суму зобов'язання, яке відповідно до законодавства виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цього об'єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання. [4]. В ПКУ такі витрати аналогічні положенню.

У МСБО 16, наведено приклади витрат, які не є витратами на об'єкт основних засобів:

- витрати на відкриття нових потужностей;
- витрати на введення нового продукту чи послуги (у тому числі із рекламування та просування);
- витрати на ведення бізнесу в новому місці розташування або з новою категорією клієнтів (включаючи витрати на підготовку персоналу);
- адміністративні та інші загальні накладні витрати [2].

Тобто, міжнародний стандарт містить дещо ширший перелік витрат, які не включаються до первісної вартості.

Слід зазначити, що в податковому обліку первісна вартість основних засобів, що включені до статутного капіталу підприємства, визнається як їх вартість, погоджена засновниками (учасниками) підприємства, але не вище звичайної ціни. Тобто, фактично, це є справедлива вартість відповідно до МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості».

По-третє, облікова політика повинна розкривати оцінку на дату балансу.

За МСБО 16 передбачено дві моделі оцінки основних засобів на дату балансу – модель собівартості (за його собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності) та модель переоцінки (за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки мінус будь-яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності) [2].

Щодо моделі переоцінки передбачено різні методи нарахування накопиченої амортизації – або її перераховують пропорційно до зміни валової балансової вартості активу, або виключають з валової балансової вартості активу та чистої суми, перерахованої до переоціненої суми активу [2].

Натомість, за ПКУ існують свої особливості щодо проведення переоцінки, а саме суб'єкти господарювання мають право проводити переоцінку об'єктів основних засобів, застосовуючи щорічну індексацію вартості основних засобів, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації (якщо він не більше одиниці) [3].

Крім того, облікова політика повинна зазначити порядок оцінки на дату вибуття. Аналіз існуючих облікових політик, діючих на різних підприємствах, свідчить, що в більшості з них ліквідаційна вартість прирівнюється до нуля. Загалом, ліквідаційну вартість повинна встановлювати спеціально призначена керівником комісія.

При складанні облікової політики слід звернути увагу на різницю відображення витрат на ремонт в бухгалтерському та податковому обліку.

Так, за ПКУ первісна вартість об'єкта збільшується лише на суму витрат, що перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації на початок звітного періоду [3].

За П(С)БО 7, первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод від використання об'єкта. Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані включаються до складу витрат [4].

Крім цього, доцільним буде опис процедури на зменшення корисності об'єктів основних засобів. Слід зазначити необхідність оцінювати ознаки можливого зменшення корисності активу та за їх наявності визначення суми очікуваного відшкодування активу.

Іншим вагомим питанням в обліковій політиці є визначення методів амортизації основних засобів та пов'язаного з ними строку корисного використання об'єктів.

ПКУ містить перелік мінімально допустимих строків експлуатації об'єктів основних засобів. Проте, підприємства можуть на власний розсуд встановлювати строки використання об'єктів у бухгалтерському обліку, що спричинює до відмінностей сум амортизації в двох облікових системах.

Щодо методів нарахування амортизації за П(С)БО 7 та ПКУ передбачено п'ять методів. Проте ПКУ містить рекомендації щодо використання певних методів нарахування амортизації для конкретних груп, наприклад метод прискореного зменшення залишкової вартості рекомендовано для машин, обладнання та транспортних засобів; прямолінійний і виробничий – для тимчасових не титульних споруд, інвентарної тари та предметів прокату, тощо.

Зауважимо, що відображення інформації в обліковій політиці може залежати від галузі діяльності. Яскравим прикладом є будівельна галузь, де тривалість операційного циклу може становити інколи більше одного року.

Наприклад, якщо будівельне підприємство уклало контракт, який виконуватиметься 2 роки, то всі активи з терміном корисного використання менш ніж 2 роки, що використовуються лише для виконання цього контракту, не вважатимуться [6]. Таку специфіку діяльності слід обов'язково відображати в обліковій політиці.

Невід'ємною складовою наказу про облікову політику є її додатки. У них доцільно розкривати суттєві аспекти процедур, що стосуються обліку основних засобів. Варто розкривати межі суттєвості щодо проведення переоцінки чи зменшення корисності основних засобів. Відповідно до листа Міністерства фінансів, порогом суттєвості з метою відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку може прийматися величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10 відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості [5].

Крім цього, доцільно виокремити в додаток перелік посадових осіб, які мають право підписувати документи, перелік посадових осіб, що проводять ліквідацію об'єктів, порядок контролю за матеріально-відповідальними особами, порядок документообігу в частині операцій з основними засобами, порядок проведення інвентаризації (особливо в частині необов'язкових), тощо.

Висновки. Таким чином, формування облікової політики є важливим та складним процесом організації обліку, яка передбачає врахування всіх особливостей щодо обліку об'єктів бухгалтерського обліку, у тому числі основних засобів, з врахуванням галузевої та виробничої специфіки самого підприємства. Правильно організована політика у частині основних засобів забезпечить раціональне управління ними та можливість прийняття ефективних управлінських рішень на різних рівнях.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.3089.0>. – НАУ-Online.

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320289/file/IAS%2016.pdf>. – Офіційний сайт Міністерства фінансів України.

3. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI, зі змінами та доповненнями. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – Законодавство України.

4. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/file/link/340521/file/Положення%20\(стандарт\)%20бухгалтерського%20обліку%207%20Основні%20засоби.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/340521/file/Положення%20(стандарт)%20бухгалтерського%20обліку%207%20Основні%20засоби.pdf) – Офіційний сайт Міністерства фінансів України.

5. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності : Лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. № 04230-108 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.61.0>. – НАУ-Online.

6. Єгорова, Ю. Переоцінка основних засобів [Текст] / Ю. Єгорова // Дебет-Кредит. – 2014. - № 3. - С. 12–17.

Воронцова А.С. Особливості відображення основних засобів в обліковій політиці / А.С. Воронцова; наук. кер. Н.В. Винниченко // Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. Серія Економічні науки. – 2014. – № 2 (7). – С. 501–508.