

УДК 667.471

Ю. С. Рагуліна,

магістрант спеціальності "Облік і оподаткування", Харківський торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету

ORCID ID: 0000-0003-3593-4738

В. С. Щолокова,

магістрант спеціальності "Облік і оподаткування", Харківський торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету

ORCID ID: 0000-0003-1110-2785

Т. В. Польова,

к. е. н., доцент кафедри економіки та обліку, Харківський торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету

ORCID ID: 0000-0003-2198-7396

DOI: 10.32702/2306-6792.2019.22.98

ОКРЕМІ АСПЕКТИ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

Yu. Rahulina,

master's degree speciality "Accounting and Taxation", Trade and Economics Institute of Kyiv National Trade and Economics University, Kharkiv

V. Shchokolova,

master's degree speciality "Accounting and Taxation", Trade and Economics Institute of Kyiv National Trade and Economics University, Kharkiv

T. Polova,

PhD in Economics, Associate Professor of Department of Economics and Accounting, Trade and Economics Institute of Kyiv National Trade and Economics University, Kharkiv

SOME ASPECTS OF METHODS OF ACCOUNTING OF THE FIXED ASSETS OF ENTERPRISE

У статті досліджено методичні засади формування обліково-аналітичного забезпечення оцінки обліку основних засобів підприємства для прийняття стратегічних управлінських рішень та розкрито основні аспекти цього процесу. Розглянуто значення та сутність методики обліку основних засобів, формування та обґрунтування інформаційно-комунікаційних зв'язків між системами бухгалтерського обліку. Проаналізовано методи оцінки основних засобів підприємства для різноманітних потреб користувачів у системі управління.

Досліджено порядок оцінки основних засобів за первинною та справедливою вартостями. Визначено особливості обліку використання довгострокових активів, які утримуються з метою продажу.

Доведено, що формування обліково-аналітичного забезпечення обліку та оцінки основних засобів підприємства залежить від його інформаційного забезпечення, головними завданнями якого є своєчасне надання управлінській ланці необхідної інформації.

The article explores the methodological principles of forming accounting and analytical support for accounting of fixed assets of the enterprise for making strategic management decisions and reveals the basic concepts of this process. The importance and essence of the method of accounting for fixed assets, formation and justification of information and communication links between accounting systems are considered. The methods of estimation of the fixed assets of the enterprise for various needs of users in the management system are analyzed.

The order of estimation of the fixed assets on a primary and market cost are investigated. The features of accounting for the use of long-term assets held for sale are identified.

It is proved that the formation of accounting and analytical support for accounting and evaluation of fixed assets of enterprise depends on its information support, the main task of which is to provide the management link with the necessary information in a timely manner.

Methodology of accounting of the fixed assets and feature of forming of registration politics is considered on materials of LLC "Agroset". The basic constituents of elements of registration politics of the investigated enterprise are certain, position over is brought in relation to the fixed assets.

The walkthrough of estimation of the modern methodical providing of accounting of process of exploitation of the fixed assets and ground of possible directions is done in relation to the removal of problem aspects of methodology.

Investigational, that theoretical and practical principles of methodology of accounting of the fixed assets must be perfected in direction of expansion of her administrative possibilities, maximally suitable to the practical necessities of performers of entrepreneurial activities, that arise up in the process of acceptance of administrative decisions in relation to motion of the fixed assets and efficiency of their use.

It is proven that forming of the registration-analytical providing of accounting and estimation of the fixed assets of enterprise depends on his dataware the main tasks of that is a timely grant to the administrative link of necessary information.

Ключові слова: основні засоби, методика, оптимізація, управлінські рішення, підприємство.

Key words: fixed assets, method, optimization, management decisions, enterprise.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Основні засоби є важливою і невід'ємною складовою фінансово-господарської діяльності будь-якого підприємства, вони відіграють важливу роль в економічних процесах, саме через це методика їх обліку відіграє значну роль у відображенні основних засобів у синтетичному і аналітичному обліку та зрештою у звітності. Вони є основним критерієм оцінки ефективності виробничо-господарської діяльності кожного підприємства, тому необхідно спрямувати увагу на методиці обліку та формуванні обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами підприємства для прийняття зважених управлінських рішень.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання, присвячені значенню та сутності методики обліку, формуванню обліково-аналітичного забезпечення, обґрунтування інформаційно-комунікаційних зв'язків між системами бухгалтерського обліку та економічного аналізу основних засобів досліджували багато зарубіжних та вітчизняних науковців, а саме: Т.А. Бутинець [1], Н.Н. Бондар [2], В.І. Ганін, Є.В. Мних, Г.В. Савицька [3], В.В. Сопка тощо.

Науковий та практичний інтерес до цих проблем зумовлений потребою формування ефективною системи обліково-аналітичного забезпечення обліку та оцінки основних засобів у межах його виокремлених технологічних складових для поліпшення використання об'єктів основних засобів, оперативного прийняття управлінських рішень. Тому формування методики обліку основних засобів потребує подальшого дослідження.

ВИДІЛЕННЯ НЕ ВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ, ЯКИМ ПРИСВЯЧЕНО СТАТТЮ

У системі обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами під-

приємства формуються певні види фінансової та нефінансової інформації, які є основними джерелами даних, що використовуються під час прийняття управлінських рішень тактичного та стратегічного характеру. Особлива увага приділялася питанням вивчення впливу організації та методики основ формування обліково-аналітичного забезпечення процесу експлуатації основних засобів підприємств.

Для вирішення конкретних завдань управління основними засобами підприємства застосовується низка спеціальних методів, що дозволяють отримати кількісну оцінку належного обліково-аналітичного забезпечення. Недостатній рівень достовірності та своєчасності інформації, належної аналітичної обробки даних про факти здійснення окремих операцій щодо переміщення, безпосереднього використання, технічного обслуговування, відновлення (ремонт) та поліпшення експлуатації основних засобів перешкоджає прийняттю обґрунтованих управлінських рішень для забезпечення конкурентоспроможності підприємств. Тому з метою формування адекватних інформаційних потоків нагальною є розробка рекомендацій щодо удосконалення організаційних і методичних положень обліково-аналітичного забезпечення процесу експлуатації основних засобів підприємств.

МЕТА СТАТТІ

Головною метою дослідження є вивчення теоретичних засад та розробка практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення процесу експлуатації основних засобів, здійснити критичну оцінку чинної методики обліку основних засобів підприємства, розробити практичні рекомендації з її поліпшення відповідно до потреб користувачів у системі управління.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Останнім часом інтерес вітчизняних вчених до методики обліку основних засобів та ефективності її використання по-збавився. Організація обліку основних засобів повинна бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють весь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації, тому основними шляхами її удосконалення можуть бути:

— вибір оптимальної за складом та обсягом облікової інформації, яка забезпечить реалізацію завдань, поставлених перед обліком основних засобів;

— 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 методики облікових завдань, що забезпечить злагоджене функціонування облікового механізму тощо.

Обліково-аналітичне забезпечення слід розглядати як інструмент для підвищення ефективності управління підприємством. Основою обліково-аналітичної системи є взаємопов'язані та взаємозалежні базові елементи: бухгалтерський облік, аналіз, аудит, які поділяються на структурні складові, що і генерують інформацію залежно від поставлених завдань.

Система обліково-аналітичного забезпечення відіграє ключову роль у функціонуванні системи управління, забезпечуючи взаємодію різних рівнів управління, структурних підрозділів, реагуючи на зовнішні та внутрішні зміни. Згідно з визначенням М.А. Вахрушиної, обліково-аналітична система управління — це система збору, обробки та передачі фінансової та нефінансової інформації, необхідна управлінському персоналу для контролю за виробничо-економічною діяльністю та її планування, вимірювання та оцінювання отриманих результатів [4, с. 27]. Г.В. Савицька вважає, що обліково-аналітична система управління підприємством представлена сукупністю інформаційного (планові, облікові та позаоблікові джерела) та методичного забезпечення (методи і методики обліку, аналізу) діяльності підприємства [2, с. 55]. Обліково-аналітичне забезпечення — це інтегрована система, що включає бухгалтерський облік (фінансовий, управлінський, страте-

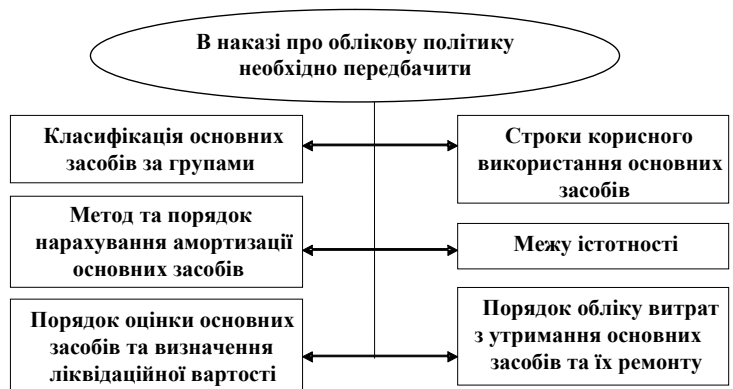


Рис. 1. Основні положення з обліку основних засобів, відображені в наказі про облікову політику підприємства "Агросет"

Джерело: розроблено авторами за [5].

гічний), аналіз (фінансовий, управлінський, стратегічний, аудит) діяльності підприємства в розрізі бізнес-процесів і центрів відповідальності з метою прийняття управлінських рішень щодо вдосконалення виробництва, зниження витрат і підвищення ефективності використання ресурсів (зокрема, основних засобів) для забезпечення довгострокового функціонування та розвитку підприємства.

Одним з найскладніших об'єктів обліку в методичному аспекті є основні засоби, особливо це стосується підприємств, які відрізняються специфічними особливостями функціонування. Методику обліку основних засобів розглянемо на практичних матеріалах ТОВ "Агросет".

У наказі про облікову політику досліджуваного підприємства наведені основні положення щодо основних засобів (рис. 1).

Важливим методичним аспектом обліку основних засобів є їх оцінка. Майбутня оцінка має значення для розробки прогнозних розрахунків, визначення можливого прибутку та ефективності підприємства. Фінансовий облік основних засобів — це, у певному розумінні, безперервний процес їх оцінки. Оцінка є одним із важливих елементів методу бухгалтерського обліку. Її використовують як інструмент обміну та облікового відображення актів купівлі-продажу в умовах товарно-грошових відносин. Як специфічна форма ціни оцінка потрібна для визначення загальної величини вартості матеріальних активів, їх складу, структури, величини амортизаційних відрахувань та ефективності використання. В загальному визначенні — це спосіб вираження певним вимірником наявності та руху основних засобів.

Оцінка основних засобів може здійснюватися такими методами: первинна вартість, змен-

шена на суму нарахованої амортизації чи справедлива вартість. Первинною вартістю основних засобів за П(С)БО 7 є вартість, за якою об'єкти зараховуються на баланс підприємств, тобто історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів [6]. Переваги обліку основних засобів за їх первісною вартістю на момент придбання не викликають сумнівів. Проте методи оцінки за первісною вартістю повністю унеможливають вплив інфляції та інших ринкових змін на ціну. З часом первісна вартість об'єктів під впливом інфляції та інших зовнішніх факторів значно відрізняється від первинної вартості аналогічних об'єктів, тому для усунення цього відхилення, необоротні активи підлягають переоцінці, в результаті якої отримують їх відновлену вартість.

Згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" пріоритетною при оцінці активів підприємства вважається первісна вартість, проте не виключається можливість використання інших методів оцінки [7]. Так, відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби" підприємства можуть оцінювати об'єкт основних засобів також і з використанням методу справедливої вартості.

Відповідно до П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" справедлива вартість — це сума, за якою може здійснюватися обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [6]. Справедлива оцінка — це ринкова вартість предмета, що існує на момент складання балансу. У багатьох літературних джерелах термін "справедлива вартість" ототожнюється з терміном "ринкова вартість". Проте це припущення вважаємо дещо помилковим, оскільки у П(С)БО 19 йдеться про те, що в якості справедливої вартості може виступати ринкова вартість, відновлювальна вартість за вирахуванням зносу, поточна ринкова вартість. Оскільки проблема визначення справедливої ринкової вартості є досить складним розрахунково-аналітичним завданням, підприємство може залучити незалежного оцінювача, який має відповідну підготовку, досвід і сертифікаційний документ на право проведення оціночних робіт. Оцінювач визначає справедливу вартість основного засобу на підставі розроблених методик та видає підтверджуючий документ — висновок про вартість об'єкта оцінки. Вартість об'єктів, визначена незалежним оці-

нювачем, має бути закріплена в обліковій політиці, документально та в аналітичному обліку.

За діючою в Україні методикою облік витрат, що формують первісну вартість придбаних або створених об'єктів основних засобів, здійснюється на активному синтетичному рахунку 15 "Капітальні інвестиції".

Важливим етапом удосконалення методики обліку основних засобів є максимальна гармонізація П(С)БО 7 з М(С)БО 16 "Основні засоби", зокрема:

— варто запровадити способи можливого визначення справедливої вартості об'єкта основних засобів, яка повинна бути документально засвідчена;

— під час операцій обміну варто оцінювати об'єкт основних засобів за справедливою вартістю, а не виходити з їх поділу на подібні чи неподібні об'єкти, що є досить абстрактним положенням.

На нашу думку, у П(С)БО 7 доцільно дати посилання на П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів" щодо встановлення порядку зменшення корисності активів. Теоретичні і практичні засади методики обліку основних засобів необхідно удосконалювати у напрямі розширення її управлінських можливостей, максимально пристосовуючи до практичних потреб суб'єктів підприємницької діяльності, що виникають у процесі прийняття управлінських рішень щодо руху основних засобів та ефективності їх використання. У П(С)БО 7 наявні істотні розбіжності із міжнародними стандартами, тому запропоновані шляхи удосконалення нормативної бази бухгалтерського обліку основних засобів дозволять гармонізувати вітчизняний облік з міжнародними стандартами, оскільки вони виступають на даний момент ефективним інструментом підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для оцінки активів і зобов'язань.

Методика відображення в бухгалтерському обліку вибуття об'єктів основних засобів ґрунтується на нормах П(С)БО 7. Так, об'єкт основних засобів вилучається зі складу активів (списується з балансу) в разі його вибуття шляхом: продажу; ліквідації через невідповідність визнання активом; безоплатної передачі іншим підприємствам (організаціям); списання у випадку виявлення нестачі. Законодавством передбачено, що коли об'єкт основних засобів вибуває у результаті продажу, його вилучають зі складу активів підприємства.

Облік довгострокових активів, що утримуються для продажу, регулюється П(С)БО 27

"Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність", де визначено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групи активів, що належать до вибуття в результаті операцій продажу, а також про припинену діяльність і шляхи розкриття цієї інформації у фінансовій звітності.

Аналогом цього стандарту на міжнародній арені є МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність" (IFRS 5 "Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations"). У стандарті вказано, як обліковувати і за якими статтями звіту відображати ці активи, якщо виник намір їх продати протягом певного терміну, тобто доти, поки продовжується визнання довгострокових активів, аж до їхнього списання в результаті продажу на сторону. Варто зазначити, що МСФЗ 5 було розглянуто і прийнято в рамках проекту зменшення відмінностей між МСФЗ і загальноприйнятими стандартами бухгалтерського обліку США, де практика ведення обліку не передбачає застосування інструктивного Плану рахунків.

Методичні аспекти обліку процесу експлуатації основних засобів залишаються проблемним теоретичним і практичним питанням. Тому важливим є здійснення критичної оцінки сучасного методичного забезпечення обліку процесу експлуатації основних засобів і обґрунтування можливих напрямів щодо усунення проблемних методичних аспектів.

Для узагальнюючої оцінки стану основних засобів ТОВ "Агросет" проаналізовано зміни наявності основних засобів за даними річної звітності (баланс за 2018 р.) (табл. 1).

Наочно структуру основних засобів дослідженого підприємства наведено на рисунку 2.

Результати аналізу свідчать, що загальне зростання основних засобів відбулося на 6538 тис. грн за рахунок приросту основних промислово-виробничих засобів. Загалом основні засоби зросли на 0,49 %. Основні промислово-виробничі засоби зросли на 4430 тис. грн, або на 0,34 %. Це привело до змін в їх структурі. Зро-

Таблиця 1. Аналіз зміни наявності основних засобів та їх динаміки, тис. грн

Вид основних засобів	Наявність на початок 2018 року	Надійшло у 2018 році		Вибуло у 2018 році			Наявність на кінець 2018 року
		Разом	Введено нових	Разом	Ліквідовано	Передано іншим особам	
Разом за первинною вартістю, тис. грн	1327454	185221	160852	178683	115220	63463	1333992
Промислово-виробничі основні засоби	1294977	175000	155000	170570	109220	61350	1299407
Непромислово-виробничі основні засоби	32477	10221	5852	8113	6000	2113	34585

Джерело: розраховано авторами на підставі звітності.

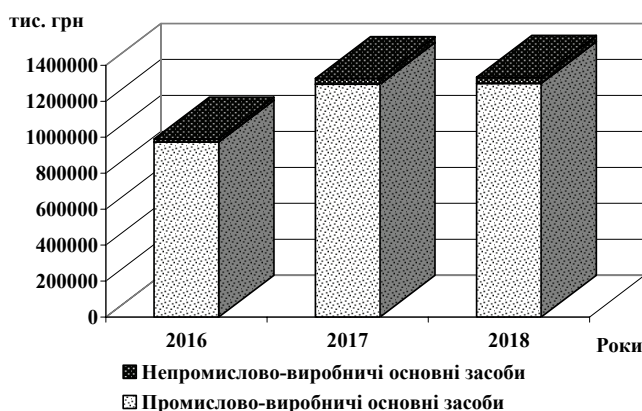


Рис. 2. Структура основних засобів підприємства ТОВ "Агросет"

стання структури основних виробничих засобів визначає виробничу потужність підприємства.

На обсяг, структуру та динаміку основних виробничих засобів на ТОВ "Агросет" впливають такі фактори: характер та особливості процесу виробництва (безперервний); тип виробництва (масове, серійне); технологія і рівень спеціалізації; методи організації виробництва.

З метою забезпечення ефективного управління основними засобами підприємства, треба виділити їхню структуру за класифікаційними ознаками.

Для ТОВ "Агросет" можна запропонувати наступні шляхи поліпшення використання основних засобів:

- здійснення контролю та моніторинг за ефективністю використання основних засобів підприємства;

- оновлення виробничої потужності підприємства за рахунок введення сучасного обладнання;

- збільшення власного оборотного капіталу за рахунок зменшення вкладення ресурсів, пов'язаних з ремонтом необоротних активів;

— впровадження заходів щодо зниження енергоємності обладнання;

— використання виробничих площ підприємства, що дозволить застосовувати виробничі потужності на максимум;

— збалансування виробництва продукції певного асортименту і якості для оцінки забезпечення підприємства основними засобами.

Водночас підприємства змушені здійснювати податкові розрахунки за операціями з основними засобами відповідно до вимог Податкового кодексу України. Необхідно звернути увагу на той факт, що у фінансовому й у податковому обліках принципово різні цілі, а відповідно й підходи до формування інформації, що вимагає відокремленого їх ведення.

Методичні аспекти обліку процесу експлуатації основних засобів підприємств залишаються проблемним теоретичним і практичним питанням. Тому важливим є здійснення критичної оцінки сучасного методичного забезпечення обліку цієї ділянки і обґрунтування можливих напрямів щодо усунення проблемних питань. Зауважимо, що витрати, які виникають у процесі експлуатації основних засобів, можна виокремити в межах певних статей, пов'язаних з: нетривалим зберіганням і переміщенням, технічним обслуговуванням, відновленням (ремонт), поліпшенням (модернізацією) об'єктів.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

Проведене дослідження щодо методики обліку основних засобів дає змогу зробити висновки, що існують проблемні питання у частині теоретико-методологічного та практичного застосування окремих облікових процедур.

Досліджено порядок оцінки основних засобів за первісною та справедливою вартістю. Зокрема у разі застосування оцінки за первинною вартістю не враховано вплив інфляції та інших ринкових змін. Аналіз використання справедливої вартості в сучасному обліку свідчить, що сфера її застосування обмежена, а спосіб оцінки справедливої вартості залежить від виду основного засобу і можливості виміру його вартості. Якщо ринкова оцінка неможлива, справедлива вартість приймається рівною дисконтованому доходу від використання цього активу протягом терміну його служби.

Отже, усунення проблемних ділянок, шляхом удосконалення методики реєстрації та групування інформації на окремих рахунках, сприятиме, з одного боку, формуванню необхідної обліково-аналітичної інформації про процес експлуатації об'єктів основних засобів, а з іншого — по-

легшить роботу бухгалтера через можливість відбору інформації із аналітичних рахунків.

Література:

1. Бутинець Т.А. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу / Т.А. Бутинець. — Житомир: ЖДТУ, 2014. — 365 с.

2. Бондар Н.Н. Економіка підприємства: навчальний посібник / Н.Н. Бондар. — Київ: МАУП, 2017. — 432 с.

3. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навчальний посібник / Г.В. Савицька. — Київ: Знання, 2009. — 662 с.

4. Вахрушина М.А. Анализ финансовой отчетности / М.А. Вахрушина. — Москва: Вузовский учебник, 2015. — 432 с.

5. Нечай Н.М. Облікова політика: навчальний посібник / Н.М. Нечай. — Київ: Знання, 2015. — 432 с.

6. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: бібліотека бухгалтера. — Київ: Алерта, 2018. — 316 с.

7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (в редакції від 30.09.2015 р.). — [Електронний ресурс]: Верховна Рада України. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

References:

1. Butynets', T.A. (2014), Problemy teorii ta metodolohii bukhgalters'koho obliku, kontroliu i analizu [Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis], ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine.

2. Bondar, N.N. (2017), Ekonomika pidpryemstva [Business Economics], MAUP, Kyiv, Ukraine.

3. Savyts'ka, H.V. (2009), Ekonomichnyj analiz diial'nosti pidpryemstva [Economic analysis of the enterprise], Znannia, Kyiv, Ukraine.

4. Vakhryshyna, M.A. (2015), Analiz fynan-sovoj otchetnosti [Financial statement analysis], Vuzovskyy uchebnyk, Moscow, Russia.

5. Nechaj, N.M. (2015), Oblikova polityka [Accounting policy], Znannia, Kyiv, Ukraine.

6. Polozhennia (standarty) bukhgalters'koho obliku: biblioteka bukhhaltera [Position (standard) of accounting] (2018), Alerta, Kyiv, Ukraine.

7. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On accounting and financial reporting in Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 30 September 2019).

Стаття надійшла до редакції 04.11.2019 р.