

2. Аудит : [учебное пособие] / [Данилевский Ю. А., Шапигузов С. М., Ремизов Н. А., Старовойтова Е. В.]. - М. : ИД ФБК- ПРЕСС, 2002. - 544 с.
3. Аудит Монтгомери / [Дефлиз Ф. Л., Дженик Г. Р., Орейли В. М. и др.]. – М. : Аудит: ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
4. Бутинець Ф. Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі : [монографія] / Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М., Петренко Н. І. ; [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 564 с.
5. Бычкова С. М. Риски в аудиторской деятельности / С. М. Бычкова, Л. Н. Растамханова. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 416 с.
6. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Знання, КОО, 2001. – 402 с.
7. Кулицький С. П. Основи організації інформаційної діяльності у сфері управління : [навч. посіб.] / С. П. Кулицький. - К. : МАУП, 2002. - 224 с.
8. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / [пер. з англ. мови Селезньов О. В., Ольховікова О. Л., Гик О. В. та ін.]. - К. : ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2004. – 1028 с.

Анотація

Стаття відображає логіку міркування й аргументацію щодо впливу вивчення сутності системи внутрішнього контролю на формування контрольної інформації в процесі оцінки її функціонування. Дослідження побудоване на реалізації елементів моделювання і системного підходу.

Ключові слова: система внутрішнього контролю, формування контрольної інформації, моделювання, системний підхід.

Аннотация

Статья отображает логику рассуждения и аргументацию относительно влияния изучения сущности системы внутреннего контроля на формирование контрольной информации в процессе оценки ее функционирования. Исследование построено на реализации элементов моделирования и системного подхода.

Ключевые слова: система внутреннего контроля, формирование контрольной информации, моделирование, системный подход.

Annotation

The article represents logic of reasoning and argumentation in relation to influence of study of essence of the internal checking system on forming of checking information in the process of estimation of her functioning. Research is built on realization of elements of design and approach of the systems.

Key words: system of internal control, formation control, simulation, system approach.

УДК 658.27

**Очеретко Л.М.,
к.е.н., доцент,
Солодовнік М.В.,**

Запорізький національний технічний університет

ПРОБЛЕМИ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Постановка проблеми. Одним із найважливіших факторів підвищення ефективності виробництва є забезпеченість їх основними засобами в необхідній кількості та асортименті та більш повне їх використання. Формування ринкових відносин передбачає конкурентну боротьбу між різними товаровиробниками, перемогти в якій зможуть ті із них, хто найбільш ефективно використовує всі види наявних ресурсів, особливо це стосується основних засобів. Вони виступають матеріальними активами, які підприємство утримує з метою використання в процесі виробництва. Для ефективного використання основних засобів необхідно вміти правильно відображати їх в обліку та вирішувати пов'язані з цим процесом проблеми.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Важливе теоретичне і практичне значення щодо проблеми ефективного використання основних засобів та їх обліку мають дослідження вітчизняних учених: М. Т. Білухи, С. С. Новицької, О. І. Коблянської, А. В. Максименка, Т. І. Войтенка, Ф. Ф. Бутинця, В. Г. Швеця та інших. Одержані ними в різний час результати створюють загалом необхідні умови для досягнення успішного виконання обліком своїх функцій відповідно до потреб всіх

рівнів управління. Проте, незважаючи на наявність вагомих напрацювань з цих питань, проблема досконалості обліку основних засобів залишається відкритою.

Постановка завдання. Правильна організація обліку основних засобів сприяє ефективному використанню машин, обладнання, виробничих площ та інших засобів праці, які у своїй сукупності утворюють виробничо-технічну базу і визначають виробничу мету господарства. В процесі поділу груп за якими класифікуються основні засоби підприємства та вибору методів їх амортизації виникають різні за своїм характером проблеми відображення в обліку. У зв'язку з цим, метою даного дослідження є визначення типових для підприємства проблем з обліку основних засобів та пошуку шляхів їх вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основні засоби - засоби виробництва - є однією із складових основного капіталу суб'єкта господарювання, необхідні йому для здійснення виробничо-господарської діяльності. Для виготовлення продукції підприємства повинні мати перш за все засоби праці, оскільки саме вони є визначальним істотним елементом у процесі виробництва, вони багаторазово беруть участь в виробничому процесі, частинами переносять свою вартість на продукт, що створюється, не змінюючи при цьому своєї речовинно-натуральної форми. Характерною особливістю засобів праці є те, що вони не мають тієї загальної взаємозамінюваності, яка характерна, наприклад, для потенційної робочої сили. Тому ефективність їх різна по галузях, підприємствах, окремих видах. Ця різниця для кожного конкретного засобу праці залежить від його технічного стану, ступеня фізичного й морального зносу.

Підприємство, обираючи конкретну облікову політику на поточний фінансовий рік, забезпечує організацію бухгалтерського (особливо аналітичного) обліку відповідно до показників форм річної фінансової звітності, забезпечує використання оптимальних методів облікових робіт із метою отримання очікуваних результатів фінансово-економічної діяльності підприємства [7]. Саме для підвищення своєї виробничої діяльності промислові підприємства постійно оновлюють засоби праці відповідно до вимог досягнутого рівня технології виробництва, характеру й обсягу виготовлюваної продукції.

Поінформованість про наявність засобів праці та постійний контроль за їх ефективним використанням мають велике значення в управлінні виробничою діяльністю кожного підприємства. Цьому має сприяти добре побудований їх облік.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та розкриття інформації про них в фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб всіх форм власності регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». У бухгалтерському обліку до основних засобів відносять матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [5].

Основні засоби підприємств і організацій незалежно від форм власності відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за фактичними витратами на їх придбання, перевезення, встановлення, державну реєстрацію, які становлять їхню первісну вартість [1].

Основні засоби, які мають специфічні особливості і не підпадають під жодну з вищенаведених груп, відображаються в обліку на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». До них відносяться бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату, інші необоротні матеріальні активи [4, с. 63].

Основні засоби класифікуються за їх функціональним призначенням, галузями економічної діяльності, речовим характером, використанням, належністю і видами. Крім того, основні засоби групуються за галузями економічної діяльності (промисловість, сільське господарство, транспорт, зв'язок, будівництво тощо) [2, с. 46].

Критерії визнання основних засобів аналогічні критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів. Об'єкт основних засобів визнається активом, коли: існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта, і його вартість може бути достовірно визначена. Крім того, у визначенні основних засобів наведені такі критерії їх визнання, як: матеріальність (мають матеріальну форму); призначення (утримуються з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій); термін корисного використання (більше року або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Додатковий критерій визнання – критерій вартості – використовується при виділенні тільки однієї групи основних засобів: малоцінних необоротних матеріальних активів, які обліковуються на рахунку 112. Відповідно до П(С)БО 7, підприємства можуть самостійно встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. До основних засобів, які визнані малоцінними, підприємства можуть застосовувати спрощені методи нарахування амортизації [9].

Недотримання вартісного критерію, встановленого для відокремлення малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА) від основних засобів у обліковій політиці, прийнятій на підприємстві,

призводить до некоректного розподілу витрат на амортизацію між періодами і тим самим викривляються дані фінансової звітності.

Наприклад: підприємство встановило, що основні засоби вартістю менше 500 грн. відносяться до МНМА і відображаються на рахунку 112 з нарахуванням 100% амортизації в першому місяці використання об'єкта. Фактично частина МНМА обліковується на рахунках 104, 106 та 109. Для усунення цієї проблеми необхідно провести перекласифікацію основних засобів та відкоригувати нараховану амортизацію:

Дт 112 Кт 10 на первісну вартість об'єктів, вартість яких менше 500 грн.

Дт 131 Кт 132 перенесена сума нарахованого зносу на відповідний субрахунок по перекласифікованих об'єктах, вартістю менше 500 грн.

Дт 44 Кт 132 донарахувати знос по об'єктах, введених в експлуатацію у попередніх звітних періодах.

Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 132 донарахувати знос по об'єктах, введених в експлуатацію у звітному періоді.

Об'єкти основних засобів, які не відповідають критеріям визнання активу, мають бути списаними з Балансу підприємства і відображатися у складі витрат періоду або на забалансовому рахунку [8].

Але час від часу виникає проблема з активами, що не відповідають критеріям визнання. Включення у склад основних засобів активів, орендованих на умовах операційної оренди, повинно відображатися орендарем на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, вказаною в угоді про оренду.

Схожа ситуація з активами, що підлягають списанню. Ті активи, що мають бути списані, тобто використання або продаж яких не можливий, необхідно списати з балансу на витрати періоду і вони будуть виключені зі складу основних засобів підприємства.

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби поділяються на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, які, в свою чергу, поділяються на окремі групи. Група основних засобів – сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів. Рахунки в Плані рахунків відповідають класифікації основних засобів, наведеній у П(с)БО 7. Кожній окремій групі об'єктів основних засобів відповідає один із 9 субрахунків до рахунку «Основні засоби» та один з 7 субрахунків до рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» [8].

У практиці обліку основних засобів досить часто зустрічаються помилки, пов'язані з віднесенням окремих основних засобів до малоцінних швидкозношуваних предметів, строк служби яких більше одного року. Зокрема:

— підприємство обліковує такі основні засоби як запаси та списує їх вартість на витрати при передачі в експлуатацію, а при складанні балансу включають залишок по рахунку 22 у виробничі запаси (рядок 100);

— підприємство при передачі в експлуатацію нараховує амортизацію за обраним методом і відображає її на рахунку 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів». Залишок по рахунку 22 включається у рядок балансу 031 «Первісна вартість основних засобів».

Для виправлення таких помилок необхідно перевірити залишок на рахунку 22. Об'єкти, які відповідають критеріям визнання основних засобів та знаходяться на складі, необхідно перенести на відповідний субрахунок рахунку 15 (152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»). Відповідно в балансі залишок по рахунках 152 і 153 буде включатися у рядок 020 «Незавершене будівництво».

Первісна вартість основних засобів, які знаходяться в експлуатації, повинна бути перенесена на відповідний субрахунок рахунків 10 або 11.

Передача в експлуатацію має відображатися записами: Дт 10, 11 Кт 152, 153.

Нарахування амортизації: Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 13.

Якщо знос по цих об'єктах не нараховувався, то його необхідно донарахувати згідно з обраною обліковою політикою та вимогами П(с)БО [8].

Ще однією проблемою є те, що первинна облікова інформація про наявність, рух, капітальний ремонт та інші операції щодо основних засобів відображається в численних спеціалізованих регістрах, постійні реквізити яких тотожні. Це не сприяє якісному веденню обліку, збільшує трудомісткість опрацювання та відображення інформації, створює певні труднощі у формування документообігу й забезпеченні необхідними видами бланків [3].

В процесі виробництва основні засоби втрачають свою вартість у вигляді амортизаційних відрахувань та переносять її на створювані на підприємстві продукцію, роботи, послуги, а також окремою статтею входять до складу адміністративних та інших витрат.

Порядок нарахування і використання амортизаційних відрахувань основних засобів визначено як податковим законодавством, так і П(с)БО 7 «Основні засоби». Цим же Положенням визначено, що об'єктом амортизації є основні засоби (окрім землі).

В податковому обліку після набрання чинності Розділу III «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI основні засоби обліковуються за новими правилами і регулюються ст. 144-149 Податкового кодексу [6].

Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання, але він може переглядатися. Проте методи мають відповідати тим, що визначені в обліковій політиці підприємства. Якщо підприємство не дотримується обраної облікової політики, воно вводить в оману користувачів фінансової звітності.

Коли не нараховується амортизація на окремі види основних засобів: інші необоротні матеріальні активи, бібліотечні фонди, на робочу і продуктивну худобу, порушуються вимоги пп. 22, 23, 29 П(с)БО 7, що занижує витрати періоду та призводить до викривлення даних у фінансовій звітності. Тому необхідно провести донарахування амортизації відповідно до методу, який зазначено в обліковій політиці і який відповідає вимогам П(с)БО. Якщо амортизація донараховується на об'єкти, введені в експлуатацію у попередньому звітному періоді, то таке виправлення відображається записом: Дт 44 Кт 13.

Якщо виправлення стосується звітнього року і підприємство використовує 8 клас рахунків, то робиться запис: Дт 83 Кт 13; Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 83.

У випадку, коли 8 клас рахунків не використовується: Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 13.

Якщо амортизація нараховується на об'єкти, які не повинні амортизуватися - об'єкти на консервації, об'єкти, які повинні бути списані (украдені тощо) - порушуються вимоги пп. 23, 29 П(с)БО 7. В результаті завищуються витрати періоду, що також призводить до викривлення даних у фінансовій звітності. Для виправлення цієї помилки на суму зайво нарахованої амортизації необхідно зменшити відповідний рахунок витрат. Якщо амортизація нараховувалася записом Дт 91 Кт 13, і використання об'єкта було призупинено у поточному році, то коригуючий запис буде: Дт 91 Кт 13 сторно.

Неправильне нарахування амортизації має безпосередній вплив на визначенні прибутку, що підлягає оподаткуванню, а також накладення штрафних санкцій на підприємство із сторони податкових органів за умов необґрунтованого завищення витрат. Тому важливо бути вкрай уважним при виборі методу та обліку амортизації основних засобів.

Висновки з проведеного дослідження. Бухгалтерський облік основних засобів потребує удосконалення в методико-організаційних аспектах, а також узгодженості законодавчо-нормативних документів. Це сприятиме більш досконалому веденню обліку основних засобів, що дасть змогу підприємствам ефективніше використовувати машини, обладнання, виробничі площі та інші засоби праці.

Бібліографічний список

1. Безуглый А. Об изъятии амортизационных отчислений предприятий / А. Безуглый // Экономика Украины. - 1999. - № 5. - С. 36.
2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : [підручник] / Ф. Ф. Бутинець. – [8-ме вид., перероб. і доп]. – Ж. : ПП «Рута», 2009. – 912 с.
3. Власюк Г. В. Шляхи вдосконалення основних засобів / Г. В. Власюк, О. І. Зиміна // Держава та регіони. – 2008. - № 4. – С. 32-36.
4. Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік : [навч.-метод. посібник] / Ловінська Л. Г., Жилкіна Л. В., Голенко О. М. – К. : КНЕУ, 2002. – 370 с.
5. Основні засоби : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, затв. наказом МФУ від 27.04.2000 № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
6. Податковий кодекс № 2755-VI від 02.12.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.mainmaker.com>
7. Сивец С. С. Переоценка основных средств на предприятиях Украины: возможности, перспективы, проблемы / С. С. Сивец, Л. А. Баширова // Облік і аудит : Збірник статей [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.binfo.zp.ua/articles.shtml>
8. Типові проблеми відображення в обліку та звітності основних засобів [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://minfin.com.ua/taxes/-/gospoper/bo_2_1_2_osnzasobi.html
9. Чалюк П. В. Бухгалтерський облік в 2 частинах / Чалюк П. В., Швейкіна Л. Я., Чаплигіна Л. В. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://posibnyky.vntu.edu.ua/buh_ob/buhg_1/21.htm

Анотація

У статті розглянуто типові проблеми обліку основних засобів як практичного, так і методичного характеру. Запропоновано заходи для підвищення якості обліку та достовірності відображення в обліку основних засобів.

Ключові слова: основні засоби, критерії визнання, класифікація, амортизація, стандарти бухгалтерського обліку, план рахунків.

Аннотация

В статье рассмотрены типичные проблемы учёта основных средств как практического, так и методического характера. Предложены меры для улучшения качества и достоверности отражения в учёте основных средств.