

DOI: [10.32702/2307-2105-2019.3.51](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.3.51)

УДК 657.421

*С. М. Рогозян,*  
*кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування,*  
*Східноукраїнський національний університет імені В. Даля МОН України, м. Сєвєродонецьк*  
*ORCID: 0000-0001-7444-5086*

*В. М. Алтухов,*  
*кандидат технічних наук,*  
*доцент кафедри машинознавства та обладнання промислових підприємств,*  
*Східноукраїнський національний університет імені В. Даля МОН України, м. Сєвєродонецьк*  
*ORCID: 0000-0002-9497-6770*

## **ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА**

*S. M. Rohozian*  
*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Accounting and Taxation,*  
*Volodymyr Dahl East-Ukrainian National University named,*  
*Ministry of Education and Science of Ukraine, Sievierodonetsk*  
*V. M. Altukhov*  
*Candidate of Technical Sciences, Associate Professor,*  
*Department of Machine Science and Equipment of Industrial Enterprises,*  
*Volodymyr Dahl East-Ukrainian National University named,*  
*Ministry of Education and Science of Ukraine, Sievierodonetsk*

### **THE EFFICIENCY ENHANCING OF THE ACCOUNTING POLICY FORMATION OF THE MAIN ACTIVITIES IN THE ENTERPRISE**

*У статті розглянуто та проаналізовано процес формування елементів облікової політики в частині основних засобів підприємства відповідно нормативним документам та згідно практичного досвіду. Запропоновано в наказі про облікову політику основних засобів зазначити комплекс елементів облікової політики, який враховує широкий спектр альтернативних варіантів обліку, та надає повну і системну інформацію всім користувачам. Розкрито сутність елементів облікової політики згідно різних нормативних документів, можливі варіанти та особливості при відображенні в наказі про облікову політику. Описано недоліки та складності які виникають при визначенні варіантів обліку по окремим елементам облікової політики основних засобів. Виявлено особливості формування деяких елементів облікової політики основних засобів, звертання уваги на які дозволить зменшити значну кількість порушень і помилок при складанні наказу про облікову політику.*

*Despite the fairly rapid fluidity of economic development in the context of globalization changes, an important task for each country remains ensuring the competitiveness of different-level actors: from the macro level to the micro level, the development of which is commonly viewed through the prism*

*of effective formation and implementation of accounting policies. It is known that some domestic scientists underestimate the large influence of accounting processes in an enterprise and divert them to a rather modest position, which subsequently leads to an accumulation of conflicts and inaccuracies in the accounting documents of an enterprise, and entails errors in almost all spheres of its life activity. Therefore, it is extremely important to pay a lot of attention to the process of forming an effective information base, which will become the basis for making sound management decisions of each particular enterprise. For this purpose, this study is devoted to the review and analysis of the formation of elements of the accounting policy in terms of the use of fixed assets of an enterprise in accordance with the current regulatory documents and according to practical experience as key elements of the management process. One of the important information tools for ensuring effective accounting policy is an order about it, therefore, it is proposed to specify the full range of accounting policy elements in the order on accounting policies for fixed assets, taking into account a wide range of accounting alternatives, and provides complete and system information to all users. The essence of the elements of the accounting policy in accordance with various regulatory documents, the possible options and features of their reflection in the order on accounting policies are also disclosed. It is described the shortcomings and difficulties that arise in determining accounting options for individual elements of the accounting policies of fixed assets. The features of the formation of some elements of the accounting policies of fixed assets, drawing attention to which will reduce a significant number of violations and errors in the preparation of an order on accounting policies.*

**Ключові слова:** підприємство; бухгалтерський облік; основні засоби; облікова політика; методи обліку та процедури; елементи облікової політики.

**Keywords:** enterprise; accounting; fixed assets; accounting policies; accounting methods and procedures; elements of accounting policies.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Важливою складовою механізму управління фінансово-економічною діяльністю підприємства є організація бухгалтерського обліку. Якість організації бухгалтерського обліку на підприємствах залежить від формування ефективної та дієвої облікової політики. Складання облікової політики є доволі трудомісткою і відповідальною роботою, котра потребує від виконавця не лише теоретичних знань, але і різного практичного досвіду.

Розроблення облікової політики стосовно основних засобів потребує також знань технічних особливостей об'єктів обліку, технологічних умов їх експлуатації, вивчення процесів їх фізичного та морального зносу тощо.

На сьогоднішній день формування облікової політики доволі часто носить формальний характер, не враховуючи індивідуальних особливостей підприємства. Це вносить систематичні помилки при побудові інформаційної бази фінансово-господарської діяльності підприємства, створюючи підґрунтя для підвищення ефективності процесу формування облікової політики на підприємстві, що й актуалізує тематику даного дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні та практичні аспекти формування облікової політики підприємств стосовно основних засобів досліджувало багато вчених. Серед них слід назвати таких, як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, П.Є. Житний, А.Г. Загородній, В.А. Кулик [3], М.С. Пушкар, В.М. Сердюк, В.В. Сопко, М.Т. Щирба та інші.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Мета дослідження полягає у підвищенні ефективності процесу формування облікової політики основних засобів підприємства шляхом виявлення особливостей формування елементів цієї політики, підвищення її повноти та обґрунтованості.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Згідно Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності.

Головне призначення облікової політики - встановлювати найбільш прийнятні для конкретного підприємства методи обліку та процедури і на їх основі складати фінансову звітність, що відповідає встановленим НП(С)БО 1 якісним характеристикам [2, с. 12].

Загальні правила побудови та ведення вітчизняного бухгалтерського обліку на державному рівні встановлюються централізовано, а на підприємстві – конкретизуються залежно від умов діяльності, кваліфікації персоналу, технічного забезпечення, галузі господарювання тощо. Це призводить до необхідності розробляти

власну облікову політику. Вона є інструментом, який поєднує державне регулювання та певну самостійність підприємства у питаннях ведення бухгалтерського обліку. Формування та застосування облікової політики ґрунтується на тому, що законодавством передбачається використання альтернативних варіантів обліку, а роль бухгалтера на підприємстві змінюється від простого реєстратора господарських операцій до активного учасника їх здійснення [3, с. 32-33].

Досвід показує, що багато підприємств не поспішають скласти наказ про облікову політику або складають його формально, елементи наказу не обґрунтовані й дублюють окремі пункти нормативних документів, котрі однозначно формулюють вимоги чи норми, хоча це і не суперечить нормам П(С)БО [8, с. 182].

У методичних рекомендаціях щодо облікової політики Міністерства фінансів України № 635 від 27.06.2013 р. визначено фактично такі складові, що стосуються обліку основних засобів, зокрема: методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів; вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів; підходи до переоцінки необоротних активів; підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку [7]. Це, звичайно, мінімально необхідна інформація стосовно основних засобів, яка повинна бути в наказі про облікову політику підприємства. Вона є системною, але далеко не повною.

Згідно вивчення і аналізу наукових праць, а також положень нормативних документів, нами пропонується в наказі про облікову політику в питанні щодо основних засобів зазначати елементи, наведені в табл. 1.

**Таблиця 1.**  
**Елементи облікової політики щодо основних засобів**

№ з/п	Елементи облікової політики
1	Облікова одиниця основних засобів
2	Мінімальна вартість об'єкта основних засобів
3	Умови збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів за рахунок витрат на капітальний ремонт
4	Порядок встановлення строку корисного використання (експлуатації) основних засобів
5	Класифікація основних засобів для нарахування амортизації і їх переоцінки
6	Порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів
7	Методи нарахування амортизації основних засобів
8	Порядок й умови переоцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів
9	Порядок використання сум дооцінки основних засобів та обмеження розподілу додаткового капіталу в результаті дооцінки основних засобів між власниками
10	Періодичність зарахування сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку
11	Порядок застосування методики суми втрат від зменшення корисності та вигод від відновлення корисності основних засобів
12	Порядок відображення результатів переоцінки та зменшення корисності основних засобів в регістрах обліку
13	Інвентаризація основних засобів
14	Порядок списання (ліквідації) основних засобів

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» [1] і Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [4] підприємству надано альтернативні варіанти для вибору облікової одиниці бухгалтерського обліку основних засобів, а саме: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів або частина такого активу, що контролюється підприємством.

Підприємство має право самостійно встановлювати мінімальну вартість об'єкта основних засобів і вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів [1]. З 01 вересня 2015 року об'єктами основних засобів визнаються матеріальні цінності, вартість яких складає 6000,00 грн. і більше. До цієї дати вартісне розмежування цінностей між основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами складало 2500,00 грн.

Важливим елементом облікової політики є «підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду». Підкреслимо, що за базовими правилами п. 14 П(С)БО 7 первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісне очікуваних від використання об'єкта. У межах діючої норми водночас допускається можливість збільшення первісної (переоціненої) вартості основних засобів на

суму витрат, пов'язаних із поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену в порядку, установленому податковим законодавством.

Витрати, пов'язані з необоротними матеріальними активами, що виникають після їх придбання або створення, вчасно списують як витрати звітного періоду, в якому вони понесені. Проте ці витрати можуть бути капіталізовані, тобто додані до балансової вартості необоротного матеріального активу, якщо: а) існує ймовірність, що ці витрати призведуть до збільшення первісно очікуваних економічних вигод; б) ці витрати можна достовірно оцінити та віднести до конкретного активу.

Строки корисного використання встановлюються підприємством самостійно, виходячи з технічних, економічних можливостей об'єкта, а також обов'язкового врахування норм ПКУ в частині мінімально допустимих термінів служби.

За вимогами пп. 145.1.2 п. 145.1 ст. 145 ПКУ при визнанні об'єкта основних засобів активом (при зарахуванні на баланс) наказом по підприємству встановлюється строк корисного використання (експлуатації) цього об'єкта, який не може бути менше мінімально допустимого, визначеного п. 145.1 ст. 145 ПКУ [5]. Вказівку на «розпорядчий акт», яким визначається строк корисного використання (експлуатації) об'єкта, містить також п. 23 П(С)БО 7 [1].

Оскільки строк корисного використання (експлуатації) визначають виходячи з корисності об'єкта для конкретного підприємства, він може бути коротший, ніж нормативний (технічний, економічний) строк експлуатації. Отже, строк корисного використання відображає наміри керівництва підприємства щодо використання певного об'єкта основних засобів з урахуванням накопиченого досвіду та оцінки ринкової ситуації. При цьому строк корисного використання об'єктів основних засобів можна переглядати [1].

В П(С)БО 7 «Основні засоби» зазначена класифікація основних засобів для цілей бухгалтерського обліку [1]. При цьому в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів вказано, що підприємство може розширювати зазначену класифікацію, поділяючи у групах (підгрупах) основні засоби на власні, орендовані і такі, що перебувають в експлуатації, запасі, оренді, ремонті, на модернізації, реконструкції, добудові, в частковій ліквідації тощо [4].

Ліквідаційна вартість основних засобів встановлюється підприємством самостійно, виходячи із встановленої економічної політики. Часто підприємства в наказі про облікову політику вказують, що ліквідаційна вартість об'єкта дорівнює нулю, а вартість, що амортизують, відповідає первісній вартості об'єкта.

Прямої приписів, як встановлювати ліквідаційну вартість, нормативні документи не містять. А тому підприємство на власний розсуд встановлює суму, котру воно очікує, на його думку, отримати від реалізації (ліквідації) основних засобів після спливу строку їх корисного використання (експлуатації). Відсутність встановлення оцінки ліквідаційної вартості об'єкта оподаткування призводить до визнання необґрунтованого завищення річної суми амортизації та, як наслідок, можливе викривлення даних про майновий стан і звітності про фінансові результати суб'єкта господарювання.

Підприємство може вибрати один із наступних методів амортизації: прямолінійний, виробничий, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, зменшення залишкової вартості [1]. Такі ж самі методи підприємство має право вибрати в податковому обліку. Метод амортизації підприємство вибирає в залежності від виду основних засобів та порядку його використання.

Окрім цього, підприємство може встановити різні методи нарахування амортизації для різних облікових груп об'єктів основних засобів (крім землі та незавершених капітальних інвестицій).

При нарахуванні амортизації за основними засобами серед п'яти методів нарахування є надто складні, для виконання яких лише економічних знань замало, щоб із найменшим ризиком упроваджувати їх у практику. Для таких розрахунків потрібно знати технічні особливості того чи іншого об'єкту, технологічні умови його експлуатації, вивчити процеси морального старіння та ринок продаж на такі або подібні засоби тощо. Усе це може безпосередньо впливати на строк корисної експлуатації того чи іншого об'єкта основних засобів [8, с. 183].

Вартість об'єктів основних засобів, що відображена в обліку і балансі, може не відповідати їх реальній вартості. Критерій суттєвості розходження залишкової та справедливої вартості основних засобів для їх переоцінки можна розглядати як елемент облікової політики підприємства. Відповідно, таку межу за кожною групою основних засобів (якщо вона встановлена в розрізі груп) варто зазначити в наказі про облікову політику. До речі, про те, що розпорядчий документ про облікову політику підприємства має визначити застосування, зокрема, порогу суттєвості щодо окремих об'єктів обліку, прописав Міністр України в листі від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793. Можливість переоцінки об'єкта основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу, прописана у п. 16 П(С)БО 7. У п. 17 стандарту не йдеться про обов'язковість переоцінки повністю амортизованих об'єктів [1].

Згідно п. 34 Методичних рекомендацій Міністерства фінансів України № 561, поріг суттєвості може бути величиною, що дорівнює 1% від чистого прибутку (збитку) підприємства, або 10 % відхилення залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості. Треба пам'ятати, що зазначені величини порогу суттєвості є лише орієнтиром. Кожне підприємство самостійно встановлює величину порога суттєвості і прописує в наказі про облікову політику.

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» у примітках до фінансової звітності наводиться інформація про зміну розміру додаткового капіталу в результаті переоцінки основних засобів та обмеження щодо його розподілу між власниками (учасниками) [1]. Отже, в наказі про облікову політику доцільно вказати обмеження

розподілу додаткового капіталу, а саме: розподіляти між засновниками, які виходять із товариства, або не розподіляти.

Іншим важливим аспектом у процесі формування облікової політики відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» визнано наступні положення: підприємство має право встановлювати періодичність (період) зарахування сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку щомісяця, щокварталу, раз на рік або при вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені [1].

Порядок застосування методики визначення суми втрат від зменшення корисності та вигод від відновлення корисності основних засобів регламентується П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [6].

Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством [7].

Залежно від організаційно-правових форм господарювання в наказі про облікову політику необхідно вказувати порядок списання (ліквідації) об'єктів основних засобів (особливо недоамортизованих).

Таким чином, при складанні наказу до складу додатків облікової політики, на наш погляд, потрібно включати наступні елементи:

1. Перелік первинних документів, зведених бухгалтерських документів, реєстрів бухгалтерського обліку, звітності, підписи керівника (або особи, яка ним уповноважена) та головного бухгалтера які необхідні для здійснення ними своїх посадових обов'язків та повного контролю за рухом основних засобів.

2. Перелік посадових осіб, які наділяються правами отримувати та видавати товарно-матеріальні цінності та несуть всю повноту відповідальності за такі дії, згідно з посадовими інструкціями та чинними законодавчими актами України.

3. Перелік посадових осіб, які складають, підписують звітність та несуть відповідальність за подання її за призначенням у встановлені законодавством строки.

4. Графік документообігу первинних документів.

5. Робочий план рахунків.

У відповідних додатках не потрібно вказувати прізвище, достатньо вказати посаду відповідальної особи.

**Висновки.** Вищенаведені положення щодо розкриття особливостей процесу формування облікової політики в контексті основних засобів доводять, що даний процес доволі часто носить формальний характер, не враховуючи можливі варіанти обліку та індивідуальні особливості підприємства, що вносить систематичні помилки при побудові інформаційної бази фінансово-господарської діяльності підприємства.

Задля нейтралізації виникаючих помилок рекомендується зазначати комплекс елементів облікової політики в тексті наказу про облікову політику в частині основних засобів, який, на наш погляд, достатньо повно характеризує обліковий процес на підприємстві, враховуючи широкий спектр альтернативних варіантів обліку, та надає повну і системну інформацію всім користувачам. На основі розкриття сутності елементів облікової політики згідно різних нормативних документів, доведено, що можливі й відповідні варіанти їх відображення в наказі. Виявлено особливості формування деяких елементів облікової політики основних засобів, на які спеціалістам потрібно звернути особливу увагу у зв'язку зі значною кількістю порушень і помилок при складанні наказу. Видається доцільним, що вищевказаний комплекс рекомендацій дозволить підвищити ефективність процесу формування облікової політики основних засобів підприємства для отримання достатньо повної та достовірної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

### Список літератури.

1. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92. База даних «Законодавство України» / Міністерство фінансів України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення 12.12.2018 р.).

2. Карпушенко М. Ю. Облікова політика підприємства (для студентів напряму 6.030509 «Облік і аудит») : конспект лекцій. Харків: Харківський національний університет міського господарства, 2011. 55 с.

3. Кулик В. А. Облікова політика підприємства : набутий досвід та перспективи розвитку : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.

4. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів : Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561. База даних «Законодавство України» / Міністерство фінансів України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03> (дата звернення 21.12.2018 р.).

5. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 21.12.2018 р.).

6. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004 року № 817. База даних «Законодавство України» / Міністерство фінансів України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05> (дата звернення 12.12.2018 р.).

7. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635. База даних «Законодавство України» / Міністерство фінансів України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru> (дата звернення 23.12.2018 р.).

8. Рогозян С. М., Рогозян Ю. С. Формування облікової політики підприємства в сучасних умовах. Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля. 2013. № 9 (198). Ч. 2. С. 181–185.

#### References.

1. The Ministry of Finance of Ukraine (2000), On Approval of the Regulations (Standard) of Accounting 7 "Fixed Assets", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-0> (Accessed 12 December 2018).

2. Karpushenko, M.Yu. (2011), *Oblikova polityka pidpryemstva (dlya studentiv napryamu 6.030509 "Oblik i audy't")* [Accounting policy of the enterprise (for students direct 6.030509 "Accounting and audit")], Xarkivs'kyj nacional'nyj universytet mis'kogo gospodarstva, Kharkiv, Ukraine.

3. Kulyk, V.A. (2014), *Oblikova polityka pidpryemstva: nabutyj dosvid ta perspektyvy rozvytku* [Accounting policies of the enterprise: experience gained and development prospects], RVV PUET, Poltava, Ukraine.

4. The Ministry of Finance of Ukraine (2003), On Approval of Methodological Recommendations for the Accounting of Fixed Assets, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03> (Accessed 21 December 2018).

5. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), The Tax Code of Ukraine, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 21 December 2018).

6. The Ministry of Finance of Ukraine (2004), On Approval of the Regulations (Standard) of Accounting 28 "Impairment of Assets", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05> (Accessed 12 December 2018).

7. The Ministry of Finance of Ukraine (2013), On Approval of Methodological Recommendations on Enterprise Accounting Policies and Changes to Certain Orders of the Ministry of Finance of Ukraine, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru> (Accessed 23 December 2018).

8. Rohozian, S.M. and Rohozian, Yu.S. (2013), "Formation of the accounting policy of the enterprise in modern conditions", *Visnyk Sxidnoukrayins'kogo nacional'nogo universytetu im. V. Dallya*, vol. 9 (198). Part 2, pp. 181–185.

*Стаття надійшла до редакції 20.03.2019 р.*