

УДК 657.1

DOI: 10.31891/2307-5740-2018-260-4-102-105

ГУМЕНЮК А.Ф.

Хмельницький національний університет

ТИПОВІ ПОМИЛКИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВ МЕТРОЛОГІЇ ТА СТАНДАРТИЗАЦІЇ

В статті висвітлено основні типові помилки обліку основних засобів підприємств метрології та стандартизації. Згруповано шість категорій помилок обліку основних засобів, поширених на підприємствах даної сфери. Проаналізовано типові проблеми в обліку нематеріальних активів підприємства. Запропоновано рекомендації щодо вирішення актуальних питань та типових помилок обліку основних засобів та нематеріальних активів з метою приведення у відповідність до чинного законодавства.

Ключові слова: основні засоби, визнання основних засобів, класифікація основних засобів, первісна вартість, амортизація, зменшення корисності активів, дооцінка активів, статті фінансової звітності, нематеріальні активи.

GUMENYUK A.

Khmelnitskyi National University

TYPICAL ERRORS OF ACCOUNTING OF MAIN GOODS AND INTANGIBLE ASSETS OF METROLOGY AND STANDARDIZATION ENTERPRISES

The article covers the main types of accounting errors of the main means of metrology and standardization enterprises. There are six categories of accounting errors of fixed assets distributed in the enterprises of this sphere, in particular, typical errors of recognition and classification of fixed assets, documentation of availability and movement of fixed assets, no impairment assessment, incorrect accrual and depreciation, incorrect reflection in the accounting of the valuation of fixed assets and incorrect formation of articles of financial reporting. In the context of problem issues, particular attention is paid to issues of recognition and classification of fixed assets as prerequisites for proper accounting. In the structure of objects of fixed assets may include as separate objects of fixed assets independently non-functional components and components of fixed assets. In the context of recognition of objects of fixed assets in the accounting of enterprises of metrology and standardization it should be noted that it is mandatory to comply not only with the criterion of the functionality of the objects, their useful life, but also the value limit. Quite often in accounting practice, this cost threshold is not established and is not fixed by the accounting policy of the enterprise. An important problem is the lack of valuation of asset losses. Undertakings, as a rule, do not consider signs of depreciation of fixed assets, as it is a labor-intensive process. Since such an estimate is not carried out, therefore, the effect of this deviation on the financial statements of an enterprise can not be determined. On the other hand, if the impairment still took place and it was not evaluated accordingly, then the information contained in the reporting can be questioned. The typical problems in the accounting of intangible assets of the enterprise are analyzed. The problems of accounting and intangible assets directly affect the formation of financial statements and their submission to users. Recommendations for solving topical issues and typical errors in the accounting of fixed assets and intangible assets are proposed in order to bring them into line with current legislation.

Key words: fixed assets, recognition of fixed assets, classification of fixed assets, initial cost, depreciation, asset depreciation, asset revaluation, financial statements, intangible assets.

Актуальність теми. Підвищення ефективності використання матеріально-технічної бази підприємств, зокрема в галузі метрології та стандартизації, неможливе без гнучкого обліку основних засобів та нематеріальних активів у відповідні з чинним законодавством. Основні засоби – це матеріальна база будь-якої підприємницької діяльності. Без них сьогодні не може здійснюватися жоден господарський процес, тому порядок обліку основних засобів є важливим методичним питанням. Варто зазначити, що на підприємствах метрології та стандартизації досить розширена матеріально-технічна база, яка включає різноманітні спеціальні технічні прилади та обладнання. Тому питання висвітлення типових проблем обліку основних засобів і нематеріальних активів є важливим для даної сфери діяльності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Облік основних засобів та нематеріальних активів на українських підприємствах, зокрема підприємствах метрології та стандартизації, має визначену актуальність і викликає інтерес практиків та науковців. Суттєвий внесок у розвиток методології обліку основних засобів внесли українські вчені: С.Ф. Голов, А.П. Панасенко, О.В. Щирська та інші. Однак, дане питання обліку досі не втратило своєї актуальності та є предметом досліджень.

Метою статті є групування та висвітлення типових помилок в обліку основних засобів та нематеріальних активів підприємств метрології та стандартизації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Облік основних засобів на підприємствах метрології та стандартизації ведеться згідно з вимогами П(С)БО 7 “Основні засоби” [3].

Першою з основних помилок, яких допускаються в обліку основних засобів на підприємствах метрології та стандартизації, є їх визнання як об’єкта обліку та класифікація.

До складу об’єктів основних засобів можуть відноситись окремі об’єкти основних засобів, самостійно нефункціональні складові та комплектуючі основних засобів, що є порушенням п. 4 П(С)БО 7, відповідно до якого об’єкт основних засобів – це:

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладам 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 кожний 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.

Наприклад, як окремі об'єкти в складі основних засобів третьої групи "Будівлі, споруди, передавальні пристрої" можуть обліковуватись такі об'єкти, як водогрійні котли (насосне обладнання, системи підготовки води), підвальні приміщення, системи гарячого водопостачання. На нашу думку, витрати на придбання (створення) даних об'єктів слід було б капіталізувати як поліпшення будівель підприємства.

До складу об'єктів основних засобів четвертої групи "Машини та обладнання" та шостої групи "Інструменти, прилади, інвентар" часто обліковці відносять кондиціонери. При цьому слід знати певні нюанси обліку цих об'єктів. Якщо кондиціонер – це стаціонарний об'єкт, то його можна віднести до машин та обладнання, якщо ж кондиціонер зі спліт-системою вбудований у будівлю, то його слід обліковувати у витратах на поліпшення будівель (група 3).

Спліт-система – це тип кондиціонера побутового або напівпромислового призначення. На відміну від кондиціонерів моноблокового виконання, кожна спліт-система включає в себе зовнішній блок, що виконує функції компресорно-конденсаторного агрегату, який виноситься з основного приміщення на зовнішню стіну будівлі, і внутрішній блок, який здійснює випаровування (розташовується всередині приміщення в місці, найбільш зручному для людей, що там працюють, із врахуванням оптимального розподілу повітряних потоків). З'єднані обидва блоки електричним кабелем і трубами з міді, які забезпечують вільну циркуляцію фреону. Зовнішній блок також містить вентилятор і повинен бути розташований у місці, де атмосферне повітря зможе охолоджувати його природним шляхом – обдувом. Контроль за температурним режимом здійснюється за допомогою пульта дистанційного управління, який здатний змінювати температурний режим (частоту вмикання/вимикання, вихідну температуру повітря, тощо) за бажанням користувача. Більшість моделей мають режим автоматично увімкнення / вимкнення за заданим таймером часом, змінювати напрямок потоку повітря та інші функції.

Як окремі об'єкти четвертої групи "Машини та обладнання" можуть обліковуватись котли, в тому числі котли на твердому паливі, системи газопостачання. Їх доцільно обліковувати у витратах на поліпшення будівель (група 3).

На нашу думку, слід правильно укомплектувати комп'ютери підприємств. В складі основних засобів 4 групи "Машини та обладнання" часто окремо обліковуються системні блоки та монітори. Крім того, поширеним є облік цих об'єктів в складі малоцінних необоротних матеріальних активів незалежно від їх вартості.

Питання комплектації комп'ютерів та системних блоків взагалі є актуальним, оскільки комплектацію як таку не проводять. Усі сервери та комп'ютери слід укомплектовувати Актом комплектації та вводити в експлуатацію як окремі об'єкти. Наприклад, комп'ютер в зборі, сервер в зборі.

Стосовно комплектації, можливі ситуації введення в експлуатацію таких об'єктів основних засобів, як комплекти обладнання. Зокрема, наприклад, комплект обладнання для перевірки лічильників електричної енергії повинен також укомплектуватись відповідним актом комплектації. А якщо такого акту немає, в такому разі усі об'єкти, що входять до комплекту обладнання (наприклад, датчики), повинні обліковуватись окремо та відноситись до рахунку 104.

До складу шостої групи основних засобів "Інструменти, прилади, інвентар" та малоцінних необоротних матеріальних активів в практиці підприємств відносять жалюзі віконні. Витрати на придбання та встановлення жалюзі слід відносити до складу витрат на поліпшення основних засобів (будівель та споруд) групи 3.

Не обґрунтовано до складу малоцінних необоротних матеріальних активів відносять картриджі для комп'ютерів. Картриджі як витратні матеріали слід обліковувати в складі виробничих запасів (наприклад, рахунок 209).

Звичною обліковою практикою є віднесення пересувних скляних дверей, рушникосушок електричних, лічильників (в тому числі, теплових) як окремих об'єктів основних засобів групи 6 "Інструменти, прилади, інвентар". Витрати на придбання та встановлення даних об'єктів повинні враховуватись до складу витрат на поліпшення основних засобів (будівель) групи 3. Теж саме стосується системи охоронно-пожежної сигналізації, системи відеоспостереження, які є невід'ємною частиною відповідного приміщення, і відповідно витрати на їх придбання та встановлення повинні відноситись на збільшення балансової вартості будівлі.

В контексті питання визнання об'єктів основних засобів в обліку підприємств метрології та стандартизації слід відзначити, що обов'язковим є дотримання не лише критерію функціональності об'єктів, терміну їх корисного використання, але і вартісної межі. На сьогодні, вартісна межа, яка встановлена для

об'єктів основних засобів складає шість тисяч гривень, згідно пп.14.1.138 Податкового кодексу України [1]. Досить часто в обліковій практиці, ця вартісна межа не встановлена та не закріплена обліковою політикою підприємства.

Другою поширеною помилкою, якої допускаються в обліку основних засобів на підприємствах метрології та стандартизації є документальне оформлення їх руху та наявності, зокрема не впорядкованість наказів на введення в експлуатацію та списання основних засобів. Це стосується заповнення основних реквізитів цих документів, зокрема, коли і яким наказом створена комісія на списання основних засобів, коли надійшов об'єкт основних засобів на підприємство, кількість ремонтів, немає висновку комісії. Також часто є розрив у часі формування відповідних актів та наказів. До прикладу, згідно з актом введення в експлуатацію основних засобів може бути введено в експлуатацію 21.04.2018 р., а наказ про введення в експлуатацію виданий 09.05.2018 р. Існують випадки, коли акти на списання основних засобів та акти комісії щодо такого списання, протоколи засідання комісії, описи технічного стану і причини списання об'єктів підписані не всіма членами комісії, або взагалі відсутні. Поширеною є практика відсутності дефектних актів та кошторисів на ремонтні роботи, зокрема ремонти транспортних засобів.

Третьою помилкою, якої допускаються в обліку основних засобів є ігнорування оцінювання зменшення корисності активів. Підприємства, як правило, не розглядають ознаки зменшення корисності основних засобів, оскільки це досить трудомісткий процес. Згідно з вимогами П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів" у разі існування ознак того, що суми відшкодування основних засобів можуть бути меншими за їх балансову вартість, управлінський персонал здійснює належну оцінку сум очікуваного відшкодування. Оскільки така оцінка не здійснюється, тому і вплив цього відхилення на фінансову звітність підприємства не можна визначити. З іншого боку, якщо зменшення корисності все-таки мало місце, а воно не було відповідно оцінене, тоді можна піддати сумніву інформацію, відображену в звітності.

Під **четвертою**, поширеною помилкою в обліку основних засобів є некоректне нарахування та відображення амортизації. До прикладу, нарахування амортизації може здійснюватися один раз в квартал, що суперечить п.29 ПСБО 7, згідно якого нарахування амортизації повинно здійснюватися щомісяця, починаючи з місяця, наступного за тим, у якому об'єкт основних засобів було введено в експлуатацію. Нарухування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів.

В контексті даної помилки також може зустрічатись не здійснення пооб'єктного нарахування амортизації для об'єктів основних засобів, чим порушуються вимоги пп. 22–26 ПСБО 7, або взагалі невідповідність методів нарахування амортизації, визначених у обліковій політиці тим, що фактично застосовуються підприємством. Цим самим порушуються вимоги Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" стаття 1, 4, ПСБО 1, п.18 щодо дотримання принципу послідовності та п.19, пп.23, 24, 25 щодо змісту фінансової звітності. Якщо підприємство не дотримується обраної облікової політики, воно вводить в оману користувачів фінансової звітності.

В практиці можуть зустрічатись випадки, коли нараховується амортизація на об'єкти, які не повинні амортизуватися:

- об'єкти на консервації;
- об'єкти, які повинні бути списані (украдені тощо).

Це можна вважати порушенням вимоги пп. 23, 29 ПСБО 7, в результаті чого завищуються витрати періоду, що призводить до викривлення даних у фінансовій звітності.

Згідно з п. 23 ПБО 7 по об'єктах основних засобів, які знаходяться на реконструкції, модернізації, добудові, дообладнанні та консервації, призупиняється нарахування амортизації. Таким чином, на суму зайво нарахованої амортизації необхідно зменшити відповідний рахунок витрат [1].

Досліджуючи питання типових помилок в обліку амортизації основних засобів, слід зазначити, що не усі підприємства ведуть позабалансовий рахунок 09 «Амортизаційні відрахування», зокрема не ведеться аналітичний облік цього рахунку і такий рахунок роками залишається документально не використаний і в обліку відповідно не відображено його використання.

П'ятою помилкою є неправильне відображення в обліку дооцінки основних засобів. Наприклад, на рахунку 423 "Дооцінка активів" може обліковуватися дооцінка основних засобів, які вибули (ліквідовані, реалізовані, списані) або перенесення суми дооцінки при вибутті основних засобів на нерозподілений прибуток не проводиться. Цим самим, порушуються вимоги п. 21 ПСБО 7 щодо зменшення додаткового капіталу і включення до складу нерозподіленого прибутку суми перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості об'єкта основних засобів при його вибутті. Згідно з п.21 ПБО 7 та наказом МФУ від 28.03.2001 р. №143 "Про кореспонденцію рахунків" сума дооцінки (індексації) об'єктів основних засобів, що була відображена у фінансовій звітності, у разі вибуття таких об'єктів включається відповідно до статті "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" у фінансовій звітності та відображається записом: Дт 423 Кт 441 [4]. Аналогічно відображається дооцінка по об'єктах незавершеного будівництва при їх вибутті (продаж, ліквідація, передача). Підприємствам необхідно відкоригувати залишок по рахунку 423, провівши інвентаризацію активів. На рахунку 423 "Дооцінка активів" повинна обліковуватися тільки сума дооцінки (індексації) визнаних необоротних активів.

Шостою помилкою можна вважати некоректне формування статей фінансової звітності. Зокрема, у рядок балансу 031 "Первісна вартість основних засобів" включаються залишки по рахунках, які повинні

відобразитися в інших рядках балансу, наприклад, рахунки 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” та 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”, рахунок 12 “Нематеріальні активи”. Цим самим порушуються вимоги пп. 14, 15, 16 ПСБО 2. Відповідно до п.15 ПСБО 2 залишки по рахунках 152 та 153 відображаються у рядку балансу 020 “Незавершене будівництво”, а залишок по рахунку 12 відображається у рядку 011 “Первісна вартість нематеріальних активів”.

Помилкою можуть у рядок балансу 031 “Первісна вартість основних засобів” не включатися залишки по рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи” і залишки по даному рахунку включається у рядок 100 “Виробничі запаси”. Внаслідок таких облікових дій порушуються вимоги пп. 16, 21 ПСБО 2.

Щодо обліку нематеріальних активів, то на підприємствах метрології та стандартизації він ведеться згідно вимог П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”.

Поширеною є відсутність інвентаризації нематеріальних активів на дату балансу, при тому як інвентаризація інших активів проводиться.

Поширеним є облік інших нематеріальних активів, які є застарілими чи не використовуються, а тому їх доцільно списувати вчасно.

Стосовно програмного забезпечення до вимірювальних приладів, то їх часто в практиці відображають окремо від приладів, до яких вони відносяться, хоча відокремлено від приладу нематеріальний актив не працюватиме, тому логічно його відобразити разом з об’єктом основних засобів в комплектації.

Висновки. Таким чином, бухгалтерський облік основних засобів та нематеріальних активів підприємств метрології та стандартизації в світлі чинного законодавства вимагає вдосконалення щодо методичних та організаційних аспектів. Тому нами, задля полегшення контролю над обліковими процесами, висвітлено основні типові помилки обліку основних засобів та нематеріальних активів, зазначено рекомендації щодо специфічних нюансів ведення обліку та його оптимізації. Зокрема, зважаючи на неточності обліку основних засобів, ми вважаємо за необхідне впорядкувати його шляхом відповідної комплектації об’єктів основних засобів, підвищення контролю за оформленням відповідної облікової документації. Стосовно нематеріальних активів підприємств метрології та стандартизації рекомендуємо, у випадку якщо програмне забезпечення є невід’ємною частиною основного засобу, без якого він не функціонуватиме, його слід вводити в експлуатацію разом із об’єктом основного засобу відповідної групи, заздалегідь укомплектувавши.

Література

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами та доп. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
2. Методичні рекомендації щодо обліку основних засобів : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 11.12.2006 р. № 1176 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
4. Про кореспонденцію рахунків : наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2001 р. № 143 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
5. Панасенко А. П. Проблеми основних засобів у бухгалтерському обліку / А. П. Панасенко // Держава та регіони. – 2008. – № 3. – С. 407–410.
6. Щирська О. В. Облік і внутрішній контроль амортизації основних засобів: теорія і методологія : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами діяльності)» [Електронний ресурс] / Щирська Ольга Василівна ; Національна академія статистики, обліку та аудиту. – Київ, 2013. – 20 с. – Режим доступу : <http://mydisser.com/ua/catalog/view/14010.html>.

References

1. Tax Code of Ukraine of 02.12.2010 № 2755-VI as amended. Available at: www.rada.gov.ua (in Ukr.).
2. Ministry of Finance of Ukraine (2006). Guidelines on accounting for fixed assets from December 11th, № 1176. Available at: www.rada.gov.ua (in Ukr.).
3. Ministry of Finance of Ukraine (2000). Provision (Standard) 7 "Fixed Assets" of 27 April, № 92. Available at: www.rada.gov.ua (in Ukr.).
4. Ministry of Finance of Ukraine (2001). Order "About correspondence of accounts" of 28 March, № 143. Available at: www.rada.gov.ua (in Ukr.).
5. Panasenko, A.P. (2008). Problems fixed assets accounting. Derzhava ta rehiony [Countries and regions], no.3, pp.407-410 (in Ukr.).
6. Schyrska, A.V. (2013). Accounting and internal control depreciation: Theory and Methodology. Abstract to PhD dissertation, Accounting, Analysis and Audit (by activity). The National Academy of Statistics, Accounting and Auditing, Kyiv. Available at: <http://mydisser.com/ua/catalog/view/14010.html> (in Ukr.).

Рецензія/Peer review : 08.08.2018

Надрукована/Printed : 12.09.2018

Рецензент: д. е. н., проф. Войнаренко М. П.