

УДК 657.1

Брік С.В.,  
*к.е.н., доцент кафедри економічного аналізу та обліку*  
 Мардус Н.Ю.,  
*к.е.н., доцент кафедри економічного аналізу та обліку*  
 Мелень О.В.,  
*к.е.н., доцент кафедри економічного аналізу та обліку*  
*Національний технічний університет «ХПІ»*

## НОВІ МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ В ОБЛІКУ ТА АУДИТІ

Brick S.V.,  
*санд.сц.(екоп.), ассистант професора of the*  
*department of economic analysis and accounting*  
 Mardus N.Y.,  
*санд.сц.(екоп.), ассистант професора of the*  
*department of economic analysis and accounting*  
 Melen O.V.,  
*санд.сц.(екоп.), ассистант професора of the*  
*department of economic analysis and accounting*  
*National Technical University "KhPI"*

## NEW METHODOLOGICAL RECOMMENDATIONS FOR ACCOUNTING: PECULIARITIES OF APPLICATION ACCOUNTING AND AUDIT

**Постановка проблеми.** Міністерство фінансів України 30 грудня 2013 року затвердило наказ № 1192 [5], яким було внесено зміни до окремих методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку. Ці рекомендації мають велике значення для відображення фінансово-господарських операцій в бухгалтерському обліку та при проведенні аудиту. Про суть цих змін і доповнень і піде мова в даній публікації.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження окремих теоретичних і практичних аспектів формування підходів до використання рахунків бухгалтерського обліку неодноразово здійснювалися як теоретиками застосування бухгалтерського обліку в Україні (Ф.Ф. Бутинець [1], С.Ф. Голов [2]), так і бухгалтерами – практиками. Однак, як свідчить аналіз результатів дослідження, зазначена проблема вимагає подальшого вивчення.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження змін, що внесені діючим законодавством до окремих методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку підприємств і організацій України, та внесення пропозицій по їх практичному використанню в бухгалтерському обліку та аудиту.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Зміни, що розглядаються, направлені на приведення у відповідність норм П(С)БО та Інструкції № 291 [3]. Втім, не обійшлося і без доповнень в частині заповнення деяких статей форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Характерною особливістю для змінених методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку активів (основних засобів, нематеріальних активів, запасів і біологічних активів) стала норма про те, що застосування цих рекомендацій не поширюється на підприємства, які у відповідність до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ.

Відкориговані також номери та назви деяких субрахунків, які свого часу були змінені наказом від 27.06.2013р. № 627 [6]. Так, субрахунок 423 «Дооцінка активів» у відповідних методичних рекомендаціях перетворився в субрахунок 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів» і 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів», а з назви субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» виключили словосполучення «від звичайної діяльності».

«Покращення» бухгалтерського обліку основних засобів Міністерство фінансів наповнило «новими» нормами методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів. Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, наступної за датою, на яку об'єкт став придатним для корисного використання, а припиняється - з дати, наступної за датою вибуття.

Також передбачена можливість збільшувати первісну (переоцінену) вартість основних засобів (далі - ОЗ):

- на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначених у порядку, передбаченим податковим законодавством;

- суму індексації, проведеної у порядку, встановленим податковим законодавством, з відображенням в бухгалтерському обліку в порядку, передбаченому п.п.36-38 методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів.

Зазначені коригування не змінюють правил бухгалтерського обліку, а спрямовані на приведення у відповідність норм П(С)БО та методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку.

Крім того, підприємствам Міністерство фінансів рекомендує визначати термін корисного використання ОЗ в розпорядчому акті. Нагадаємо, що така норма давно прописана як в п. 23 П (С) БО 7 «Основні засоби» [8], так і в п. 145.1.2 ПКУ [10]. При цьому на обов'язковість проведення такого заходу окремо звертало увагу Міністерство фінансів (лист від 08.08.2012 р. № 31-08410-07-10/19584) [9], аргументуючи таку позицію тим, що типові форми первинних документів з обліку основних засобів не містять окремих граф для відображення термінів їх корисного використання (експлуатації). Також Міністерство фінансів уточнив, що до основних засобів, серед іншого, відносяться капітальні витрати на поліпшення землі, не пов'язані з будівництвом, а також будівлі, споруди та передавальні пристрої. Разом з тим незавершені капітальні інвестиції в основні засоби Міністерство фінансів виключило зі складу класифікаційних груп основних засобів. А вартість земельних ділянок, природних ресурсів та капітальних інвестицій включив до переліку об'єктів, вартість яких не амортизується. На це особливо слід звернути увагу як бухгалтерам—практикам, так і аудиторам.

Слід зазначити, що сільгосппродукція та додаткові біологічні активи при первісному їх визнання оцінюватимуться за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю згідно П(С)БО 16 «Витрати» [7].

Отже, довгострокові біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, або якщо підприємство є платником податку на прибуток, можна буде визнавати і відображати за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу від зменшення корисності. Міністерство фінансів також виключило з методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів базовий перелік витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями.

У методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів Міністерство фінансів визначило, що залишок транспортно-заготівельних витрат, облік яких ведеться на окремих субрахунках, включається до відповідної статті запасів Балансу (Звіту про фінансовий стан) підприємства (ф. 1 або ф. 1 - м, 1-мс).

Нагадаємо, мова йде про рядки 1100 «Запаси» і рядки 1101 - 1104 - для форми 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»; рядок 100 «Виробничі запаси» - для форми 1-м «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» і рядок 100 «Запаси» - для форми 1-мс «Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства».

Певною мірою змінилися й методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

Серед іншого Міністерство фінансів роз'яснив, що під немонетарними слід розуміти всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей. Також уточнено, що відображати в бухгалтерському обліку в складі нематеріальних активів (далі - НА) потрібно права на комерційні позначення, об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті.

Як і у випадку з основними засобами, незавершені капітальні інвестиції в НА виключені зі складу класифікаційних груп НА. У свою чергу, невеликі корективи Міністерство фінансів внесло і в порядок нарахування амортизації НА. У цілому зміст норми зводиться до наступного: «нарахування амортизації об'єкта НА (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку його корисного використання, який встановлюється підприємством (у розпорядчому документі) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс)».

Цілком передбачувано були додані і нижченаведені норми:

- для нарахування амортизації НА підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством;

- нарахування амортизації НА при застосуванні виробничого методу слід починати з дати введення такого об'єкта в господарський оборот.

Що стосується методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку щодо заповнення форм фінансової звітності, то варто звернути увагу на такі доповнення.

Підприємства, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, в додатковій статті іншого операційного доходу відображають дохід від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю.

Відповідно, і в додатковій статті інших операційних витрат такі підприємства відображають витрати від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю.

Нагадаємо, що в першому випадку мова йде про рядок 2121 «Доходи від змін вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю», в другому - про рядок 2181 «Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю» Переліку додаткових статей фінансової звітності до Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма № 2).

А ось що стосується доходів і витрат від зміни вартості фінансових інструментів для підприємств, які не торгують цінними паперами, новоспечені зміни до вищезазначених методичних

рекомендацій з бухгалтерського обліку адресують їх у рядки: 2240 «Інші доходи» і, відповідно, 2270 «Інші витрати» Звіту про фінансові результати (Звіту по сукупному доходу) (форма № 2).

Крім того, у статті «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» наводиться сума дооцінки об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, зменшена на суму уцінки таких об'єктів протягом звітного періоду в межах сум раніше проведених дооцінок. Сума дооцінки, яка включається в нерозподілений прибуток (непокритий збиток) у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, до складу сукупного доходу розділу II Звіту про фінансові результати не включається. Ці моменти також повинні враховуватися при заповненні фінансової звітності бухгалтерами, а також при проведенні аудиторських перевірок фінансово-господарської діяльності підприємств.

**Висновки з даного дослідження.** Таким чином, розглянуті нами пропозиції щодо удосконалення методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку є досить важливими як для вивчення студентами, так і для застосування в роботі бухгалтерів – практиків та аудиторів. Вони стосуються питань обліку та аудиту активів підприємства, тому що більш структурують не тільки проведення в обліку окремих операцій, а й відображення результатів цих операцій в фінансовій звітності. Але дане питання потребує подальшого удосконалення щодо адаптації цих рекомендацій з метою проведення аудиторських перевірок підприємств.

#### Література

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП "Рута", 2009. – 912 с.
2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С.Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
3. Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 «Про затвердження Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
4. Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=293623](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623).
5. Наказ Міністерства фінансів України від 30.12.2013 р. № 1192 «Про затвердження Змін до деяких методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=391165&cat\\_id=293537](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=391165&cat_id=293537).
6. Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 627 «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13>.
7. Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
8. Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 925 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
9. Лист Міністерства фінансів України від 08.08.2012 р. № 31-08410-07-10/19584. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=349624&cat\\_id=293538](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=349624&cat_id=293538).
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

#### References

1. Butynets, F.F. (2009), *Bukhhalterskyi finansovyi oblik* [Bookkeeping Financial Accounting], textbook, PP "Ruta", Zhytomyr, Ukraine, 912 p.
2. Holov, S.F. (2007), *Bukhhalterskyi oblik v Ukraini : analiz stanu ta perspektyvy rozvytku* [Accounting in Ukraine: analysis of condition and prospects of development], monograph, Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine, 522 p.
3. Order of the Ministry of Finance of Ukraine of 30 November 1999, no. 291 "On approval of Instruction on the use of Chart of Accounts for assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
4. Order of the Ministry of Finance of Ukraine of 30.09.2003, № 561 "On Approval of recommendations on accounting of fixed assets", available at: [http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=293623](http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623).
5. Order of the Ministry of Finance of Ukraine of 30.12.2013, № 1192 "On Amendments to Certain methodological recommendations on accounting", available at: [http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=391165&cat\\_id=293537](http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=391165&cat_id=293537).
6. Order of the Ministry of Finance of Ukraine of 27.06.2013, № 627 "On Amendments to some legislative acts of the Ministry of Finance of Ukraine on accounting", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13>.
7. Order of the Ministry of Finance of Ukraine of 31.12.1999, № 318 "On approval of (standard) accounting 16" Expenses", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
8. Order of the Ministry of Finance of Ukraine of 27.04.2000, № 925 "On approval of (standard) accounting 7" Fixed Assets", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
9. Letter of the Ministry of Finance of Ukraine of 08.08.2012, № 31-08410-07-10 / 19,584, available at: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=349624&cat\\_id=293538](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=349624&cat_id=293538).
10. Tax Code of Ukraine from 02.12.2010. №2755-VI, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.