

ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО ОБ'ЄКТІВ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Застосування поняття «облікова політика» у вітчизняній системі бухгалтерського обліку було пов'язано з його визначенням та нормативно-правовим забезпеченням відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV на першому кроці шляху реформування щодо Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (звітності) [1]. Дана подія була пов'язана з низкою об'єктивних причин, до яких слід віднести такі як: розмаїття видів діяльності та організаційно-правих форм суб'єктів господарювання в умовах ринкової економіки; введення національних стандартів бухгалтерського обліку, заснованих на міжнародних; надання нормативно забезпечених альтернатив щодо організації та ведення бухгалтерського обліку; зміна пасивної до активної ролі бухгалтера в житті підприємства [2, с. 10].

Однак, незважаючи на свою 15-річну історію, дана дефініція досі залишається предметом наукових дискусій вітчизняних науковців щодо її трактування; структурних елементів, тобто принципів, методів, прийомів та їх взаємозв'язку. Значний науковий інтерес не є випадковим, адже зазначені причини досі існують та навпаки посилюється їх вплив на сучасному етапі реформування.

Сьогодні можна побачити розвиток нормативно-правового забезпечення облікової політики, адже розроблено НП(С)БО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. № 73, згідно з яким підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису принципів оцінки та методів обліку статей звітності [3]; та Методичних рекомендації щодо облікової політики підприємства від 27.06.2013 р. №635, які визначають порядок її формування, але обмежують висвітлення її складових тільки альтернативними, наводячи їх конкретний перелік [4].

Виходячи з цього, більшість дослідників відносить до складових облікової політики її елементи за якими існують альтернативні варіанти, які пропонується класифікувати на обов'язкові, тобто підлягають розкриттю у фінансовій звітності, та необов'язкові, тобто навпаки не підлягають [5, с. 19; 6, с. 50]. При цьому, Л.К. Сук та П.Л. Сук роблять акцент саме на примітках до фінансової звітності [6, с. 50].

Слід також звернути увагу на той факт, що Т.В. Барановська до необов'язкових, тобто таких що не знаходять відображення в фінансовій звітності, відносить ті, що розробляються підприємством самостійно у межах чинного законодавства [5, с. 19].

Однак, відповідно до п. 2 розділу IV НП(С)БО 1 у фінансовій звітності обов'язково повинна бути наведена інформація, яка підлягає розкриттю згідно з П(С)БО, МСФО або інших нормативних актів та не йдеться саме про альтернативні варіанти. Більш того, п.119 МСФО 1 «Подання фінансової звітності» зазначає, що інформація про конкретні облікові політики є особливо корисною для користувачів, якщо вони обрані з альтернатив, тобто робить увагу саме на її особливій корисності, а не на тільки її висвітленні.

У свою чергу, вимоги щодо розкриття облікової політики у примітках до фінансової звітності, наведені у п. 7 розділу IV НП(С)БО 1, зазначають необхідність розкриття інформації щодо призначення та умов використання кожного елемента власного капіталу (окрім зареєстрованого). На нашу думку, визначена вимога є занадто загальною. Тому, вважаємо за необхідне, звернутися також до МСБО 1, згідно з яким примітки повинні: подавати інформацію про основу складання фінансової звітності і про конкретні облікові політики; розкривати інформацію, що вимагається МСФЗ і яку не подано у фінансовій звітності; надавати інформацію, яку не подано у фінансовій звітності, але яка є доречною для її розуміння, тобто

суб'єкт господарювання повинен розкрити інформацію про судження, що застосував управлінський персонал.

Подальшого розвитку наведена класифікація складових облікової політики набула у праці В. Кулікової. Автор пропонує удосконалити зазначену класифікацію шляхом поділу обов'язкових елементів на облікові політики тобто «способи, методи, прийоми обліку окремих об'єктів, що обираються підприємством із наданих альтернатив» (відносно основних засобів - методи нарахування амортизації) та облікові оцінки, які «встановлюються суб'єктом господарювання самостійно у межах чинного законодавства та, зазвичай мають числовий вираз (тривалість операційного циклу, межа суттєвості та ліквідаційна вартість) [2, с. 63]. Але слід зауважити, що відображене автором за змістом та наповненням зазначених елементів облікової політики не відповідає вимогам П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» та МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».

Обліковою політикою щодо об'єктів основних засобів може бути визнана лише обрана модель обліку: за собівартістю або за переоціненою вартістю. При цьому слід зазначити, що вибір моделі пропонується тільки МСБО 16, так як П(С)БО 7 передбачає застосування тільки моделі за переоціненою вартістю.

Враховуючі вимоги НПБ(С)БО 1 та МСБО 1, нами було узагальнено елементи облікової політики щодо об'єктів основних засобів обов'язкові до розкриття у фінансовій звітності згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» та їх міжнародних аналогів в порівнянні з елементами облікової політики, зазначених у Методичних вказівках №635. В табл. 8 елементи облікової політики викладено відповідно до стадій життєвого циклу об'єктів основних засобів.

Таблиця 8

Елементи облікової політики щодо об'єктів основних засобів до Методичних рекомендацій № 635, та які потребують розкриття у фінансовій звітності відповідно до вимог П(С)БО 7, 28 та МСБО 16, 36

№	Елементи облікової політики щодо об'єктів основних засобів	Методичні рекомендації №635	П(С)БО та МСБО
1	2	3	4
1.	Встановлення вартісного критерію розмежування основних засобів та малоцінних необоротних активів	+	+
2.	Визнання (виокремлення) об'єктів основних засобів	--	+
3.	Класифікація об'єктів основних засобів	--	+
4.	Вибір моделі обліку основних засобів (модель собівартості або переоцінки)	--	+
5.	Порядок визначення строку корисного використання об'єктів основних засобів	--	+
6.	Методи амортизації основних засобів	+	+
7.	Встановлення ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів	--	+
8.	Кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та статті фінансової звітності	+	+
9.	Підходи до проведення переоцінки основних засобів (визначення критеріїв, періодичності)	+	+
10.	Підходи до періодичності зарахування сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку	+	+
11.	Підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів до первісної вартості або витрат звітного періоду	+	+
12.	Порядок визначення збитків (вигід) від зменшення корисності об'єктів основних засобів	--	+

Продовження Таблиці 8

1	2	3	4
12.1	Механізм ідентифікації активів, відносно яких необхідно здійснювати тестування на предмет зменшення корисності	--	+
12.2	Порядок відстеження подій та обставин, які призводять до зменшення корисності – методи аналізу впливу зовнішніх та внутрішніх факторів	--	+
12.3	Характеристика активу (групи активів, яка генерує грошові потоки) щодо якого визначалася сума втрат від зменшення корисності	--	+
12.4	Оцінка (чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх грошових надходжень від активу), за кою визначена сума очікуваного відшкодування активу чи групи активів, яка генерує грошові кошти	--	+
12.4.1	Порядок визначення чистої вартості реалізації об'єкта основних засобів	--	+
12.4.2	Порядок визначення теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень від об'єкта основних засобів	--	+
12.4.3	Порядок визначення ставки дисконту для цілей розрахунку теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень від об'єкта основних засобів	--	+
12.5	Порядок розподілу збитку від зменшення корисності між об'єктами групи активів, що генерує грошові потоки	--	+
13.	Дату первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу	+	+

За результатами проведеного узагальнення (табл. 8) можна зробити висновок, що елементи облікової політики, які не є альтернативними, а визначаються підприємством самостійно, ґрунтуючись на своєму професійному судженні, також підлягають обов'язковому розкриттю згідно вимог національних та міжнародних стандартів. При цьому кількість елементів, що не враховані у Методичних вказівках №635, є досить значною, що свідчить про недосконалість нормативно-правового забезпечення процесу формування облікової політики підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=83010.
2. Кулік В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія / В.А. Кулік. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – 380 с.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. № 73: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=367055&cat_id=293533.
4. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства від 27.06.2013 р. №635: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293537.
5. Барановська Т.В. Облікова політика: рівні, суб'єкти, складові// Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2003. - №3 (25). – С. 18-26.
6. Сук Л.К., Суг Л.П. Організація бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Каравела; Піча Ю.В., 2009. – 624 с.