

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ ЩОДО ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Левченко З.М., к.е.н., доцент

Полтавська державна аграрна академія

З метою уніфікації методичних підходів до формування облікової політики аграрних підприємств вивчені методичні підходи щодо розробки розпорядчого документа з облікової політики відносно обліку основних засобів та проведений аналіз їх застосування в практиці облікової роботи. Досліджений порядок формування облікової політики щодо основних засобів аграрних підприємств. Обґрунтовані та запропоновані елементи облікової політики щодо обліку основних засобів аграрних підприємств з урахуванням галузевих особливостей, систем оподаткування, набуті практики обліку.

Ключові слова: *облікова політика, основні засоби, амортизація, строк корисного використання, вартісні ознаки, переоцінка основних засобів.*

Постановка проблеми. За час проведення реформ в економіці України та удосконалень систем управління підприємствами значно зросла роль бухгалтерського обліку та його складових: фінансового, управлінського, податкового, статистичного обліку. Важливим в цьому процесі стало формування облікової політики з урахуванням нормативно-законодавчих і методичних вимог та реалій господарської діяльності підприємств.

Згідно принципу послідовності постійне застосування обраних методів обліку, закріплених в обліковій політиці, є головною вимогою ведення обліку та складання фінансової звітності. В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика визначається як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються для складання і подання фінансової звітності.[1]

Облікова політика як елемент організації обліку знайшла своє втілення

у визначенні методологічної складової системи бухгалтерського обліку підприємства. З моменту прийняття Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність підприємства» прийняті нормативні акти та методичні рекомендації з питань формування облікової політики щодо обліку господарських операцій, відображення у звітності їх результатів та наявних майнових об'єктів. Сформулювалися основні вимоги до розпорядчого документа щодо облікової політики підприємства та визначений перелік його елементів.

Але процес не є завершеним, і перелік елементів облікової політики підприємств не є вичерпним. Зміни в законодавстві та практика облікової роботи спричиняють потребу у поглибленні досліджень з цих питань.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Основні засоби як необоротні активи, що тривалий час використовуються підприємством, є матеріальною основною виробничого потенціалу, основним показником вартості бізнесу. В процесі свого існування вони збільшують або зменшують свою вартість внаслідок інфляційних процесів, зношуються фізично і морально, потребують ремонту, реконструкції, модернізації, втрачають або відновлюють свою корисність. Крім того, вони є самостійним об'єктом отримання доходів від їх реалізації чи ліквідації, участі в капіталі інших підприємств, передачі в оренду.

Питання формування облікової політики щодо основних засобів вивчалися провідними вченими-економістами. Дослідження З.-М.В. Задорожного, П.Я.Хомина, В.М. Гаврилюка свідчать про зростання актуальності цього питання в обліковій науковій літературі та визначають продовження поглибленого вивчення.

В. М. Гаврилюк виділяє чотири основних елементи облікової політики щодо основних засобів, які обов'язково повинні бути наявними в розпорядчому документі щодо облікової політики підприємства: встановлення терміну корисного використання об'єкту, вибір методу нарахування амортизації, переоцінка основних засобів, визначення вартісних

ознак предметів, що входять до складу малоцінних швидкозношуваних предметів.[2]

М. В. Фарфурак та А. П. Швець доповнюють цей перелік такими елементами: що є об'єктом основних засобів на підприємстві; порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів.[3]

О. Г. Бірюк детально аналізуючи нормативну базу методології обліку основних засобів, вважає що недостатньо ґрунтувати вибір елементів облікової політики щодо основних засобів лише на нормах ПСБО 7 «Основні засоби» і рекомендує доповнити розпорядчий документ положеннями щодо обліку витрат на ремонт основних засобів, а також положеннями щодо обмеження розподілу додаткового капіталу в результаті дооцінки основних засобів між власниками (учасниками) при їх виході із товариства.[4]

Постановка завдання. Подальше удосконалення систем бухгалтерського обліку та оподаткування спричинює вимоги до конкретизації методичних засад формування облікової політики щодо обліку основних засобів підприємства.

Значна кількість господарських операцій зумовлює потребу в ефективній обліковій політиці щодо основних засобів. За час реформування обліку в Україні в цій царині відбувалося багато змін: розроблялися і змінювалися національні стандарти обліку; вводилися нові положення в частині податкового обліку; розроблялися нові методологічні засади обліку. Такі нововведення потребують узагальнення та досліджень доцільності застосування тих методів, щодо яких запропоновано кілька варіантів.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Формування облікової політики повинно здійснюватися підприємством самостійно. При цьому рекомендовано враховувати вимоги національних положень (стандартів) обліку, власну облікову практику та потреби підприємства в ефективному управлінні власними активами.

На сьогодні постає питання уніфікації порядку формування облікової політики підприємства. Цю думку підтримував В.Б. Моссаковський, який

стверджував, що «належне формування даних фінансової звітності може досягатися лише при застосуванні єдиної облікової політики в цілому по національному господарству України».[5] В. І. Іщенко вважає, що з метою ефективного управління аграрною галуззю та підвищення якості та співставності фінансової звітності доцільним є дослідження перспективи формування облікової політики на єдиних методологічних засадах по галузі.[6]

Узагальнення основних методичних підходів формування облікової політики аграрних підприємств щодо основних засобів проведене з метою розробки єдиного порядку.

Основні методичні прийоми, які повинні бути зафіксовані в розпорядчому документі аграрного підприємства, зазначені в Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства. Серед них до облікової політики щодо основних засобів відносяться:

- методи амортизації основних засобів;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних активів;
- підходи до переоцінки необоротних активів;
- підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності;
- дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу;
- підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду.

[7]

Кожен з цих елементів потребує окремих коментарів та досліджень з метою надання користувачам повної та неупередженої інформації щодо основних засобів. Як бачимо, офіційний документ щодо методичних

рекомендацій з облікової політики дещо відрізняється від пропозицій вчених, які теж потребують узагальнення та окремих досліджень.

При формуванні облікової політики аграрного підприємства щодо основних засобів необхідно враховувати вимоги Податкового кодексу України. Аграрні підприємства, якщо вони є платниками єдиного податку 4-ї групи, а також підприємства, у яких об'єм доходу менше 20 млн. грн. і мають змогу самостійно приймати рішення не коригувати бухгалтерський фінансовий результат з метою оподаткування податком на прибуток на податкові різниці, не застосовують окремий податковий облік основних засобів і облікову політику будують на засадах вимог ПСБО 7 «Основні засоби». Якщо аграрне підприємство приймає рішення використовувати податкові різниці й коригувати на них фінансовий результат, отриманий в бухгалтерському обліку, то воно повинно орієнтуватися в обліковій політиці на вимоги ст.138 ПКУ. Крім того, необхідно враховувати, що не всі об'єкти основних засобів у бухгалтерському обліку визнаються таким для цілей податкового обліку.

Вивчаючи методику формування облікової політики аграрного підприємства щодо основних засобів ми дійшли наступних результатів.

1. Положення щодо визнання майнового об'єкта об'єктом основних засобів. Окремі науковці наголошують про необхідність включення такого елемента до розпорядчого документа з облікової політики підприємства, обґрунтовуючи це тим, що немає чіткого визначення цього положення в нормативних актах. На нашу думку, вводити таке положення до розпорядчого документа підприємства немає потреби. Визначення об'єкта основних засобів у ПСБО 7 «Основні засоби» досить чітке і не дає двояких трактувань:

Об'єкт основних засобів - це: 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 / установою.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.[8]

Це імперативна норма. Обирати тут немає чого, треба лише враховувати вимоги і визнавати об'єкт.

2. Щоб визнати об'єкт саме об'єктом основних засобів чи малоцінних необоротних матеріальних активів необхідно встановити вартісну межу. Для цього необхідно визначитись з вартісними ознаками предметів, що входять до складу малоцінних необоротних активів. При цьому підприємство має право орієнтуватись на норму, встановлену ПКУ. На сьогодні ПКУ дозволяє зараховувати до складу основних засобів матеріальні активи, вартість яких перевищує 6000 гривень та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).[9]

Підприємство має право самостійно встановлювати вартісні характеристики активів, які зараховуються до основних засобів. В більшості випадків, підприємства орієнтуються на визначений ПКУ критерій і встановлюють у обліковій політиці вартісну межу на його рівні.

В складі необоротних активів присутні також малоцінні необоротні матеріальні активи, які за фізичними характеристиками можна віднести до основних засобів, але через незначний термін їх служби, хоча він і більше одного року, амортизація таких активів можлива за методами амортизації 50 % або 100 % первісної вартості в момент передачі в експлуатацію. Саме з

цією метою для виділення в обліку малоцінних необоротних матеріальних активів підприємствам доцільно в обліковій політиці встановлювати також вартісні характеристики і для них.

3. В разі виділення в обліку малоцінних необоротних матеріальних активів як окремої групи підприємство в розпорядчому документі потрібно визначитись з методом амортизації таких активів і обрати його: 50 % або 100 % первісної вартості. Вибір того чи іншого методу впливає на організацію обліку таких активів, їх експлуатації, зберігання, повернення з експлуатації до повного зношення і подальшого використання, витрат підприємства. Тому такий елемент облікової політики підприємства важливий і повинен мати місце в розпорядчому документі.

4. Методи амортизації основних засобів визначені ПСБО 7 «Основні засоби». Пунктом 26 ПСБО 7 визначені як можливі такі методи амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний та виробничий. Для підприємств, які є платниками податку на прибуток і враховують податкові різниці, використання виробничого методу заборонене. Крім того, вони повинні враховувати рекомендації ПКУ щодо застосування окремих методів для певних груп основних засобів. Для підприємств, що не враховують податкові різниці, та аграрних підприємств – платників єдиного податку 4 –ї групи такі обмеження не застосовуються.

Для аграрних підприємств доцільно вказувати в розпорядчому документі обрані методи амортизації основних засобів, які вони самостійно обирають, виходячи з економічної доцільності використання основних засобів та визначених строків корисного використання.

Для оптимізації розпорядчого документа з облікової політики аграрного підприємства пропонуємо наступні елементи.

5. Підходи щодо визначення строку корисного використання. Зазвичай строк корисного використання визначається в часовому виразі. Підприємство при цьому користується інформацією про технічні та технологічні параметри

об'єкта основних засобів, технологією його використання, технічною придатністю, правовими чи іншими обмеженнями строку використання об'єкта. Крім того, існують обмеження мінімального строку корисного використання, визначені ПКУ, які теж рекомендовано враховувати. Але, якщо підприємство має на меті обрати виробничий метод амортизації, то вище названі обмеження втрачають значення. Строк корисного використання часом не обмежується.

6. Підходи щодо визначення ліквідаційної вартості. Визначення ліквідаційної вартості формує не лише облікову, а господарську політику підприємства щодо об'єкта основних засобів. Адже методика визначення ліквідаційної вартості залежить від виробничої програми використання даного об'єкта та її інтенсивності. Підприємство може планувати експлуатацію об'єкта основних засобів до повного фізичного зносу, і враховувати при цьому обсяг витрат на ремонт, модернізацію; або планувати експлуатацію на певний період, доки основний засіб ще має свій основний технічний ресурс, і реалізувати його по закінченню цього періоду.

7. Підходи до переоцінки основних засобів. Мета проведення переоцінки – зазначення у фінансовій звітності об'єктивної інформації щодо балансової вартості основних засобів на рівні їх справедливої вартості. Проводити чи не проводити переоцінку – є самостійне рішення підприємства. Більшість підприємств не вважає за потрібне проведення таких процедур і обмежує свої можливості щодо залучення інвестицій у діяльність підприємства.

Якщо підприємство приймає рішення щодо переоцінки, то в обліковій політиці необхідно передбачити наступні елементи:

- рішення щодо обліку основних засобів за переоціненою вартістю;
- критерій суттєвості різниці між залишковою та справедливою вартістю об'єкта, який на думку підприємства буде визначати потребу у проведенні переоцінки. Нормативні документи орієнтують думку підприємства з цього приводу на 10 %. Підприємство має право встановити

цей поріг на власний розсуд і зазначити його в розпорядчому документі. Для аграрних підприємств - платників єдиного податку податкових наслідків в разі проведення переоцінки не передбачається.;

- підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку. Такими періодами можуть бути звітний квартал або звітний рік.

8. Дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу. Такий елемент облікової політики можливий в разі організації обліку основних засобів в результаті припинення певного роду діяльності і ліквідації комплексу основних засобів шляхом продажу.

Для решти підприємств на сьогодні відсутня вимога обов'язкового обліку основних засобів, що призначені для продажу, в складі груп вибуття. Їх продаж можна обліковувати як реалізацію необоротних активів з використанням рахунків 10, 13, 97. Тому такий елемент до розпорядчого документу всім підприємствам вносити не обов'язково. За потреби підприємство може внести зміни до облікової політики.

9. Підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду. В п.14.та п.15 ПСБО 7 «Основні засоби» зазначено, що первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Дані визначення досить ємкі. Положення щодо 10% ліміту витрат на ремонт з 2015 року відмінене. Тому особливих посилань на класифікацію

витрат на ремонт розпорядчий документ щодо облікової політики, на нашу думку, не потребує.

Висновки. Євроінтеграційні процеси в економіці України та потреба в іноземних інвестиціях, вихід на міжнародні ринки готової продукції як товаровиробників, а не лише сировинних джерел, ставлять перед підприємствами України потребу розробки такої облікової політики, яка б запроваджувала методику обліку, що задовольняла б інтереси всіх користувачів облікової інформації.

Фінансова звітність підприємств повинна містити об'єктивну та неупереджену інформацію про основні засоби підприємства як базову основу матеріального виробництва. Облікова політика повинна бути об'єктивною, містити елементи, що визначають методику та організацію обліку і не бути захарашеною положеннями, що мають однозначне трактування і не передбачають вибору.

Запропонований порядок буде сприяти уніфікації методичних підходів до формування облікової політики аграрних підприємств щодо основних засобів та узагальнення набутого досвіду.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 лип. 1999 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
2. Облікова політика підприємства. [навч. посіб.] / За ред.. Лузана Ю. Я., Гаврилюка В. М. – К. : Видавництво «Юр-Агро-Веста», 2009. – 328 с.
3. Фарфурак М. В., Швець А. П. Основні засоби як елемент облікової політики. / М. В.Фарфурак, А. П. Швець. – Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції «Проблеми та перспективи розвитку обліку і економічного аналізу» Національний університет кораблебудування ім. адмірала Макарова м. Миколаїв . [Електронний ресурс] - Режим доступу : conference.nuos.edu.ua

4. Бірюк О. Г. Облікова політика щодо основних засобів. / О. Г. Бірюк. [Електронний ресурс] - Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/oblikova-politika-schodo-osnovnih-zasobiv.html>
5. Моссаковський В. Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : Монографія / В. Б. Моссаковський. – Київ : «Інтерпрес ЛТД», 2009. – 326 с.
6. Іщенко В. І. Облікова політика у вирішенні проблеми неспівставності показників фінансової звітності. / В. І. Іщенко. «Розвиток облікової і фінансової складових економічної науки та практики». Збірник матеріалів VIII Міжнародної науково-практичної конференції м. Київ. – К. : ННЦ «ІАЕ», 2013. – С. 251 – 256.
7. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства. Наказ Міністерства фінансів України № 635 від 27 черв. 2013р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27 квіт. 2000 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
9. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02 груд. 2010 р. Остання редакція від 07 січ. 2016 р. Закон України № 903 - VIII / 903-19 від 23 груд. 2015 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

Левченко З. М. Формирование учетной политики аграрных предприятий относительно основных средств.

В статье с целью унификации методических подходов к формированию учетной политики аграрных предприятий изучены методические рекомендации относительно распорядительного документа по учетной политике аграрного предприятия по поводу учета основных средств и

проведен анализ их использования в практике учетной работы. Исследован порядок формирования учетной политики относительно основных средств с учетом особенностей деятельности аграрных предприятий, систем налогообложения и практики учетной работы. Обоснованы и предложены элементы учетной политики относительно основных средств аграрных предприятий, организации учета их использования, амортизации, возможности переоценки с учетом отраслевых особенностей сельского хозяйства.

Ключевые слова: учетная политика, основные средства, амортизация, срок полезного использования, стоимостные характеристики, переоценка основных средств.

Левченко З.М. Формування облікової політики аграрних підприємств щодо основних засобів. В статті розглядаються питання формування облікової політики аграрних підприємств щодо основних засобів в умовах реформування економіки України на тлі економічних та суспільних перетворень. Однією з вимог аналізу стану аграрної економіки та рівня фінансової стійкості сільськогосподарських підприємств є можливість порівнянності звітної інформації. Однією з умов досягнення цього є уніфікація облікової політики підприємств галузі. В той же час облікова політика повинна врахувати та забезпечити фінансові та організаційні особливості діяльності кожного конкретного підприємства.

З метою уніфікації методичних підходів до формування облікової політики аграрних підприємств щодо основних засобів в статті вивчені затверджені на державному рівні Методичні рекомендації щодо облікової політики в частині обліку основних засобів та проведений аналіз їх застосування в практиці облікової роботи. Вивчені особливості організації обліку основних засобів з урахуванням вимог Податкового кодексу України та їх вплив на облікову політику аграрних підприємств. Досліджена діюча практика формування облікової політики щодо основних засобів аграрних

підприємств. Обґрунтовані та запропоновані елементи облікової політики щодо основних засобів з урахуванням галузевих особливостей сільського господарства, систем оподаткування та практики облікової роботи. Зокрема, запропоновано включати до розпорядчого документа з облікової політики щодо основних засобів елементи, пов'язані з визначенням методів амортизації, строків корисного використання, ліквідаційної вартості, проведення переоцінки основних засобів, визначення вартісних критеріїв визнання малоцінних необоротних матеріальних активів. Запропоновано не включати до розпорядчого документа положення, які чітко визначені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» і не мають подвійного трактування.

Запропоновані елементи облікової політики дозволять враховувати особливості обліку основних засобів у аграрних підприємствах та забезпечувати можливості порівнянності інформації при аналізі в масштабах галузі.

Ключові слова: облікова політика, основні засоби, амортизація, строк корисного використання, вартісні ознаки, переоцінка основних засобів.