

І.А. ДЕРУН*(Київський національний університет імені Тараса Шевченка, м. Київ, Україна)*

Напрями вдосконалення облікової політики в частині необоротних активів промислових підприємств (на прикладі заводів залізобетонних конструкцій)

Стаття присвячена аналізу особливостей розвитку облікової політики на вітчизняних промислових підприємствах в частині ведення бухгалтерського обліку необоротних активів, які впливають на якість інформації розкритої у фінансовій звітності. Розкрито основні елементи облікової політики щодо необоротних активів відповідно до чинного законодавства. Запропоновано розширений перелік методів і процедур обліку необоротних активів, щодо яких Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) передбачають більш ніж один варіант. Зокрема, в наказі про облікову політику підприємства пропонується визначати: рівень суттєвості статей у фінансовій звітності, облікову одиницю основних засобів, класифікацію матеріальних необоротних активів, способи визначення термінів корисного використання, метод амортизації, ліквідаційну вартість, порядок переоцінки, критерії розмежування між інвестиційною та операційною нерухомістю, методи визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості при використанні моделі переоцінки, порядок визначення суттєвого впливу інвестора при обліку довгострокових інвестицій за методом участі у капіталі.

Рекомендований перелік елементів облікової політики дасть можливість підвищити достовірність даних фінансової звітності при управлінні необоротними активами підприємства.

Ключові слова: облікова політика, необоротні активи, нематеріальні активи, інвестиційна нерухомість, довгострокові фінансові інвестиції.

І.А. ДЕРУН*(Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко,
г. Киев, Украина)*

Направления совершенствования учетной политики в части необоротных активов промышленных предприятий (на примере заводов железобетонных конструкций)

Статья посвящена анализу особенностей развития учетной политики на отечественных промышленных предприятиях в части ведения бухгалтерского учета необоротных активов, которые влияют на качество информации раскрытой в финансовой отчетности. Раскрыты основные элементы учетной политики относительно необоротных активов в соответствии с действующим законодательством. Предложено расширенный перечень методов и процедур учета необоротных активов, в отношении которых Национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета (П(С)БУ) и Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) предусматривают более одного варианта. В частности, в приказе об учетной политике предприятия предлагается определять: уровень существенности статей в финансовой отчетности, учетную единицу основных средств, классификацию материальных необоротных активов, способы определения сроков полезного использования, метод амортизации, ликвидационную стоимость, порядок переоценки, критерии разграничения между инвестиционной и операционной недвижимостью, методы определения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости при использовании модели переоценки, порядок определения существенного влияния инвестора при учете долгосрочных инвестиций по методу участия в капитале.

Рекомендуемый перечень элементов учетной политики позволит повысить достоверность данных финансовой отчетности при управлении необоротными активами предприятия.

Ключевые слова: учетная политика, необоротные активы, нематериальные активы, инвестиционная недвижимость, долгосрочные финансовые инвестиции.

Ways for Accounting Policy Improvement of Non-current Assets at Industrial Enterprises (by Ferroconcrete Structures Plant Example)

This Article provides the analysis of accounting policy development specifics for domestic industrial enterprises as per fixed assets accounting affecting the quality of the information disclosed in financial statements. The key elements of accounting policies have been highlighted with respect to non-current assets in compliance with the legislation. The extended list of non-current assets accounting methods and procedures has been proposed for cases where the National Accounting Regulations (Standards) - (NAR(S)) - and International Financial Reporting Standards (IFRS) provide more than one option. In particular, the Order on Accounting Policy of the company proposes to determine: the level of items materiality in financial statements, fixed assets accounting unit, tangible non-current assets classification, methods for determining useful life, depreciation method, the liquidating value, revaluation order, criterion for distinguishing between investment and operating realty, methods for determining the fair value of investment property using the revaluation model, procedure for determining the significant impact of an investor taking into account the long-term investment by the equity method.

The recommended list of accounting policy elements will allow enhancement of financial statements accuracy in company's non-current assets management.

Keywords: *accounting policy, non-current assets, intangible assets, investment realty, long-term financial investment.*

Постановка проблеми. У сучасних умовах розвитку економічних відносин на підприємствах необхідно мати інформаційне забезпечення, яке повинно бути джерелом даних для зовнішніх і внутрішніх користувачів для прийняття управлінських рішень. На ефективність таких рішень впливає саме якість даних, які формуються на основі інформаційного забезпечення суб'єкта господарювання для стратегічного, тактичного та оперативного керування господарською діяльністю підприємства. Саме тому зростає роль бухгалтерського обліку як функції управління підприємством, яка надає інформацію зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

У більшості вітчизняних промислових підприємств найбільшу питому вагу в активах займають необоротні активи. Тому керівництво таких підприємств потребує достовірної інформації для управління довгостроковими активами для пошуку невикористаних виробничих потужностей, інформацію про які надає система бухгалтерського обліку, яка не може безперервно та ефективно функціонувати без досконалої облікової політики щодо необоротних активів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. На сучасному етапі розвитку системи бухгалтерського обліку створення наказу про облікову політику на підприємстві є одним з найважливіших завдань керівництва суб'єкта господарювання, оскільки такий наказ регламентує усі методи та підходи щодо організації та методики ведення бухгалтерського обліку. Тому питання формування та реалізації облікової політики на підприємстві знайшли своє відображення у працях багатьох вітчизняних вчених,

а саме: В.Г. Барановської, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Ю.А. Вериги, Й.Я. Даньківа, П.Є. Житного, Г.Г. Кірейцева, З.М. Левченко, Ю.Я. Лузана, В.Г. Швеця та інших.

Формування облікової політики підприємства передбачає вибір конкретного методу чи процедури ведення бухгалтерського обліку з декількох альтернативних варіантів, які пропонуються національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку чи Міжнародними стандартами фінансової звітності. Однак у зв'язку із гармонізацією бухгалтерського обліку в Україні та необхідністю підвищення якості інформації про об'єкти обліку, наведеної у фінансовій звітності, положення облікової політики потребують подальшого удосконалення і деталізації, особливо щодо необоротних активів.

Метою статті є надання пропозицій по вдосконаленню облікової політики промислових підприємств в частині обліку необоротних активів. Задля цього в статті: аналізується сучасний стан формування облікової політики в частині обліку необоротних активів на промислових підприємствах України (на прикладі заводів залізобетонних конструкцій); розкриваються складові елементи облікової політики щодо необоротних активів відповідно до П(С)БО та МСФЗ, які пропонується висвітлювати у наказі про облікову політику.

Виклад основного матеріалу дослідження. Однією з причин неефективних управлінських рішень щодо необоротних активів може слугувати неповна чи недостовірною інформація про них, яка надається системою бухгалтерського обліку. Крім того, це істотно впливає на процес залучення зовнішніх

інвестицій, оскільки інвестори, не маючи повної, правдивої та неупередженої інформації, наведеної у фінансовій звітності, не хочуть ризикувати власними коштами. Тому для забезпечення ефективного управління необоротними активами підприємству потрібно побудувати таку систему бухгалтерського обліку, яка б могла забезпечити потреби не тільки внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації, а й зовнішніх.

Одним з ключових елементів організації бухгалтерського обліку будь-якого промислового підприємства є облікова політика в частині операцій, пов'язаних з необоротними активами. Зокрема, елементи облікової політики, пов'язані з веденням обліку необоротних активів вітчизняними заводами залізобетонних конструкцій, визначено у табл. 1.

Таблиця 1

Облікова політика щодо необоротних активів на прикладі вітчизняних заводів залізобетонних конструкцій

Елементи облікової політики	ВАТ "ЗБК № 9"	Шосткінське ВАТ "ЗБК № 7"	ПАТ "Завод залізобетонних конструкцій № 1"	ПАТ "Завод залізобетонних конструкцій № 6"	ПАТ "Білоцерківський ЗБК"	ВАТ "Броварський ЗБК"
Визначення облікової одиниці	+	+	+	+	+	+
Класифікація необоротних активів	-	-	-	-	-	-
Межа суттєвості для взяття необоротних активів на баланс	+	+	+	+	+	+
Опис методів обліку необоротних активів	-	-	-	-	-	-
Опис методів амортизації необоротних активів	+	+	+	+	+	+
Опис методів оцінки необоротних активів	+	+	+	+	+	+

* Систематизовано автором за даними [19].

В цілому на досліджуваних підприємствах облікова політика щодо операцій, пов'язаних з відображенням необоротних активів, є типовою, яка не деталізується для потреб конкретного підприємства. Тобто, суб'єкти господарювання не розробляють власного наказу про облікову політику, а використовують "примітивні та скорочені" шаблони. На практиці в переважній більшості підприємств у наказі про облікову політику зазначено, що бухгалтерський облік на підприємстві ведеться згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та національними П(С)БО або ж МСФЗ. Підприємства не здійснюють поглибленого аналізу у виборі й використанні конкретних альтернативних процедур, які визначені у національних П(С)БО, Методичних рекомендаціях та МСФЗ, що регулюють методику ведення бухгалтерського обліку необоротних активів. Тому для покращення управління необоротними активами доцільно більш детально розглянути питання, пов'язані з конкретизацією альтернативних методів ведення обліку, які слід відображати у наказі про облікову політику.

Згідно з п. 2.1 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства [8], підприємствам, які здійснюють ведення обліку згідно з національними П(С)БО, у наказі про облікову

політику пропонується відображати наступну інформацію щодо необоротних активів:

- методи амортизації необоротних активів;
- вартісні ознаки активів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- підходи до переоцінки необоротних активів;
- підходи до періодичності зарахування сум дооцінок необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- критерії розмежування операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості;
- підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, до первісної вартості чи витрат періоду;
- періодичність проведення інвентаризації.

Проте наведене у Методичних рекомендаціях [8] коло питань, які потрібно висвітлювати в обліковій політиці щодо обліку необоротних активів, є недостатнім, оскільки у законодавчо-нормативних документах, що регулюють правила ведення обліку необоротних активів, містяться й інші варіанти обліку, які мають альтернативний характер. Зокрема, у Листі Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 "Про облікову політику" [14] зазначено, що повноваження власників підприємства встановлювати облікову політику реалізується через визначення у розпорядчому

документі лише переліку тих методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш ніж один їх варіант. Тому у наказі про облікову політику щодо необоротних активів на заводах залізобетонних конструкцій рекомендується закріплювати використання наступних альтернативних підходів, які будуть використовуватися підприємством протягом тривалого періоду: застосування МСФЗ, визначення рівня суттєвості, визначення облікової одиниці основних засобів, терміни корисного використання необоротних активів, класифікація необоротних активів; визначення величини вартісного критерію приналежності активу до малоцінних необоротних матеріальних активів та основних засобів, визначення ліквідаційної вартості об'єктів необоротних активів, оцінка на дату балансу необоротних активів (за собівартістю чи переоціненою вартістю) та порядок переоцінки у разі використання переоціненої вартості, критерії розмежування між інвестиційною та операційною нерухомістю, методи визначення справедливої вартості необоротних активів, критерії визначення суттєвого впливу на об'єкти фінансових інвестицій тощо.

Відповідно до п. 9 П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" [2] та п. 14 М(С)БО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" [9] положення облікової політики підприємства можуть змінюватися за наступних умов: якщо це вимагається відповідним стандартом; якщо змінюються статутні вимоги або вимоги органу, який затверджує стандарт; якщо зміни призведуть до більш точного та достовірного відображення інформації у фінансовій звітності. Тому відображення в обліковій політиці методів і процедур, які обрані з окреслених альтернатив, що використовуються на підприємстві, є важливим, оскільки це зменшить ризики маніпуляції обліковими даними на користь менеджменту компанії чи їх власників при прийнятті управлінських рішень.

Одним з найважливіших питань, які мають бути висвітлені в наказі про облікову політику, є необхідність визначення застосування підприємством МСФЗ або П(С)БО при складанні фінансової звітності, оскільки норми цих стандартів, які регулюють питання методики ведення обліку не тільки необоротних активів, але й усіх об'єктів, різняться між собою. Також одним з найважливіших елементів облікової політики є визначення рівня суттєвості, оскільки саме суттєва облікова інформація може впливати на прийняття управлінських рішень. Зокрема, відповідно до п. 4 Листа Мінфіну № 04230-108 "Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності" [15] об'єктами застосування кількісного визначення рівня суттєвості можуть слугувати окремі об'єкти та операції бухгалтерського обліку, статті фінансової звітності, вся господарська діяльність суб'єкта господарювання. Так, відповідно до п. 6 Листа Мінфіну № 04230-108 [15] в обліковій політиці вітчизняних заводів залізобетонних конструкцій пропонується відображати рівень суттєвості щодо:

- різниці між справедливою та залишковою вартістю необоротних активів при проведенні

переоцінки необоротних активів та визначення зменшення їхньої корисності (більше, ніж 10 %);

- визначення оренди як фінансової за її строками дії (не менше, ніж 75 % від терміну корисного використання).

Однією з альтернатив, пов'язаних з веденням обліку необоротних активів, яка має висвітлюватись у наказі про облікову політику підприємства, є визначення облікової одиниці основних засобів, оскільки підприємство має право визначати її самостійно, згідно як з національними П(С)БО, так і з МСФЗ. Зокрема, якщо підприємство веде облік необоротних активів за П(С)БО, то відповідно до п. 4 П(С)БО 7 "Основні засоби" [3] обліковою одиницею основних засобів може бути: закінчений прилад з усіма пристосуваннями і приладами; конструктивно відокремлений предмет, який виконує самостійні функції; комплекс конструктивно з'єднаних предметів, які можуть виконувати самостійні функції або одну функцію внаслідок їх спільної роботи; окремі запасні частини чи допоміжне обладнання тощо. Це не суперечить п. 9 МСБО 16 "Основні засоби" [10], у якому визначено про необхідність власного судження бухгалтера щодо визначення облікової одиниці основних засобів. Зокрема, для заводів залізобетонних виробів не рекомендується визначати окремою обліковою одиницею запасні частини чи допоміжне обладнання, оскільки їх вартість може бути несуттєвою стосовно всього прикладу. Такі запасні частини варто визначати окремими об'єктами основних засобів, якщо їх вартість є суттєвою щодо всього об'єкта (наприклад, вартість вантажного електромагніту щодо всієї вартості козлового крану).

З метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та урахуванням галузевих особливостей для підвищення ефективності управління необоротними активами у наказі про облікову політику варто приділити увагу класифікаційним ознакам необоротних активів.

На вітчизняних заводах залізобетонних конструкцій питома вага нематеріальних активів у складі необоротних активів є незначною, до яких належать у більшості випадків програмне забезпечення, які не завжди обліковуються як окремі об'єкти нематеріальних активів (можуть бути включені у вартість комп'ютерів або не враховуватися у зв'язку з неліцензійним використанням). Тому відображення групування нематеріальних активів для потреб обліку та управління в наказі про облікову політику заводів залізобетонних конструкцій не є виправданим. У зв'язку з тим, що виробничі потужності таких підприємств визначаються основними засобами, є доцільним відображення в обліковій політиці групування матеріальних необоротних активів. Так, якщо підприємство веде облік за П(С)БО, то згідно з п. 7 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [7] для цілей бухгалтерського обліку підприємство має право розширити класифікацію матеріальних необоротних активів. Це також не заперечується підприємствам, які керуються МСБО 16 [10]. Найголовнішою

вимогою створення таких класифікаційних груп має бути однорідність об'єктів необоротних активів за характером та способом використання. Для потреб бухгалтерського обліку та інших потреб управління

на заводах залізобетонних конструкцій пропонується групувати матеріальні необоротні активи, класифікацію яких наведено у табл. 2.

Таблиця 2

Класифікація матеріальних необоротних активів заводів залізобетонних конструкцій для потреб ведення бухгалтерського обліку

Класифікаційна група	Підгрупа 1-го порядку	Підгрупа 2-го порядку	
Земля	Земельні ділянки виробничого призначення	X	
	Земельні ділянки невиробничого призначення	X	
Будівлі, споруди, передавальні пристрої	Будівлі	Адміністративні будівлі	
		Побутові приміщення	
		Виробничі приміщення цехів	
		Склади	
	Споруди	Залізничні колії	
		Автотранспортні шляхи	
		Водонапірна башта	
		Котельня	
		Градирні	
	Передавальні пристрої	Інші силові механізми	
		Ємності для цементу і шлаків	
		Естакади для піногенераторів	
		Водогони	
Машини та обладнання	Силові машини та обладнання	Теплові мережі	
		Линії електропередач	
Інші виробничі машини і обладнання		X	
Транспортні засоби	Автотранспорт виробничого призначення	Крани електромостові та козлові	
		Силові шафи	
		Трансформаторні підстанції	
		Тепловози	
		Вагони	
		Вантажні автомобілі	
		Причепи	
		Цистерни	
		Бульдозери	
		Екскаватори	
	Автодорожні крани		
	Інший автотранспорт	Легкові автомобілі	
		Автобуси	
		Шліфувальні машини	
Бетонорізні машини			
Інструменти, прилади, інвентар	Виробничі інструменти, прилади, інвентар	Електромолотки, відбійні молотки	
		Бензопили і настільні пили	
		Перфоратори	
		Контейнери	
		Стелажі-нари	
		Інший інвентар	X
		Інші основні засоби	Основні засоби соціально-культурного призначення
	База відпочинку		
Спортивний зал			
Інші невиробничі основні засоби	Інші заклади		
	Офісна техніка		
	Офісні меблі		

* Розроблено автором.

Запропонована класифікація матеріальних необоротних активів на прикладі заводів залізобетонних конструкцій є особливо зручною для цілей податкового законодавства, оскільки вона розмежовує виробничі та невиробничі необоротні активи, на які амортизація не нараховується згідно з пп. 144.3 ПКУ [1], що полегшує облік нарахування

амортизації. Також така класифікація дозволяє групувати необоротні активи відповідно до їх функцій використання, що допомагає уникнути укрупнених груп необоротних активів, які можуть охоплювати різні за своїм призначенням об'єкти бухгалтерського обліку.

Дуже важливим питанням є визначення в обліковій політиці термінів корисного використання об'єктів основних засобів, інших матеріальних необоротних активів та нематеріальних активів, які доцільно встановлювати з огляду на ст. 145 ПКУ [1], а також способи їх визначення, якщо строки експлуатації істотно відрізняються від терміну, зазначеного, наприклад, у технічному паспорті. Тому в наказі про облікову політику рекомендується визначати порядок встановлення терміну корисного використання основних засобів та нематеріальних активів. Наприклад, для товарного знаку терміном корисного використання може бути строк дії свідоцтва на такий товарний знак. Також в обліковій політиці потрібно визначити перелік нематеріальних активів з невизначеним терміном корисного використання, причини, за якими для них не можна визначити термін корисного використання, а також строки перегляду розрахунку термінів корисного використання [16, с. 31]. Крім того, потрібно враховувати, що відповідно до П(С)БО та МСФЗ на термін корисного використання об'єкта необоротних активів можуть впливати ряд чинників, які потрібно враховувати при визначенні таких строків, а саме: очікувана продуктивність активу, очікуваний моральний та комерційний знос, рівень витрат на обслуговування активу тощо [3; 4; 10; 12].

Величина вартісного критерію приналежності матеріального активу до малоцінних необоротних матеріальних активів та основних засобів є також суттєвим питанням альтернативного вибору в обліковій політиці, оскільки для кожного підприємства він є різним. Однак у податковому законодавстві згідно з пп. 14.1.138 ПКУ [1] всі активи, вартість яких перевищує 2500 гривень, потрібно відносити до складу основних засобів. Тому для спрощення ведення обліку відповідно до бухгалтерських стандартів та податкового законодавства вітчизняним підприємствам доцільно використовувати саме цей рівень.

Наказом про облікову політику підприємства також має регулюватися вибір методу нарахування амортизації основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, оскільки відповідно до національних П(С)БО та пп. 145.1.2 ПКУ [1] суб'єкту господарювання дозволяється використовувати наступні методи: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Також у вітчизняній практиці бухгалтерського обліку існують окремі методи нарахування амортизації для малоцінних необоротних матеріальних активів. Так, відповідно до п. 27 П(С)БО 7 [3] підприємство має право використовувати наступні методи: нарахування амортизації: у розмірі 50 % вартості або 100 % вартості. Якщо ж підприємство веде облік за МСФЗ, то відповідно до МСБО 16 "Основні засоби" [10] та МСБО 38 "Нематеріальні активи" [12] рекомендується використовувати прямолінійний метод, зменшення залишкової вартості або метод суми одиниць продукції.

Досить важливим питанням обліку необоротних активів, якому приділяється недостатня увага в обліковій політиці, є порядок визначення їхньої ліквідаційної вартості. Так, відповідно до національних П(С)БО та МСФЗ підприємство самостійно розробляє методуку визначення ліквідаційної вартості для довгострокових активів, які амортизуються [17]. По своїй суті ліквідаційна вартість є майбутньою приведеною вартістю. В умовах нестабільності економіки її рекомендується коригувати на показник інфляції, що більш правдиво відображатиме майбутню ліквідаційну вартість об'єкта необоротних активів на дату її визначення. Але це не врегульовано національними П(С)БО та МСФЗ. Крім того, це досить важко зробити у вітчизняних економічних реаліях. Тому вітчизняним промисловим підприємствам в обліковій політиці рекомендується ліквідаційну вартість прирівнювати до нуля. Відповідно до МСФЗ підприємство повинно наводити інформацію про ліквідаційну вартість основних засобів, але враховуючи той факт, що кошти, отримані від реалізації або ліквідації необоротного активу після закінчення терміну експлуатації, є несуттєвими статтями балансу, якими можна знехтувати.

Також обліковою політикою підприємства рекомендується визначити порядок переоцінки необоротних активів, яка відповідно до П(С)БО та МСФЗ є необов'язковою. Тому в обліковій політиці потрібно відобразити, чи буде суб'єкт господарювання здійснювати переоцінки необоротних активів чи ні. Якщо ж підприємство обрало модель переоцінки для основних засобів та нематеріальних активів як оцінку на дату балансу, то згідно з п. 35 МСБО 16 [10] та п. 80 МСБО 38 [12] існує два альтернативних підходи до відображення амортизації при проведенні переоцінки: пропорційна зміна амортизації та виключення амортизації з валової вартості активу. Однак при її здійсненні суб'єкт господарювання повинен самостійно визначити межу суттєвості різниці між справедливою вартістю і залишковою вартістю об'єкта необоротних активів. Крім того, підприємство має самостійно регулювати частоту відображення сум перевищення попередніх дооцінок об'єктів необоротних над сумою попередніх уцінок при їх вибутті на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)", що регламентується п. 21 П(С)БО 7 [3] та п. 24 П(С)БО 8 [4]. При проведенні переоцінки необоротних активів також рекомендується в наказі про облікову політику визначити періодичність проведення переоцінки та групи однорідних необоротних активів, оскільки відповідно до П(С)БО та МСФЗ при переоцінці одного об'єкта потрібно переоцінювати всю однорідну групу [17].

Досить новим об'єктом бухгалтерського обліку є інвестиційна нерухомість, яка також потребує детального розгляду у наказі про облікову політику не тільки промислових підприємств, але й інших суб'єктів господарювання. Зокрема, у табл. 3 пропонується розглядати елементи облікової політики, які описують альтернативні підходи до

методики ведення обліку інвестиційної нерухомості відповідно до П(С)БО 32 [6] (за умови ведення обліку за національними П(С)БО) та МСБО 40 "Інвестиційна

нерухомість" [13] (за умови ведення обліку за МСФЗ).

Таблиця 3

Елементи облікової політики щодо ведення обліку інвестиційної нерухомості

Елементи облікової політики	Характеристика	Джерело
Інвентарний об'єкт інвестиційної нерухомості	Інвестиційною нерухомістю може бути земельна ділянка, будівля, їх поєднання, незначні послуги відносно нерухомості, які визначаються підприємством самостійно.	П(С)БО 32, п. 6–9; МСБО 40, п. 5–15.
Критерії розмежування між інвестиційною нерухомістю та операційною нерухомістю (нерухомістю, зайнятою власником)	Інвестиційною нерухомістю є нерухомість (земля, будівлі або їх поєднання), утримувані власником або орендарем на правах фінансової оренди, з метою отримання орендних платежів чи збільшення капіталу, тоді як операційна нерухомість (нерухомість, зайнята власником) є нерухомістю, яка використовується в основній діяльності підприємства. У МСБО наведені деякі приклади інвестиційної нерухомості, натомість у П(С)БО 32 вони відсутні. Крім того, у стандартах відсутні загальні критерії розмежування інвестиційної та операційної нерухомості. Тому підприємство повинно їх самостійно визначати.	П(С)БО 32, п. 4; МСБО 40, п. 5, п. 8.
Класифікація інвестиційної нерухомості для цілей обліку	У П(С)БО 32 та МСБО 40 не визначено класифікаційних груп інвестиційної нерухомості для ведення бухгалтерського обліку. Тому підприємство самостійно має їх визначити (наприклад, земельні ділянки, будівлі, інвестиційна нерухомість на воді тощо).	X
Термін корисного використання	П(С)БО 32 та МСБО 40 не регламентовано.	X
Методи амортизації інвестиційної нерухомості, яка оцінюється за моделлю собівартості	П(С)БО 32 та МСБО 40 не регламентує, тому у цьому випадку потрібно керуватися П(С)БО 7 та МСБО 16, згідно з якими підприємство самостійно може обрати найбільш необхідний метод амортизації.	X
Оцінка на дату балансу	Підприємство може самостійно обирати модель за справедливою вартістю (якщо її можна достовірно визначити) або модель за собівартістю для оцінки інвестиційної нерухомості на дату балансу.	П(С)БО 32, п. 16; МСБО 40, п. 32А.
Методи визначення справедливої вартості	Методами визначення справедливої вартості є: <ul style="list-style-type: none"> • поточні ціни на активному ринку; • середні ціни на подібні активи на іншому ринку; • інші методи. 	П(С)БО 32, п. 20; МСБО 40, п. 46.

Джерело: Розроблена автором на основі [5; 11].

Методика бухгалтерського обліку довгострокових фінансових інвестицій як складової частини необоротних активів також потребує деякого уточнення в обліковій політиці суб'єктів господарювання. Зокрема, П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" [5] та МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані підприємства" [11] не регламентують порядок визначення факту суттєвого впливу. Натомість, у п. 3 П(С)БО 12 та п. 7 МСБО 28 визначено лише перелік свідчень, які можуть виступати ознаками суттєвого впливу на об'єкт довгострокового інвестування. Тому в обліковій політиці було б доцільно прописувати конкретний механізм визначення суттєвого впливу, оскільки від цього залежатиме, який метод оцінки буде використано для обліку довгострокової фінансової інвестиції.

Зокрема, для того, щоб оцінити суттєвий вплив на асоційовану компанію інвестор відповідно до МСФЗ 11 "Консолідована фінансова звітність" [20] повинен визначити, чи володіє він повноваженнями щодо об'єкта інвестицій, за допомогою яких він може впливати на управлінські рішення асоційованого підприємства, оскільки не завжди 20 % прав голосу дають можливість суттєво впливати на рішення такого суб'єкта господарювання. Наприклад, такими повноваженнями може слугувати представництво у раді директорів об'єкта інвестування, що є одним з критеріїв визначення суттєвого впливу. Після цього

інвестору рекомендується визначити, чи піддається він суттєвому впливу ризиків, які пов'язані зі змінами доходів від участі у праві власності на частку асоційованого підприємства. Це можна проаналізувати шляхом визначення, чи отримує інвестор дохід від об'єкта інвестицій, і яким чином він може впливати на його рівень.

Також для підприємств, які ведуть облік за національними П(С)БО потрібно в обліковій політиці зазначити конкретні методи оцінки для довгострокових фінансових інвестицій (крім інвестицій, які оцінюються за методом участі в капіталі та інвестицій, отримуваних до погашення) на дату балансу, оскільки відповідно до П(С)БО 12 та МСБО 28 такими методами можуть бути справедлива вартість або собівартість.

Висновки. На вітчизняних підприємствах облікова політика в частині ведення обліку формування і використання необоротних активів є спрощеною без опису детальних облікових процедур. Зокрема, в наказі про облікову політику наводяться лише цитування та посилання на законодавчо-нормативні документи, що не завжди висвітлює конкретну методику ведення обліку необоротних активів. Така ситуація впливає на якість обліково-аналітичного забезпечення, що може призвести до неефективних рішень по управлінню необоротними активами. Неповне висвітлення інформації у

Бухгалтерський облік

фінансовій звітності може вплинути на рішення інвесторів щодо вкладання коштів у промислові підприємства України.

Для підвищення якості обліково-аналітичного забезпечення управління необоротними активами, виходячи з вищесказаного, пропонуємо у наказі про облікову політику висвітлювати: рівень суттєвості для визначення різниці між справедливою та залишковою вартостями необоротних активів при їх переоцінці; рівень суттєвості для визначення оренди як фінансової за її терміном дії; облікову одиницю основних засобів; способи визначення термінів корисного використання необоротних активів; класифікацію необоротних активів за різними ознаками, які використовуються на підприємстві; визначення ліквідаційної вартості необоротних активів, які амортизуються; методи амортизації необоротних активів; альтернативні процедури щодо обліку інвестиційної нерухомості; способи визначення суттєвого впливу при використанні методу участі у капіталі для обліку довгострокових фінансових інвестицій.

4 Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2756–VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2756-17>.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 "Фінансові інвестиції", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 2 липня 2007 р. № 779 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>.

7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 (зі змінами та доповненнями) [Електронний

ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623.

8. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=382876&cat_id=293537.

9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020.

10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 "Основні засоби": [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014.

11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 "Інвестиції в асоційовані підприємства" [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_046.

12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 "Нематеріальні активи" [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_050.

13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 "Інвестиційна нерухомість" [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_029.

14. Лист Міністерства фінансів України "Про облікову політику" від 21.12.2005 р. № 31–34000–10–5/2779 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=58984&cat_id=3493.

15. Лист Міністерства фінансів України "Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності" від 29.07.2003 р. № 04230–108 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=33638&cat_id=34931.

16. Брызгин В. Учетная политика организации на 2012 год / Б. Брызгин, О. Новикова. – М.: ЭКСМО, 2012. – 192 с.

17. Гончар В.П. Основні засоби: складові облікової політики / В.П. Гончар, О.Ю. Попова // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія: Фінанси і кредит. – 2009. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/Vsnau/FiK/2009_2/30Gonchar.pdf.

18. Даньків Й.Я. Вплив облікової політики підприємства та креативності на показники фінансової звітності / Й.Я. Даньків, В.Я. Шеверя // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – 2010. – Вип. 29 (Ч. 1). – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/44.htm.

19. Офіційний сайт Агентства з розвитку фондового ринку України: [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.smida.gov.ua/db/emitent>.

20. IFRS 10 "Consolidated Financial Statements" [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>.