

УДК 657.9

DOI 10.18372/2786-5487.1.16635

Коршикова Рената 

кандидат економічних наук, доцент,

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана,

м. Київ, Україна

Озеран Алла 

доктор економічних наук, доцент,

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

м. Київ, Україна

УДОСКОНАЛЕННЯ НАЦІОНАЛЬНИХ НОРМАТИВНИХ ДОКУМЕНТІВ ЩОДО ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

***Анотація.** У статті аналізуються вимоги Положення № 1213 на предмет виявлення аспектів облікової політики державних підприємств, які додатково слід розкривати в розпорядчому документу про облікову політику, що дозволить актуалізувати його зміст та висвітлити методичні питання, які зазначені, але докладно не описані у чинній нормативній базі.*

***Ключові слова:** державні підприємства, облікова політика, основні засоби*

***Annotation.** The paper analyzes the requirements of Regulation № 1213 for the purpose of identifying aspects of accounting policy of state enterprises, which should be additionally disclosed in the company's administrative document on accounting policy. This will allow to update its content and outline the methodological issues that are specified, but not described in detail in the current regulatory framework.*

***Key word:** state enterprise, accounting policy, fixed assets*

Ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку на підприємстві починається з розроблення облікової політики. Формуючи облікову політику, підприємство має обирати принципи, методи та процедури

обліку так, щоб достовірно відобразити фінансовий стан, результати своєї фінансово-господарської діяльності, а також забезпечити порівнянність фінансових звітів. Прийняття підприємством облікової політики забезпечує використання оптимальних підходів для отримання очікуваних результатів фінансово-економічної діяльності підприємства.

При формуванні внутрішнього розпорядчого документу про облікову політику підприємства державного сектору економіки (далі держані підприємства) мають застосовувати норми Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності №1213 (далі – Положення № 1213) [1]. У цьому нормативному документі зазначено, що одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до розпорядчого документа про облікову політику не включаються. Така вимога, з одного боку, є цілком доречною, оскільки запобігає запозиченню інформації щодо облікової політики інших підприємств, розміщеної на Інтернет-ресурсах, а також копіюванню текстів стандартів, і скерує суб'єктів господарювання на обґрунтування відповідного варіанту облікової політики. Але з іншого боку, якщо застосовувати вимоги Положення № 1213 формально, то можна дійти висновку, що у розпорядчому документі про облікову політику слід встановити лише методи оцінки, обліку і процедур, які має застосовувати підприємство та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант. Проте такий підхід вважаємо не зовсім коректним, оскільки розпорядчий документ про облікову політику має висвітлювати всі аспекти обліку елементів фінансової звітності від визнання до вибуття, щоб встановити підходи до формування балансової вартості активів та зобов'язань, а також здійснити оцінку доходів та витрат. Це важливо, по-перше, для уніфікації облікових робіт в межах компанії, особливо за наявності розгалуженої організаційної структури, по-друге, для захисту під час документальної перевірки податкових органів або при розгляді спорів у суді,

по-третє, для зниження фінансових ризиків. Отже, розпорядчий документ про облікову політику має максимально деталізувати питання визнання та оцінювання відповідних об'єктів обліку з врахуванням індивідуальних особливостей діяльності суб'єкта господарювання.

Основні засоби відносяться до активів, щодо яких обліковий персонал має застосовувати цілу низку професійних суджень. Це обумовлює необхідність подальшого дослідження вимог Положення № 1213 стосовно повноти охоплення ними найсуттєвіших аспектів оцінювання зазначених активів. Отже, у розпорядчому документі про облікову політику в розділі, присвяченому основним засобам, підприємство має описати особливості їх визнання та формування первісної вартості, модель подальшої оцінки після первісного визнання та основні аспекти амортизаційної політики (терміни, методи амортизації та ліквідаційну вартість).

На сьогодні Положення № 1213 містить перелік аспектів облікової політики, які мають бути розкриті у внутрішньому розпорядчому документі підприємства:

- методи амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- періодичність (періоди) зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;
- застосування переоцінки необоротних активів.

Викладені у Положенні №1213 вимоги дозволяють достатньо повно розкрити вибір підприємства щодо застосовуваних ним варіантів облікової політики. Поряд з тим, вважаємо за доцільне доповнити цей перелік наступними пунктами.

1. Згідно з НП(С)БО 7 [2] «Основні засоби» у разі, 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. Тому в розпорядчому документі слід обов'язково вказати, у яких випадках (для яких об'єктів) підприємство застосовуватиме покомпонентний облік. Це передбачає застосування професійного судження щодо вартісного критерію, за допомогою якого окремі частини (компоненти) визнаватимуться основними засобами. Такий кількісний поріг суттєвості можна встановити, наприклад, на рівні 10% вартості об'єкта основного засобу, що зазначається в обліковій політиці.

2. Якщо підприємство застосовує переоцінку основних засобів згідно з національними стандартами, то слід зазначити, з якою періодичністю вона проводиться, та яким чином встановлюється суттєвість відхилень балансової вартості від справедливої, як, наприклад, зазначено Листі Мінфіну України «Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності» [3].

3. Незважаючи на те, що НП(С)БО 7 не містить підходу щодо оцінювання основного засобу, придбаного із відстроченням платежу, тим не менш відповідно до вимог НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти» [4] довгострокову кредиторську заборгованість, що виникає внаслідок цієї операції, слід дисконтувати. Тому за наявності у підприємства подібних операцій воно має вказати межі звичайних строків кредитування з метою визначення доцільності застосування процедури дисконтування при формуванні первісної вартості такого активу.

4. У разі, якщо період створення активу є тривалим, то підприємству слід вказати, яка тривалість періоду створення активу вважатиметься суттєвою для визнання його кваліфікаційним активом. Рекомендація стосовно суттєвості такого періоду наведена у відповідному Листі Мінфіну України [5].

5. Діяльність державних підприємств супроводжується операціями безоплатного одержання активів як від держави (власника), так і від державних підприємств та інших господарських організацій, що не ввійшли до статутних капіталів господарських товариств, створених у процесі приватизації (корпоратизації). Методика обліку безоплатно одержаних державним

підприємством об'єктів права державної (комунальної) власності міститься в чинній нормативній базі. Так, відповідно до Положення № 1213 такі об'єкти включаються до складу основних засобів з одночасним визнанням іншого додаткового капіталу (субрахунок 425 «Інший додатковий капітал»), який в подальшому поступово списується на інші доходи (рахунок 74 «Інші доходи») у сумі, пропорційній нарахованій амортизації. Вважаємо, що для державних підприємств одномоментне включення вартості безкоштовно одержаного у користування від держави активу до складу доходів звітного періоду у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) є економічно недоцільним, оскільки відразу потрапить до об'єкта оподаткування податком на прибуток. Тому цим підприємствам доречно в обліковій політиці наслідки такої операції визнавати у складі іншого сукупного доходу, оскільки мова йде про передачу державного майна державному підприємству.

Проте облікові підходи стосовно зазначених вище операцій, в яких активи надходять від суб'єкта господарювання, що не є державним (комунальним) підприємством, в Положенні №1213 не висвітлено. Обрання порядку обліку має базуватись на вивченні умов операції, що декларовані у відповідній угоді. Для забезпечення такої якісної характеристики фінансової інформації як достовірність необхідно виходити із сутності операцій. Залежно від змісту угоди такі операції можуть призвести до визнання:

- 1) доходу звітного періоду;
- 2) зобов'язань звітного періоду.

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» дохід — збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [6]. Тому у фінансовій звітності безкоштовне одержання державним підприємством основних засобів, яке не супроводжується додатковими умовами щодо їхнього подальшого використання може призвести до визнання доходу або як складової фінансового результату, або як компоненту іншого сукупного доходу.

Якщо ж така операція супроводжується певними додатковими умовами стосовно наступної експлуатації основних засобів (наприклад, термін використання даного об'єкту на підприємстві має бути не меншим, ніж п'ять років), то за сутністю вона трактується як цільове фінансування. Отже, підприємство в кінцевому підсумку одержані основні засоби буде визнавати у кореспонденції із зобов'язаннями, а не як компонент власного капіталу. Найоптимальніший з нашої точки зору варіант – це визнання відстроченого доходу за кредитом рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів».

Таким чином, у внутрішньому розпорядчому документі про облікову політику державні підприємства мають докладно викласти порядок відображення в обліку операцій безоплатного одержання об'єктів права державної (комунальної) власності залежно від умов конкретної угоди.

6. Відповідно до НП(С)БО 7 витрати, які виникають після первісного визнання основних засобів, можуть капіталізуватися або включатися до складу витрат звітного періоду. Тому державні підприємства має розробити критерії розмежування витрат на такі, які пов'язані з поліпшенням стану об'єкта, та такі, що спрямовані на підтримання останнього у робочому стані.

7. Оцінка існування ознак можливого зменшення корисності основних засобів державної або комунальної власності, які не ввійшли до статутних капіталів господарських товариств, створених у процесі приватизації (корпоратизації) господарськими організаціями, проводиться тільки за погодженням з уповноваженим органом. Оскільки можливе маніпулювання цифрами особливо щодо оцінки майбутніх надходжень та видатків ґрунтуються на фінансових прогнозах та планах підприємства, затверджених керівництвом, у розпорядчому документі про облікову політику чітко зазначити фактори, якими керується підприємство під час процедури тестування таких активів на можливе знецінення.

8. Якщо державне підприємство має розгалужену організаційну структуру або специфіку діяльності, то для забезпечення єдиних методологічних засад

ведення обліку різними підрозділами у розпорядчому документі про облікову політику слід наводити робочий план рахунків.

Таким чином, наведені вище пропозиції щодо доповнення вимог Положень №1213 сприятимуть підвищенню інформаційної наповненості розпорядчого документу про облікову політику підприємств державного сектору.

Список використаних джерел

1. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності: затверджено Наказом Міністерства фінансів України 19.12.2006 № 1213. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1363-06#Text> (дата звернення: 31.01.2022 р.)

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засаби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 01.02.2022 р.)

3. Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності: лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. № 04230-04108. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4108201-03#Text> (дата звернення: 01.02.2022 р.)

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2001 № 559. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01#Text> (дата звернення: 02.02.2022 р.).

5. Щодо бухгалтерського обліку фінансових витрат: лист Міністерства фінансів України від 16.02.2011 р. № 31-34020-07-16/4220. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4220201-11#Text> (дата звернення: 02.02.2022 р.).

6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 02.02.2022 р.).