

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЩОДО ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

С. М. Кафка

ІФНТУНГ, вул. Карпатська, 15, м. Івано-Франківськ, Україна, 76019, e-mail: Kafka@i.ua

Анотація. В статті викладено основні моменти, які доцільно враховувати в процесі формування облікової політики стосовно основних засобів, обґрунтовані пропозиції про доцільність внесення змін існуючих нормативних вимог щодо оцінки і нарахування амортизації основних засобів, що перебувають в заставі і тих, що тимчасово виведені з експлуатації у зв'язку з їх поліпшенням або консервацією.

Ключові слова: облікова політика, бухгалтерський облік, основні засоби, елементи облікової політики, інформаційне забезпечення, фінансовий стан, достовірна інформація, застава, поліпшення, консервація, ремонт, капіталізація

Аннотация. В статье изложены основные моменты, которые целесообразно учитывать в процессе формирования учетной политики в отношении основных средств, обоснованы предложения о целесообразности внесения изменений существующих нормативных требований в оценке и начисления амортизации основных средств, находящихся в залоге и тех, которые временно выведены из эксплуатации в связи с их улучшением или консервацией.

Ключевые слова: учетная политика, бухгалтерский учет, основные средства, элементы четной политики, информационное обеспечение, финансовое состояние, достоверная информация, залог, улучшения, консервация, ремонт, капитализация.

Annotation. The article outlines the main points that it is advisable to take into account in the process of formation of the accounting policy regarding fixed assets, the proposals for the expediency of introducing changes to existing regulatory requirements in the assessment and calculation of depreciation of fixed assets in pledge and those temporarily withdrawn from operation in connection with their improved or preserved.

Keywords: accounting policies, accounting, fixed assets, elements of accounting policies, information providing, financial condition, reliable information, mortgage, improvement, conservation, repair, capitalization.

Вступ. Основною метою облікової політики є забезпечення створення інформаційної системи підприємства з урахуванням вимог законодавчих актів і нормативних документів про фінансово – майновий стан та результати його діяльності, які необхідні як для внутрішніх, так і зовнішніх користувачів для прийняття ними обґрунтованих управлінських рішень [1]. При формуванні облікової політики підприємство реалізує надану законодавством певну свободу у виборі методів, способів оцінок відповідно до особливостей діяльності, стратегії розвитку і, звичайно, інтересів та завдань власників.

Особливим об'єктом обліку є основні засоби, оскільки, як правило, займають значну питому вагу в загальній сумі активів підприємства та використовуються на підприємстві на протязі тривалого часу. Відповідно, обрані методи обліку і оцінок основних засобів суттєво впливають на фінансово – економічні показники діяльності підприємства, на рівень податкового навантаження і звичайно на прийняття ефективних та виважених управлінських рішень. Тому дуже важливо для підприємства правильно сформувати облікову політику стосовно основних засобів.

Аналіз сучасних вітчизняних і зарубіжних досліджень і публікацій. Проблеми формування, наповнення та реалізації облікової політики досліджували вітчизняні науковці, зокрема: В. А. Кулик (з проблем формування облікової політики та перспектив її розвитку) [2], М.С. Пушкар [3] та Т. В. Барановська [4] (стосовно теоретичних досліджень та практичних проблем з формування облікової політики), М. Т. Щирба [1] та Галюк Л. І. [5] (щодо облікової політики в системі управлінського обліку), Ф. Ф. Бутинець, Н.І. Петренко (з формування професійного судження в контексті облікової політики підприємства) [6], Г.М. Давидов та ін. [7] (дослідження особливостей облікової політики).

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Не зважаючи на вагомий внесок вітчизняних науковців в дослідження проблемних аспектів, пов'язаних з формуванням облікової політики, її ролі та завдань в управлінні сучасним підприємством, ряд питань і досі залишаються дискусійними та не дослідженими. Зокрема, систематичні зміни податкового законодавства та трансформаційні перетворення бухгалтерського обліку й фінансової звітності за міжнародними стандартами дають значний простір для роботи бухгалтерів та дозволяють вести бухгалтерський облік виходячи зі специфіки роботи окремих підприємств. У таких умовах формування облікової політики щодо основних засобів вимагає додаткового дослідження, оскільки вони займають значну питому вагу в складі активів підприємств, а отже, якість інформації про них у фінансовій звітності та її відповідність потребам користувачів, вплив на фінансові результати діяльності підприємств є актуальними.

Цілі статті – дослідження та аналіз основних теоретичних та практичних проблем з формування облікової політики щодо основних засобів, напрацювання рекомендацій та

пропозицій, спрямованих надостовірно відображення інформації про такі активи у фінансовій звітності. У зв'язку з цим поставлені наступні завдання:

- визначення основні етапи формування облікової політики підприємства про основні засоби з урахуванням вимог чинного законодавства;
- визначити елементи облікової політики стосовно основних засобів для цілей фінансового обліку та оподаткування;
- сформувані пропозиції з удосконалення діючої системи формування облікової політики щодо основних засобів.

Методологічною основою дослідження стали законодавчі акти та нормативні документи, які регулюють формування облікової політики підприємств. В процесі дослідження використані наукові праці вчених-економістів з досліджуваного питання. Зокрема, авторами використовувалися загально-наукові методи дослідження (аналізу та синтезу, абстрагування та узагальнення, комплексний підхід, логічний метод, спостереження, обстеження та аналітичні процедури).

Основний матеріал дослідження. Формування облікової політики щодо основних засобів складний процес, який передбачає проходження ряду взаємопов'язаних етапів.

Етап 1. Постановка завдання та аналіз чинників впливу, на якому визначається особливості вибору тих чи інших елементів облікової політики стосовно основних засобів в контексті основної стратегії формування облікової політики підприємства та можливого впливу на показники фінансових результатів.

Оскільки процес вибору елементів облікової політики стосовно основних засобів в більшій мірі інженерно – технічна, ніж облікова задача, доцільно створити окрему, постійно діючу експертну комісію з провідних спеціалістів підприємства (інженер, механік, технолог, енергетик та інші профільні спеціалісти), які мають необхідні знання, рівень кваліфікації, досвід та підготовку для визначення строку корисного використання об'єкту основних засобів, вибору оптимального методу нарахування амортизації, класифікації витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкту основних засобів та інших питань, що виникають в процесі вибору методів обліку та оцінок стосовно основних засобів. Склад комісії та її повноваження доцільно оформити додатком до розпорядчого документу до облікової політики підприємства.

Фінансово-господарська діяльність підприємства є багатогранною і багато в чому залежить від технологічних та організаційних особливостей суб'єктів господарювання, тому доцільно до складу комісії залучити фахівців, які безпосередньо формуватимуть облікову політику, зокрема, спеціалістів виробничих, планово-економічних, фінансових та інших заінтересованих служб. Це дасть можливість інтегрувати бухгалтерський облік з іншими складовими системи управління - плануванням, бюджетуванням, прогнозуванням, аналізом, контролем тощо, а також прискорити процес впровадження на підприємствах нашої країни системи управлінського обліку. Правильний підхід до формування облікової політики дозволить забезпечити потреби менеджменту всіх рівнів управління в достатній, оперативній, релевантній інформації для прийняття рішення [7].

Основні елементи облікової політики стосовно основних засобів для цілей фінансового обліку та для цілей оподаткування можна представити у вигляді таблиці 1.

Етап 2. Аналіз можливих варіантів та вибір оптимальної моделі. Проведений аналіз елементів облікової політики для цілей фінансового обліку та для цілей оподаткування щодо основних засобів в котрий раз підтверджує той факт, що положення бухгалтерських стандартів і податкового кодексу містять різні норми і трактування окремих визначень, що значно ускладнює роботу бухгалтера підприємства.

Сутність основних засобів як об'єкта бухгалтерського обліку в певній мірі характеризується критеріями їх визнання активами підприємства.

Визнання активом об'єкта основних засобів згідно П(С)БО 7 “Основні засоби ” передбачає, що основні засоби це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [8].

Відповідно до ПКУ, до основних засобів відносяться матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6 000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6 000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом 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].

Тут слід звернути увагу на невідповідність визначення основних засобів та їх класифікації в ПКУ: в визначені земля не віднесена до основних засобів, в той же час в класифікації вона виділена в окрему групу (ст.14,п.п,14.1.138;ст.138, п.п.138.3.3 ПКУ)[10].

Таблиця 1 – Порівняльна характеристика елементів облікової політики стосовно основних засобів для цілей фінансового обліку та оподаткування.*

Елементи облікової політики	Згідно з нормами П(С)БО	Для цілей оподаткування згідно з вимогами ПКУ
Критерії віднесення активів до складу основних засобів	Очікується отримання економічних вигод від використання та вартість активу може бути достовірно визначена	виробничі невиробничі
Вартісні ознаки предметів, що входять до складу основних засобів	Підприємство самостійно установлює вартість предметів, що входять до складу основних засобів	Встановлено вартісну межу віднесення до основних засобів: “активи, вартість яких перевищує 6000 грн.”.
Оцінка на дату балансу	первісна переоцінена	Відповідно до П(С)БО з урахуванням обмежень п.138.1 ПКУ
Встановлення ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів	Встановлюється підприємством самостійно	Не регламентовано
Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів	Визначається підприємством самостійно з урахуванням: очікуваного використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності; фізичного та морального зносу, що передбачається; правових та інших обмежень щодо строків використання об'єкта та інші фактори.	Встановлено мінімально допустимі строки корисного використання згідно ПКУ
Перегляд строків корисного використання	Доцільність, обґрунтування та періодичність таких переглядів визначається підприємством самостійно у разі зміни очікуваних економічних вигод від використання об'єкта основних засобів	З урахуванням обмежень п.138.3.3 ПКУ
Об'єкт амортизації	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості	Не підлягають амортизації витрати на придбання (самостійне виготовлення) та ремонт, а також реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невірних основних засобів а також, вартість гудвілу
Методи нарахування амортизації	прямолінійний зменшення залишкової вартості прискореного зменшення залишкової вартості кумулятивний виробничий	прямолінійний зменшення залишкової вартості прискореного зменшення залишкової вартості кумулятивний
Підходи до переоцінок	Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу.	З урахуванням обмежень п.138.1 ПКУ
Встановлення порогу суттєвості	- Для визначення відхилення залишкової вартості основних засобів від їх справедливої вартості доцільно обрати кількісний критерій суттєвості у діапазоні до 10 відсотків справедливої вартості об'єкту основних засобів; - для визначення подібності активів доцільно обрати кількісний критерій у розмірі до 10 відсотків справедливої вартості об'єктів обміну.	Не регламентовано
Підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів	Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання таких об'єктів основних засобів.	Не регламентовано

Періодичність та об'єкти проведення інвентаризації	Визначається підприємством самостійно окрім обов'язкових згідно законодавства	Згідно даних бухгалтерського обліку
Критерії розмежування об'єктів інвестиційної та операційної нерухомості	Підприємство самостійно розробляє критерії щодо віднесення основних засобів до інвестиційної чи операційної нерухомості а також критерії щодо розмежування ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної і до інвестиційної нерухомості	Не регламентовано
Методи оцінки інвестиційної нерухомості на дату балансу	за справедливою вартістю; за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення	Не регламентовано
Методи нарахування амортизації інвестиційної нерухомості	Амортизація здійснюється з використанням одного з методів зазначеного в у П(С)БО 7 "Основні засоби"	Застосовуються методи нарахування амортизації передбачені П(С)БО 7 "Основні засоби", окрім виробничого
Дата первісного визнання основних засобів та групи вибуття як утримуваних для продажу	Датою первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу може бути: дата, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються умови наведені у П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність"; дата оприбуткування активів, придбаних з метою продажу.	Не регламентовано
Оцінка, на дату балансу, об'єкта фінансової оренди	за справедливою вартістю; за теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.	Не регламентовано
Методи нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди	прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий;	прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний;
Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів	Підприємство самостійно встановлює вартісні ознаки, відповідно до особливостей діяльності	Не регламентовано
Методи нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів	50% вартості, що амортизується у першому місяці використання, 50% у місяці списання з балансу; 100% у першому місяці використання	Не регламентовано

* Джерело: власне розроблення

В визначенні ПКУ акцентовано увагу на відношенні основних засобів до господарської діяльності і поділ на виробничі та невиробничі, окрім того, встановлено обмеження вартісної межі віднесення активів до складу основних засобів 6 000 гривень.

Для обліку основних засобів велике значення має їх достовірна оцінка, оскільки від неї залежить корисність обліково-економічної інформації. Оцінка є грошовим вираженням їхньої вартості і необхідна для правильного визначення загального обсягу основних засобів, їхньої динаміки і структури, розрахунку економічних показників господарської діяльності, коректного відображення відповідних показників у фінансовій звітності підприємства.

Основні засоби в бухгалтерському обліку відображають за фактичною собівартістю (вартістю придбання), тобто за первісною вартістю.

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість основних засобів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) основних засобів. Придбані (створені) основні засоби й інші необоротні матеріальні та нематеріальні активи зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю

Здійснення бартерних операцій з необоротними активами, одержання активів безкоштовно або як внесок до статутного капіталу здійснюється, виходячи зі справедливої вартості.

Залишкову (балансову) вартість окремих інвентарних об'єктів необоротних активів визначають як суму, за якою актив включають до балансу після вирахування із первісної вартості суми накопиченого зносу (амортизації).

Переоцінена вартість - вартість необоротних активів після їх переоцінки, але, на наш погляд, вона повинна наводитися тільки в звітності без відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Ліквідаційна вартість – сума, яку підприємство очікує отримати від реалізації або ліквідації об'єкта після закінчення строку його корисної експлуатації після вирахування очікуваних витрат, пов'язаних з реалізацією або ліквідацією.

В процесі своєї діяльності підприємства часто зустрічаються з проблемою нестачі коштів на розвиток і розширення виробництва, освоєння нових видів продукції та ринків збуту, впровадження нових технологій та інші цілі. Для вирішення такої ситуації підприємство звертається до банківської установи для отримання кредитних коштів. Банк, як кредитор, надає підприємству, яке виступає у ролі позичальника, погоджену кредитним договором суму коштів під надане забезпечення.

Найпоширенішою формою забезпечення зобов'язань позичальника перед кредитором є застава. Це важливий фінансово-економічний інструмент ринкового господарства, який сприяє активізації діяльності суб'єктів господарювання й одночасно забезпечує надійний захист інтересів кредитора.

Узагальнено заставу можна визначити як спосіб забезпечення зобов'язань, при якому кредитор набуває право у разі невиконання боржником зобов'язань отримати задоволення за рахунок вартості заставленого об'єкта переважно перед іншими кредиторами.

Вартість об'єкта застави, що забезпечує зобов'язання по кредиту, яку кредитор сподівається одержати при змушеному продажі на ринку даного об'єкта нерухомості у разі неплатоспроможності позичальника є заставною вартістю.

Заставна вартість є судженням банку щодо вартості об'єкта нерухомого чи рухомого майна, яке передається в заставу та служить забезпеченням кредитних вимог у майбутньому. Це відносна величина, покликана відображати так звану кредитну вартість майна. Цим заставна вартість відрізняється від ринкової або справедливої, яка повинна найбільшою мірою відповідати поточній ситуації на ринку нерухомості, об'єктивно визначати ціну нерухомості для конкретної угоди купівлі-продажу в конкретний проміжок часу. Відповідно до П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" справедлива вартість – вартість за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату [8].

Порядок проведення оцінки для визначення заставної вартості майна і для визначення справедливої вартості ідентичний. Для проведення оцінки, як правило, запрошується незалежний фахівець.

Підприємство, після передачі майна в заставу по заставній вартості, на дату балансу, продовжує оцінювати відповідні об'єкти основних засобів по первісній або переоціненій вартості, яка на протязі терміну дії кредитного договору, (рік і більше) може суттєво відрізнятись від заставної вартості, оскільки, заставна вартість визначається на момент укладання кредитного договору і не передбачає жодних коригувань.

Особливо проявляється така невідповідність в методах оцінки основних засобів на дату складання балансу при інфляційних процесах або у випадку, коли в заставу передається цілісний майновий комплекс.

Окрім того, такі невідповідності в оцінках основних засобів порушують основні принципи бухгалтерського обліку, зокрема, принцип повного висвітлення, згідно якого фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі, а також принципу обачності, що передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів.

Враховуючи вищевикладене, пропонуємо для підприємств, які залучають банківські та інші кредитні кошти під заставу майна, у випадку, якщо заставна вартість майна на дату складання фінансової звітності суттєво відрізняється від його залишкової вартості, основні засобі наводити в звітності по заставній вартості згідно незалежної експертної оцінки.

Критерії суттєвості відхилення заставної вартості від справедливої визначаються підприємством самостійно і затверджуються в розпорядчому документі про облікову політику.

Такий підхід до оцінки основних засобів, переданих в заставу, дозволить реалізувати основну мету складання фінансової звітності – надання повної, адекватної і достовірної інформації та сприятиме дотриманню основних принципів бухгалтерського обліку.

Важливим елементом, що визначає облікову політику стосовно основних засобів, є визначення строку їх корисного використання.

Строк корисного використання кожного об'єкта основних засобів визначає підприємство самостійно. При цьому, доцільно враховувати очікуване використання активу з врахуванням його потужності або продуктивності, фізичний знос, який залежить від умов експлуатації, моральний знос, який залежить від розвитку науково – технічного прогресу та появи нових технологій, правові та законодавчі обмеження, вплив на довкілля та інші чинники.

Визначення строку корисного використання об'єкта основних засобів, його зміни, вибору методу нарахування амортизації, визначення ліквідаційної вартості при списанні та інших питань, пов'язаних з оприбуткуванням, експлуатацією, переоцінками, поліпшенням, ліквідацією основних засобів відноситься до повноважень створеної на підприємстві експертної комісії з залученням відповідних технічних фахівців.

Для цілей фінансового обліку застосовується поняття, визначене в П(С)БО 7 “Основні засоби”, згідно якого очікуваний строк корисного використання (експлуатації) це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг) [8].

Згідно норм Податкового кодексу введено поняття “ мінімально допустимі строки корисного використання” [10]. Використання таких мінімальних строків продиктовано виключно фіскальними цілями і не завжди збігається з фактичним терміном використання активу, яке очікується підприємством.

Запровадження “мінімально допустимих строків корисного використання ” та “мінімально допустимих строків амортизації ” основних засобів є обмежуючим чинником, що негативно впливає на процес формування облікової політики та її економічну обґрунтованість .

Проведені дослідження показали, що на практиці при аналізі та обґрунтуванні такого елементу облікової політики як строки корисного використання основних засобів, підприємства обирають наступні варіанти:

1. Обирається та затверджується в обліковій політиці підприємства мінімально допустимі строки корисного використання, встановлені нормами Податкового кодексу;

2. При формуванні облікової політики для цілей фінансового обліку обираються строки корисного використання основних засобів з врахуванням технічних характеристик, обсягу продукції чи інших матеріальних вигод, що очікується отримати з використанням таких активів, їх потужності, можливого фізичного і морального зносу, інтенсивності, інших умов експлуатації та інших чинників, які впливають на основні засоби на протязі їх функціонування.

3. В обліковій політиці для цілей оподаткування затверджуються строки в межах мінімально можливих, встановлених нормами податкового законодавства.

При зміні умов використання та очікуваних економічних вигод строки експлуатації окремих об'єктів основних засобів, первісно визначені при формуванні облікової політики, можуть бути переглянуті.

У процесі визначення намірів керівництва підприємства щодо використання об'єктів основних засобів мають бути враховані накопичений досвід, ринкова ситуація, стратегічні цілі розвитку та фінансовий стан підприємства. Заплановані строки заміни та оновлення основних засобів підприємства можуть переглядатись у першу чергу за недостатнього обсягу коштів на оновлення, що накопичені до запланованого моменту. Перегляд строку використання об'єкта, його ліквідаційної вартості та методу амортизації не є зміною облікової політики, а вважається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансовій звітності» зміною облікової оцінки [8].

Наступним елементом облікової політики стосовно основних засобів є визначення підприємством ліквідаційної вартості. Ліквідаційна вартість - сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією) [8]. Визначення ліквідаційної вартості досить складний процес, що потребує відповідних знань, тому, також, відноситься до компетенції експертної комісії, створеної на підприємстві.

За підсумками проведеного опитування можна зробити висновок, що в переважній більшості на підприємствах ліквідаційна вартість не розраховується, а при формуванні облікової політики порівнюється до нуля.

Звичайно, розрахувати ліквідаційну вартість об'єкта основних засобів на початку використання досить складно і не завжди можливо. Нормами податкового кодексу обмежень, щодо розміру ліквідаційної вартості, не встановлено, тому даний елемент облікової політики може використовуватись для цілей оптимізації оподаткування.

При визначенні ліквідаційної вартості підприємству доцільно використовувати один із таких методів:

– обрати ліквідаційну вартість на рівні вартості подібного активу, який досяг кінця свого строку корисної експлуатації та використовувався в умовах, подібних до тих, в яких передбачено використовувати придбаний об'єкт;

- залучити незалежних фахівців-експертів – суттєвим недоліком методу є суб'єктивність і наявність додаткових витрат;
- за ліквідаційну вартість узяти вартість матеріальних цінностей, що, як очікується, будуть утворені та оприбутковані в результаті ліквідації основного засобу – таке прогнозування має велику ймовірність помилки;
- встановити норматив у вигляді відсотка (наприклад 10 – 15 %) від первісної вартості основного засобу або диференціювати такий норматив за групами основних засобів [6].

Одним із найбільш вагомих елементів облікової політики стосовно основних засобів є вибір методу нарахування амортизації. Амортизація є одним з основних і суттєвих інструментів управління фінансовими результатами діяльності підприємства.

П(С)БО 7 “Основні засоби” визначає амортизацію як систематичний розподіл вартості, що амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [8].

Методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів обираються підприємством самостійно з урахуванням очікуваної форми споживання економічних вигод, втілених в цьому активі.

Нарахування амортизації необоротних активів здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством самостійно при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і проводиться щомісячно.

Вибір, поєднання та раціональна комбінація різних елементів облікової політики надає підприємству реальні можливості у залежності від стратегії, цілей та планів впливати на величину фінансового результату діяльності. При умові, що підприємство зацікавлене у пошуку і залученні інвесторів, отриманні кредитів банку перевага надається вибору тих елементів, котрі сприяють отриманню максимально прибуткових фінансових результатів. У випадку, якщо інтереси підприємства направлені на пошуки шляхів зниження податкового навантаження, можливий оптимізації оподаткування, перевага при формуванні облікової політики буде надана елементам, котрі сприяють реалізації даної цілі.

Відповідно до загальної стратегії розвитку підприємства, завдань і планів визначених власниками та управлінським персоналом, при формуванні облікової політики визначаються строки корисного використання, розрахунок ліквідаційної вартості та застосування тих чи інших методів нарахування амортизації. Якщо стратегія управління зорієнтована на отримання максимально прибуткових фінансових результатів, доцільно встановлювати максимально можливий строк корисного використання основних засобів, обрати прямолінійний метод нарахування амортизації, мінімальний розмір ліквідаційної вартості об'єкта. У випадку, якщо при формуванні облікової політики поставлено завдання пошуку методів оптимізації оподаткування в дозволені законодавствах межах, доцільно обирати мінімально можливі строки корисного використання з урахуванням обмежень Податкового кодексу України та застосовувати прискорені методи нарахування амортизації.

Метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Починається нарахування амортизації з наступного місяця після введення об'єкта в експлуатацію, призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації і припиняється з наступного місяця після виведення об'єкта із експлуатації.

Не повна завантаженість виробничих потужностей, проблеми зі збутом продукції та інші складності в роботі підприємств є причиною того, що на певний час частина основних засобів переводиться на консервацію.

Консервація основних засобів підприємства – це комплекс заходів, спрямованих на довгострокове (але не більш як три роки) зберігання основних засобів підприємств у разі припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх функціонування [11].

Виведення основних засобів з експлуатації на консервацію відрізняється від виведення з ціллю модернізації, реконструкції або капітального ремонту. Переведення основних засобів на консервацію передбачає комплекс заходів, направлених на збереження даного об'єкта з ціллю його можливої експлуатації через певний період часу.

Результатами проведення модернізації, реконструкції, капітального ремонту у переважній більшості випадків є поліпшення основних засобів, їх переоснащення, покращення первісних технічних характеристик, як результат, збільшення первісно очікуваних вигод від використання, збільшення вартості після капіталізації витрат на такі поліпшення.

У п.29 П(С)БО 7 “Основні засоби” зазначено, що нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію

Отже, П(С)БО не дозволяє нараховувати амортизацію на основні засоби переведені на консервацію. Враховуючи норми пункту 138.3.1 ПКУ, зокрема, що розрахунок амортизації основних засобів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, податкове законодавство, відповідно, забороняє нарахування амортизації на законсервовані основні засоби.

Незалежно від того, що законсервовані основні засоби не приймають безпосередньої участі у процесі виробництва, первісно очікувані вигоди від їх використання постійно зменшуються, відповідно зменшується справедлива вартість таких активів.

Наприклад, будівлі і споруди, переведені на консервацію підлягають фізичному старінню, впливу природних факторів, в результаті яких можуть відбутися руйнування та пошкодження. В будівлях і спорудах, що експлуатуються, як правило присутні опалення і вентиляція, і, як показує досвід, такі об'єкти можуть бути у кращому технічному стані. Обладнання, переведене на консервацію, підлягає моральному старінню і, відповідно, також поступово, не залежно від експлуатації, втрачає свою вартість.

Заборона нараховувати амортизацію на основні засоби, що переведені на консервацію, погіршує фінансовий стан підприємства, адже амортизація є джерелом відновлення основних засобів.

Як підтвердження таких висновків можна привести і положення п.55 МСБО 16 «Основні засоби», згідно якого: амортизацію активу починають, коли він стає придатним для використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, у якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Амортизацію активу припиняють на одну з двох дат, яка відбувається раніше: на дату, з якої актив класифікують як утримуваний для продажу (або включають до ліквідаційної групи, яку класифікують як утримуваний для продажу) згідно з МСФЗ 5, або на дату, з якої припиняють визнання активу. Отже, амортизацію не припиняють, коли актив не використовують або він вибуває з активного використання, доки актив не буде амортизований повністю. Проте, згідно з використаннями методами амортизації, амортизаційні відрахування можуть дорівнювати нулю, якщо немає виробництва [12].

Таким чином, згідно МСФЗ виведення об'єктів основних засобів з експлуатації на консервацію, чи для проведення поліпшення не є підставою для припинення нарахування амортизації. Амортизація нараховується до моменту поки актив не вибуває з активного використання, доки відповідає критеріям визнання його активом.

Потрібно відмітити, основні засоби зношуються що не тільки при безпосередньому використанні їх у виробничому процесі або в інших цілях, але й підлягають фізичному, технічному та моральному старінню під час простоїв.

Отже, на нашу думку, і в норми національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку доцільно внести відповідні зміни стосовно зняття заборони на нарахування амортизації основних засобів, переведених на поліпшення та консервацію, а час вимушених простоїв таких об'єктів включати до строку корисного використання, протягом якого актив підлягає амортизації.

На підставі п. 27 П(С)БО 7 амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується з використанням прямолінійного або виробничого методу. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися в першому місяці використання об'єктів у розмірі 50% його вартості, яка амортизується, та решта 50% вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100% його вартості.

Важливим питанням, яке необхідно враховувати під час формування облікової політики щодо основних засобів, є порядок їх переоцінки.

Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу

Відповідно до положень П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або сплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату [8].

На наш погляд, переоцінену вартість основних засобів недоцільно відображати на рахунках бухгалтерського обліку, але необхідно наводити в фінансовій звітності. Це треба передбачити в обліковій політиці.

В обліковій політиці необхідно встановити умови, методи, техніку і організацію проведення переоцінки основних засобів

У свою чергу, в статті 32 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» зазначено, що частота переоцінок залежить від коливань справедливої вартості переоцінюваних об'єктів основних засобів. У випадку, якщо справедлива вартість переоціненого активу суттєво відрізняється від його балансової вартості, слід проводити подальшу переоцінку. Деякі об'єкти основних засобів можуть зазнавати значних і постійних коливань справедливої вартості, потребуючи щорічної переоцінки. Такі часті переоцінки не потрібні для об'єктів основних засобів з незначними коливаннями справедливої ринкової вартості. У такому разі достатньо оцінювати їх кожні три або п'ять років [12].

Згідно з п.7 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів може прийматися:

- величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства,
- величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

Малоцінні необоротні активи і бібліотечні фонди не переоцінюються, якщо амортизація їх вартості здійснюється нарахуванням у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решти 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх

вибуття (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом, або якщо амортизація їх вартості здійснюється нарахуванням у першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

Для кожного підприємства важливо розмежувати види основних засобів, які призначені для подальшого продажу або отримання орендних платежів, та основні засоби, які призначені для використання згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість». Серед основних засобів з метою бухгалтерського обліку виділяють такі об'єкти інвестиційної нерухомості (земля чи будівлі), використання яких приносить підприємству економічні вигоди без залучення інших активів. Як правило, додаткові грошові надходження забезпечує передача таких активів в операційну оренду. Згідно з П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість».

Інвестиційна нерухомість – це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

Операційна нерухомість – це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для виробництва або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях [8].

Якщо певний об'єкт основних засобів уключає частину, яка утримується з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу, та іншу частину, що є операційною нерухомістю, і ці частини можуть бути продані окремо (або окремо надані в оренду згідно з договором про фінансову оренду), то ці частини відображаються як окремі інвентарні об'єкти. Якщо ці частини не можуть бути продані окремо, об'єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови її використання переважно з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу.

Підприємство самостійно розробляє критерії щодо розмежування ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості [13].

Підприємство на дату балансу відображає у фінансовій звітності інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, що визнаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів». Обраний підхід застосовується до оцінки всіх подібних об'єктів інвестиційної нерухомості. У випадку, коли підприємство обере метод оцінки інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю, необхідно визначити таку справедливу вартість на дату балансу. В свою чергу, визначення справедливої вартості стосується і тих об'єктів, які оцінюються за первісною вартістю. Не випадково в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» цей метод оцінки називається так розгорнуто: за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, які визначено відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» [8].

У випадку, якщо підприємство обере метод оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості за первісною вартістю, справедливу вартість об'єкта на дату балансу також визначити потрібно. Правильність такого висновку підтверджується фактом: при виборі методу оцінки об'єкта інвестиційної нерухомості за первісною вартістю у примітках до фінансової звітності необхідно вказати і справедливу вартість інвестиційної нерухомості п. 36.5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість».

У загальному випадку відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» нерухомість повинна оцінюватися за справедливою вартістю. Якщо підприємство обирає модель оцінки за залишковою вартістю, то порядок обліку такої нерухомості, по суті, абсолютно не відрізняється від порядку, передбаченого Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [8].

Переоцінка нерухомості, оціненої за справедливою вартістю, впливає на фінансовий результат поточного року і відображається у складі інших операційних доходів або витрат [8], а переоцінка інвестиційної нерухомості, оціненої за залишковою вартістю, впливатиме на фінансовий результат виключно у межах попередніх витрат/ доходів від зменшення (відновлення) корисності.

Визнання та оцінка необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Відповідно до норм даного Положення, датою первісного визнання необоротних активів та групи вибуття, як утримуваних для продажу, може бути:

– дата, коли щодо активів групи вибуття задовольняються умови;

– якщо економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням; вони готові до продажу у їх теперішньому стані; їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу; умови їх

продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів; здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості [13].

Необоротні активи, група вибуття, які визнані утримуваними для продажу, припиняють визнаватися у складі необоротних активів. На такі необоротні активи амортизація не нараховується.

У випадку, якщо основні засоби або інші необоротні активи вибувають з експлуатації внаслідок невідповідності критеріям визнання активом через зберігання для реалізації протягом дванадцяти календарних місяців, то їх слід перекласифікувати зі складу необоротних до оборотних активів.

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» та Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства визначено загальний порядок віднесення витрат на всі види ремонтів, реконструкцій, модернізацій та інших видів поліпшення - до витрат періоду або капіталізації коштів, витрачених на підтримання в робочому стані або оновлення діючих основних засобів. Від того, як вплинуть зазначені витрати на майбутні економічні вигоди, очікувані від використання таких об'єктів основних засобів, буде залежати, чи визнати їх як витрати звітного періоду, чи капіталізувати, тобто включити до балансової вартості активу. При умові, якщо:

– здійснені витрати спрямовані на відновлення об'єкта основних засобів і при цьому не очікується зростання економічних вигод від використання такого активу, то незалежно від величини цих витрат вони включаються до витрат підприємства на момент їх виникнення (витрат періоду).

– в результаті подальших витрат, що пов'язані з об'єктом основних засобів, передбачається зростання економічних вигод від його використання, то їх сума збільшує балансову вартість даного активу.

Такими витратами є витрати на модернізацію, реконструкцію, модифікацію, впровадження нових технологічних процесів, в результаті яких продовжується строк корисної експлуатації, збільшується виробнича потужність, покращується якість продукції, зменшуються операційні витрати, пов'язані з обслуговуванням обладнання, тощо.

Для відокремлення витрат на поліпшення основних засобів, що приводять до зростання майбутніх економічних вигод, від витрат на підтримання у робочому стані на етапі формування облікової політики доцільно застосовувати під час проведення аналізу такі критерії:

- наслідком здійснених витрат є збільшення строку корисного використання об'єктів;
- наслідком здійснених витрат є підвищення їх потужності, зменшення споживання енергоресурсів;
- наслідком здійснених витрат є поліпшення якості та збільшення об'ємів
- випуску продукції, що виробляється за допомогою визначеного устаткування;
- наслідком здійснених витрат є зменшення собівартості продукції.

Елементом облікової політики щодо організації обліку основних засобів є затвердження строків, об'єктів та порядку проведення інвентаризації основних засобів. Орієнтовні терміни та порядок проведення інвентаризації визначені в Положенні про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом МФУ від 02.09.2014 року № 879. Відповідно до даного документа проведення інвентаризації основних засобів здійснюється на протязі трьох місяців до дати складання річної фінансової звітності, окрім обов'язкових випадків, згідно законодавства. Конкретні строки проведення інвентаризації встановлюються підприємством самостійно та закріплюються у вигляді додатка до розпорядчого документа про облікову політику.

Етап 3. Документальне оформлення. Обраний оптимальний варіант облікової політики щодо основних засобів та інших необоротних активів, виокремлюється як «Основні засоби».

Певний перелік елементів облікової політики доцільно оформити додатками до розпорядчого документа, зокрема:

- склад експертної комісії, що займається формуванням облікової політики стосовно основних засобів;
- строки корисного використання об'єктів основних засобів;
- обрані методи нарахування амортизації по окремим групам основних засобів та інших необоротних активів;
- терміни і порядок проведення інвентаризацій;
- перелік та порядок заповнення первинних документів та зведених реєстрів з обліку основних засобів, розроблених підприємством самостійно, які не затверджені відповідними нормативними документами;
- умови, методи, техніка, організація переоцінки основних засобів і порядок коригування їх вартості в фінансовій звітності.

Етап 4. Розкриття інформації у фінансовій звітності. Обрані в обліковій політиці методи обліку та оцінок основних засобів, їх наявність та рух протягом звітного періоду, інформація про переоцінки та інша суттєва інформація, що може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності належить до розкриття у Примітках до фінансової звітності. Чітко визначеної форми такого розкриття не затверджено, тому на рівні підприємства самостійно може визначити форму та обсяг інформації що є суттєвою для розкриття. Інформація, що належить до розкриття у примітках

до фінансової звітності наведено у П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 14 «Оренда» та П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість». Необхідність розкриття облікової політики в частині фінансового обліку пов'язана з правильним розумінням показників фінансової звітності і способів відображення в ній результатів господарських операцій. Оскільки на показники фінансової звітності безпосередньо впливають обрані підприємством методи обліку та оцінок, облікова політика має розкривати саме методичну складову, а не організацію і техніку та процедури бухгалтерського обліку, але організацію і техніку переоцінки основних засобів доцільно передбачити.

Зокрема, в частині облікової політики щодо основних засобів доцільно надавати користувачам інформацію про:

- причини переоцінки основних засобів на дату балансу,
- обраний метод і техніку переоцінки;
- встановлений діапазон строків корисного використання;
- обрані методи нарахування амортизації;
- особливості обліку основних засобів для цілей оподаткування;
- джерело інформації про справедливую вартість;
- чи залучались до переоцінок незалежні експерти та назви компаній;
- зміну суми додаткового капіталу внаслідок переоцінки.
- методи нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди та період очікуваного використання таких об'єктів;
- встановлені критерії розмежування операційної і інвестиційної нерухомості;
- метод оцінки інвестиційної нерухомості на дату балансу;
- обрані методи нарахування амортизації та діапазон строків корисного використання, що стосується інвестиційної нерухомості.

У випадку, якщо інвестиційну нерухомість оцінено за справедливою вартістю, додатково потребує розкриття інформація про:

- методи та суттєві припущення, які застосовані при визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості;
- чи були залучені для визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості суб'єкти оцінної діяльності.

У Примітках до фінансової звітності також наводиться така інформація:

- вартість основних засобів, щодо яких існують обмеження права власності;
- вартість переданих у заставу основних засобів;
- залишкова вартість основних засобів, які тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо);
- первинна вартість повністю амортизованих основних засобів, які продовжують використовуватися;
- залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу;
- інша інформація.

Якщо за звітний період підприємством отримано основні засоби за рахунок цільового фінансування, в примітках до фінансової звітності наводиться інформація про первісну, залишкову вартість та метод оцінки таких основних засобів.

В примітках розкриття інформації про основні засоби, операційну та інвестиційну нерухомість наводиться за кожною їх групою.

Наведений перелік інформації про елементи облікової політики щодо основних засобів не є вичерпним, оскільки кожне підприємство має свої технологічні та організаційні особливості, структуру основних засобів, напрямки діяльності. Відповідно, кожний суб'єкт господарювання на своєму рівні визначає перелік суттєвої і доречної інформації для розкриття в фінансовій звітності яке, в першу чергу, повинно базуватись на принципі повного висвітлення та сприяти реалізації основної цілі складання фінансової звітності – надання користувачам повної, достовірної, своєчасної та адекватної інформації для прийняття поточних та стратегічних управлінських рішень.

Висновки

1. Основні засоби є особливим об'єктом обліку, оскільки, як правило, займають значну питому вагу в загальній сумі активів підприємства. Відповідно, обрані методи обліку і оцінок основних засобів найбільш суттєво впливають на фінансово – економічні показники діяльності підприємства, на рівень податкового навантаження і звичайно для прийняття ефективних та виважених управлінських рішень.

2. Для підприємств, які залучають банківські та інші кредитні кошти під заставу майна, у випадку, якщо заставна вартість майна на дату складання фінансової звітності суттєво відрізняється від його залишкової вартості, оцінку основних засобів доречно здійснювати по заставній вартості згідно незалежної експертної оцінки. Такий підхід до оцінки основних засобів, переданих в заставу, дозволить реалізувати основну мету складання фінансової звітності – надання повної, адекватної і достовірної інформації та сприятиме дотриманню основних принципів бухгалтерського обліку.

3. Незалежно від того, що законсервовані основні засоби не приймають безпосередньої участі у процесі виробництва, первісно очікувані вигоди від їх використання постійно зменшуються,

відповідно зменшується справедлива вартість таких активів. Заборона нараховувати амортизацію на основні засоби що переведені на консервацію, погіршує фінансовий стан підприємства, адже амортизація є джерелом поповнення обігових коштів, а отже, доцільно внести відповідні зміни, стосовно зняття заборони на нарахування амортизації основних засобів, переведених на поліпшення та консервацію, а час вимушених простоїв таких об'єктів включати до строку корисного використання, протягом якого актив підлягає амортизації.

4. Багатомісячна практика майже технічного перенесення результатів бухгалтерського обліку в фінансову звітність є причиною того, що з метою отримання достовірної інформації про фінансовий стан підприємства пропонується всі зміни в оцінках об'єктів обліку відображати на рахунках бухгалтерського обліку. Це не відповідає змісту і призначенню бухгалтерського обліку і може привести до його руйнування.

5. В обліковій політиці слід передбачити ведення бухгалтерського обліку за цінами в момент здійснення операції (за історичними цінами). Результати обліку на звітну дату наводити в бухгалтерському балансі, дані якого після трансформації в зв'язку з переоцінкою на дату звітності окремих статей за справедливими цінами наводити в Звіті про фінансовий стан, детально розкривати причини і обґрунтовувати використану техніку переоцінки. Це збереже бухгалтерський облік від руйнування і дозволить користувачам фінансової звітності мати достовірну інформацію щодо фінансового стану підприємства.

Література

1. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку: [монографія] / М.Т. Щирба. Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2011. – 340 с.

2. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. –с. 373.

3. Пушкар М.С. Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба; М-во освіти і науки України, Тернопільський національний економічний університет – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.

4. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Т.В. Барановська.– Ж.,2004.–283

5. Галюк Л. І. Формування облікової політики підприємства- від теорії до практики //Матеріали науково-практичної конференції – 16-17 жовтня 2015 м. Івано-Франківськ С.347

6. Облікова політика: навч. посіб. / В.М. Савченко, О.В. Пальчук, Л.В. Саловська та ін.; за ред. Г.М. Давидова. — К.: Знання, 2010. — 479 с.

7. Максимів Ю.В. Організаційні підходи до вдосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення управління відходами деревообробного виробництва / Ю.В. Максимів // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vnuvgrp/ekon/2011_2/Vek5417.pdf

8. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

9. Бобко В.В. Облік переоцінки необоротних активів / В.В. Бобко // [Електронний ресурс].– Режим доступу:<http://udau.edu.ua/library.php?pid=1584>

10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (Редакція станом на 01.01.2017)//<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

11. Постанова від 28 жовтня 1997 р. N 1183 Київ Про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>

12. Міжнародні стандарти фінансової звітності //http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_010

13. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України 27 червня 2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.aspx

Стаття надійшла до редакції 10.10.17р.
Рекомендовано до друку **к.е.н., проф. Орловою В. К.**