

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ**

# **Облікова політика**

**Курс лекцій**

# **Тема 1. НЕОБХІДНІСТЬ ТА СУТНІСТЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЗА НОРМАТИВНО-ПРАВОВИМИ АКТАМИ**

- 1. Сутність та законодавче регламентування облікової політики**
- 2. Зміни облікової політики**
- 3. Зміна облікових оцінок**
- 4. Класифікація облікової політики**

## **1. Сутність та законодавче регламентування облікової політики**

Стратегія розвитку підприємства визначає його економічну політику, яка включає маркетингову, фінансову, інвестиційну та цінову політики. У формуванні фінансової та інших складових економічної політики повинен брати активну участь головний бухгалтер підприємства.

Термін “облікова політика” виник у зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку відповідно до ринкових відносин та міжнародних стандартів. В Україні він офіційно введений Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. № 996-ХІУ.

Але вперше окремі елементи облікової політики в практиці національного бухгалтерського обліку були використані після прийняття Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності № 250. Сам термін „облікова політика” не застосовувався, але це положення передбачало можливість прояву підприємством самостійності. Підприємства могли самостійно встановлювати форму організації бухгалтерського обліку, обирати форму та методи ведення бухгалтерського обліку, розробляти систему внутрішньовиробничого обліку, звітності та контролю, виділяти на окремий баланс представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи, визначати право підпису документів працівниками тощо.

В умовах глобалізації та ведення обліку за міжнародними Виникнення облікової політики ґрунтується на тому, що законодавством передбачається використання альтернативних варіантів обліку, а роль бухгалтера на підприємстві змінюється від простого реєстратора господарських операцій до активного учасника їхнього здійснення.

Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. № 996-ХІУ встановлено, що підприємство самостійно визначає облікову політику. Облікова політика є важливим правовим документом роботи бухгалтерів. У ній потрібно відобразити організацію бухгалтерського обліку і всі положення, особливо ті, які мають неоднозначне тлумачення в офіційних документах.

Загальні правила побудови бухгалтерського обліку встановлюють централізовано, але на підприємстві їх конкретизують залежно від умов діяльності, кваліфікації персоналу, технічного забезпечення, галузі господарювання, що диктує необхідність розроблення облікової політики. Вона є інструментом, який поєднує державне регулювання та певну самостійність підприємства у питаннях ведення бухгалтерського обліку.

Обов'язок самостійного формування підприємством облікової політики для

цілей складання фінансової звітності закріплено законодавчо в п. 5 ст. 8 Закону про бухоблік. При цьому згідно зі ст. 1 згаданого Закону та п. 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» облікова політика є сукупністю принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Дещо інакше трактує це поняття МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» – міжнародний стандарт, що розкриває сутність облікової політики, установлює правила її вибору, застосування та зміни. Так, його параграф 5 визначає облікові політики як конкретні принципи, основи, домовленості, правила і практику, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів.

Нескладно помітити, що в МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» ідеться про облікову політику у множині. Це пов'язане з тим, що за міжнародними правилами облікова політика, установлена щодо конкретного об'єкта обліку, вважається окремою обліковою політикою. А от виходячи з національного визначення терміна, сукупність таких облікових політик саме і складає єдину облікову політику підприємства.

Із наведених вище визначень облікової політики видно, що МСБО (IAS) 8, роблячи акцент на достовірності фінансової звітності, допускає, що за відсутності приписаних чинними МСФО принципів та вимог як облікову політику можна розцінювати домовленості, національні правила та облікову практику. А зважаючи на те, що вітчизняна система бухгалтерського обліку ґрунтується на міжнародних стандартах, українському бухгалтеру в ході розробки облікової політики свого підприємства теж допустимо керуватися не тільки принципами складання фінансової звітності та вимогами, жорстко прописаними в чинних бухоблікових стандартах та інших нормативних актах, а й (за їх відсутності) своїми професійними думками, орієнтуючись на схожі операції, галузеву практику, що склалася, а також використовуючи спеціалізовану (професійну) літературу з обліку. Головне при цьому, щоб була сформована така облікова політика, при використанні якої фінансова звітність містила б доречну, порівнянну та зрозумілу інформацію, необхідну користувачам для прийняття рішень, що достовірно відображає фінансовий стан, фінансові результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта господарювання.

У листі Міністерства фінансів України «Про облікову політику» від 21.12.2005 р. за № 27793 та п. 1 розділу II 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, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 р. за № 1213 приписано визначати облікову політику виключно на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Питання встановлення облікової політики на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або органу, уповноваженого управляти державним майном та корпоративними правами держави.

Прийнята підприємством облікова політика оформляється відповідним

організаційно-розпорядчим документом – наказом або розпорядженням. При цьому текст облікової політики може бути викладено як у самому наказі (розпорядженні), так і бути додатком до нього.

При затвердженні облікової політики немає необхідності вказувати, на який звітний рік вона приймається, оскільки облікова політика повинна застосовуватися послідовно з року в рік, а отже, розробляється підприємством не на якийсь певний строк, а на тривалий період його діяльності. До речі, Мінфін у листі № 27793 також зазначає про можливість прийняття розпорядчого документа про облікову політику як базисного «на час діяльності підприємства, до якого за необхідності вносяться зміни з визначеного часу».

## **2. Зміни облікової політики**

Один із основоположних принципів підготовки фінансової звітності – принцип послідовності – передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної ним облікової політики (п. 18 П(С)БО 1). За допомогою цього принципу досягається відповідність фінансової звітності такій якійсь характеристикі, як порівнянність, що в подальшому дає можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди для встановлення тенденцій у його фінансовому стані, фінансових результатах діяльності та грошових потоках. Передумовою порівнянності є подання відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику та її зміни.

Згідно зі ст. 4 Закону про бухоблік змінити облікову політику підприємство може тільки у виключних випадках, прямо встановлених в П(С)БО. Причому перегляд облікової політики має бути обґрунтований, а усі зміни розкрито у фінансовій звітності (ст. 4 Закону про бухоблік, п. 18 П(С)БО 1).

Облікова політика може змінюватись у наступних випадках:

1) якщо змінюються статутні вимоги. Наприклад, більше половини акцій підприємства було придбано іншим підприємством-інвестором. Внаслідок такого придбання підприємство отримало статус дочірнього. З метою складання консолідованих звітів підприємство-інвестор визначає єдині методи нарахування амортизації та резерву сумнівних боргів. Таким чином, зміни облікової політики пов'язані зі змінами статутних вимог.

2) якщо змінюються вимоги органу, який затверджує П(с)БО. Наприклад, наказом Міністерства фінансів України було виключено метод ЛІФО із загальної сукупності методів, які можуть використовуватись для оцінки операцій вибуття запасів. Отже підприємства, які раніше використовували метод ЛІФО, змушені провести зміни в обліковій політиці.

3) якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства. Наприклад, підприємство застосовувало податковий метод нарахування амортизації щодо виробничих основних засобів. Протягом останніх трьох років було введено в експлуатацію нове високоефективне обладнання, яке характеризується високою інтенсивністю використання. Для того щоб мати більш реальні результати у фінансовій звітності щодо наслідків фактичного використання нового обладнання підприємство приймає рішення про застосування прискорених методів нарахування амортизації. Тобто, метою зміни

облікової політики було забезпечення більш достовірного відображення подій або операцій у фінансовій звітності.

Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

1) подій або операцій, які відрізняються за своїм змістом від попередніх подій або операцій. Наприклад, підприємство мало акції іншого підприємства, які відображались у балансі за історичною (фактичною) собівартістю. Протягом звітного року було придбано додатково акції цього ж підприємства після чого, інвестиції отримали статус інвестицій в асоційоване підприємство. Оцінка інвестицій в асоційоване підприємство повинна здійснюватись за методом участі у капіталі.

2) подій або операцій, які не відбувались раніше. Наприклад, підприємство протягом звітного року впровадило гарантійне обслуговування нових видів продукції. Отже у фінансовій звітності було вперше сформовано резерв для забезпечення гарантійних зобов'язань.

Зміни облікової політики можуть відбуватись у той момент, коли виникають відповідні обставини. Тобто, як на початок звітного року так й в його середині. Разом з тим, коли відбуваються зміни у обліковій політиці необхідно забезпечити зіставність показників фінансової звітності.

Однак з практичної точки зору найбільш прийнятним є 1 січня (початок фінансового року), оскільки коригування облікової політики з початку нового звітного року забезпечить послідовність облікового процесу протягом цього періоду та більшу порівнянність показників фінансової звітності.

Доповнювати ж облікову політику підприємства можуть у будь-який час, а не тільки з початку нового календарного року. Наприклад, якщо підприємство починає діяльність, якою не займалося раніше, то внести поправки до облікової політики у вигляді опису принципів та методів відображення фактів господарського життя, відмінних за суттю від тих, що мали місце раніше, або таких, що виникли вперше, воно має право з такого моменту. Будь-яких коригувань фінансової звітності за минулі періоди це не потребує, оскільки ця подія не є зміною облікової політики.

Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року,
- повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Якщо зміна облікової політики відбулась в середині звітного року, то операції відносно яких була зміна, необхідно перерахувати з початку року.

Таким чином, зміна облікової політики повинна бути відображена у фінансовій звітності ретроспективно.

Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики. За таких обставин зміна облікової політики буде врахована у фінансових звітах перспективно.

### **3. Зміна облікових оцінок**

Водночас, часто на практиці важко розмежувати перегляд облікової політики та зміни облікових оцінок. За таких обставин прийнята зміна розглядається в п. 14 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» як зміна облікових оцінок.

Під обліковою оцінкою в п. 3 П(С)БО 6 розуміється попередня оцінка, що використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами. Виходячи з визначення терміна «облікова політика» нескладно помітити, що облікова оцінка є невід'ємною складовою облікової політики підприємства та забезпечення достовірності фінансової звітності. Проте порядок відображення у фінансовій звітності підприємства змін в облікових оцінках відрізняється від порядку коригування звітності у зв'язку з переглядом облікової політики. Адже наслідки зміни облікових оцінок показують у фінансовій звітності в періоді, в якому відбулася така зміна, а також у подальших звітних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди (п. 8 П(С)БО 6). Це означає, що перегляд облікових оцінок не спричинює коригування нерозподіленого прибутку минулих періодів та необхідності повторного подання порівняльної інформації, оскільки стосується поточного та майбутнього періодів, а вплив таких змін відображається відповідно в поточному та подальших звітних періодах. Простіше кажучи, зміни в облікових оцінках не спричинюють ретроспективного перерахунку відповідних показників фінансової звітності.

Цілком очевидно, що для правильного відображення у фінансовій звітності впливу змін необхідно чітко встановити, що відбулося: перегляд облікової політики чи зміна облікових оцінок.

Яскравим прикладом неоднозначного тлумачення є зміна методу амортизації необоротного активу: розцінювати таку зміну як зміну облікової політики чи відносити її до сфери зміни облікової оцінки?

Свою точку зору з приводу зміни методу амортизації основних засобів виклав Мінфін у своєму листі від 02.11.2009 р. № 31-34000-20-23-5535/5708 (див. «Податки та бухгалтерський облік», 2009, № 95), де, посилаючись на норми п. 3 П(С)БО 6, він зазначив: «зміна методу амортизації вважається зміною облікової оцінки».

Варте уваги, що Мінфін у листі № 27793 установа методів амортизації необоротних активів відносить до сфери облікової політики та рекомендує підприємствам визначати їх застосування розпорядчим документом про облікову політику. Цього ж вимагають норми п. 2 розділу II Положення № 1213.

Процедура вибору методу амортизації повністю вписується до визначення терміна «облікова політика», а самі методи цілком можна розглядати як складову облікової політики.

Щодо зміни методу амортизації необоротних активів, то однозначно відносити її до зміни облікових оцінок не дозволяють і норми міжнародних стандартів. Зокрема, у параграфі 61 МСБО (IAS) 16 «Основні засоби» із цього приводу зазначається: метод амортизації, застосований до активу, слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року і якщо відбулася значна зміна в очікуваній формі споживання майбутніх економічних вигод, утілених в активі, метод слід змінити для відображення зміненої форми. Таку зміну слід ураховувати

як зміну в обліковій оцінці відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Звідси можна зробити висновок, що віднесення зміни методу амортизації до зміни облікових оцінок справедливе для ситуацій, коли її спричинено суттєвою зміною очікуваного способу отримання майбутніх економічних вигод від активу. Простіше кажучи, якщо зміна методу амортизації виправдана характером використання активу, що змінився, то це вважатиметься зміною облікової оцінки.

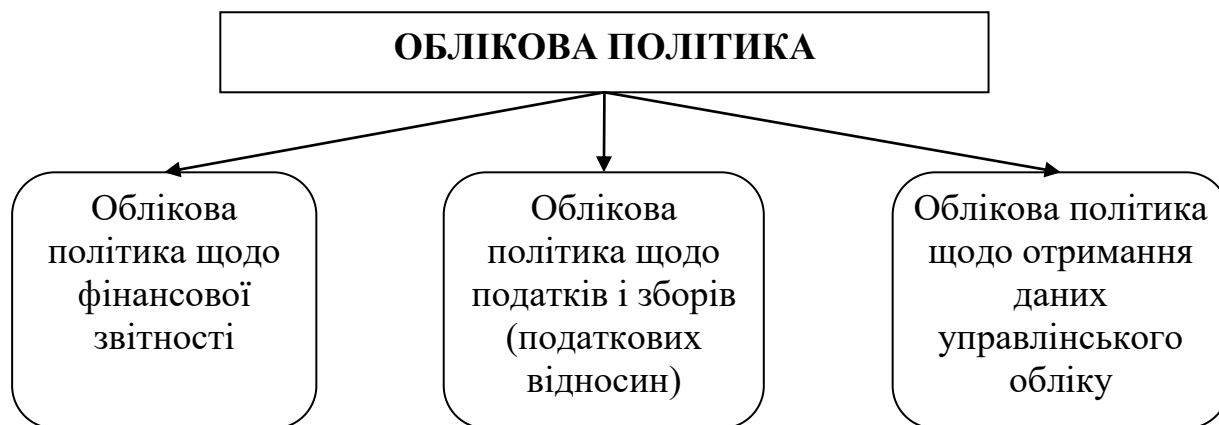
Проілюструємо різницю між обліковою політикою та обліковою оцінкою таким прикладом. Припустимо, придбаний підприємством комп'ютер первісно експлуатувався відділом інформаційних технологій, а амортизація щодо нього нараховувалася із застосуванням методу зменшення залишкової вартості. Потім комп'ютер було передано секретарю директора. Виходячи з характеру роботи (умов експлуатації) метод нарахування амортизації такого об'єкта було замінено на прямолінійний. Застосування в цій ситуації нового методу амортизації для цього об'єкта основних засобів не буде розцінено як зміну облікової політики. Перехід на інший метод нарахування амортизації при передачі комп'ютера секретарю директора є зміною облікової оцінки, оскільки в цьому випадку змінилися обставини, на яких базувалася ця оцінка (п. 6 П(С)БО 6). І, навпаки, якщо в характері експлуатації зазначеного об'єкта нічого не зміниться (комп'ютер, як і раніше, знаходитиметься у відділі інформаційних технологій), але підприємство з метою більшої достовірності фінансової звітності до цього об'єкта застосує інший метод нарахування амортизації, то це, на наш погляд, можна вважати зміною облікової політики.

Отже, вибрані підприємством методи амортизації необоротних активів, як і раніше, слід указувати в наказі про облікову політику, а от як буде витлумачено зміну методу амортизації (як зміну облікової політики чи як зміну в облікових оцінках) залежатиме від професійної думки бухгалтера. Безумовно, для нього останній варіант прийнятніший, оскільки не передбачає необхідності здійснення перерахунку суми амортизації з моменту введення об'єкта основних засобів в експлуатацію, коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року та повторного подання порівняльної інформації за попередні звітні періоди.

Розкриваються зміни облікової політики, а власне облікова політика наводиться у примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або ж додаванням до фінансової звітності копії розпорядчого документа про встановлення або зміну облікової політики.

#### **4. Класифікація облікової політики**

Класифікувати облікову політику можна за різними ознаками. На рис. 1 наведена класифікація облікової політики відносно до користувачів звітності. Окремо слід виділити облікову політику щодо організації обліку, яка носить внутрішній характер.



**Рис. 1. Класифікація облікової політики відносно до користувачів звітності**

Облікова політика щодо фінансової звітності визначається виходячи з вимог стандартів бухгалтерського обліку і передбачає обрання дозволених альтернативних способів відображення у обліку і звітності доходів і витрат та оцінки статей балансу.

Облікова політика щодо податків і зборів визначається виключно законами про податки і збори і передбачає вибір альтернативних методів оподаткування, відображення у податковій звітності доходів та витрат. Наприклад підприємство має можливість самостійно обирати метод нарахування амортизації на повне відновлення основних фондів (за загальними нормами чи з застосуванням інших норм амортизації, що не перевищують норм, визначених законом), строки використання нематеріальних активів, спосіб відображення доходу за довгостроковими контрактами.

Облікова політика щодо отримання даних управлінського обліку має передбачати виділення центрів відповідальності, які охоплюють всю організаційну структуру підприємства. Щодо витрат, то важливим є вибір методів обліку витрат виробництва (за замовленнями, за процесами, за окремими видами продукції). Для обліку доходів і витрат за центрами відповідальності необхідно виділити окремі субрахунки, або організувати їх аналітичний облік. Важливим моментом в управлінському обліку є отримання даних, що дають можливість здійснити оцінку діяльності центрів відповідальності. Для цього мають бути визначені: методи калькулювання; трансфертні ціни; порядок визначення вкладу центру відповідальності у загальні результати роботи підприємства; порядок розподілу накладних витрат; форми, терміни надання та одержувачі інтерпретованої інформації.

Політику бухгалтерського обліку можна розуміти і як сферу діяльності державних органів, які визначають правові обмеження та норм ведення бухгалтерського обліку у державі, галузі діяльності чи на підприємстві. У цьому випадку її класифікують за територіальною ознакою (рис. 2).





**Рис. 2. Класифікація політики бухгалтерського обліку за територіальною ознакою**

Сформульована в такий спосіб політика бухгалтерського обліку має загальний характер.

У загальнотеоретичному плані облікову політику можна розглядати у чотирьох основних аспектах, а саме: теоретичному, методологічному, технологічному і організаційному.

Теоретичні аспекти облікової політики розробляються в основному бухгалтерами-дослідниками. Теоретичні дослідження облікової політики у різних її аспектах є основою для розробки її методологічного, технологічного і організаційного забезпечення.

Методологічна основа облікової політики в Україні – Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які затверджуються Міністерством фінансів України.

Технологічні елементи облікової політики у загальному плані визначаються також Міністерством фінансів України шляхом затвердження Національного плану рахунків та інструкції про його застосування, а у конкретному – підприємством.

Організаційні аспекти облікової політики визначаються виключно господарюючим суб'єктом.

## **Тема 2. ПРИНЦИПИ, МЕТОДИ І ПРОЦЕДУРИ, ЩО ВИКОРИСТОВУЮТЬ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ЇЇ НОРМАТИВНО–ПРАВОВИМ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯМ**

- 1. Принципи бухгалтерського обліку в системі облікової політики**
- 2. Методи бухгалтерського обліку в системі облікової політики**
- 3. Процедури та їх застосування в обліковій політиці**
- 4. Фактори впливу на облікову політику підприємства**

### **1. Принципи бухгалтерського обліку в системі облікової політики**

Формування статей фінансової звітності повинно здійснюватись у відповідності до вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(с)БО).

П(с)БО передбачають можливість застосування різних методів щодо оцінки активів, зобов'язань, доходів та витрат у фінансовій звітності. Залежно від обраних методів показники фінансової звітності можуть мати різні значення.

З іншого боку користувачі фінансової звітності повинні мати об'єктивну, неупереджену інформацію про наслідки діяльності підприємства. Тому, одним з головних факторів, які впливають на достовірність показників звітності є те, які методи оцінки активів, зобов'язань, доходів та витрат використовує підприємство при формуванні показників фінансової звітності.

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Конкретні принципи, методи і процедури, які використовуються для складання відповідної статті фінансової звітності утворюють елемент облікової політики.

Інакше кажучи, основна інформація, яку повинна містити облікова політика, – це опис принципів оцінки статей звітності підприємства та вибір одного із запропонованих П(С)БО методів обліку, яких слід неухильно дотримуватися, щоб скласти достовірну фінансову звітність.

В основу формування елементів облікової політики підприємства покладені наступні принципи підготовки фінансової звітності:

Бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах:

- автономності підприємства, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;
- безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів та зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;
- періодичності, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;
- послідовності, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами)

бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

- історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

- нарахування та відповідність доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

- повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

- обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

- превалювання сутності над формою, за яким операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

- єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

## **2. Методи бухгалтерського обліку в системі облікової політики**

Офіційну позицію Мінфіну щодо вимог, які висуваються до облікової політики підприємства з установа методів оцінки, обліку та процедур, наведено в листі Міністерства фінансів України «Про облікову політику» від 21.12.2005 р. за № 27793. Відповідно до положень цього листа розпорядчий документ, що регламентує вибір облікової політики підприємства, повинен визначити застосування:

- методів оцінки вибуття запасів;

- періодичності визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;

- порядку обліку (ідентифіковано або загалом) та розподілу транспортно-заготівельних витрат;

- методів амортизації необоротних активів;

- вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;

- періодичності (періоду) зарахування сум дооцінки необоротних активів до складу нерозподіленого прибутку;

- методу обчислення резерву сумнівних боргів;

- переліку створюваних забезпечень майбутніх витрат та платежів;

- порядку оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;

- сегментів, пріоритетного виду сегменту, принципів ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;

- переліку і складу змінних та постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;

- переліку та складу статей калькуляції виробничої собівартості продукції

(робіт, послуг);

- порядку визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
- дати визнання придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів;
- бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- порога суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;
- переоцінки необоротних активів;
- періодичності відображення відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань.

Поряд із цим у листі № 27793 пропонується до розпорядчого документа, що встановлює облікову політику підприємства, включати також питання:

- застосування окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- відкриття рахунків класу 8 «Витрати за елементами» та/або рахунків класу 9 «Витрати діяльності» Плану рахунків;
- складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства.

Підприємства державного та комунального секторів економіки при розробленні власної облікової політики зобов'язані керуватися нормами 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, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 р. № 1213, розділ II якого так і називається: «Облікова політика підприємств державного, комунального секторів економіки».

Перелік питань, що підлягають висвітленню в розпорядчому документі про облікову політику зазначених підприємств, наведено в п. 2 розділу II Положення № 1213. Цей перелік практично повністю повторює складові облікової політики, перелічені у згаданому листі № 27793, за одним винятком. Так, згідно з Положенням № 1213 розпорядчий документ про облікову політику має визначити, крім іншого, ще й порядок обліку фінансових витрат.

### **3. Процедури та їх застосування в обліковій політиці.**

Третя складова облікової політики відповідно до визначення, поданого в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", — процедури. Вона стосується технології оброблення даних та організації бухгалтерського обліку. Процедурні питання можуть визначатися на державному рівні як єдино дозволений варіант (форми первинних документів, перелік та склад фінансової та статистичної звітності, організація зберігання та утилізації документів й облікових реєстрів, організація матеріальної відповідальності тощо) або як альтернативні варіанти:

- суб'єкт ведення обліку на підприємстві (керівник, бухгалтерська служба, аудиторська чи консалтингова служба, приватний підприємець);
- тип організаційної структури бухгалтерської служби (лінійна, лінійно-функціональна, програмно-цільова);
- форма ведення бухгалтерського обліку (меморіально-ордерна,

журнально-ордерна, автоматизована, спрощена).

Проте часто процедурні питання визначаються особливостями та специфікою підприємства і тому регламентуються на рівні підприємства. До таких процедурних питань належать:

- перелік облікових номенклатур;
- робочий план рахунків;
- порядок організації матеріальної відповідальності;
- перелік та склад внутрішньої звітності;
- перелік осіб, які мають право підпису документів;
- порядок документообігу;
- порядок ведення управлінського обліку;
- форми внутрішньої звітності;
- технологія оброблення облікової інформації;
- склад інвентаризаційної комісії;
- організація ведення податкового обліку.

#### **4. Фактори впливу на облікову політику підприємства**

Потреба у формуванні облікової політики виникла лише в умовах повної господарської самостійності підприємства. Офіційне запровадження зумовлене процесами реформування національної системи бухгалтерського обліку відповідно до вимог ринкової економіки шляхом гармонізації його з міжнародними стандартами.

На вибір і обґрунтування облікової політики підприємства, на думку багатьох вчених, впливають такі основні фактори:

- форма власності та організаційно-правова форма підприємства;
- галузева приналежність або вид діяльності;
- обсяги діяльності, чисельність працівників;
- система оподаткування;
- ступінь свободи діяльності в ринкових умовах (самостійність рішень в питаннях ціноутворення, вибору партнерів);
- стратегія фінансово-господарського розвитку (мета і завдання економічного розвитку, очікувані напрямки інвестицій);
- наявність матеріальної бази (забезпечення комп'ютерною технікою й іншими засобами оргтехніки, програмними продуктами тощо);
- система інформаційного забезпечення підприємства (по всіх необхідних для ефективної діяльності підприємства напрямках);
- рівень кваліфікації бухгалтерських кадрів, ініціативи керівників підприємства;
- система матеріального стимулювання і ефективності роботи підприємства.

На організацію бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах, крім названих вище факторів, також впливає і форма організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Керуючись п. 4 ст. 8 Закону про бухгалтерський облік, облік можна вести:

- вводячи до штату підприємства посади бухгалтера або створюючи бухгалтерську службу, очолювану головбухом;

- укладаючи угоду з приватним підприємцем, який надає послуги з бухгалтерського обліку;
- на договірних засадах централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

- самостійно власнику або керівнику підприємства.

Також на організацію бухгалтерського обліку впливає і вибір Плану рахунків, який використовується на сільськогосподарському підприємстві. На підприємстві можуть використовувати:

- загальний План рахунків із застосуванням рахунків витрат класів 8 і 9, затверджений наказом Мінфіну України від 30.11.99р. № 291 [10];

- загальний План рахунків без застосування рахунків витрат класу 8;

- спрощений План рахунків, затверджений наказом Мінфіну України від 19.04.01р. № 186;

- робочий План рахунків.

### **ТЕМА 3. СУБ'ЄКТИ Й НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ АКТИ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ**

1. Рівні й суб'єкти реалізації облікової політики
2. Інструменти облікової політики
3. Нормативно-правові акти регулювання облікової політики
4. Визначення повноважень суб'єктів при формуванні облікової політики на підприємстві

#### **1. Рівні й суб'єкти реалізації облікової політики**

Необхідність формування облікової політики визначається тим, що вона має свої суб'єкти регулювання, якими є на рівні держави Міністерство фінансів України; Методологічна рада при Міністерстві фінансів України, Кабінет Міністрів України, Верховна Рада України, Національний банк України, Державна податкова адміністрація, Державне казначейство, а на рівні підприємства, насамперед, власник, і це зумовлює вибір методичних прийомів, процедур і способів організації та ведення бухгалтерського обліку.

Зміст окремих елементів та методи, які використовуються під час формування облікової політики, залежать від рівня її реалізації. Виділяють три рівні суб'єктів облікової політики: **державний, проміжний (галузевий, відомчий), локальний (підприємство).**

Суб'єкт здійснює вплив на об'єкт шляхом реалізації функції, яку він виконує. У процесі формування облікової політики на різних рівнях домінують різні функції управління: регулювання на державному рівні; аналіз на галузевому (відомчому) рівні; організація на рівні підприємства.

Тому зміст діяльності з формування облікової політики на різних рівнях буде відмінним.

**Державний рівень регулювання** облікової політики передбачає визначення:

- рівня регламентації бухгалтерського обліку;

- єдиних принципів ведення обліку;
- єдино можливих та альтернативних варіантів методів оцінки й обліку окремих об'єктів для формування фінансової звітності;
- типового плану рахунків;
- форм фінансової звітності;
- кваліфікаційних характеристик працівників бухгалтерського обліку;
- міжгалузевих нормативів чисельності працівників бухгалтерського обліку;
- загальних вимог до проведення інвентаризації;
- вимог щодо документального забезпечення записів;
- альтернативних варіантів форм ведення обліку.

Нині в чинному законодавстві чітко визначено підходи до регламентування обліку, сформульовано принципи ведення обліку та фінансової звітності, законодавчо закріплено окремі елементи технології облікового процесу (інвентаризація, документування, форми ведення обліку). Є документи, що регламентують організацію роботи облікової служби. Розроблено та затверджено наказами Міністерства фінансів України 32 національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які відповідають міжнародним стандартам, враховують правові норми провадження підприємницької діяльності, що дає можливість формувати інформаційну базу для аналізу ефективності функціонування суб'єктів господарської діяльності, виконання фінансових планів, розрахунку прогностичних показників розвитку підприємств та відповідних макроекономічних показників.

**Проміжний (галузевий, відомчий) рівень облікової політики.** Діяльність з формування облікової політики галузевого (відомчого) рівня повинна включати аналіз чинного законодавства з регламентування обліку, галузевих особливостей, практики ведення обліку, досягнень вітчизняної та зарубіжної науки і розроблення методичних рекомендацій стосовно:

- методики формування облікової політики підприємства;
- вибору та обґрунтування окремих елементів облікової політики та їх складових;
- впливу елементів облікової політики та альтернативних варіантів їх обліку на основні показники діяльності, оптимізацію оподаткування, формування інформації для потреб управління, що дасть можливість керівнику та власнику використовувати облікову політику як інструмент управління;
- тестування показників діяльності, економічної політики та стратегії підприємств для визначення цілей облікової політики підприємства і критеріїв вибору альтернативних варіантів;
- галузевих особливостей застосування П(С)БО.

**Локальний рівень регулювання облікової політики.** Трактуючи облікову політику як інструменту управління бухгалтерським обліком дає можливість визначити, що облікова політика на рівні підприємства повинна включати:

- методологічні питання, а саме: вибір методів оцінки та ведення обліку з альтернатив, дозволених законодавством під час формування фінансової звітності; розроблення методики ведення внутрішньо-господарського обліку та внутрішньої звітності; вибір систем оподаткування та елементів облікової політики, що впливають на податкові платежі;

— організацію технології ведення облікового процесу на підприємстві (визначення документообігу та документопотоків; вибір форми бухгалтерського обліку і техніки ведення облікових реєстрів, звітності; організація внутрішнього контролю);

— організацію роботи бухгалтерської служби підприємства (визначення обсягу робіт та чисельності; організація робочого місця, режиму роботи; організація бухгалтерського діловодства).

Практичний досвід формування облікової політики вітчизняними підприємствами підтверджує застосування формального підходу, що зумовлює низьку ефективність облікової політики. Як правило, робота з формування облікової політики на практиці обмежується затвердженням наказу про облікову політику. В більшості випадків цей наказ розроблявся під час трансформування фінансової звітності відповідно до П(С)БО, а тому не відповідає сучасним умовам, має формальний характер, включає інформацію, яка дублює інші документи.

## 2. Інструменти облікової політики

Облікова політика, повинна включати певні інструменти, важелі, які забезпечують документальне, правове оформлення управлінської дії. **Інструменти облікової політики** — це закони, стандарти, накази, положення, інструкції, методичні розробки та рекомендації, інші внутрішні регламенти підприємства. При цьому на різних рівнях використовують різні інструменти облікової політики.

Рівень облікової політики	Інструменти облікової політики
Державний	Закони; П(С)БО; положення; нормативи
Галузевий (відомчий)	Методичні рекомендації щодо вибору та оптимізації альтернативних варіантів облікової політики; довідкові дані про рівень показників інших підприємств
Локальний (підприємства)	Наказ про облікову політику; внутрішні регламенти щодо методичного забезпечення обліку окремих об'єктів (інструкції з обліку витрат та калькулювання собівартості; з обліку та руху сировини тощо) Перелік облікових номенклатур та їх носіїв; форми первинних документів; оперограми первинних документів; графіки руху документів; форма ведення обліку; облікові реєстри та техніка їх ведення; робочий план рахунків; накази, положення та графіки проведення інвентаризації; таблиць, календар, графік складання звітності; перелік та склад фінансової, статистичної та внутрішньої



	звітності; організація зберігання та утилізації документів
	Схема організації облікового апарату; форма поділу та кооперування праці; тип організаційної структури облікового апарату; внутрішні організаційні регламенти щодо роботи облікової служби (Положення про бухгалтерську службу, відділи; посадові інструкції; графіки робіт та подання документів) Штатний розклад апарату бухгалтерії; перелік осіб з правом розпорядчого підпису; номенклатура справ бухгалтерії

Вони, з одного боку, є результатом відпрацювання облікової політики, наприклад, наказ про облікову політику закріплює вибрані підприємством методи та варіанти, а з іншого — важелем, що дає змогу забезпечити підтримання системи бухгалтерського обліку в стані, що відповідає поставленій меті облікової політики.

Чітке визначення переліку та змісту інструментів облікової політики відповідного рівня є особливо важливим для формування ефективної облікової політики підприємства з огляду неякісного відпрацювання наказів про облікову політику та наявності дублювання внутрішніх регламентів більшості підприємств, що спостерігається у вітчизняній практиці.

### **3. Нормативно-правові акти регулювання облікової політики**

Облікову політику підприємства треба формувати з урахуванням нормативно-правових актів. Облікова політика ґрунтується на вимогах, окреслених Господарським правом України як сукупністю правових норм, що регулюють суспільні відносини у сфері управління економікою, виробництва та реалізації продукції, виконання робіт і надання послуг з метою одержання прибутку.

Основними нормативними документами, що здійснюють вплив на формування облікової політики підприємства є:

- Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями.

- Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (34), затверджені наказами Міністерства фінансів України, зі змінами та доповненнями.

- 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, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 р. № 1213, зі змінами та доповненнями.

- Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».

- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.

– Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793.

– Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджено Наказом міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 р. № 561.

– Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені Наказом міністерства фінансів України від 16 листопада 2009 р. № 1327.

– Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджено Наказом міністерства фінансів України від 10 січня 2007 р. № 2.

– Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджено Наказом міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315.

#### **4. Визначення повноважень суб'єктів при формуванні облікової політики на підприємстві**

Облікову політику підприємство визначає самостійно в особі його керівника та головного бухгалтера відповідним наказом чи розпорядженням з обов'язковим розкриттям в окремих розділах методичних принципів побудови бухгалтерського обліку, техніки його ведення та складання фінансової і статистичної звітності, організації роботи бухгалтерської служби. Чинне законодавство надає широкі права стосовно формування облікової політики.

Підприємство самостійно визначає параметри та напрями облікової політики; обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних методологічних засад та з урахуванням особливостей господарської діяльності й наявної технології обробки облікових даних; розробляє систему і форми управлінського обліку, звітності й контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів; затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку; може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

У формуванні облікової політики визначальна роль належить керівнику і головному бухгалтеру. Від їх компетенції та взаємостосунків залежить успішне здійснення (провадження) облікової політики підприємства. Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства, має певні обов'язки, зокрема забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання в установлені терміни фінансової і статистичної звітності; організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій; бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства; забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

У свою чергу керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

#### **Тема 4. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ**

- 1. Нормативно-правове визначення принципів розмежування необоротних і оборотних активів за обліковою політикою**
- 2. Класифікація необоротних активів за обліковою політикою підприємства**
- 3. Складові облікової політики підприємства щодо необоротних активів**

##### **1. Нормативно-правове визначення принципів розмежування необоротних і оборотних активів за обліковою політикою**

Для здійснення процесу виробництва необхідно мати: засоби праці, предмети праці і робочу силу. Засоби праці – це такі засоби, що багаторазово беруть участь у процесі виробництва, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, поступово зношуються і частинами переносять свою вартість на виготовлену продукцію або виконану роботу. Такі засоби відносять до групи основних засобів. Але не всі засоби праці відносять до основних засобів. Є предмети, які за участю в процесі виробництва є засобами праці, але через порівняно невеликий строк дії або незначну вартість не включаються в поточному обліку в склад основних засобів і відображаються в якості малоцінних та швидкозношуваних предметів. Такі предмети відносять до оборотних засобів. Оборотні засоби, на відміну від основних, приймають участь тільки в одному виробничому циклі і повністю переносять свою вартість на створений продукт.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”.

Відповідно до цього положення 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 більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

В наказі про облікову політику підприємством самостійно визначається вартісна ознака основних засобів. Наприклад, матеріальні цінності, вартість яких більша за 1000 гривень включно (без суми податку на додану вартість), відноситься до складу основних засобів, інші – до малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Формування облікової політики щодо необоротних активів є одним з найважливіших і принципових етапів складання наказу про облікову політику, від

чого залежить визначення фінансового результату діяльності підприємства.

## **2. Класифікація необоротних активів за обліковою політикою підприємства**

Для правильної організації обліку основних засобів важливе значення має їх класифікація. З метою бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами:

1. Основні засоби
  - 1.1. Земельні ділянки.
  - 1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель.
  - 1.3. Будинки, споруди та передавальні пристрої.
  - 1.4. Машини та обладнання.
  - 1.5. Транспортні засоби.
  - 1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).
  - 1.7. Тварини.
  - 1.8. Багаторічні насадження.
  - 1.9. Інші основні засоби.
2. Інші необоротні матеріальні активи
  - 2.1. Бібліотечні фонди.
  - 2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.
  - 2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди.
  - 2.4. Природні ресурси.
  - 2.5. Інвентарна тара.
  - 2.6. Предмети прокату.
  - 2.7. Інші необоротні матеріальні активи.
3. Незавершені капітальні інвестиції.

Поділ основних засобів на три групи зумовлений особливостями нарахування амортизації та застосування при цьому різних методів розрахунку суми амортизаційних відрахувань.

При цьому в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів вказано, що підприємство може розширювати зазначену класифікацію, поділяючи у групах (підгрупах) основні засоби на власні, орендовані і такі, що перебувають в експлуатації, запасі, оренді, ремонті, на модернізації, реконструкції, добудові, в частковій ліквідації тощо [8].

## **3. Складові облікової політики підприємства щодо необоротних активів**

Серед вчених нема єдиної думки з приводу змісту наказу про облікову політику і складових облікової політики щодо основних засобів. Виокремлюються чотири елементи облікової політики підприємства щодо основних засобів:

- встановлення терміну корисного використання основних засобів;
- вибір методу нарахування амортизації;
- переоцінка основних засобів;
- визначення вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

Враховуючи те, що бухгалтерський облік і фінансова звітність повинні

надавати користувачам повну, правдиву і неупереджену інформацію про фінансовий стан і результати діяльності підприємства, наказ про облікову політику повинен максимально розкривати усі методологічні засади і принципи, які використовує підприємство для обліку і відображення в фінансовій звітності основних засобів. В наказі про облікову політику необхідно формувати інформацію щодо основних засобів та інших необоротних активів в розрізі наступних складових.

1. Облікова одиниця основних засобів
2. Мінімальна вартість об'єкта основних засобів
3. Умови збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів за рахунок витрат на капітальний ремонт
4. Порядок встановлення строку корисного використання (експлуатації) основних засобів
5. Класифікація основних засобів для нарахування амортизації і їх переоцінки
6. Порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів
7. Методи нарахування амортизації основних засобів
8. Методи нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів
9. Порядок й умови переоцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів
10. Порядок використання сум дооцінки основних засобів та обмеження розподілу додаткового капіталу в результаті дооцінки основних засобів між власниками
11. Періодичність зарахування сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку
12. Порядок застосування методики суми втрат від зменшення корисності та вигод від відновлення корисності основних засобів
13. Порядок відображення результатів переоцінки та зменшення корисності основних засобів в регістрах обліку
14. Порядок списання (ліквідації) основних засобів

*Облікова одиниця основних засобів.* Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» і Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів підприємству надано альтернативні варіанти для вибору облікової одиниці бухгалтерського обліку основних засобів, а саме: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів або частина такого активу, що контролюється підприємством.

*Мінімальна вартість об'єкта основних засобів.* Підприємство має право самостійно встановлювати мінімальну вартість об'єкта основних засобів і вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних

активів [4]. Враховуючи те, що в податковому обліку мінімальна вартість об'єкта основних засобів становить 1000 грн., на практиці більшість підприємств зазначають саме таку вартісну межу віднесення об'єкта до основних засобів (понад 1000 грн.) або до малоцінних необоротних матеріальних активів (менше 1000 грн.) [9].

*Умови збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів за рахунок витрат на капітальний ремонт.*

Первісна вартість – це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Методичними рекомендаціями регламентовані умови збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів за рахунок витрат на капітальний ремонт, а саме:

- витрати на капітальний ремонт об'єктів основних засобів можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо вони можуть бути ідентифіковані з окремою амортизованою частиною (компонентом) основних засобів. Так, витрати на капітальний ремонт можуть бути вказані капітальними інвестиціями, якщо ціна придбання активу вже відображає зобов'язання (необхідність) підприємства здійснити в майбутньому витрати для приведення активу до стану, в якому він придатний для використання [8];

- вартість капітальних робіт, що призводять до збільшення очікуваних майбутніх економічних вигод від використання об'єкта основних засобів, включається до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів. Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та (або) якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом. Прикладами такого поліпшення є: а) модифікація, модернізація, реконструкція об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності; б) заміна окремих частин (дообладнання) устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг); в) впровадження ефективнішого технологічного процесу, що дозволить зменшити первісно оцінені виробничі витрати; г) добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та (або) якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання.

Витрати, пов'язані з необоротними матеріальними активами, що виникають після їх придбання або створення, вчасно списують як витрати звітного періоду, в якому вони понесені. Проте ці витрати можуть бути капіталізовані, тобто додані до балансової вартості необоротного матеріального активу, якщо: а) існує ймовірність, що ці витрати призведуть до збільшення первісно очікуваних економічних вигод; б) ці витрати можна достовірно оцінити та віднести до конкретного активу.

*Порядок встановлення строку корисного використання (експлуатації) основних засобів.* Строком корисного використання (експлуатації) об'єкта є період часу, упродовж якого підприємство передбачає використовувати відповідний об'єкт або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від використання основного засобу. Оскільки строк корисного використання (експлуатації) визначають виходячи з корисності об'єкта для конкретного

підприємства, він може бути коротший, ніж нормативний (технічний, економічний) строк експлуатації. Отже, строк корисного використання відображає наміри керівництва підприємства щодо використання певного об'єкта основних засобів з урахуванням накопиченого досвіду та оцінки ринкової ситуації. При цьому строк корисного використання об'єктів основних засобів можна переглядати [4].

*Порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів.*

**Ліквідаційна вартість** – це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

При зарахуванні нових об'єктів до складу основних засобів визначити їх ліквідаційну вартість через декілька років достатньо важко. Тому часто підприємства в наказі про облікову політику вказують, що ліквідаційна вартість об'єкта дорівнює нулю, а вартість, що амортизують, відповідає первісній вартості об'єкта.

*Методи нарахування амортизації основних засобів.*

Об'єктом амортизації є основні засоби (крім землі).

Амортизація (знос) нараховується протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, який визначається підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання.

Чинним законодавством передбачено наступні методи нарахування амортизації основних засобів: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий [4]. Підприємство може встановити різні методи нарахування амортизації для різних облікових груп об'єктів основних засобів (крім землі та незавершених капітальних інвестицій).

Сутність кожного методу така:

— **за прямолінійним методом** річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкту основних засобів;

— **за методом прискореного зменшення залишкової вартості** річна сума амортизації розраховується як добуток залишкової вартості на початок звітного року та норми амортизації, обчисленої, виходячи з очікуваного періоду часу, використання об'єкта основних засобів, яка подвоюється;

— **за кумулятивним методом** річна сума амортизації визначається як добуток вартості об'єкта, який амортизується, та кумулятивного коефіцієнта:

$$\text{Кумулятивний коефіцієнт} = \frac{\text{Кількість років, що залишились до кінця очікуваного періоду використання}}{\text{Сума чисел років корисного використання}};$$

— **за виробничим методом** річна сума амортизації визначається як добуток фактичного річного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки

амортизації:

$$\text{Виробнича ставка амортизації} = \frac{\text{Вартість об'єкта, який амортизується}}{\text{Загальний обсяг продукції, який підприємство очікує виробити даним об'єктом}}$$

— **за методом зменшення залишкової вартості** річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

Метод амортизації об'єкта переглядається, якщо змінюються очікувані способи отримання економічних вигод від його використання. Амортизація за новим методом починає нараховуватись, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни методу амортизації.

Нарахування амортизації:

- починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів визнано активом;
- припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта з основних засобів;
- призупиняється на період реконструкції, модернізації, добудови (дообладнання) та консервації об'єкта основних засобів.

*Методи нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів.* Основними методами амортизації інших необоротних матеріальних активів є прямолінійний і виробничий. При нарахуванні амортизації малоцінних необоротних активів і бібліотечних фондів можуть застосовуватися і такі методи нарахування амортизації:

- нараховувати у першому місяці використання об'єкта у розмірі 50% вартості, та решти 50% вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом;
- нараховувати в першому місяці використання об'єктів 100% його вартості [4].

*Порядок й умови переоцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.* Вартість об'єктів основних засобів, що відображена в обліку і балансі, може не відповідати їх реальній вартості. Тому підприємства мають право здійснювати переоцінку об'єктів основних засобів. Переоцінена вартість – це вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Діючі стандарти не відносять переоцінку до обов'язкових заходів. Тому підприємство самостійно приймає рішення щодо необхідності її проведення.

Переоцінка об'єктів основних засобів здійснюється, якщо залишкова вартість їх більш як на 10 % відрізняється від справедливої вартості на дату балансу.

Якщо переоцінка групи основних засобів проведена підприємством, то надалі вона повинна здійснюватись щорічно.

$$\text{Переоцінена вартість об'єкта} = \text{Первісна вартість} \times \text{Індекс переоцінки}$$

$$\text{Переоцінена сума зносу} = \frac{\text{Сума зносу, нарахована за час експлуатації}}{\text{Індекс переоцінки}}$$



$$\text{Індекс переоцінки} = \frac{\text{Справедлива вартість об'єкта}}{\text{Залишкова вартість об'єкта}}.$$

У разі переоцінки об'єкта основних засобів здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Сума дооцінки залишкової вартості основних засобів відображається у складі додаткового капіталу. Сума уцінки — у складі витрат звітного періоду. Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів та інших необоротних матеріальних активів включається до складу додаткового капіталу (дебет рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» і кредит рахунку 42 «Додатковий капітал»), а сума уцінки – до складу витрат (дебет рахунку 97 «Інші витрати» і кредит рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»), крім тих об'єктів, по яких раніше проводилась індексація (дооцінка, уцінка).

Слід пам'ятати, що коли переоцінюється певний об'єкт основних засобів, необхідно переоцінити об'єкти групи основних засобів, що належать до певної групи основних засобів; переоцінюють одночасно, щоб уникнути вибіркової переоцінки активів і відображення у фінансовій звітності сум, які є змішанням оцінок на різні дати.

*Порядок використання сум дооцінки основних засобів та обмеження розподілу додаткового капіталу в результаті дооцінки основних засобів між власниками.* Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» у примітках до фінансової звітності наводиться інформація про зміну розміру додаткового капіталу в результаті переоцінки основних засобів та обмеження щодо його розподілу між власниками (учасниками) [4]. Отже, в наказі про облікову політику доцільно вказати обмеження розподілу додаткового капіталу в результаті дооцінки основних засобів між власниками (учасниками) при їх виході із товариства, а саме: розподіляти між засновниками, які виходять із товариства, або не розподіляти.

*Періодичність зарахування сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку.* Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» підприємство має право встановлювати періодичність (період) зарахування сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку щомісяця, щокварталу, раз на рік або при вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені [4].

*Порядок застосування методики суми втрат від зменшення корисності та вигод від відновлення корисності основних засобів.* Порядок застосування методики визначення суми втрат від зменшення корисності та вигод від відновлення корисності основних засобів регламентується П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [10].

Основні засоби в процесі їх використання в результаті дії різних чинників як економічного, так і технічного плану можуть втрачати свою корисність.

Зменшення корисності — втрата економічної вигоди в сумі залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

Втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів включаються до складу витрат звітного періоду зі збільшенням у балансі суми зносу основних засобів.

*Порядок відображення результатів переоцінки та зменшення корисності*

основних засобів в реєстрах обліку. Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку [4].

*Порядок списання (ліквідації) основних засобів.* Залежно від організаційно-правових форм господарювання в наказі про облікову політику необхідно вказувати порядок списання (ліквідації) об'єктів основних засобів (особливо недоамортизованих).

Витрати на ліквідацію основних засобів та вартість одержаних від ліквідації товарно-матеріальних цінностей включаються відповідно до витрат і доходів та відображаються у складі фінансових результатів від іншої звичайної діяльності. Так, витрати по ліквідації основних засобів відображають по дебету рахунку 97 “Інші витрати” в кореспонденції з кредитом рахунків 23,65,66 та ін., а доходи – по кредиту рахунку 74 “Інші доходи” в кореспонденції з дебетом рахунків 20,22 та ін.

В наказі про облікову політику щодо основних засобів необхідно відображати усі принципи питання, відповідальність за визначення яких, згідно з законодавством, покладена на власника підприємства. Тому до формування облікової політики необхідно підходити виважено і відповідально. Найбільш повне розкриття інформації щодо основних засобів та інших необоротних матеріальних активів в наказі про облікову політику дозволить усім зацікавленим користувачам упевнитись, що звітність підприємства містить достовірну інформацію, яка відповідає обраним обліковим принципам і реально відображає фінансове становище і результати діяльності підприємства.

## **Тема 5. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО ОБЛІКУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ**

- 1. Методи оцінки надходження запасів за нормативно-правовою базою формування облікової політики**
- 2. Організація обліку запасів**
- 3. Методи оцінки вибуття запасів за нормативно-правовою базою формування облікової політики**
- 4. Переоцінка запасів**

### **1. Методи оцінки надходження запасів за нормативно-правовою базою формування облікової політики**

Від оцінки запасів, прийнятої в обліковій політиці, багато в чому залежить формування собівартості реалізованої продукції і, як наслідок, фінансовий результат діяльності підприємства. До складу запасів входять (п. б П(С)БО 9):

- виробничі запаси у вигляді сировини, основаних і допоміжних матеріалів, комплектуючих виробів, інших матеріальних цінностей, призначених для виробництва продукції;
- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і збиранням деталей, вузлів, виробів і незавершених технологічних процесів;
- готова продукція;

- товари;
- малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП) зі строком використання не більше одного року.

#### Формування первісної вартості запасів

Шляхи надходження запасів на підприємство різні і наведені в П(С)БО 9. Для оприбуткування отриманих запасів на баланс підприємства потрібно визначити їх первісну вартість.

Нагадаємо, у разі коли на момент оприбуткування не можна достовірно визначити первісну вартість запасів, вони можуть оцінюватися і відображатися за справедливою вартістю з подальшим коригуванням до первісної вартості.

#### *Запаси, придбані за плату*

Первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є їх собівартість, що складається з витрат на їх придбання.

Для наочності подамо перелік можливих витрат у табл. 1.

Стаття витрат	
у бухгалтерському обліку (п. 9 П(С)БО 9)	у податковому обліку (п. 138.6 ПК)
Суми, сплачені постачальнику за умовами договору (за вирахуванням непрямих податків)	Ціна придбання товарів *
Ввізне мито	Ввізне мито
Суми непрямих податків, які пов'язані із придбанням, але не відшкодовуються підприємству	Суми ПДВ, що входять до складу не вартості запасів, можуть включатися у витрати, тільки якщо (пп. 139.1.6 ПК): <b>1.</b> підприємство, яке придбаває такі запаси, є неплатником ПДВ; <b>2.</b> підприємство - платник ПДВ здійснює одночасно оподатковувані, звільнені від оподаткування або такі, що не є об'єктом обкладення ПДВ, операції. Тоді суми ПДВ, що припадають на такі операції, відносяться на витрати підприємства
Транспортно-заготівельні витрати (далі - ТЗВ). До них належать: затрати на оплату навантажувально-розвантажувальних робіт і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування запасів	Витрати на доставку. Вважаємо, що ця норма ПК повинна відповідати нормі п. 9 П(С)БО (мається на увазі ідентичність понять «транспортно-заготівельні витрати» і «витрати на доставку»)

Інші витрати, безпосередньо пов'язані із придбанням запасів і доведенням їх до стану, придатного для використання в запланованих підприємством цілях. До таких витрат належать, наприклад, прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, прямі витрати на поліпшення якісних характеристик запасів	Витрати на доведення запасів до стану, придатного для продажу
* Із визначення товарів, наведеного в пп. 14.1.244 ПК, можна зробити висновок, що в цілях оподаткування ТМЦ, включаючи сировину, матеріали, готову продукцію, МШП, вважаються товарами.	

### ***Запаси, виготовлені силами підприємства***

Первісною вартістю запасів, самостійно виготовлених підприємством, є їх собівартість, сформована у процесі виробництва. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції встановлюються підприємством. Зазначимо, що для цілей бухгалтерського та податкового обліку статті витрат збігаються.

Отже, до виробничої собівартості запасів входять (п. 138.8 ПК, п. 11 П(С)БО 16):

- прямі матеріальні витрати (вартість сировини та основних матеріалів, що створюють основу вироблюваних запасів, купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які безпосередньо можна віднести до конкретного об'єкта витрат). Також заважимо, що прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість поворотних відходів, отриманих у процесі виробництва;

- прямі витрати на оплату праці (зарплата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві запасів);

- амортизація виробничих основних фондів і нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних із виробництвом запасів;

- вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних із виробництвом товарів;

- інші прямі витрати, у тому числі витрати на придбання електричної енергії.

Зверніть увагу: у бухгалтерському обліку до складу інших прямих витрат включаються втрати від браку, що складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції, зменшеної на її справедливую вартість, і витрати на виправлення такого технічно неминучого браку (п. 14 П(С)БО 16). А ось у податковому обліку до складу витрат вартість остаточно забракованої з технологічних причин продукції та витрати на виправлення такого браку включаються лише в разі реалізації цієї продукції. При цьому підприємство має право самостійно визначати в наказі про облікову політику допустимі норми технічно неминучого браку, правда, за умови обґрунтування встановлених розмірів (п. 138.7 ПК).

### ***Запаси, що надійшли в результаті ліквідації об'єктів основних засобів***

Первісна вартість запасів, що надійшли після ліквідації об'єктів основних

засобів, і в податковому, і в бухгалтерському обліку визначається відповідно до п. 2.12 Методрекомедацій № 2, тобто за чистою вартістю реалізації або за оцінкою їх можливого використання, яка може бути визначена виходячи з вартості подібних запасів (за наявності таких на балансі підприємства), а також з урахуванням ступеня їх придатності для експлуатації. Матеріали, отримані при ліквідації об'єктів ОЗ, відображаються на рахунках обліку матеріальних запасів проведенням Дт 20 «Виробничі запаси» - Кт 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» з одночасним визнанням доходу. Якщо підприємство понесло затрати на ремонт, доробку та поліпшення якісних і технічних характеристик запасів, які планується використовувати як за частини, то такі затрати включаються до їх первісної вартості.

При формуванні первісної вартості запасів потрібно також ураховувати положення п. 14 П(С)БО 9 та п. 2.3 Методрекомедацій № 2, згідно з якими не включаються до первісної вартості запасів, а відносяться на витрати поточного періоду:

- наднормативні втрати та недостачі запасів. Завважимо, що в податковому обліку до складу витрат можна віднести лише втрати в межах норм природних витрат або виробничі втрати в законодавчо визначеному розмірі (пп. 138.8.5, п. 140.3 ПК). Оскільки на сьогодні в Україні немає законодавчої бази, яка встановлює норми природних втрат для виробництва та торгівлі, рекомендуємо керуватися Постановою № 1545, яка дозволяє у випадках, не врегульованих українським законодавством, застосовувати законодавчі норми СРСР, якщо такі не суперечать Конституції та законам України;
- відсотки за користування кредитами (крім випадків, коли придбаваються запаси, що можуть бути визнані кваліфікаційними активами відповідно до норм П(С)БО 31);
- витрати на збут;
- витрати на утримання відділів постачання та інших відділів підприємства з аналогічними функціями;
- курсові різниці, витрати на придбання іновалюти для оплати вартості запасів;
- адміністративні та інші витрати, не пов'язані з придбанням, доставкою і доведенням запасів до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих підприємством цілях.

## **2. Організація обліку запасів**

Облік запасів за місцями їх зберігання

Правила організації обліку запасів регламентуються нормами п. 4 Методрекомедацій № 2.

У цілому їх можна сформулювати так:

**Правило 1.** Запаси на підприємстві повинні зберігатися у спеціально відведених для цього місцях (складах, коморах тощо). При цьому зберігання запасів на підприємстві організовується залежно від виду запасів, технології виробництва, умов збуту і т. д.

**Правило 2.** Запаси, що не належать підприємству, зберігаються окремо від

власних.

**Правило 3.** Кожному складу присвоюється постійний номер, що зазначається на всіх документах при оформленні операцій із руху запасів на цьому складі.

**Правило 4.** Приймання, зберігання, відпуск та облік запасів у місцях їх зберігання здійснюються матеріально відповідальною особою, яка у встановлений строк повинна передати до бухгалтерії первинні документи про надходження і вибуття запасів. Рух запасів на підприємстві оформляється первинними документами, типові форми яких затверджені Наказом № 193 (докладніше про оформлення первинних документів читайте в ПК, 2011, № 22). Матеріальні цінності до облікових реєстрів записуються на підставі первинних документів (рахунків, актів та ін.) на дату їх отримання.

**Правило 5.** Зазвичай матеріально відповідальна особа веде в місцях зберігання запасів кількісний облік їх руху (виняток становлять підприємства, які для оцінки вибуття запасів використовують метод ціни продажу).

Також зазначимо, що при оприбуткуванні деяких запасів доцільно встановлювати поріг суттєвості згідно з п. 3 П(С)БО 1. Нагадаємо, поріг суттєвості – це абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації (Лист № 04230). До таких запасів, як правило, належать предмети разового використання і ті, які в процесі використання швидко втрачають свій первісний вигляд і властивості (наприклад, кулькові ручки, олівці, клей, мийні засоби, туалетний папір і т. д.). Так, якщо наказом про облікову політику встановлено поріг суттєвості в певному розмірі (наприклад, 20 грн. за одиницю об'єкта обліку), то при отриманні таких предметів їх вартість можна включити до витрат звітного періоду, наприклад, проведенням Дт 92 «Адміністративні витрати» - Кт 631 «Розрахунки з постачальниками», якщо такі запаси використовуються в адміністративних цілях.

При цьому для обліку предметів, щодо яких встановлено поріг суттєвості, рекомендується складати відомість видачі таких предметів (у довільній формі) за відділами підприємства.

### **Облік запасів у складі готової продукції**

Готова продукція відображається за фактичною виробничою собівартістю (п. 10 П(С)БО 9). Якщо протягом звітного періоду готова продукція відображається за обліковою вартістю (до моменту розрахунку її фактичної собівартості), то надалі її вартість коригується до фактичної собівартості.

Оцінка вибуття запасів при відпуску у виробництво здійснюється за одним із методів, передбачених п. 16 Г1(С)БО 9. Підприємство самостійно обирає метод оцінки залежно від технології виробництва (про це робиться відповідний запис у наказі про облікову політику підприємства).

### **Облік МШП**

Основним критерієм визнання запасів у складі МШП є їх використання протягом не більше ніж одного року або протягом нормального операційного циклу, якщо він більше одного року (п. 6 П(С)БО 9). Прикладами МШП можна назвати інструменти, господарський інвентар, спецодяг, спецвзуття тощо.

Для обліку МШП призначено однойменний рахунок 22, на якому відображаються:

- за дебетом - отримані або виготовлені МШП за первісною вартістю, визначеною підприємством (п. 8, 9 П(С)БО 9);

- за кредитом - відпуск МШП в експлуатацію за обліковою вартістю (Дт 23, 91-93), а також їх реалізація, передача у виробництво та списання.

Для обліку руху МШП використовуються первинні форми, затверджені Наказом № 145 (докладніше про заповнення цих форм читайте в ПК, 2011, № 22). Вартість МШП, переданих в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу підприємства), а для забезпечення схоронності таких МШП ведеться їх оперативно-кількісний облік за місцями експлуатації протягом усього строку фактичного використання (п. 23 П(С)БО 9).

### **Облік ТЗВ**

Методрекомедаціями № 2 (п. 5.5, 5.6) передбачено два способи розподілу ТЗВ:

- спосіб 1. Сума ТЗВ включається до первісної вартості конкретних найменувань, груп, видів запасів при їх оприбуткуванні. Цей спосіб доцільно застосовувати, якщо можна достовірно визначити суми ТЗВ, що відносяться безпосередньо до певних запасів (наприклад, на підприємстві автомобіль А перевозить запаси номенклатури А, отже, витрати на їх доставку можна розподілити шляхом ділення суми таких витрат на кількість перевезених запасів);

- спосіб 2. Застосовується, якщо ТЗВ пов'язані з доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів. При цьому їх сума може накопичуватися за окремими групами запасів на окремому субрахунку. Потім ця сума щомісяця розподіляється між залишком запасів на кінець місяця і запасами, що вибули за цей місяць:

ТЗВ (на запаси, що вибули) =

= Середній % ТЗВ x x Вартість запасів, що вибули.

Середній % ТЗВ = = (ТЗВ (на початок місяця) + ТЗВ за місяць) :

; (Вартість запасів на початок місяця + + Вартість запасів, що надійшли за місяць).

У податковому обліку транспортні витрати включаються до собівартості придбаних запасів, а потім при реалізації та списанні з балансу в бухгалтерському обліку відносяться до складу витрат, пов'язаних з отриманням доходу звітного періоду (п. 138.4, 138.6 Г1К).

Спосіб розподілу ТЗВ підприємство вибирає самостійно виходячи зі специфіки своєї діяльності. Вибраний спосіб фіксується в наказі про облікову політику.

### **3. Методи оцінки вартості запасів**

Вартість запасів, що вибувають, як у бухгалтерському, так і в податковому обліку оцінюється за методами, передбаченими п. 16 П(С)БО 9 (див. табл. 2). Вибір методу відображається в наказі про облікову політику підприємства. При цьому для всіх одиниць запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується лише один метод (п. 140.4 ПК).

Таблиця 2.

Назва методу	Характеристика методу
1	2
Ідентифіковані собівартості відповідної одиниці запасів	Суть цього методу полягає у прямому обліку витрат на кожен одиницю або партію продукції. Як правило, він застосовується в індивідуальному (позамовному) виробництві з коротким за часом технологічним циклом, а також при використанні запасів, що не замінюють один одного
Середньозваженої собівартості	Застосовується при вибутті запасів, що замінюють один одного, наприклад, на промислових підприємствах, які випускають серійну продукцію і мають велику номенклатуру сировини та матеріалів. При використанні цього методу оцінка запасів може здійснюватися: <ul style="list-style-type: none"> <li>— за щомісячною середньозваженою собівартістю. У цьому випадку оцінка здійснюється за кожною одиницею запасів шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і запасів, отриманих у звітному місяці (п. 18 П(С)БО 9);</li> <li>— кожною операцією вибуття запасів. При цьому оцінка здійснюється шляхом ділення сумарної вартості таких запасів на дату операції в конкретному місяці на сумарну кількість запасів на цю дату (п. 19 П(С)БО 9)</li> </ul>
ФіФО	Цей метод заснований на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, у якій вони надійшли на підприємство. Тобто запаси, що вибули першими, оцінюються за вартістю перших за часом надходження запасів (п. 20 П(С)БО 9). Цей метод доцільно використовувати при значних коливаннях цін придбання
Нормативних витрат	Суть методу полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції, які встановлюються підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. При цьому такі норми витрат і ціни повинні регулярно перевірятися і переглядатися. Це необхідно для того, щоб нормативні витрати були максимально наближені до фактичних. При виявленні відхилень нормативних витрат від фактичних оцінка продукції коригується до фактичної виробничої собівартості (п. 21 П(С)БО 9). Цей метод найчастіше застосовується при відпуску протягом місяця у виробництво запасів, виготовлених власними силами підприємства



Ціни продажу	<p>Застосовується підприємствами роздрібною торгівлі, які мають велику та змінну номенклатуру товарів із приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Заснований на використанні середнього відсотка торговельної націнки, при цьому (п. 22 П(С)БО 9):</p> <p>1) собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на них;</p> <p>2) сума торговельної націнки на реалізовані товари - як добуток продажною (роздрібною) вартості цих товарів і середнього відсотка торговельної націнки;</p> <p>3) середній відсоток торговельної націнки за місяць - шляхом ділення суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і суми торговельних націнок на товари, що надійшли у звітному місяці, на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця і товарів, що надійшли у звітному місяці*</p>
<p>* Покажемо на прикладі розрахунок середнього відсотка торговельної націнки:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- залишок торговельної націнки на початок місяця - 1 350 грн.;</li> <li>- торговельна націнка на товари, що надійшли протягом місяця, - 2 790 грн.;</li> <li>- продажна вартість товарів на початок місяця - 13 350 грн.;</li> <li>- продажна вартість товарів, що надійшли протягом місяця, - 24 325 грн.</li> </ul> <p>Визначимо середній відсоток: <math>(1\ 350\ \text{грн.} + 2\ 790\ \text{грн.}) : (13\ 350\ \text{грн.} + 24\ 325\ \text{грн.}) = 10,99\ \%</math>.</p>	

Як бачимо, вартість вибуття запасів при застосуванні різних методів різна. Тому для більш правильного визначення свого фінансового результату підприємству необхідно проаналізувати всі методи та знайти для себе найбільш прийнятний.

#### 4. Переоцінка запасів

У бухгалтерському обліку запаси відображаються за найменшою із двох оцінок - первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. При цьому запаси відображаються за чистою вартістю реалізації в тому випадку, якщо на дату балансу їх ціна знизилася або вони були зіпсовані, застаріли, загалом, втратили первісно очікувану економічну вигоду (п. 24, 25 П(С)БО 9). Нагадаємо, чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів шляхом вирахування з очікуваної ціни продажу витрат на завершення виробництва та збут.

Як відомо, існує два види переоцінок: уцінка та дооцінка, проте виробничі запаси можна лише уцінити (такий висновок напрошується з вище викладеної норми). Дооцінка можлива лише за раніше уціненими запасами та в розмірі, що не перевищує суми раніше проведеної уцінки (п. 28 П(С)БО 9). Тобто переоцінка запасів здійснюється таким чином.

Отримані запаси спочатку відображаються в обліку за первісною вартістю.

Якщо надалі їх вартість з якихось причин знижується, вони уцінюються. При цьому в обліку відображаються запаси за чистою вартістю і сума уцінки (Дт 946 «Втрати від знецінення запасів» - Кт 20, тобто сума уцінки включається до інших операційних витрат). Якщо вартість раніше уцінених запасів знову підвищилася, тоді можна провести їх дооцінку на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більшу від суми попередньої уцінки. У цьому випадку в обліку відображаються запаси за новою чистою вартістю реалізації та сума дооцінки (Дт 20 - Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності», тобто сума дооцінки визнається іншим операційним доходом).

Порядок переоцінки запасів регулюється Положенням № 120. Згідно з його нормами при проведенні уцінки необхідно:

- призначити наказом керівника підприємства відповідну комісію для інвентаризації запасів, що підлягають уцінці;
- оформити Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей типової форми № инв-3, затвердженої Постановою № 241;
- за даними інвентаризаційного опису скласти Опис-акт уцінки товарів і продукції, що залежалися, та надлишкових товарно-матеріальних цінностей (додаток до Положення № 120) і зазначити в ньому нову та стару ціни уцінених запасів.

Вищезазначені документи затверджуються керівником підприємства і є підставою для відображення результатів уцінки в обліку. Оскільки для оформлення операції з дооцінки окремого нормативного документа не передбачено, рекомендуємо скористатися описом-актом уцінки.

У податковому обліку результати переоцінки запасів не відображаються.

У наказі про облікову політику необхідно зафіксувати причину, з якої підприємство може переоцінювати запаси. її формулювання може бути таким: «Якщо на дату балансу ціна запасів знизилася або вони зіпсовані, застаріли, у цьому випадку проводиться переоцінка таких; запасів і в обліку вони відображаються за чистою : вартістю реалізації».

## **Тема 6. МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБҐРУНТУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ З ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ**

- 1. Об'єкти обліку витрат**
- 2. Методи обліку витрат**
- 3. Підходи до формування облікової політики стосовно розподілу загальновиробничих витрат**
- 4. Фактори та елементи облікової політики в частині незавершеного виробництва**
- 5. Окремі аспекти обліку витрат**

### **1. Об'єкти обліку витрат**

Однією з найважливіших ділянок обліку на підприємствах є облік витрат на виробництво та вихід готової продукції. Під час обґрунтування елементів облікової

політики є необхідним прийняття зважених рішень щодо об'єктів і методів обліку виробництва, взаємозв'язку обліку та процедури калькулювання, формування фінансової та управлінської інформації. Побудова обліку виробництва зумовлена організаційно-економічними особливостями господарювання, вимогами стандартів та інформаційними запитами управління.

У процесі розроблення облікової політики в частині витрат одним із найважливіших питань є їх групування – поділ на витрати, що формують вартість запасів, тобто належать до собівартості, і витрати періоду. Необхідність такого групування спричинена принципом відповідності і неможливістю ідентифікувати витрати на збут, адміністративні та інші операційні витрати з продукцією, що вироблена, або роботами та послугами, які виконані.

Проте сьогодні суттєво змінюються умови фінансово-господарської діяльності, підприємства мають галузеві та організаційні особливості, що призводить до неоднозначності зв'язків між виробництвом і реалізацією конкретних видів продукції та зазначеними вище витратами. Якщо розглядати формування собівартості з метою контролю витрат то в системі внутрішньовиробничого обліку виробнича собівартість – це витрати які ідентифікуються з конкретним продуктом праці або сегментом діяльності. Залежно від мети оцінки продукту до його вартості можуть входити різні складові, що зумовлює виникнення та існування різних методів обліку витрат.

Методика і загальноприйнята практика організації обліку виробничих витрат та порядок визначення фактичної собівартості продукції базуються на групуванні витрат з виготовлення продукції за видами виробів, місцями виникнення витрат, об'єктами обліку та об'єктами калькулювання собівартості у розрізі аналітичних статей витрат, що передбачає взаємозв'язок обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та їх зумовленість.

Тому дуже важливим є обґрунтований вибір об'єктів обліку витрат і калькулювання продукції, а також: оптимізація їх зв'язку.

Дискусія щодо об'єктів обліку витрат і взаємозв'язку обліку та калькулювання розпочалася ще у 60-ті роки і триває досі, що позначається на процедурі формування облікової політики за цим напрямом. Дискусійними також є питання відповідності об'єктів обліку витрат об'єктам калькулювання собівартості, часового інтервалу та частоти визначення фактичної собівартості калькуляційного об'єкта.

Суть об'єкта обліку витрат по-різному трактується в працях науковців. Більшість визначень тяжіють до штучного поєднання понять "об'єкт обліку витрат" і "об'єкт калькулювання". Основою цих визначень є розуміння під об'єктом обліку групування витрат, що, на думку видатного російського економіста В.Ф. Палія, є заміною поняття об'єкт поняттям метод.

Відповідно до прийнятої методології обліку витрат в Україні самостійним об'єктом обліку є сукупна собівартість товарної продукції.

**Отже, конкретний перелік об'єктів обліку виробничих витрат підприємства залежить від державної регламентації обліку витрат, галузевих та організаційних особливостей підприємств та зумовлений внутрішніми потребами управління в аналітичній інформації.**

Згідно з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16

"Витрати" **обов'язковими обліковими об'єктами стосовно виробничих витрат є елементи витрат**, а саме: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати та сукупна собівартість товарної продукції. Питання деталізації об'єктів щодо самого виробничого процесу і новостворених продуктів праці знаходиться у сфері внутрішньовиробничого обліку і має бути вирішене обліковою політикою.

Так, об'єкти обліку й об'єкти групування витрат існують автономно і вирізняються за економічним змістом. Об'єктами обліку витрат є витрати виробництва, а саме: сировина, матеріали, заробітна плата та ін., а об'єктами групування витрат – ті позиції, за якими організовується узагальнення витрат в аналітичному обліку з метою формування собівартості окремих видів продукції. Тому дуже важливим є співвідношення між поняттями калькулювання та облік витрат, формування собівартості і калькулювання, собівартість та облік витрат. В обліковій політиці підприємства це питання має бути вирішено.

### **3. Методи обліку витрат**

Одним з основних елементів виробничого обліку витрат є процес калькулювання. Калькулювання - це сукупність прийомів та способів обчислення собівартості, калькуляція - підраховування, обчислення собівартості одиниці продукції за елементами чи статтями витрат. Тому, визначаючи метод обліку витрат, ми одночасно визначаємо і метод калькулювання.

Метод обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції – це сукупність прийомів документування й відображення виробничих витрат, що забезпечують визначення фактичної собівартості продукції, а також віднесення витрат на одиницю продукції.

Існують різні методи обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції, їх застосування визначається особливостями виробничого процесу, характером виробленої продукції (робіт, послуг), її складом, способом обробки. Вибір підприємством відповідного методу обліку витрат на виробництво здійснюється самостійно (наказом по підприємству) і залежить від ряду факторів: галузевої приналежності, застосовуваної технології, асортименту продукції, тобто від індивідуальних особливостей підприємства.

Серед усіх існуючих методів обліку виробничих витрат можна виділити два основних - позамовний та попередільний. При цьому кожен із них може базуватися також на нормативному методі. Тобто нормативний метод окремо не існує, він може бути тільки складовою обох методів.

**Суть нормативного методу** полягає в тому, що перед початком випуску продукції на підставі діючих норм витрат матеріальних і трудових ресурсів, кошторисів витрату розрізі встановленого на підприємстві переліку та складу статей калькулювання готується нормативна калькуляція, а після випуску продукції в розрізі того самого переліку та складу статей калькулювання -- фактична калькуляція. Дані цих калькуляцій порівнюються, виявлені відхилення аналізуються. Якщо за результатами аналізу наявні перевитрати ресурсів, їх вартість згідно із чинним законодавством може бути віднесена на винних осіб.

Особливості застосування цих методів детально викладені в Методрекомеандаціях № 373. Розглянемо кожен із них окремо.

### **Позамовний метод**

Позамовний метод застосовується підприємствами, які виробляють одиничні, унікальні, експериментальні види продукції або невеликі партії продукції одного виду на окреме замовлення тощо.

Як визначено Методрекомеандаціями № 373, об'єктом обліку витрат та калькулювання за цим методом є окреме замовлення, що відкривається на один або декілька однорідних виробів. Усі прямі витрати в розрізі установлених статей калькулювання обліковуються за окремими замовленнями, а непрямі витрати відносяться до кожного замовлення згідно із затвердженою базою розподілу. По закінченні виробництва обчислюється вся фактична собівартість замовлення.

Собівартість одиниці виробу розраховується шляхом ділення загальної фактичної собівартості на кількість одиниць продукції, виготовленої за даним замовленням.

Покажемо покроково, як має діяти підприємство, що застосовує позамовний метод.

Крок 1, Підприємство отримує замовлення на виробництво певного виробу чи групи виробів (наприклад, укладає договір із покупцем на виробництво, припустимо, 1 000 каструль емальованих).

Крок 2. Планово-виробнича служба відкриває окреме замовлення (заповнює бланк замовлення, форму якого підприємство розробляє самостійно) зі своїм унікальним номером, яке виконує функції розпорядження на виконання замовлення. У подальшому всі первинні документи про витрачання ресурсів на таке замовлення повинні містити цей номер.

Крок 3. На підставі копії бланка замовлення бухгалтерія відкриває картку аналітичного обліку витрат (її форму підприємство також розробляє самостійно) із зазначенням найменування замовлення, типу та кількості виробів, замовника, строку виконання замовлення, цеху-виконавця, планової чи нормативної собівартості з розподілом за окремими статтями калькуляції, ціни тощо. Ця картка є основним реєстром обліку при позамовному методі. Окрім того, вона містить усі основні показники як планової (нормативної), так і фактичної калькуляції. У картці відображаються всі понесені у процесі виконання замовлення виробничі витрати. Наведені на кінець місяця витрати за незакінченим замовленням є незавершеним виробництвом.

Крок 4. Після виконання замовлення картка закривається. Обліковані на ній витрати повинні відповідати сальдо рахунка 23 «Виробництво» за даним замовленням. Тобто ця сума є фактичною виробничою собівартістю замовлення і списується на рахунок 26 «Готова продукція», формуючи первісну вартість виробленої готової продукції.

Крок 5. По закінченні виконання замовлення, як правило, складається окремий документ - калькуляція фактичної виробничої собівартості, її форму підприємство також розробляє самостійно. При цьому можна орієнтуватися на форму, наведену в додатку 9 до Методрекомеандацій № 373 (див. фрагмент).

### **Попередільний метод**

Попередільний метод застосовується зазвичай на підприємствах, які випускають однорідну продукцію, що має масовий характер. Наприклад, це стосується виробництва продуктів харчування, побутової електроніки тощо.

Указаний метод також детально розглянуто в Методрекомендаціях № 373. Об'єктом обліку витрат та калькулювання при його застосуванні є окремий переділ. Переділ - це закінчена частина технологічного процесу, у результаті якого отримується проміжний продукт (напівфабрикат). Таким чином, калькулюють собівартість не лише готової продукції, а й продукції кожного переділу. Причому калькуляцію складають по закінченні кожного звітного періоду, а не замовлення, як при позамазовному методі.

Наприклад, якщо підприємство виготовляє каструлі емальовані, де передбачено дві окремі технологічні ділянки - штампування каструль та їх емальювання, то з точки зору обліку витрат матимемо два переділи. На першому об'єктом обліку витрат та калькулювання будуть штамповані заготовки каструль, на другому - готова продукція у вигляді емальованої каструлі.

Є два варіанти застосування попередільного методу - напівфабрикатний та безнапівфабрикатний. Зупинимось окремо на кожному з них.

**Напівфабрикатний варіант.** При цьому варіанті виробнича собівартість напівфабрикатів попереднього переділу враховується у виробничій собівартості наступного переділу. Із цією метою в калькуляції вводиться окрема стаття - «Напівфабрикати власного виробництва». Утім калькуляція має такий же вигляд, як і наведена нами для позамазовного методу, тільки найменуванням продукції (об'єктом обліку) буде об'єкт калькулювання/Для нашого прикладу з каструлями на першому переділі це заготовки, на другому - каструлі емальовані (готова продукція).

У бухгалтерському обліку напівфабрикати відображаються:

- або на окремому субрахунку чи аналітичному рахунку рахунка 23 «Виробництво» - якщо вони використовуються тільки у власному виробництві,
- або на рахунку 25 «Напівфабрикати» - якщо окрім використання у виробництві реалізуються на сторону.

За даними нашого прикладу у собівартості продукції другої ділянки (емальювання) буде врахована також собівартість штампованих заготовок. Тобто з кожним переділом собівартість накопичується. Отже, собівартість продукції останнього переділу буде повною собівартістю готової продукції.

**Безнапівфабрикатний варіант.** За цим варіантом виробнича собівартість напівфабрикатів попереднього переділу не враховується у виробничій собівартості наступного переділу. Тому в калькуляції буде відсутня стаття «Напівфабрикати власного виробництва».

Таким чином, за даними нашого прикладу буде складено дві калькуляції: перша - для заготовок, друга - для їх емальювання. До останньої підсумкової, на підставі якої визначається собівартість готової продукції, увійдуть показники калькуляцій обох переділів. Бухгалтерський облік за цим варіантом ведеться так само, як і за напівфабрикатним.

Впровадження нормативного методу обліку зумовлене характером

виробництва і не завжди є доцільним. Нормативний метод обліку витрат у нашій країні відрізняється від методу стандарт-кост, який широко використовується в закордонній обліковій практиці, що пов'язано, по-перше, з наявністю суттєвих відхилень від норм на вітчизняних підприємствах порівняно з дуже незначними відхиленнями за кордоном, а по-друге – з методом оцінки готової продукції. Так, під час використання нормативного методу відхилення від норм розподіляються у процесі визначення фактичної собівартості, а при застосуванні методу стандарт-кост сума відхилень за найбільш поширеним варіантом спрямовується на витрати періоду і продукція оцінюється саме за стандартною оцінкою.

На основі двоїстого характеру виробництва як об'єкта обліку, новостворений продукт праці також є об'єктом обліку витрат і методи його оцінки впливають на методику обліку витрат.

Залежно від повноти віднесення витрат розрізняють такі методи обліку витрат, як стандарт-кост, директ-кост, повне поглинання.

Під час застосування методу обліку витрат директ-кост, що базується на оцінці продукції за прямими витратами, непрямі витрати не розподіляють на об'єкти обліку витрат, а обліковують як витрати періоду і відносять на рахунки фінансових результатів у тому періоді, в якому вони були здійснені.

У сучасній практиці є декілька модифікацій цього методу, а саме: класичний, що передбачає віднесення до складу запасомістких витрат тільки змінних прямих витрат; метод оцінки за змінними витратами, до складу яких входять прямі витрати і змінні непрямі; метод оцінки залежно від використання виробничих потужностей, за яким до запасомістких витрат відносять всі змінні, а також частка постійних витрат, яка визначена відповідно до коефіцієнта використання виробничої потужності.

У вітчизняній та зарубіжній літературі надається порівняльна характеристика щодо переваг або недоліків цих методів. У системі фінансового обліку відповідно до вимог МСБО для потреб складання фінансової звітності рекомендується використовувати метод повного розподілу витрат. Але для потреб внутрішньогосподарського обліку вибір методу обліку витрат належить до компетенції самого підприємства і є важливим елементом облікової політики в частині обліку витрат.

### **Розробка переліку статей калькулювання собівартості продукції**

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством (п. 11 П(С)БО 16). Але що взяти за основу при розробці власного переліку?

Типову номенклатуру статей запропоновано в п. 305 Методрекомендацій № 373. До цієї номенклатури підприємства можуть вносити зміни з урахуванням техніки, технології та організації виробництва відповідної галузі та питомої ваги окремих витрат у собівартості продукції, а також об'єднувати декілька типових статей калькуляції в одну або виділяти з однієї типової декілька статей.

У прикладі наведеної нами калькуляції також застосовано типову номенклатуру, тільки статтю 1 «Сировина і матеріали» розбито на два елементи: листовий метал та емаль. Крім того, додано статтю 11 «Інші виробничі витрати».

Методрекомендації № 373 містять характеристику кожної статті калькуляції.

Тому, перш ніж розробляти власну номенклатуру статей, рекомендуємо ознайомитися із цією інформацією.

Розробляє номенклатуру статей зазвичай планово-економічний відділ за участю інших підрозділів та спеціалістів - бухгалтерів, маркетологів тощо. Підготовлена номенклатура затверджується керівником підприємства. Надалі вона використовується для складання калькуляції та ведення обліку.

### **3. Підходи до формування облікової політики стосовно розподілу загальновиробничих витрат**

Для формування виробничої собівартості продукції загальновиробничі витрати слід поділяти на постійні та змінні. Адже, як було зазначено вище, до виробничої собівартості продукції (рахунок 23) включаються змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати входять до складу собівартості реалізованої продукції (рахунок 90 «Собівартість реалізації»).

Нагадаємо, згідно з п. 16 П(С)БО 16 до змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. До таких витрат можемо віднести витрати на освітлення цеху, преміальні управлінському персоналу цехів, нарахування на суми премій тощо.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування та управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Це, наприклад, амортизація основних засобів загальновиробничого призначення, основна зарплата з нарахуваннями управлінського персоналу цехів, заходи з удосконалення технології та організації виробництва тощо.

Перелік і склад змінних і постійних загально-виробничих витрат устанавлюються підприємством (п. 16 П(С)БО 16). Утім приблизний склад загальновиробничих витрат (без поділу на змінні й постійні) наведено в п. 15 П(С)БО 16.

Тобто маємо таку саму ситуацію, як і з переліком статей калькулювання. Відповідні спеціалісти розробляють перелік змінних і постійних витрат, який затверджується керівником. Потім бухгалтерія підприємства застосовує цей перелік для формування собівартості продукції. Але на відміну від переліку статей калькулювання типового переліку змінних і постійних загальновиробничих витрат Методрекомендаціями № 373 не встановлено, оскільки скласти його надто проблематично, адже на кожному підприємстві своя специфіка здійснення загальновиробничих витрат.

Установлення порядку розподілу загальновиробничих витрат

У бухгалтерському обліку для відображення загальновиробничих витрат призначено однойменний рахунок 91. Але їх потрібно розподілити між об'єктами витрат - віднести до собівартості виробленої продукції.

Змінні розподіляємо між кожним об'єктом витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо),



виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Так само розподіляємо постійні витрати, тільки виходячи з нормальної потужності звітного періоду. Нагадаємо, **нормальна потужність** - очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва (п. 4 П(С)БО 16).

Аби здійснити розподіл, слід вибрати базу розподілу, установити очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий підприємством за умов звичайної діяльності, та встановити очікуваний розмір загальновиробничих витрат за нормальної потужності. Базу, обсяг та розмір визначають відповідні спеціалісти і затверджує керівник підприємства. У подальшому ці дані використовуються бухгалтерією при здійсненні розрахунку.

Простий та зрозумілий приклад здійснення розподілу наведено в додатку 1 до П(С)БО 16. За умовами прикладу за базу розподілу взято машино-години роботи виробничого обладнання. А нормальна потужність за звітний період визначена на рівні 10 000 маш.-год. Очікуванні загальновиробничі витрати за нормальною потужністю встановлені на рівні 70 000 грн., у тому числі змінні - 50 000 грн., постійні - 20 000 грн. У додатку також наведено фактичні показники загальновиробничих витрат і розрахунок розподілу. Отже, кожне підприємство, підставивши свої дані в приклад розрахунку, зможе отримати власні показники розподілу. Як бачимо, усе просто.

#### **4. Фактори та елементи облікової політики в частині незавершеного виробництва**

До незавершеного виробництва належить (п. 6 П(С)БО 9):

- вартість продукції, що не пройшла всіх стадій обробки, передбаченої технологічними процесами;
- вартість неукомплектованих виробів і виробів, що не пройшли апробування і технічного приймання.

Незавершене виробництво на підприємствах, які виконують роботи і надають послуги, складається з витрат на виконання незавершених робіт (послуг), дохід за якими ще не визнаний підприємством. Склад незавершенки в різних галузях різний і залежить від технологічних особливостей виробничого процесу підприємства. Проте загальним для всіх галузей є те, що до незавершеного виробництва не входять:

- запаси, що не встигли піддатися обробці;
- браковані запаси, що не підлягають виправленню.

Метод оцінки незавершеного виробництва також передбачається в наказі про облікову політику підприємства. Незавершенка може оцінюватися за такими методами: фактичних прямих матеріальних витрат, планової (нормативної) виробничої собівартості, фактичних виробничих витрат.

Викладений у попередніх параграфах матеріал дає змогу визначити фактори, що впливають на облікову політику підприємства в частині витрат незавершеного виробництва. На облікову політику незавершеного виробництва впливають:

- тип виробництва (гетерогенне, органічне, комбіноване);

- структура управління підприємством (цехова, безцехова);
- організація складського господарства (наявність складів структурних підрозділів);
- наявність та спеціалізація заготівельних цехів;
- метод контролю за витрачанням матеріалів (партійного розкрою, сигнального документування, комбінований);
- первинні документи з обліку виробітку, що застосовуються на підприємстві;
- система оформлення процесу приймання-передавання деталей;
- система міжцехового передавання деталей;
- вид обліку деталей у виробництві (подетальний, подетально-поопераційний);
- галузева належність підприємства;
- номенклатура продукції, що виготовляється;
- особливості технологічного процесу та характер виробництва;
- характер зростання витрат виробництва;
- варіант зведеного обліку витрат;
- метод калькулювання собівартості продукції;
- рівень автоматизації обліку.

Узагальнення впливу перелічених факторів дає можливість виокремити такі елементи облікової політики незавершеного виробництва.

#### 1. Внутрішньоцеховий рух незавершеного виробництва.

1.1. Документи з обліку виробітку, що використовуються структурними підрозділами.

1.2. Графік руху деталей і вузлів у межах цеху.

1.3. Вид обліку деталей у виробництві (подетальний, подетально-поопераційний).

#### 2. Міжцеховий рух незавершеного виробництва.

2.1. Графік руху деталей і вузлів між цехами.

2.2. Форма передавання незавершеного виробництва між цехами (документальна, бездокументна).

2.3. Документ з оформлення руху незавершеного виробництва між цехами (накладні, супровідні ярлики, специфікації, картки складського обліку, накопичувальні відомості, карти подання загівель, деталей, вузлів).

2.4. Варіант бездокументного передавання незавершеного виробництва (врахування випуску продукції всього підприємства або окремого цеху).

2.5. Баланс руху деталей і вузлів.

#### 3. Оцінка незавершеного виробництва.

3.1. Перелік статей оцінки.

3.2. Особливості розподілу загальновиробничих витрат.

3.3. Варіант зведеного обліку витрат на виробництво (напівфабрикатний, безнапівфабрикатний).

#### 4. Інвентаризація залишків незавершеного виробництва.

4.1. Періодичність проведення.

4.2. Склад інвентаризаційної комісії.

Пункт 3 та підпункт 4.1 мають бути відображені у наказі про облікову політику, а решта позицій – інших внутрішніх регламентах підприємства.

## **5. Окремі аспекти обліку витрат**

### ***Капіталізація витрат на створення кваліфікаційних активів***

За загальним правилом витрати на проценти (за користування кредитами тощо) включаються до фінансових (п. 27 П(С)БО 16). Тобто це витрати другої групи (див. вище), які відносяться до витрат того періоду, у якому вони понесені.

Якщо ж запозичення пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу (актив, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення, - вино, коньяк, що потребує кілька років (місяців) технологічної витримки, будівництво будівель тощо), проценти входять до собівартості такого активу. Особливості такого включення визначенні П(С)БО 31 та Методрекомедаціями № 1300.

При обкладенні податком на прибуток ситуація є подібною (пп. 138.10.5 ПК): «кваліфікаційні» проценти потрапляють до собівартості відповідних активів.

### ***Резерв сумнівних боргів***

Створення резерву сумнівних боргів у бухгалтерському обліку передбачене П(С)БО 10. Сумнівний борг – це поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує, невпевненість її погашення боржником.

Величина цього резерву визначається за одним із методів, викладених у п. 8 П(С)БО 10:

- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- застосування коефіцієнта сумнівності.

Коефіцієнт сумнівності може розраховуватися декількома способами:

- визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;
- класифікація дебіторської заборгованості за строками непогашення;
- визначення середньої питомої ваги, списаної протягом періоду дебіторської заборгованості в сумі цієї заборгованості на початок відповідного періоду за попередні три-п'ять років.

Нарахування резерву відображається проведенням Дт 944 «Сумнівні та безнадійні борги» - Кт 38 «Резерв сумнівних боргів».

Витрати за сумнівним боргом відносяться до другої групи витрат (витрат періоду) і до собівартості продукції не мають жодного відношення.

У податковому обліку сума резерву сумнівних боргів не включається до складу податкових витрат (абзац «г» пп. 138.10.6 ПК). До цих витрат відноситься лише безнадійна дебіторська заборгованість. Водночас доходи або витрати платника можуть бути зменшені на сумнівну заборгованість, яка визначена такою згідно зі ст. 159 ПК. Але знову-таки до собівартості продукції нарахування резерву сумнівної заборгованості відношення не має.

### **Забезпечення виплати відпусткових**

Відповідно до п. 13 П(С)БО 11 для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на виплату відпусткових працівникам (включаючи нарахування єдиного внеску) потрібно створювати забезпечення. Витрати на створення цього забезпечення щодо виробничих працівників, працівників апарату управління цехами тощо визнаються у складі загальновиробничих (Методрекомедації N2 373).

Нарахування такого забезпечення відображається записом Дт 91 - Кт 471 «Забезпечення на виплату відпусток». Надалі сума цього забезпечення в загальноствановленому порядку включається до собівартості продукції.

Однак у податковому обліку відображаються витрати тільки на фактично нараховану зарплату та єдиний внесок (ст. 142, 143 ПК). Тому сума забезпечення на оплату відпусток працівників у собівартості продукції не може входити до складу податкових витрат.

### ***Забезпечення гарантійного обслуговування***

Усе сказане вище про забезпечення виплати відпусткових стосується і гарантійного обслуговування. Витрати на створення цього забезпечення в бухгалтерському обліку визнаються у складі загальновиробничих витрат.

У податковому обліку відображається лише фактична сума понесених витрат на гарантійне обслуговування в порядку, передбаченому пп. 140.1.4 ПК.

### ***Відмінності бухгалтерських витрат від податкових***

Загалом склад бухгалтерських витрат майже тотожний складу податкових витрат. Так, склад податкової собівартості продукції (включаючи загальновиробничі витрати), наведений у п. 138.8 ПК, аналогічний тому, що визначений п. 11 П(С)БО 16. Те саме стосується адміністративних, збутових витрат тощо.

Водночас для податкових витрат уведено цілий ряд обмежень, установлених ст. 139-141 ПК. Вище ми навели приклади трьох видів витрат, які є такими в бухгалтерському обліку і не відносяться до витрат у податковому обліку. Утім їх значно більше. Тому, перш ніж віднести якісь витрати до складу податкових, слід поцікавитися, чи не введено ПК щодо них певні обмеження.

## **Тема 7. ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ МАЛОГО БІЗНЕСУ (СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА)**

### **1. Визначення статусу малого підприємства**

### **2. Організаційно-методологічні особливості формування облікової політики підприємств малого бізнесу**

### **3. Особливості спрощеного Плану рахунків та їх вплив на формування облікової політики**

### **4. Організація документування та узагальнення облікової інформації як елемент облікової політики підприємств малого бізнесу**

### **1. Визначення статусу малого підприємства**

Перехід економіки України від централізованого управління до ринкового регулювання значно вплинув на умови функціонування підприємств, що призвело до їх трансформації. Так, великі промислові підприємства частково перестали існувати або зменшили обсяги виробництва, інші були реструктуровані, що зумовило їх перехід до категорії "малих". Суб'єкти господарювання, що створюються в сучасних умовах, також тяжіють до малого бізнесу. Це зумовлює збільшення частки підприємств малого бізнесу, зростання їх впливу на стан

економіки країни. В Україні розроблено нормативну регламентацію визначення статусу малого підприємства, методології та організації обліку, оподаткування і формування звітності малими підприємствами.

Система бухгалтерського обліку та звітності підприємств малого бізнесу в Україні має свої специфічні особливості, які, насамперед, зумовлені особливостями їх господарської діяльності, а також нормами законодавства України. Підприємства малого бізнесу, як і всі інші суб'єкти господарювання України, зобов'язані вести оперативний і бухгалтерський облік господарських операцій, складати фінансову, податкову та статистичну звітність. При цьому організація бухгалтерського обліку підприємств малого бізнесу повинна базуватися на загальноприйнятих в Україні й у міжнародній практиці принципах і методичних засадах, встановлених Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

На рівні кожного суб'єкта господарської діяльності побудова обліку має враховувати всі особливості організації та ведення підприємницької діяльності цього суб'єкта та формалізуватись у вигляді наказу з облікової політики.

Свідомий вибір елементів облікової політики передбачає їх базування на оптимізації оподаткування, виваженій інвестиційній і дивідендній політиці. Дослідження облікової практики малих підприємств свідчить про нехтування цими обставинами, що зумовлено як суб'єктивно (незначний досвід роботи працівників і невідповідність кваліфікаційним вимогам), так і об'єктивно (нездійснення зовнішнього контролю якості ведення бухгалтерського обліку, високий рівень тіньової економіки). Крім того, на відсутність виваженої облікової політики підприємств малого бізнесу впливає також неузгодженість визначень у різних нормативних документах.

На рівні чинного законодавства все ще не врегульовано питання віднесення підприємств до сфери малого бізнесу.

Так, термін "суб'єкт малого підприємництва" (СМП) виник у нашій країні з набранням чинності Указом Президента від 3 липня 1998 р. № 727/98 "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва". Однак сьогодні діє ще декілька нормативних документів, які по-різному його визначають.

Згідно зі ст. 1 Закону України "Про державну підтримку суб'єктів малого підприємництва" суб'єктами малого підприємництва є:

- фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як суб'єкти підприємницької діяльності;
- юридичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб і обсяг річного валового доходу не перевищує 500 000 євро.

Одним із суттєвих факторів, що впливає на облікову політику підприємства малого бізнесу, є можливість застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

## **2. Організаційно-методологічні особливості формування облікової політики підприємств малого бізнесу**

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності для підприємств малого бізнесу передбачає спрощення:

— оподаткування: заміну сплати певних видів податків, зборів та платежів єдиним податком;

— бухгалтерського обліку: можливість застосування спрощеного Плану рахунків, простої та спрощеної форм обліку, спрощеної методики обліку витрат;

— звітності: обов'язкове складання звітності відповідно до П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва".

Аналіз нормативної регламентації організації та ведення бухгалтерського обліку в Україні, наукової літератури з формування наказів з облікової політики, практики господарювання щодо облікової політики дає можливість визначити такі групи елементів формування облікової політики підприємств малого бізнесу.

1. Форма ведення бухгалтерського обліку та форми його організації.

2. Способи ведення бухгалтерського обліку, що розробляються підприємством (наприклад, визначення взаємозв'язку між внутрішньогосподарським та фінансовим обліком, фінансовим та податковим).

3. Елементи облікової політики, які враховують спеціалізацію підприємств. Результатом відпрацювання цих елементів є розроблення робочого плану рахунків, обов'язкової складової наказу з облікової політики.

4. Елементи облікової політики, що виникли в діяльності підприємства у звітному періоді. Ця група елементів має бути оформлена як додаток до наказу про облікову політику.

5. Обов'язкові елементи облікової політики. В багатьох стандартах, що регламентують методологію обліку за окремими об'єктами, передбачена можливість використання одного з варіантів.

Щодо форм організації бухгалтерського обліку, то згідно з п. 4 ст. 8 Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації: введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером; користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємця, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи; ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою; самостійне ведення бухгалтерського обліку і складання звітності безпосередньо власником чи керівником підприємства.

На практиці ведення бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу часто здійснюється бухгалтером або власником підприємства, які не мають відповідної освіти у сфері обліку. У зв'язку з цим актуальним є впровадження нового виду послуг — передачі функцій розроблення, виробництва, технічної підтримки, обслуговування, адміністрування професіоналам, які спеціалізуються на тій чи іншій бізнес-функції. В сучасних умовах доцільною є саме така організація бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу.

Завдання аудиторської фірми в цьому випадку полягає у постановці обліку на підприємстві, розробленні документообігу, узагальненні інформації та складанні звітності в установлені строки.

Основою бухгалтерського обліку є чітке та обов'язкове документування усіх господарських операцій. У процесі організації документування і документообігу малі підприємства керуються вимогами Закону "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність", а також Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку.

Бухгалтерія малих підприємств також повинна визначити порядок документообігу первинних документів від моменту їхнього створення до моменту передавання до архіву для подальшого зберігання. Для цього розробляється графік документообігу з обов'язковим зазначенням виконавців, відповідальних за перевірку та оброблення документів, дати виконання і пункти передачі документів для подальшого оброблення, використання та зберігання у поточному і постійному архівах.

Перевірені дані цих первинних документів реєструються й узагальнюються в облікових реєстрах, склад яких визначається формою бухгалтерського обліку.

Важливим елементом облікової політики підприємств малого бізнесу є доцільність застосування спрощеної форми обліку, а оскільки її складові взаємопов'язані, то і розглядати їх потрібно у комплексі.

Наказом Міністерства фінансів України № 186 у 2001 р. затверджено План рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва (спрощений План рахунків). При цьому зазначено, що суб'єкти підприємницької діяльності застосовують спрощений План рахунків у випадку складання ними фінансової звітності відповідно до вимог П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва".

Наказом з облікової політики малого підприємства має бути зафіксоване рішення підприємства щодо ведення обліку із застосуванням спрощеного Плану рахунків або робочого Плану рахунків, розробленого на базі типового Плану рахунків. У разі застосування робочого Плану рахунків має бути зазначено процедуру трансформування залишків за рахунками у показники фінансової звітності відповідно до П(С)БО 25.

### **3. Особливості спрощеного Плану рахунків та їх вплив на формування облікової політики**

Зменшення кількості рахунків у спрощеному Плані рахунків призвело до втрати аналітичності інформації, особливо щодо обліку витрат. Відповідно у практичній діяльності малі підприємства виробничої сфери змушені вести облік затрат за звичайними підходами, тобто з використанням рахунків класу 9, а вже після цього формувати інформацію про елементи затрат.

До особливостей спрощеного Плану рахунків належать такі:

— порівняно з рахунками загального Плану рахунків, рахунки спрощеного Плану застосовуються, як правило, для обліку та узагальнення інформації про групи активів, капіталу і зобов'язань;

— назви рахунків спрощеного Плану збігаються з назвами аналогічних рахунків загального Плану рахунків, за винятком рахунків 40 "Статутний капітал", 70 "Доходи від реалізації" і 84 "Інші операційні витрати", котрі у спрощеному Плані рахунків відповідно мають такі назви: рахунок 40 "Власний капітал", рахунок 70

"Доходи" і рахунок 84 "Витрати операційної діяльності";

— у спрощеному Плані рахунків немає окремого синтетичного рахунку для обліку товарів. Так, облік товарів, транспортно-заготівельних витрат і торговельної націнки ведеться на рахунку 26 "Готова продукція" спрощеного Плану рахунків. Цей рахунок також призначено і для обліку готової продукції;

— спрощений План рахунків не містить рахунків класу 9 "Витрати діяльності", очевидно, це пов'язано з тим, що Інструкцією № 291 передбачено можливість невикористання рахунків цього класу суб'єктами малого підприємництва;

— у спрощеному Плані рахунків немає рахунків 17 "Відстрочені податкові активи" та 54 "Відстрочені податкові зобов'язання". Це підтверджує, що суб'єкти малого підприємництва — платники податку на прибуток, які звітують за скороченою формою, тимчасових різниць щодо податку на прибуток не обчислюють, а відображають у фінансовій звітності суму податку на прибуток, відображену в податковому обліку;

— спрощений План рахунків не містить деяких рахунків, зокрема, таких як 49 "Страхові резерви", 76 "Страхові платежі" (вони передбачені для суб'єктів страхової діяльності, які не можуть бути суб'єктами малого підприємництва), 19 "Негативний гудвіл", 25 "Напівфабрикати".

Незважаючи на те, що відповідно до спрощеного Плану рахунків кількість синтетичних рахунків скорочено до 25, з метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що вимагають деталізації доходів (за видами діяльності) і витрат (за елементами та видами діяльності), уникнути відкриття низки субрахунків до таких рахунків бухгалтеру не можливо і не доцільно.

Тому під час розроблення облікової політики підприємствам, що застосовують спрощений План рахунків, доцільно передбачити відповідні субрахунки для деталізації доходів та витрат. Зокрема, необхідність заповнення у Балансі (форма № 1-м) статті "Резерв сумнівних боргів" вимагає введення однойменного субрахунку до рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами", наявність статей "Статутний капітал", "Додатковий капітал", "Резервний капітал" і "Неоплачений капітал" — відповідних субрахунків до рахунку 40 "Власний капітал".

Крім того, для забезпечення необхідної інформації про доходи і витрати для Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) деталізації потребують також рахунки 70 "Доходи", 84 "Витрати операційної діяльності" та 85 "Інші витрати". Також до рахунку 70 "Доходи" має бути відкрито субрахунки "Доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)", "Інші операційні доходи" та "Інші надзвичайні доходи"; до рахунку 84 "Витрати операційної діяльності" для відображення елементів витрат слід відкрити субрахунки за елементами ("Матеріальні витрати", "Витрати на оплату праці", "Відрахування на соціальні заходи", "Амортизація" та "Інші операційні витрати"); а до рахунку 85 "Інші витрати" — субрахунки для обліку інших звичайних і надзвичайних витрат. Загалом можна сказати, що скорочення кількості рахунків для малих підприємств, по суті, обернулося простою формальністю.

#### **4. Організація документування та узагальнення облікової інформації як**



## **елемент облікової політики підприємств малого бізнесу**

Методичні рекомендації застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 25 червня 2003 р. № 422, призначені для ведення реєстрів бухгалтерського обліку юридичними особами — суб'єктами підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності (крім банків) з ознаками малих підприємств, а також юридичними особами (крім бюджетних установ), які не займаються підприємницькою (комерційною) діяльністю. Ці рекомендації спрямовані на систематизацію в реєстрах бухгалтерського обліку методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань і факти фінансово-господарської діяльності малих підприємств для накопичення даних і складання фінансової звітності.

Реєстри бухгалтерського обліку складаються щомісяця та підписуються головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку. Формування даних для записів у реєстрах бухгалтерського обліку здійснюється групуванням однакової за економічним змістом інформації первинних документів у допоміжних відомостях, аркушах-розшифровках та інших зведених документах. Розріз (деталізація) інформації у реєстрах бухгалтерського обліку може поглиблюватися.

Первинні документи поточного місяця комплектуються до кожного реєстру бухгалтерського обліку в хронологічному і систематичному (стосовно реєстру) порядку, нумеруються і переплітаються (зшиваються) із зазначенням належності до реєстру і періоду.

Господарські операції відображаються у реєстрах бухгалтерського обліку в гривнях і копійках, а реєстри, в яких систематизовані операції в іноземних валютах, — у відповідних вимірниках іноземної валюти.

Господарські операції відображаються в реєстрах бухгалтерського обліку за той звітний період, в якому операції відбулися. Інформація про господарські операції з реєстрів бухгалтерського обліку використовується для складання фінансової звітності, інвентаризаційної й аналітичної роботи.

Узагальнення інформації про господарські операції малі підприємства можуть здійснювати за простою і спрощеною формами бухгалтерського обліку.

Проста форма бухгалтерського обліку передбачає використання Журналу обліку господарських операцій. Вона застосовується малими підприємствами з незначним документообігом (кількістю господарських операцій), які здійснюють діяльність із виконання нематеріаломістких робіт і послуг, тобто такі, предметом діяльності яких не є виробництво готової продукції. Незначний документообіг на таких підприємствах — наслідок обмеженої кількості господарських операцій, невеликої чисельності працюючих (до 10 осіб), який може бути розписаним на 1—3 сторінках Журналу, що робить його зручним у користуванні і роботі.

У Журналі обліку господарських операцій записи здійснюються на підставі первинних та зведених облікових документів, відомостей нарахування заробітної плати й амортизації тощо з відображенням суми операції на рахунках бухгалтерського обліку. Записи до Журналу вносяться за даними про касові операції, операції на рахунках у банках, виконані роботи й послуги (доходи),

нараховану заробітну плату, утримані та нараховані податки (платежі), амортизацію, витрати тощо.

За необхідності записи господарських операцій продовжуються у вкладних аркушах до Журналу. Журнал ведеться щомісяця. Дані рядка "Сальдо на кінець місяця" з Журналу за попередній місяць переносяться у рядок "Сальдо на початок місяця" Журналу за звітний місяць за кожним рахунком бухгалтерського обліку.

Підсумкові дані у Журналі визначають підрахунком суми оборотів за дебетом і кредитом усіх рахунків бухгалтерського обліку і виведенням сальдо на кінець місяця (графи 5—46). Суми дебетових і кредитових оборотів за місяць повинні бути однаковими і дорівнювати сумі з граfi 4 "Сума господарської операції" у рядку "Усього оборотів за місяць".

Спрощена форма бухгалтерського обліку, яка рекомендована для малих підприємств з більшим обсягом документообігу (а отже, і чисельністю працюючих, і обсягом реалізації), виробництвом готової продукції, виконанням матеріаломістких робіт і послуг, передбачає застосування п'яти відомостей та оборотно-сальдової відомості.

Спрощена форма бухгалтерського обліку передбачає узагальнення інформації про господарські операції у таких регістрах бухгалтерського обліку.

Відомість 1-м.

Розділ I. Облік готівки і грошових документів.

Розділ II (зворотна сторона). Облік грошових коштів та їх еквівалентів.

Відомість 2-м.

Розділ I. Облік запасів.

Відомість 3 м.

Розділ I. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами за податками й платежами, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів.

Розділ II (зворотна сторона). Облік розрахунків з оплати праці.

Відомість 4-м.

Розділ I. Облік необоротних активів та амортизації (зносу).

Розділ II (зворотна сторона). Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів.

Відомість 5-м.

Розділ I. Облік витрат.

Розділ II. Облік витрат на виробництво.

Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів.

Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів.

Оборотно-сальдова відомість.

Сума за кожною операцією відображається у відомостях обліку за рахунком, що кредитується, у граfi рахунку, що дебетується, та одночасно (за сумою операції або загальним підсумком оборотів за місяць) у відомості обліку за рахунком, що дебетується, із зазначенням кореспондуючого рахунку.

Залишки коштів за відомостями мають бути зіставлені з відповідними даними первинних та зведених документів, на підставі яких були зроблені записи (звіт касира, банківські виписки тощо). У відомостях вказується місяць, за який вони

складаються.

Така побудова реєстрів відповідає застосуванню спрощеного Плану рахунків та формуванню звітності відповідно до П(С)БО 25. Отже, спрощені реєстри ведуться під час використання спрощеного Плану рахунків та П(С)БО 25.

## **Тема 8. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО УЗАГАЛЬНЕННЯ ДАНИХ ДЛЯ СКЛАДАННЯ ЗВІТНОСТІ**

- 1. Сутність узагальнення даних бухгалтерського обліку за вимогою нормативно-правових документів щодо складання й подання звітності**
- 2. Підготовка облікових даних для складання фінансової звітності**
- 3. Особливості організації робіт з узагальнення даних обліку при складанні звітності**
- 4. Порядок розглядання, подання та оприлюднення звітності підприємств**
- 5. Терміни зберігання бухгалтерських фінансових звітів і Балансів**

### **1. Сутність узагальнення даних бухгалтерського обліку за вимогою нормативно-правових документів щодо складання й подання звітності**

Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, окрім контролю за збереженістю активів, правильністю розрахунків, збереженням капіталу, підпорядковане забезпеченню складання та подання фінансової звітності, що містить інформацію щодо фінансового становища, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Відкриті акціонерні товариства, підприємства-емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи зобов'язані не пізніше 1 червня наступного за звітним року оприлюднювати річну фінансову звітність та консолідовану звітність шляхом публікації в періодичних виданнях або розповсюдження у вигляді окремих друкованих видань. У разі ліквідації підприємств ліквідаційна комісія складає ліквідаційний баланс та у випадках, що передбачені законами, публікує його протягом 45 днів.

**З огляду на це складовою облікової політики підприємства є визначення конкретних умов складання й подання звітності відповідно до вимог згаданого закону: виконавці, терміни складання й подання звітності, способи надання користувачам, визначення органу, який опублікує звітність.**

Окремо варто виділити внутрішню звітність. Бо хоч внутрішня звітність не регламентована нормативно-правовими актами директивних органів, але це не означає, що її регулювання не входить до сфери облікової політики підприємства. Водночас у теорії бухгалтерського обліку організація внутрішньої звітності залишилась поза увагою науковців.

З одного боку, це зумовлено тим, що внутрішня звітність надто специфічна (адже, наприклад, підприємство галузі будівництва не може її організувати аналогічно, як торговельне), а тому й різноманітна за формами.

З іншого ж, теорія бухгалтерського обліку донині не визначилась із сутністю звітності взагалі і в більшості видань її не виокремлюють із складових елементів самої звітності.

При цьому не можна обминути й внутрішню звітність, оскільки одним з аспектів облікової політики підприємства є визначення форми, обсягу й термінів складання облікових або звітних відомостей, які подає служба обліку для потреб оперативного управління роботою підприємства, контролю за виконанням виробничих планів і завдань. Ці відомості можуть бути у формі рапортів, зведень, довідок, табелів. Форму, зміст і термін подання цих документів встановлює головний бухгалтер разом із керівником, враховуючи можливості облікової служби.

Тому в наказі про облікову політику підприємства треба чітко розписати обов'язки працівників бухгалтерії щодо складання звітних форм, подання їх за призначенням з обов'язковим визначенням термінів.

## **2. Підготовка облікових даних для складання фінансової звітності**

Звітним періодом складання фінансової звітності є календарний рік. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим за 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку року до моменту ліквідації.

Підприємства, установи складають фінансову звітність, яка повинна містити повну, правдиву і неупереджену інформацію про стан активів, зобов'язань і капіталу та результати діяльності. Для забезпечення цих та інших вимог до інформації головний бухгалтер підприємства, установи повинен організувати і виконати завершальні роботи перед складанням фінансової звітності. Обсяг цих робіт залежить від періоду, за який складається звітність. Найбільш широкий обсяг цих робіт проводиться перед складанням річного фінансового звіту.

Послідовність цих робіт така:

**1. Вивчення працівниками бухгалтерій нових нормативно-правових документів, змін і доповнень до чинних Законів і нормативних документів, що стосуються змісту, структури і порядку складання та подання звітності;**

**2. Підготовка головним бухгалтером наказу по підприємству, установі про інвентаризацію товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та розрахунків, визначення складу робочих інвентаризаційних комісій, строків проведення і визначення результатів інвентаризацій з відображенням на рахунках бухгалтерського обліку.**

Проведення такої інвентаризації передбачено постановою Кабінету Міністрів України "Про порядок подання фінансової звітності" (п.12), де зазначено, що інвентаризація активів і зобов'язань підприємства є обов'язковою.

Крім цього необхідно дотримуватися вимог передбачених Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків (затверджена наказом Мінфіну України від 11.08.1994 р. № 69).

Для того щоб інвентаризації були проведені якісно і своєчасно, головний бухгалтер зобов'язаний провести детальний інструктаж членів робочої інвентаризаційної комісії, звернути їх увагу на особливості інвентаризації окремих видів майна, видати членам робочих інвентаризаційних комісій необхідні бланки документів. Крім цього, головний бухгалтер та інші члени постійнодіючих інвентаризаційних комісій повинні провести контрольні перевірки на предмет достовірності і повноти інвентаризацій.

Головний бухгалтер повинен прослідкувати за своєчасним завершенням та визначенням результатів інвентаризацій та відображенням їх на рахунках обліку.

**3. Перевірка та уточнення показників періодичної і річної звітності на предмет їх порівнянності.** Необхідність такої перевірки виникає у зв'язку з тим, що окремі закони та нормативні документи вводяться в дію не з дати їх затвердження, а з початку попередніх звітних періодів, а також у зв'язку із структурними змінами на підприємстві.

**4. В сучасних умовах необхідно здійснювати переоцінку активів:**  
дооцінка і уцінка основних засобів:

Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату Балансу. Якщо здійснюється переоцінка об'єкта основних засобів, то на ту ж саму дату слід прожити переоцінку всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату Балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Переоцінену первісну вартість та суму зносу об'єкта основних засобів слід розрахувати множенням відповідно первісної вартості і суми зносу основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості переоцінюваного об'єкта на його залишкову вартість.

Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів необхідно заносити до реєстрів їх аналітичного обліку.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів повинна бути включена до складу додаткового капіталу, а сума уцінки — до складу витрат. Винятком є випадки перевищення суми попередніх уцінок (дооцінок) над сумою попередніх дооцінок (уцінок).

Підприємство може здійснювати переоцінку тільки тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок.

Активний ринок — ринок, якому притаманні такі умови: предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними;

у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;

інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

**5. Узгодження доходів і витрат звітного періоду.** Однією з умов забезпечення реальності даних є дотримання принципу погодженості доходів і витрат, що відносяться до звітного періоду. Тому необхідно нарахувати відповідні резерви, що передбачені наказом про облікову політику, відкоригувати ті, які були створені, але не використані в звітному періоді, і їх залишки не переходять на

наступний фінансовий рік.

Списати витрати майбутніх періодів, в частині що відноситься до звітнього періоду і відобразити усі доходи, які сприяли отриманню прибутку звітнього року. Закрити усі операційні (номінальні) рахунки, які мають відношення до звітнього періоду.

**6. Завершити записи на рахунках аналітичного обліку, скласти в необхідних випадках оборотні відомості за окремими субрахунками до синтетичних рахунків.** Така робота необхідна як для забезпечення достовірності даних, так і для заповнення форм звітності.

**7. Завершити записи у Головній книзі і скласти за синтетичними рахунками Головної книги зведену сторінку Головної книги при журнальній формі обліку для впевненості дотримання подвійного запису, або оборотно-сальдову відомість.** Вивірити дані оборотної відомості за синтетичними рахунками з оборотними відомостями за аналітичними рахунками чи реєстрами аналітичного бухгалтерського обліку.

**8. Заповнити фінансову звітність за формами, передбаченими Міністерством фінансів України, включаючи Примітки і пояснювальну записку до річного звіту та за формами відомчої звітності.**

**9. Перевірити взаємоузгодженість показників фінансової звітності в межах окремих форм і між окремими формами.** Методика узгодженості показників звітності розроблена Міністерством фінансів України і може уточнюватися та доповнюватися міністерствами, відомствами з урахуванням відомчої звітності.

**10. Розглянути і затвердити річну фінансову звітність** відповідно до установчих документів підприємств, установ.

**11. Подати фінансову звітність із супровідним листом за адресами, згідно з Порядком подання фінансової звітності, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000р. № 419.**

Фінансова звітність суб'єктами малого підприємництва та представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності складається у тисячах гривень з одним десятковим знаком, усі інші підприємства складають фінансову звітність у тисячах гривень.

До обов'язкових реквізитів форм звітності входить повна адреса підприємства і дата на яку складається звітність.

Баланс (ф. № 1) та (ф. № 1-М) складається на останній день звітнього періоду:

— за 1 квартал — на 31 березня;

— за 2 квартал — на 30 березня;

— за 3 квартал — на 30 вересня;

— за рік — на 31 грудня.

В Балансі інформація подається на початок звітнього періоду (року) та на кінець звітнього періоду.

Рядки, в яких відсутня інформація, прокреслюються. Виправлення у формах звітності не допускаються.

Заповнені та перевірені форми звітності підписуються керівником і головним бухгалтером підприємства при цьому підписи повинні бути ідентифіковані, тобто

вказуються прізвища осіб, що підписали.

### **3. Особливості організації робіт з узагальнення даних обліку при складанні звітності**

Ураховуючи тривалість складання річного фінансового звіту, весь комплекс робіт доцільно розчленувати на окремі етапи. Виділяють такі етапи робіт: організаційну підготовку (жовтень), річну інвентаризацію (листопад — грудень), складання річного бухгалтерського пробного балансу, фінансових звітних форм, пояснювальної записки тощо (січень), заключні роботи (лютий).

При складанні графіків найбільш оптимальним є послідовність виконання робіт з урахуванням установлених строків подання звітності, досвіду роботи, рекомендацій.

Для організації складання звітності кожне підприємство повинно мати загальний табель звітності. Для його складання насамперед визначають користувачів підсумкової інформації, установлюють перелік адресатів і форм звітності, визначаються особи, відповідальні за виконання. Цей табель дає змогу простежити за своєчасністю подання даних у відповідні органи, а також впливає на зміст заключних робіт з організації звітності.

При організації руху носіїв облікової інформації цього етапу робіт необхідно визначити:

- перелік робіт, які треба виконати під час заповнення окремих форм звітності;
- взаємозв'язок окремих форм;
- склад осіб, що відповідають за підготовку даних для заповнення тієї чи іншої форми;
- строки підготовки даних (дні, години);
- спосіб передачі даних виконавцю;
- технічні засоби, які використовуються для підготовки зведених даних.

На підставі табелів розробляють загальний графік підготовки, складання та подання річного звіту. У графіку передбачають такі підрозділи: загальні питання, інвентаризація, уточнення показників, складання балансу за грудень, окремих форм звітності в січні, підготовку пояснювальної записки, обговорення, здавання, заключні роботи. У кожному розділі передбачають відповідні види робіт, які потрібно виконати.

### **4. Порядок розглядання, подання та оприлюднення звітності підприємств**

Складений бухгалтерський фінансовий звіт детально перевіряється головним бухгалтером як з огляду правильності заповнення усіх рядків Балансу та інших форм, так і на предмет їх взаємоузгодженості. Після цього головний бухгалтер і керівник детально аналізують дані форм фінансової звітності та підписують їх. За відсутності на підприємстві головного бухгалтера, звіт підписує фахівець, який веде облік.

Підписи керівника і головного бухгалтера проставляються у кінці кожної

форми фінансової звітності.

Ця частина звіту повинна включати:

- власноручний підпис особи;
- прізвище та ініціали особи;
- фактичну дату підписання звітності.

До подання річного звіту за адресами, передбаченими Постановою Кабінету Міністерства України “Порядок подання фінансової звітності” від 28.02.00 р №419, він повинен бути розглянутим і затвердженим у порядку, який встановлено законодавством та установчими документами, залежно від суб’єктів господарювання і форм власності (табл. 1).

Таблиця 1

**Розгляд і затвердження річного фінансового звіту підприємств**

<b>Типи підприємств</b>	<b>Хто розглядає і затверджує звіт</b>
Державні підприємства	Загальними зборами трудового колективу і затверджуються вищим органом управління
Акціонерні товариства, включаючи дочірні підприємства	- розглядається правлінням акціонерного товариства; - затверджується загальними зборами акціонерів
Сільськогосподарські підприємства	Розглядаються і затверджуються загальними зборами (зборами уповноважених) членів СП чи пайовиків
Товариства з обмеженою відповідальністю, включаючи дочірні підприємства	Розгляд і затвердження річного звіту здійснюють збори учасників (засновників) цього товариства
Приватні підприємства	Затвердження річного звіту здійснює власник (засновник)
Спільні підприємства (відкриті акціонерні товариства — ВАТ)	Рада засновників

Приклад 1. Оголошення в газеті “Голос України” про загальні збори акціонерів, на яких буде затверджуватися річна фінансова звітність та прийматися рішення про розподіл прибутку.

Фінансова звітність подається зовнішнім користувачам із супровідним листом:

- органам, до сфери управління яких належить підприємство;
- трудовим колективам на їх вимогу;
- власникам (засновникам) відповідно до установчих документів.

Іншим органам та користувачам, а саме:

- органам державної статистики;
- органам Державного казначейства при одержанні фінансувань з державного бюджету;
- фінансовим відділам райдержадміністрацій, міськвиконкомів та фінансовим управлінням обласних, Київської і Севастопольської держадміністрацій при одержанні асигнувань з місцевих держадміністрацій.

Терміни подання підприємствами фінансової звітності установлює міністерство або інший орган виконавчої влади, до сфери управління якого



належать підприємства, або органи місцевого самоврядування, які здійснюють управління майном підприємств комунальної власності.

Датою подання фінансової звітності для підприємства вважається день фактичної її передачі за належністю, а в разі надсилання її поштою — дата одержання адресатом звітності, що зазначена на штампелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата.

Квартальна фінансова звітність (крім зведеної та консолідованої) подається підприємствами за передбаченими адресами не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна

— не пізніше 20 лютого року, що настає за звітним.

Місячний звіт про використання бюджетних асигнувань подається підприємствами не пізніше 5 числа місяця, що настає за звітним, кварталний — не пізніше 15 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річний — не пізніше 22 січня року, що настає за звітним.

Установи та організації, основна діяльність яких фінансується за рахунок бюджету та які перебувають на казначейському обслуговуванні кошторисів, подають погоджену з органами Державного казначейства фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать.

Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади подають зведену фінансову звітність про використання кошторисів доходів і видатків розпорядниками бюджетних коштів Державному казначейству та Рахунковій палаті щокварталу не пізніше 30-го числа місяця, що настає за звітним кварталом, та щороку 1 березня року, що настає за звітним.

У разі, коли дата подання звітності випадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, подають консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у визначенні ними терміни, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше 15 квітня року, що настає за звітним.

Фінансова звітність може надсилатися через відділення зв'язку.

Порядок оформлення поштових відправлень з вкладенням матеріалів звітності, розрахункових документів і декларацій визначений постановою Кабінету Міністрів України від 28.07.1997р. № 799.

Звіти, розрахункові документи і декларації приймаються до відправлення листами (посилками, бандеролями) з оголошеною цінністю з позначкою “Звіт” та з рекомендованим повідомленням про вручення.

Поштові відправлення з вкладенням звітів приймають поштами, вузли та відділення поштового зв'язку.

**Фінансова звітність підлягає оприлюдненню.** Вперше оприлюднення річної бухгалтерської звітності було передбачене Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні (Постанова Кабінету Міністрів України від 03.04.1993 р № 250) де зазначалося, що з метою забезпечення доступності, гласності та відкритості для зацікавлених користувачів (бірж, покупців, постачальників, інвесторів та ін.) річна бухгалтерська звітність підприємств про наслідки фінансово-господарської діяльності, майновий і фінансовий стан є

відкритою для опублікування, крім випадків, передбачених законодавством.

Достовірність звітності, що публікується, підтверджується аудиторською організацією.

Законом “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (стаття 14) передбачено, що фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством.

Відкриті акціонерні товариства, підприємства — емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи зобов’язані не пізніше 1 червня наступного за звітним року оприлюднювати річну фінансову звітність та консолідовану звітність шляхом публікації у періодичних виданнях або розповсюдження її у вигляді окремих друкованих видань.

Закон України “Про цінні папери і фондову біржу” (стаття 24) зазначає, що емітент зобов’язаний не менше одного разу на рік інформувати громадськість про своє господарсько-фінансове становище і результати діяльності (надалі — річний звіт).

Річний звіт публікується не пізніше десяти місяців року, наступного за звітним, і надсилається держателям іменних акцій та реєструючого фінансового органу.

У річному звіті повинні міститися такі дані про емітента:

- а) інформація про господарювання за попередній рік;
- б) підтверджені аудитором (аудиторською фірмою) річний Баланс та довідка про фінансовий стан;
- в) основні відомості про додатково випущені цінні папери;
- г) обґрунтування змін у персональному складі службових осіб.

#### **5. Терміни зберігання бухгалтерських фінансових звітів і Балансів**

Відповідно до наказу Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України від 20.07.98р. № 41 “Перелік типових документів, що створюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств, із зазначенням термінів зберігання документів” бухгалтерська звітність підприємств повинна зберігати в такі терміни (табл. 2).

*Таблиця 2*

#### **Перелік документів, облікових реєстрів, звітності та терміни їх зберігання**

Вид документів	Термін зберігання документів		Примітка
	в установах, організаціях, на підприємствах, документи яких надходять до державних архівів	в установах, організаціях, на підприємствах, документи яких не надходять до державних архівів	
Бухгалтерські звіти й Баланси організацій та підприємств і пояснювальні записки до них; додатки до Балансу, спеціалізовані форми:			
зведені річні	Постійно	До ліквідації ор-	<sup>1</sup> За відсутністю

		ганізацій	річних — постійно
річні	Постійно	До ліквідації ор- ганізацій	<sup>2</sup> За відсутністю річних — 10р.
квартальні	Зр. <sup>1</sup>	Зр. <sup>2</sup>	
Звіти з фінансування:			
зведені річні	постійно	До ліквідації ор- ганізацій	<sup>1</sup> За відсутністю річних — постійно
річні	постійно	Юр	<sup>2</sup> За відсутністю річних -до ліквідації ор- ганізацій
Квартальні	Зр. <sup>1</sup>	Зр. <sup>2</sup>	<sup>3</sup> За відсутності річних і квар- тальних — постійно
1	2	3	4
місячні	1 р. <sup>3</sup>	1р. <sup>4</sup>	<sup>4</sup> За відсутності річних і квар- тальних постійно до ліквідації ор- ганізацій
Передаточні, розділювальні, ліквідаційні Ба- ланси й додатки, пояснювальні за- писки до них	Постійно	До ліквідації організацій	
Протоколи засідань комісій з розгляду й затвердження звітів І Впливсіі:			
річних	Постійно	10р.	<sup>1</sup> За відсутністю річних — постійно
квартальних	Зр. <sup>1</sup>	Зр. <sup>2</sup>	<sup>2</sup> За відсутністю річних — 10р.
Аналітичні таблиці з розробки й аналіз річних звітів і Балансів	Постійно	5р.	
Листування про затвердження й уточнення Балансів і звітів і Балансів	Зр.	Зр.	
Листування про	1р.	1р.	

строки подання бухгалтерської і фінансової звітності			
--	--	--	--

На підприємстві виділяється окреме приміщення (архів) для зберігання бухгалтерських документів, реєстрів та звітності. За ведення архіву несе відповідальність головний бухгалтер.

Квартальні і річні бухгалтерські звіти повинні бути переплетені в окремі папки, які містять перелік матеріалів і сторінок, на яких вони розташовані. По закінченні термінів зберігання звітів, вони підлягають передачі в держархів або ліквідації, про що складається відповідний акт.

## **Тема 9. ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА**

**1. Орієнтовна структура бухгалтерії та нормативно-правове регулювання функціональних обов'язків її працівників за обліковою політикою.**

**2. Вибір форми бухгалтерського обліку за обліковою політикою підприємства.**

**3. Посадові інструкції працівників бухгалтерії**

**4. Документообіг за обліковою політикою підприємства**

**1. Орієнтовна структура бухгалтерії та нормативно-правове регулювання функціональних обов'язків її працівників за обліковою політикою**

Безперечно, успішне функціонування бухгалтерії можливе за умови, коли облікові працівники забезпечують чітку організацію бухгалтерського обліку на підприємстві. Облікова ж політика підприємства загалом своєю метою якраз і має забезпечення такого «облікового порядку», що можливе за умови, коли кожний працівник бухгалтерії буде дотримуватись встановлених вимог щодо своїх службових обов'язків.

Отже складовою облікової політики підприємства є **визначення конкретних обов'язків кожного працівника бухгалтерії підприємства та посадових інструкцій**, в яких деталізовані облікові процедури, які окреслені сутністю його сегмента в цілісному циклі опрацювання документів і реєстрів бухгалтерського обліку та складання й подання фінансової звітності користувачам.

Водночас вимоги ринкової економіки зумовлюють розширення кола обов'язків працівників, зокрема, включення до них **функцій аналітичної інтерпретації облікових даних і звітних показників**, оскільки реалії на більшості підприємств такі, що менеджери в основній своїй масі є спеціалістами-технологами, а тому надто специфічна облікова інформація ними, зазвичай, у формулюванні управлінських рішень ігнорується і приймаються вони нерідко лише на основі інтуїції.

Водночас ефективність виробництва значною мірою залежить від правильної оцінки ретроспективної інформації, яка є основою для прийняття прогностичних

рішень, часто альтернативних. Тому можна визнати слушним, що інформаційна модель на підприємстві повинна органічно поєднувати облікове забезпечення формування звітних показників, їх подання користувачам, аналітичну інтерпретацію як основу для розробки управлінських рішень.

Тому впливає необхідність передбачення в обов'язках кожного працівника бухгалтерії функції аналітичного осмислення даних бухгалтерського обліку, показників внутрішньої і зовнішньої звітності та підготовки аналітичних розробок, які можуть бути сприйнятливими насамперед для менеджерів підприємства.

Проте необхідним елементом облікової політики все - таки має бути визначення структури бухгалтерії, її штатного складу. Звісно, що універсального припису тут дати неможливо, оскільки специфіка підприємств надто різноманітна, починаючи від їх розмірів і закінчуючи організаційними взаємозв'язками між виробничими й обслуговуючими підрозділами. Методика визначення кількісного та якісного складу бухгалтерії, субординації її працівників повинна бути чільною ланкою облікової політики підприємства, навколо якої об'єднується решта її складових. Тому для полегшення орієнтації щодо формування структури й штату бухгалтерії можна рекомендувати її примірний склад як основу для конкретизації на підприємстві з урахуванням його специфічних особливостей.

Організаційна побудова апарату бухгалтерської служби — це форма поділу та кооперування праці, яка передбачає розподіл усього комплексу облікових, контрольних та аналітичних робіт між виконавцями. Є дві форми організаційної побудови апарату облікової служби: централізована і децентралізована.

За **централізованої** форми весь апарат облікової служби як методично, так і адміністративно підпорядкований одному керівнику — головному бухгалтеру (головному економісту). За **децентралізованої** форми організаційної побудови частина апарату з методичних питань підпорядкована одній особі — головному бухгалтеру, а з адміністративних — господарському керівникові (начальнику цеху, виробництва і т. ін.). Варіантом децентралізованої форми організацій бухгалтерської служби є поділ на фінансову та внутрішньогосподарську (управлінську) бухгалтерію.

Організаційна побудова апарату облікової служби залежить від структури. Структура апарату бухгалтерії виражає форму організації виконавців, безпосередньо зайнятих бухгалтерським обліком, контролем і аналізом господарської діяльності в системі управління.

На форму організаційної побудови та структуру апарату облікової служби впливають такі фактори:

- обсяг виробництва;
- загальна чисельність працюючих;
- кількість структурних підрозділів;
- види діяльності;
- характер організації технології виробництва;
- характер функціональних обов'язків;
- кількість філій (дочірніх господарств).

В умовах господарських формувань структура апарату облікової служби має відображувати специфічні умови технології й організації управління виробництвом і

відповідати таким вимогам:

- виключати елементи дублювання та паралелізму;
- бути максимально простою;
- регламентувати чисельність на основі норм керованості;
- враховувати досягнення науки і техніки;
- відповідати досягненням наукової організації праці;
- забезпечувати самостійність та повноцінність кожного підрозділу.

В апараті облікової служби створюються здебільшого самостійні підрозділи у вигляді груп, секторів, підвідділів, бюро тощо. У цих підрозділах організація робіт здійснюється за такими принципами поділу праці:

- оперативно-виробничим;
- функціональним.

Оперативно-виробничий принцип організації розподілу облікової праці застосовується, коли структурні підрозділи створюються за топологічною ознакою: сектор обліку оплати праці, сектор обліку матеріалів тощо. Цей принцип поділу облікової праці характерний для ручного варіанта та варіанта в разі використання ПК.

Функціональний принцип поділу облікової праці потребує такого формування структурних підрозділів, коли групи, сектори утворюються за ознаками однорідності роботи — приймання документів, таксування тощо.

Водночас зрозуміло, що розподіл обов'язків серед працівників не може здійснюватись за механістичним принципом лише з урахуванням якогось одного критерію. Тому цілком слушним є зауваження, що при цьому треба враховувати низку інших особливостей: освіту і стаж роботи облікових працівників, їхні навички і вміння, обсяг господарських операцій, необхідність виконання інших робіт — надання допомоги у веденні первинного обліку за центрами відповідальності, перевірка звітів матеріально-відповідальних осіб, контроль за дотриманням графіків документообігу складання й подання форм звітності та ін.

Проте конкретні особливості обліку на підприємствах зумовлюють те, що операції, відображення яких передбачене в одному журналі, за розподілом обов'язків можуть належати до сфери відповідальності різних працівників.

На одних підприємствах записи в один і той самий журнал проводять різні працівники, на інших закріплюють журнали за конкретними працівниками, а інші виконують всі попередні облікові записи у реєстрах, які є основою для відображення даних у цьому журналі. Останній варіант, прийнятніший, оскільки посилює контрольну функцію обліку, забезпечує належну якість записів операцій у журналах.

При розподілі обов'язків за обліковою політикою на підприємстві варто врахувати, що в сучасних умовах відмова від складання річних і перспективних планів призвела до значного скорочення, або й до повної ліквідації економічної служби на підприємствах, внаслідок чого контроль за раціональним використанням ресурсів перестав здійснюватися або значно скоротився. Тому назріла необхідність вирішення цієї проблеми. Тут може бути два виходи.

Перший - передбачає передачу бухгалтерії функцій економічного відділу подібно до того, як це зроблено в розвинених країнах, при цьому має бути

створений відділ бухгалтерії, що виконує функції формування інформації, її обробки, наступного аналізу та підготовки висновків і пропозицій з передачею результатів розробок для прийняття рішень певною категорією працівників.

Необхідність цього зумовлена відсутністю економічної служби на багатьох підприємствах, тому цю роботу мають виконувати бухгалтери є, але якщо врахувати їх зайнятість фінансовим та податковим обліком, виконувати додаткові функції у них немає можливості. Тому необхідно розширяти штат бухгалтерії, незважаючи на те, що проти цього, як правило, виступає власник підприємства. Зрозуміло, що таке рішення може стосуватись лише великих підприємств.

Інший підхід передбачає передачу економічній службі додаткових обов'язків з формування фактичних даних про витрати та вихід продукції, всі інші функції управлінського обліку.

Вибір між зазначеними формами організації управлінського обліку мабуть доцільно віддати власникам чи менеджерам.

Оскільки в останні роки в Україні все більш актуальною стає проблема впровадження управлінського обліку, то облікова політика щодо розподілу обов'язків серед працівників бухгалтерії має визначатись з урахуванням моделі його взаємозв'язку з підсистемою фінансового обліку.

У формуванні облікової політики підприємства щодо розподілу обов'язків серед працівників бухгалтерії неможливо ігнорувати те, що на практиці, як зазначають зокрема й автори, які категорично проти навіть уживання терміна «податковий облік», заплутаність податкових розрахунків, складність податкової звітності та непомірні штрафи, що сплачує підприємство у разі помилки, змушують підприємство виділяти окремий підрозділ бухгалтерії для ведення податкового обліку. До того ж у зарубіжних облікових системах податковий облік теж розглядають як окремий і самостійний. Отже, облікова політика підприємства має бути визначеною й щодо методики податкового обліку: покладення обов'язків з його ведення на конкретних працівників бухгалтерії чи навіть виокремлення окремого сектора, якщо це велике підприємство, де обсяг податкових розрахунків надто великий; застосування окремих субрахунків для обліку валових витрат, валових доходів або ж вибірки даних за існуючими реєстрами обліку з наступним коригуванням відповідно до змісту податкової звітності тощо.

Облікова політика підприємства щодо розподілу обов'язків серед працівників бухгалтерії визначається й стосовно відображення витрат і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг).

## **2. Вибір форми бухгалтерського обліку за обліковою політикою підприємства**

Облікова політика підприємства має визначатись й щодо застосування форми бухгалтерського обліку, оскільки в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено, що підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку та способу реєстрації й узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, що встановлені цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки даних.

Отож, виходячи з того, що в принципі можливе застосування простої, спрощеної, меморіально-ордерної, журнально-ордерної чи комп'ютеризованої форми бухгалтерського обліку, на підприємстві в наказі про облікову політику треба визначити котрусь із них, враховуючи як особливості діяльності, так і зміст зазначеної форми із таким розрахунком, аби забезпечити як повне висвітлення господарських операцій, так і превалювання їх сутності над формою, тоді облік операцій здійснюється відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Безперечно, найпрогресивнішою на даний час є комп'ютеризована форма бухгалтерського обліку. Але, як зазначають вчені, вибираючи форму бухгалтерського обліку, слід керуватися, по-перше, рівнем технічної оснащеності обліку і перспективами в цій галузі; по-друге, економічною вигідністю; по-третє, контрольно-аналітичними можливостями обліку при тій чи іншій його формі.

Форму обліку слід розглядати як певну систему облікових реєстрів сувої регламентованого змісту, взаємопов'язаних чітким порядком і способом запису операцій господарства. Тому для раціоналізації структури бухгалтерії обліку, величезне значення мають правильний вибір форми реєстрів синтетичного й аналітичного обліку, властивих застосовуваним формі бухгалтерського обліку.

Наприклад, малі підприємства, які здійснюють невелику кількість господарських операцій, можуть застосовувати просту форму бухгалтерського обліку, яка передбачає лише ведення Журналу обліку господарських операцій та Відомості обліку розрахунків з оплати праці, з дебіторами і кредиторами.

За більшої кількості операцій — спрощену форму бухгалтерського обліку, за якою кількість реєстрів більша, оскільки містить Відомості 1-М — 5-М та Оборотно-сальдову відомість, або ж застосовувати журнали, які затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 36.

Звісно, що це не означає обов'язковості проведення записів у цих реєстрах вручну, бо за наявності комп'ютера та відповідного програмного забезпечення робити з їх застосуванням.

У бюджетних установах реєстри бухгалтерського обліку (картки та книги аналітичного обліку, меморіальні ордери) і порядок їх ведення визначені наказом Державного казначейства України № 100 від 06.10.2000р.

Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 N 356.

Наказ міністерства аграрної політики України “Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та методичних рекомендацій щодо їх застосування” від 4 червня 2009 року N 390.

З цієї точки зору найпрогресивнішою є таблично-автоматизована, а найпоширенішою усе ж таки — журнально-ордерна форма обліку.

### **3. Посадові інструкції працівників бухгалтерії**

Безумовно, що сама по собі облікова політика підприємства здійснюватись не може, а розраховувати на її стихійне запровадження на відповідних ділянках бухгалтерського обліку не доводиться. Звідси впливає необхідність певної



організаторської роботи щодо виконання вимог наказу про облікову політику підприємства; її мають здійснювати як керівник підприємства, так і головний бухгалтер.

Зокрема, керівник підприємства повинен створити належні умови для забезпечення здійснення облікової політики, оскільки згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів. Він же несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом установленого терміну, але не менше трьох років.

Водночас усе-таки безпосередньо організацію облікової політики на підприємстві забезпечує головний бухгалтер, оскільки лише він, як компетентний спеціаліст може контролювати виконання пов'язаних з нею надто специфічних робіт. У загальному плані вони визначені тим же Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Головний бухгалтер або особа, на яку покладене ведення бухгалтерського обліку підприємства:

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;

- організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх операцій;

- бере участь в оформленні матеріалів, які пов'язані з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

- забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

Водночас керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерської обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення і подання до обліку первинних документів.

Таким чином, організація здійснення облікової політики підприємства — прерогатива двох посадових осіб, але це не означає, що на цьому вона завершується оскільки в принципі облікову політику підприємства здійснюють усі посадові особи, які тією чи іншою мірою пов'язані із забезпеченням бухгалтерського обліку господарських операцій. Насамперед це, звичайно, працівники бухгалтерії, які безпосередньо виконують повсякденну рутинну роботу щодо виконання вимог облікової політики на підприємстві.

Тому загалом організацію здійснення облікової політики на підприємстві можна розглядати як виконання кожним обліковим працівником визначених його службовими обов'язками функцій і процедур, причому не тільки безпосередньо на власному робочому місці, а й щодо забезпечення контролю за дотриманням вимог

установленої облікової політики іншими посадовими особами структурних підрозділів підприємства, насамперед - матеріально-відповідальними особами: комірниками, завідувачами складів, вагарями, а також обліковця - диспетчера автопарку та ін. У цьому разі вони діють від імені керівника підприємства і головного бухгалтера, тому їх вимоги щодо забезпечення облікової політики такі ж обов'язкові, як і перших двох осіб.

У свою чергу це вимагає конкретизації в наказі про облікову політику (або додатку до нього) функціональних обов'язків кожного працівника бухгалтерії, які традиційно пов'язуються насамперед із визначенням найменування їх посад. Облікова політика підприємства повинна бути чітко визначена в робочих інструкціях, які мають бути конкретизовані щодо особливості роботи бухгалтерів на кожному робочому місці.

Посадова інструкція — це нормативний документ, в якому визначено завдання, права, обов'язки і відповідальність посадової особи. Її розробляють щодо конкретної штатної посади.

У посадовій інструкції розкривають функціональну структуру діяльності посадової особи як комплексу елементів: цілей, завдань і програм; функцій, форм і методів управління; інформації, технічних засобів управління.

Структура типової посадової інструкції облікового працівника може бути такою: назва посади; загальні положення, цілі й завдання, права й обов'язки; відповідальність; взаємозв'язок з іншими посадовими особами; критерії оцінки виконання обов'язків; оклад та премія; порядок призначення, звільнення і заміщення посади; висновок.

Діяльність посадової особи спрямована на реалізацію багатьох завдань, які впливають із загальних завдань структурного підрозділу та об'єкта управління в цілому. Виконання посадовою особою її функцій забезпечується реалізацією відповідних завдань, які впливають із завдань підрозділу, підприємства.

Додержання посадової інструкції має бути покладене в основу оцінки роботи працівника. У разі правильної системи критеріїв такої оцінки і відповідного морального та матеріального стимулювання вона може сприяти підвищенню продуктивності й ефективності праці.

Водночас зрозуміло, що на кожному підприємстві забезпечити науково-обґрунтоване нормування праці облікових працівників за посадами на основі хронометражу неможливо і для цього доводиться використовувати усереднені критерії визначення їх кількості, наприклад з урахуванням чисельності середньорічних працівників. Звісно, посаду головного бухгалтера за цим критерієм не визначають і він один на підприємство, хіба що будуть організовані дві бухгалтерії — фінансова та управлінська, причому незалежні одна від одної. Але поки що на вітчизняних підприємствах щодо такого поділу бухгалтерського апарату мови не йдеться.

Головний бухгалтер забезпечує організацію бухгалтерського обліку на підприємстві, в організації, установі, а також контроль за раціональним, економним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, збереженням власності.

Головні бухгалтери призначаються на посаду і звільняються з неї наказом

керівника підприємства. Очолюваний головним бухгалтером відділ бухгалтерії підприємства, організації, установи є самостійним структурним підрозділом (службою) і не повинна входити до складу якого-небудь іншого підрозділу (служби).

Головний бухгалтер підпорядковується безпосередньо керівнику підприємства (організації, установи), а з питань організації бухгалтерського обліку і складання звітності, порядку і методики здійснення контролю — начальнику управління (відділу) бухгалтерського обліку і звітності (головному бухгалтеру) керівного органу.

#### **4. Документообіг за обліковою політикою підприємства**

Документальне оформлення операцій, формування первинних, зведених та узагальнюючих даних і показників, складання звітності пов'язані з великою кількістю операцій, у здійсненні яких беруть участь багато виконавців. Це потребує узгодженої схеми дій та процедур руху облікової інформації. Упорядкування руху кожного документа з моменту складання до передачі в архів підприємства в економічній літературі отримало назву документообіг.

Правильна організація документообігу на підприємстві – найважливіша частина побудови всього облікового процесу, оскільки від того, наскільки чітко й ефективно налагоджене переміщення документів, залежить їх своєчасне опрацювання, складання звітності, контроль за процесами господарювання та одержання інформації для потреб управління.

Рух первинних документів за термінами та відповідальними особами визначається графіком документообігу, що є індивідуально розробленою схемою взаємодії всіх підрозділів підприємства від моменту створення чи отримання документа до його передачі у місце зберігання.

Документообіг є на будь-якому підприємстві, а його графік – усе ще рідкість. Графік документообігу визначає послідовність виконуваних облікових робіт, терміни виконання і дозволяє усунути можливість дублювання, визначити точки перетину взаємо-контрольованих показників, рівномірно розподіляти зайнятість працівників в обліковому процесі.

Переконані, що підприємство в цілому та його керівництво й бухгалтерський відділ зокрема мають бути зацікавлені в наявності графіка документообігу.

Розрізняють індивідуальні та зведені носії облікової інформації, однак перевагу надають останнім. Зведені графіки можна формувати за підприємством в цілому, за топологічними ознаками (облік касових операцій, облік основних засобів) і за темами (облік надходження матеріалів, відпуск на виробництво), за господарськими процесами.

Вважаємо, що раціональна організація документообігу та циркуляція інформації передбачає: чітке визначення осіб, відповідальних за виписування, візування, перевірку й опрацювання документів, терміни подання до бухгалтерії, порядок зберігання та відповідальних виконавців.

Оскільки документуванням займаються на лише працівники бухгалтерії, а й особи, які безпосередньо здійснюють господарські операції чи дають дозвіл на їх проведення, кожному виконавцеві слід зробити витяг із графіка документообігу з

переліком первинних документів, що належать до його функціональних обов'язків.

Структура документообігу має бути такою, щоб забезпечувати вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом матеріальних цінностей, від документалізації обліку матеріальних ресурсів залежить правильне віднесення їх на витрати виробництва, реальність оцінки незавершеного виробництва та його відображення у звітності.

## СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

### Основна

1. Верига Ю.А. Облікова політика підприємства : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2015.
2. Житний П. Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово–промислових систем: методологія та організація [Текст] : монографія / П. Є. Житний ; Східноукраїнський національний ун-т ім. В. Даля. – Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2010. – 351 с.
3. Задорожний З.-М.В. Стан і перспективи розвитку вітчизняної системи обліку : монографія. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – 294 с.
4. Журавель Г. П., Клевець В. Б., Хомин П. Я. Облікова політика підприємств. – К.: Видавничий дім „Професіонал”, 2008. – 420 с.
5. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с.
6. Клевець В. Б. Облікова політика за стандартами: Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 2008. – 313 с.
7. Коцупатрий М. М. Облікова політика підприємства [Текст] : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни / М. М. Коцупатрий, О. Г. Бірюк. – К. : КНЕУ, 2010. – 274 с.
8. Литвин, Р. П. Облікова політика : курс лекцій. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 106 с.
9. Лудченко О. М. Облікова політика підприємств [Текст] : навч. посіб. до самост. і практ. робіт для студентів усіх форм навч. / О. М. Лудченко, І. В. Головач. – Краматорськ : [ДДМА], 2012. – 103 с.
10. 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.
11. Плаксієнко В.Я. Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах : підручник. – К. : ЦУЛ, 2014. – 448 с.
12. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.

### Додаткова

13. Беренда Н. І. Облік доходів: питання облікової політики підприємства // Формування ринкових відносин в Україні. – 2013. – № 2. – С. 111-114.
14. Білик М.Д. Облікова політика та її вплив на формування фінансового результату діяльності підприємства // Формування ринкових відносин в Україні. – 2013. – № 4. – С. 201-208.
15. Боднарчук Н.В. Проблеми формування облікової політики на сільськогосподарських підприємствах України // Менеджер. – 2012. – №2. – С. 78-83.
16. Васільєва Л.М. Принципи формування облікової політики // Інноваційна економіка. – 2013. – № 2. – С. 322-324.
17. Войтенко Т. Основи облікової політики // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – 5 січ. (№ 1-2). – С. 6-13.
18. Вороная Н. Вибір елементів облікової політики підприємства // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – 5 січ. (№ 1-2). – С. 14-17.
19. Гоголь Т. Особливості облікової політики на підприємствах малого бізнесу // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 12. – С. 13-19.

20. Грабовенко, О.А. Облікова політика підприємства: визначення та проблеми формування // Економіка. Фінанси. Право. – 2016. – № 3. – С. 19-24.
21. Граковський, Ю. Облікова політика підприємства // Вісник. Право знати все про податки і збори. – 2016. – № 7. – С. 31-34.
22. Дерев'яно, С. Як сформувавши облікову політику підприємства // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2015. – № 5. – С. 2-12.
23. Домбровська Н.Р. Формування облікової політики щодо витрат підприємств по заготівлі та переробці зерна // Інноваційна економіка. – 2012. – № 2. – С. 139-143.
24. [Іщенко В.І.](#) Облікова політика в контексті зарубіжної практики / В. І. Іщенко // Економіка АПК : міжнародний науково-виробничий журнал. – 2014. - № 9. – С. 96 – 102.
25. Іщенко, В. Упорядковуємо облікову політику та організацію бухгалтерського обліку // Головбух : Бюджет. – 2015. – № 8 (27 лют.). – С. 6-24.
26. Карпова В. Облікова політика – 2015: нові правила // Бухгалтерія : бюджет. – 2015. – № 5 (2 лют.). – С. 13-14,19-20.
27. Кірсанова В.В. Вплив облікової політики підприємства на формування його фінансових результатів // Інноваційна економіка. – 2013. – № 6. – С. 321-325.
28. [Клевець В.](#) Облікова політика підприємства: фінансовий, управлінський та податковий аспект / В. Клевець // Аграрна економіка : науковий журнал Львівського національного аграрного університету. – 2013. – Том т. 6, № 3/4. – С. 38 – 42.
29. Колос, І. Особливості облікової політики для сучасного підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 2-3. – С. 41-52.
30. Мервенецька, В. Облікова політика сільськогосподарських підприємств щодо біологічних активів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 8-9. – С. 52-57.
31. Облікова політика в системі бухгалтерського обліку на підприємстві // Інноваційна економіка. – 2012. – № 5. – С. 106-112.
32. Олійник Я.В. Концептуальні засади нормативного забезпечення облікової політики підприємств // Фінанси України. – 2014. – № 5. – С. 116-126.
33. Приходько І. П. Облікова політика сучасного підприємства: теоретичні аспекти формування // Економіка та держава. – 2013. – № 5. – С. 73-76.
34. Радіонова Н. Облікова політика як методологічна основа управління підприємством // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 2-3. – С. 53-60.
35. Сидоренко І. В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика / Сидоренко І. В., Сопільник А. О. // Научный вестник ДГМА. – 2011. – № 1 (7Е). – С. 318–322.