

В. А. Кулик, З. М. Левченко

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК



Київ – 2019

*Затверджено до друку Вченою радою
Полтавської державної аграрної академії як навчальний посібник
для здобувачів вищої освіти спеціальності «Облік і оподаткування»
(протокол № 17 від 23 квітня 2019 р.)*

Рецензенти:

Крутова Анжеліка Сергіївна, доктор економічних наук, професор завідувач кафедри фінансів, аналізу та страхування Харківського державного університету харчування та торгівлі;

Сердюков Костянтин Георгійович, доктор економічних наук, доцент, директор Харківського інституту фінансів Київського національного торговельно-економічного університету;

Чижєвська Людмила Віталіївна, доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту Державного університету «Житомирська політехніка».

Авторський колектив:

Кулик Вікторія Анатоліївна, доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»;

Левченко Зоя Михайлівна, кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри організації обліку та аудиту Полтавської державної аграрної академії.

Кулик В. А., Левченко З. М.

К 90 Облікова політика підприємства: навч. посіб. [для студ. вищих навч. закл.] / В. А. Кулик, З. М. Левченко. – Київ : SBA-Print, 2019. – 238 с.

ISBN 978-617-7594-10-8

У навчальному посібнику висвітлене законодавче та нормативно-правове забезпечення формування облікової політики підприємств, зокрема, підприємств аграрного сектору економіки. Зазначені мета та завдання облікової політики. Визначено місце в організації бухгалтерського обліку та формуванні фінансової звітності підприємств, вимоги і принципи формування облікової політики, основні методологічні підходи та наведені приклади розрахунків.

До кожної теми запропоновані методичні рекомендації для проведення практичних занять та виконання самостійної роботи. Навчальний посібник призначений для вивчення методики формування облікової політики підприємства студентами економічних спеціальностей. Він також буде корисний практикуючим фахівцям з бухгалтерського обліку та оподаткування.

УДК 657.1(075.8)

ISBN 978-617-7594-10-8

© Кулик В. А., Левченко З. М., 2019.
© SBA-Print, 2019.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
Тема 1. Суть і значення облікової політики	7
1. Зміст поняття «облікова політика підприємства» та її місце у системі бухгалтерського обліку	7
2. Рівні облікової політики та суб'єкти її формування	10
3. Основні елементи облікової політики підприємства	12
Тема 2. Порядок формування облікової політики щодо основних засобів	20
1. Основні засоби підприємства як об'єкт облікової політики	20
2. Критерії визначення справедливої вартості у момент їх придбання.	22
3. Методи нарахування амортизації основних засобів	23
4. Порядок проведення переоцінки основних засобів	29
Тема 3. Порядок формування облікової політики щодо нематеріальних активів та інших необоротних активів.	43
1. Нематеріальні активи підприємства як об'єкт облікової політики.	43
2. Типові форми первинних документів для обліку нематеріальних активів	46
3. Порядок проведення інвентаризації нематеріальних активів	49
Тема 4. Порядок формування облікової політики щодо запасів	55
1. Підходи до визначення одиниці обліку запасів	55
2. Способи обліку транспортно-заготівельних витрат, понесених на придбання запасів	57
3. Методи оцінки вибуття запасів	59
4. Способи обліку готової продукції	62
5. Способи оцінки незавершеного виробництва	66
Тема 5. Порядок формування облікової політики щодо біологічних активів	77
1. Біологічні активи та їх види.	77
2. Оцінка біологічних активів та продукції сільськогосподарського виробництва за справедливою вартістю	79
3. Елементи облікової політики щодо біологічних активів	79

Тема 6. Порядок формування облікової політики щодо обліку доходів, витрат та фінансових результатів	88
1. Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	88
2. Способи обліку витрат та порядок закриття транзитних рахунків	89
3. Елементи облікової політики щодо виробничих витрат	92
Тема 7. Порядок формування облікової політики щодо власного капіталу та фінансових інструментів	103
1. Структура власного капіталу підприємства.	103
2. Формування статутного (складеного) капіталу господарських товариств	104
3. Порядок зміни розмірів статутного (складеного) капіталу у акціонерних товариствах	105
4. Фінансові інструменти як елемент облікової політики	108
Тема 8. Порядок формування облікової політики щодо обліку фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості та зобов'язань	113
1. Дебіторська заборгованість та її види	113
2. Методи нарахування резерву сумнівних боргів та спосіб визначення коефіцієнта сумнівності	114
3. Визначення дати визнання придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів	117
4. Виплати працівникам та порядок обліку векселів як елементи облікової політики.	118
Тема 9. Зміст, структура і порядок складання розпорядчого документу про облікову політику підприємства	132
1. Зміст і порядок складання розпорядчого документу про облікову політику	132
2. Зміст і порядок складання додатків до розпорядчого документу про облікову політику	135
3. Критична оцінка розпорядчих документів про облікову політику вітчизняних підприємств	136
ТЕСТИ ДЛЯ ПЕРЕВІРКИ ЗНАНЬ	141
ТЕМАТИКА РЕФЕРАТІВ	146
СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	148
ДОДАТКИ	149

ВСТУП

«Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності», таке визначення облікової політики наведене у Законі України від «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Основна мета облікової політики – забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, що є необхідною для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.

Метою навчальної дисципліни «Облікова політика підприємства» є оволодіння методикою формування облікової політики підприємства.

Завданнями навчальної дисципліни є: вивчення теоретичних основ формування облікової політики підприємств та набуття практичних навичок щодо застосування альтернативних способів і прийомів обліку окремих видів активів, зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів, здійснення їх критичної оцінки та вибору найбільш оптимального залежно від поставлених цілей.

У результаті вивчення навчальної дисципліни студенти повинні оволодіти низкою кваліфікаційних характеристик.

До загальних компетентностей належать:

- здатність до абстрактного мислення, аналізу, синтезу та застосовування знань у практичних ситуаціях;
- знання та розуміння предметної області і професійної діяльності з можливостями проведення досліджень на відповідному рівні;
- здатність до пошуку, оброблення та аналізу інформації з різних джерел, застосування інформаційних і комунікаційних технологій;
- здатність вчитися і оволодівати сучасними знаннями, вміння виявляти, ставити та вирішувати проблеми;
- здатність приймати обґрунтовані рішення та працювати в команді;
- здатність генерувати нові ідеї (креативність, бути критичним і самокритичним);
- здатність виявляти ініціативу та підприємливість, мотивувати людей та рухатися до спільної мети.

До фахових компетентностей належать:

– здатність підтримувати релевантний рівень економічних знань та постійно підвищувати свої професійні компетентності;

– здатність теоретично обґрунтовувати методологію та методику облікової політики підприємства та процедури її вибору, складати розпорядчі документи щодо організації обліку на підприємствах.

Програмними результатами навчання є:

– вміння працювати як самостійно, так і в команді; проявляти самостійність і відповідальність у роботі, професійну повагу до етичних принципів, демонструвати повагу до індивідуального та культурного різноманіття;

– вміння визначити місце і значення облікової, аналітичної, контрольної, податкової та статистичної систем в інформаційному забезпеченні користувачів обліково-аналітичної інформації у вирішенні проблем в сфері соціальної, економічної і екологічної відповідальності підприємств, установ, організацій;

– усвідомлення сутності об'єктів обліку, аналізу, контролю, аудиту, оподаткування та розуміння їх ролі і місця в господарській діяльності;

– володіння методичним інструментарієм обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування господарської діяльності підприємств;

– розуміння особливостей практики здійснення обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування діяльності підприємств, установ та організацій різних форм власності, організаційно-правових форм господарювання та видів економічної діяльності;

– вміння обґрунтовувати ефективність прийняття рішення з використанням обліково-аналітичної інформації та розуміння організаційно-економічний механізм управління підприємством.

– вміння виконувати професійні функції з урахуванням вимог трудової дисципліни, планування та управління часом.

Навчальний посібник розроблений для вивчення теоретичних питань та засвоєння практичних навичок вибору окремих елементів облікової політики підприємства.

На практичних заняттях студенти виконують запропоновані їм завдання під керівництвом викладача, користуючись інформаційними джерелами та конспектом лекцій.

До кожної теми навчальної дисципліни додаються питання для самостійного вивчення і завдання.

Тема 1.

Суть і значення облікової політики

Перелік питань лекції

1. Зміст поняття «облікова політика підприємства» та її місце у системі бухгалтерського обліку.
2. Рівні облікової політики та суб'єкти її формування.
3. Основні елементи облікової політики підприємства.

1. Зміст поняття «облікова політика підприємства» та її місце у системі бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік в Україні регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

Відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», облікові політики – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємств, що здійснюють свою діяльність на території України повинно відповідати принципам бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», є:

- повне висвітлення – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

- автономність – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та

зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

- послідовність – постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

- безперервність – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі;

- нарахування – доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

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

- єдиний грошовий вимірник – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці;

- інших принципів, визначених міжнародними стандартами або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством.

Одним із принципів бухгалтерського обліку, що прямо відноситься до порядку формування та застосування облікової політики підприємства є принцип послідовності.

За допомогою принципу послідовності досягається порівнянність показників фінансової звітності, 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 звітних даних є подання відповідної інформації за попередній період, розкриття інформації про облікову політику та її зміни.

Порядок зміни облікової політики підприємства регулюється П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

Відповідно до п. 9 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», облікова політика підприємства може змінюватися, якщо:

– змінюються статутні вимоги підприємства (наприклад, при реорганізації, зміні організаційно-правової форми чи видів діяльності підприємства);

– змінюються вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку (це стосується внесених Міністерством фінансів України змін і доповнень у вимоги П(С)БО, якими регламентуються альтернативні прийоми і способи обліку чи оцінки окремих об’єктів);

– зміни забезпечать більш достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства (це можливо, коли обраний елемент облікової політики не є економічно виправданим і призводить до суттєвого викривлення облікової та звітної інформації).

При цьому не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

1) подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх;

2) подій або операцій, які не відбувалися раніше.

Зміни облікової політики, що регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», можуть відображатися за ретроспективним та перспективним підходом (рис. 1.1).

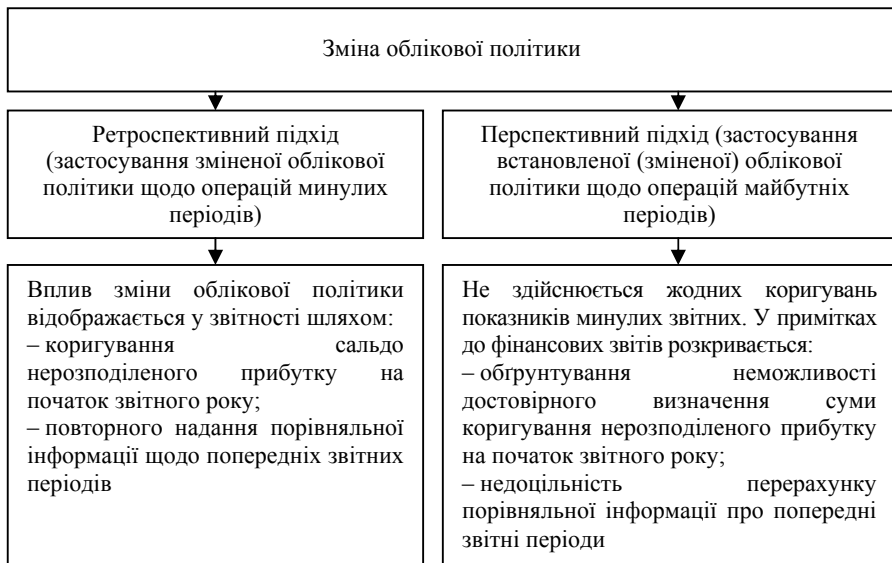


Рис. 1.1. Порядок зміни облікової політики відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»

2. Рівні облікової політики та суб'єкти її формування

Облікова політика підприємства є важливим інструментом, завдяки якому існує можливість оптимального поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку. Рівні застосування облікової політики та суб'єкти її формування наведено на рис. 1.2.

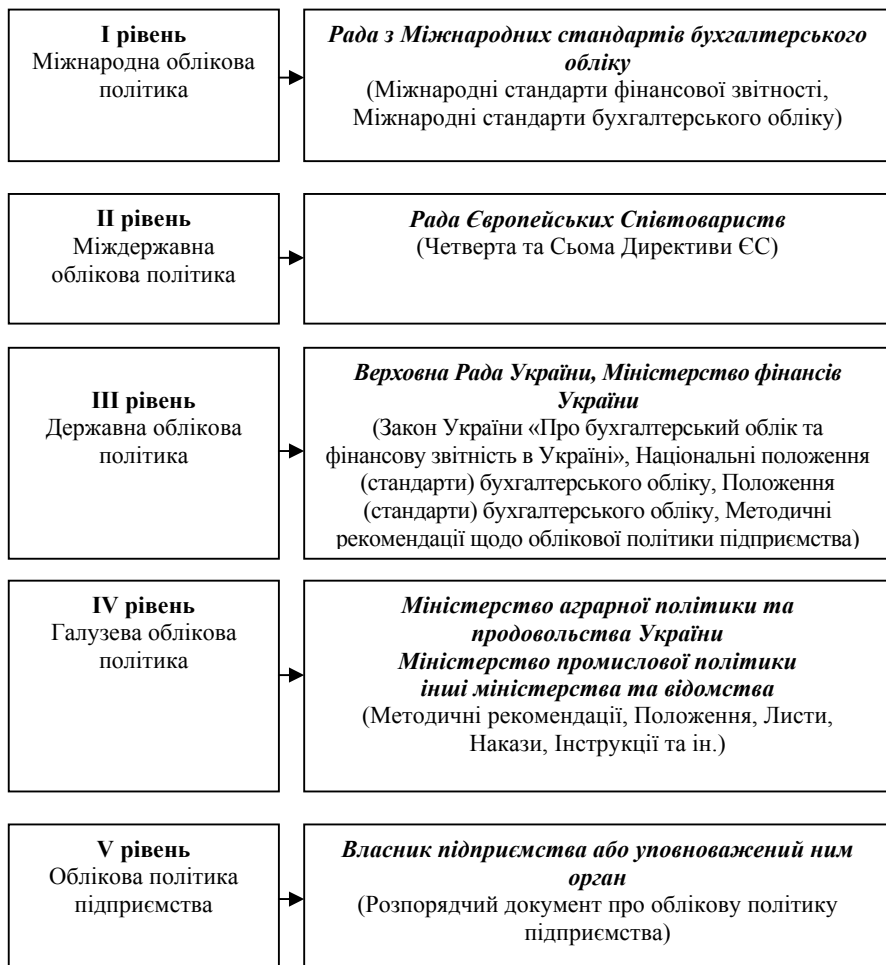


Рис. 1.2. Рівні застосування облікової політики та суб'єкти її формування

Формування облікової політики як на державному рівні так і на рівні підприємства здійснюється під впливом багатьох чинників (рис. 1.3), що зумовлюють різні аспекти регламентації облікової політики на кожному із представлених ієрархічних рівнів.



Рис. 1.3. Вплив чинників на формування облікової політики

Облікова політика, сформована на рівні конкретного суб'єкта господарювання є дієвим інструментом впливу на показники його

фінансової звітності. Зміст розпорядчого документу про облікову політику є релевантним джерелом інформації про методику формування показників бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. Інтереси користувачів до змісту розпорядчого документу про облікову політику наведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Напрями інформаційного забезпечення різних категорій користувачів

Користувачі	Інтереси користувачів
Власники	Прагнуть максимізувати прибутковість підприємства з метою отримання вищих дивідендів та зростання курсу акцій
Менеджери, працівники	Прагнуть до зменшення прибутковості, оскільки бажають отримувати більшу заробітну плату та інші заохочення, що здійснюються за рахунок прибутку
Державні органи	Прагнуть отримати реальну, достовірну інформацію про фінансовий стан та прибутковість підприємства
Кредитори	Прагнуть максимізувати прибутковість підприємства з метою отримання відсотків та інших премій
Дебітори	Прагнуть до отримання інформації про зменшення прибутковості підприємства з метою отримання відстрочки платежів
Громадськість, потенційні інвестори	Прагнуть отримати реальну, достовірну інформацію про фінансовий стан та прибутковість підприємства

3. Основні елементи облікової політики підприємства

Перелік елементів облікової політики, що мають бути відображені у розпорядчому документі про облікову політику підприємства встановлено Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства № 635 від 27.06.2013 року.

Елемент облікової політики – це конкретно обраний або самостійно розроблений підприємством, виходячи з умов і специфіки його діяльності, спосіб (прийом) або процедура обліку конкретного об'єкта облікової політики.

Об'єктом облікової політики підприємства є об'єкт обліку, щодо якого нормативно-правовими документами передбачено альтернативні варіанти обліку.

Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, визначено, що розпорядчий документ про облікову політику підприємства визначає, зокрема:

- методи оцінки вибуття запасів;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- підходи до переоцінки необоротних активів;
- застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
- підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності);
- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);
- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
- дату визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;
- базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності;

- періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
- критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості;
- підходи до класифікації пов'язаних сторін;
- дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу;
- дату первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу;
- складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства;
- періодичність та об'єкти проведення інвентаризації;
- визначення одиниці аналітичного обліку запасів;
- спосіб складання звіту про рух грошових коштів;
- підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів до первісної вартості або витрат звітного періоду.

Перелік практичних завдань та порядок їх виконання

Завдання 1.1.

Визначити напрями інформаційного забезпечення різних категорій користувачів:

- власники;
- менеджери;
- працівники;
- державні органи;
- дебітори;
- кредитори;
- потенційні інвестори.

Завдання 1.2.

Визначити відповідність чинників облікової політики та її рівнів, результати оформити у табл. 1.2:

- міжнародна облікова політика;
- міждержавна облікова політика;
- державна облікова політика;
- галузева облікова політика;
- облікова політика підприємства.

Таблиця 1.2

Взаємозв'язок рівнів облікової політики та її чинників

Чинники облікової політики	Рівні облікової політики
Системи та форми розрахунків з покупцями та постачальниками	
Взаємини з фінансовими структурами	
Розвиток мережевих технологій	
Система звітності перед власниками, а також іншими користувачами фінансової інформації	
Загальноекономічна ситуація в державі	
Рівень розвитку ринкових відносин	
Рівень інтеграції економіки у міжнародне та європейське співтовариство	
Юридичне середовище	
Ступінь взаємодії міжнародних та національних стандартів обліку і звітності	
Форма власності та організаційно-правова форма підприємства	
Вид діяльності	
Податкова політика	
Рівень кваліфікації кадрів	
Національні особливості	
Організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів	
Кількість господарських операцій, обсяги діяльності, обсяг продажу, чисельність персоналу, наявність відокремлених підрозділів, дочірніх підприємств	
Глобалізаційні процеси	
Особливості оподаткування виду діяльності	
Ступінь демократизації суспільства	
Поточна та довгострокова мета підприємництва	
Ступінь матеріально-технічного оснащення (комп'ютерна техніка, програмне забезпечення)	
Транснаціоналізація бізнесу	
Технологічні особливості виробництва (промислові підприємства), особливості організації постачання та збуту	
Стан законодавства, перспективи його зміни	

Завдання 1.3.

Визначити зміст дій при зміні облікової політики в залежності від їх характеру, при використанні ретроспективного та перспективного підходів.

Завдання для самостійної роботи

Завдання 1.1.

Визначити елементи облікової політики у відповідності до вимог її нормативно-правового забезпечення в Україні. Результати оформити у табл. 1.3.

Таблиця 1.3.

Нормативно-правове забезпечення облікової політики в Україні

Нормативно-правовий акт	Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти обліку
Основні засоби		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»		
	Періодичність розподілу сум	
	переоцінки до перерозподілу прибутку	
Нематеріальні активи		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»		
Запаси		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»		
Поточна дебіторська заборгованість		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»		
Зобов'язання		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»		

Нормативно-правовий акт	Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти обліку
Фінансові інвестиції		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції»		
Фінансові інструменти		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти»		
Оренда		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»		
Доходи		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»		
Витрати		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»		
Інструкція про застосування Плану рахунків		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»		
Відстрочені податкові активи і зобов'язання		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»		
Будівельні контракти		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти»		
Гудвіл		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»		
Облікова політика груп підприємств		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність»		

Нормативно-правовий акт	Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти обліку
Вплив валютних курсів та інфляції		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 «Вплив інфляції»		
Операції з пов'язаними сторонами		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних осіб»		
Звітність суб'єктів малого підприємництва		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»		
Виплати працівникам		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»		
Необоротні активи, утримувані для продажу		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»		
Сегменти діяльності		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами»		
Біологічні активи		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»		
Інвестиційна нерухомість		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість»		
Фінансові результати		
Інструкція про застосування Плану рахунків		
Суттєвість інформації		
Про суттєвість: Лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 № 304230-04108		
Фінансова звітність		
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»		

Завдання 1.2.

Визначити критерії суттєвості інформації для окремих об'єктів обліку. Результати оформити у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Поріг суттєвості для різних об'єктів обліку та господарських операцій¹

Об'єкти обліку та господарські операції	Розмір порогу суттєвості
Окремі об'єкти обліку активів, зобов'язань і власного капіталу	
Окремі види доходів і витрат	
З метою відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку	
Для інших господарських операцій та об'єктів обліку	
Для визначення оренди фінансовою	
Для розкриття інформації про сегменти	
Для визначення подібних активів	
Для інших господарських операцій та об'єктів обліку	

Контрольні запитання:

1. Який зміст поняття «облікова політика підприємства» відповідно до вимог вітчизняного та міжнародного законодавства?
2. Які є рівні облікової політики?
3. Хто відповідає за формування облікової політики підприємства?
4. Які є елементи облікової політики підприємства?
5. Які принципи бухгалтерського обліку діють в Україні?

¹ Лист Міністерства фінансів України № 04230-04108 від 29.07.2003 р. «Щодо застосування критеріїв суттєвості у бухгалтерському обліку».

Тема 2.

Порядок формування облікової політики щодо основних засобів

Перелік питань лекції

1. Основні засоби підприємства як об'єкт облікової політики.
2. Критерії визначення справедливої вартості у момент їх придбання.
3. Методи нарахування амортизації основних засобів.
4. Порядок проведення переоцінки основних засобів.

1. Основні засоби підприємства як об'єкт облікової політики

Відповідно до вимог п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби», 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).

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами:

1. Основні засоби
 - 1.1. Земельні ділянки.
 - 1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом.
 - 1.3. Будівлі, 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 та плодоносні рослини.
 - 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.

Для того, щоб розмежувати основні засоби та малоцінні необоротні матеріальні активи, які є часто подібними за призначенням та строком використання, П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачено, що підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до їх складу (рис. 2.1). Так, згідно з Податковим кодексом України об'єкти необоротних активів вартістю більше 6000 грн. відносяться до складу основних засобів, а вартістю менше 6000 грн. – до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. У фінансовому обліку вартісна межа може бути іншою.

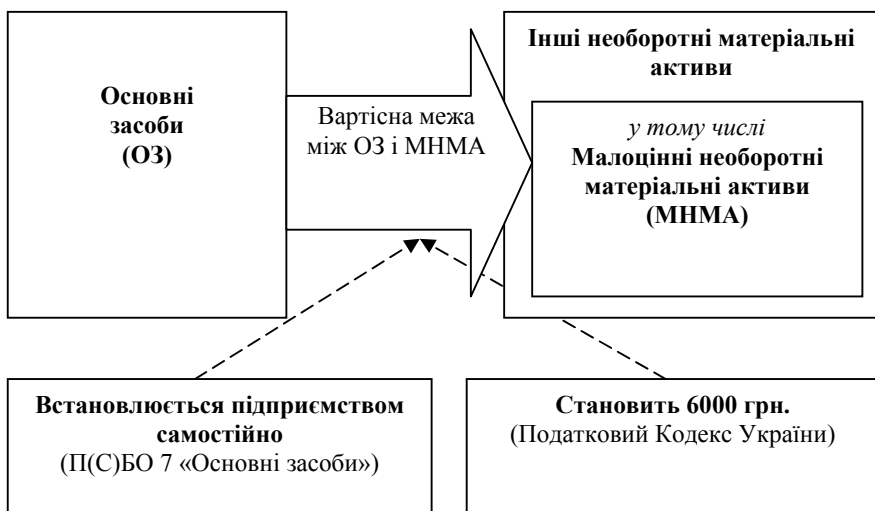


Рис. 2.1. Визначення вартісної межі між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами

У розпорядчому документі про облікову політику підприємства повинні бути визначені елементи облікової політики наведені у табл. 2.1.

Елементи облікової політики щодо основних засобів

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти
1. Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів та ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів	Самостійно встановлюється підприємством
2. Вартісна межа між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами	Самостійно встановлюється підприємством (доцільно встановлювати 6000 грн. відповідно до вимог ПКУ)
3. Методи нарахування амортизації основних засобів	– прямолінійний; – зменшення залишкової вартості; – прискореного зменшення залишкової вартості; – кумулятивний; – виробничий
4. Поріг суттєвості для проведення переоцінки	Порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів може прийматися величина, що дорівнює: – 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства; – величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості
5. Періодичність зарахування сум дооцінки основних засобів активів до нерозподіленого прибутку	Самостійно встановлюється підприємством

2. Критерії визначення справедливої вартості у момент їх придбання

Згідно з п. 7 П(С)БО 7, придбані створені основні засоби зараховуються на баланс підприємства/установи за **первісною вартістю**.

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.

Справедлива вартість – це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

Визначення первісної вартості об'єкта основних засобів залежить від способу їх надходження на підприємство, зокрема, **первісною вартістю для:**

- придбаних та створених основних засобів є вартість їх придбання з урахуванням додаткових витрат, передбачених п. 8 П(С)БО 7;

- безоплатно отриманих основних засобів – справедлива вартість на дату отримання з урахуванням додаткових витрат, передбачених п. 8 П(С)БО 7 (п. 10 П(С)БО 7);

- основних засобів, унесених до статутного капіталу, – погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням додаткових витрат, передбачених п. 8 П(С)БО 7 (п. 10 П(С)БО 7);

- об'єктів, переведених до основних засобів із оборотних активів (запасів), – їх собівартість, визначена згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати» (п. 11 П(С)БО 7);

- основного засобу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, – залишкова вартість переданого об'єкта основного засобу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта із включенням різниці до витрат звітнього періоду (п. 12 П(С)БО 7);

- основного засобу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, – справедлива вартість переданого немонетарного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну (п. 13 П(С)БО 7).

3. Методи нарахування амортизації основних засобів

Основною особливістю необоротних активів є їх поступове фізичне та моральне старіння – знос. Для відновлення або заміни зношеної частини необоротних активів в бухгалтерському обліку систематично нараховується амортизація.

Амортизація – це систематичний розподіл вартості, що амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

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

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

Розмір амортиizaційних відрахувань залежить від строку корисного використання об'єкта необоротних активів і обраного підприємством методу нарахування амортизації.

Строк корисного використання необоротних активів визначається підприємством самостійно з урахуванням:

- очікуваного терміну використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичного та морального зносу, що передбачається;
- правових або інших обмежень щодо строків використання об'єкта;
- інших факторів.

Строк корисного використання об'єкта необоротних активів може переглядатися в разі зміни очікуваних економічних вигод від їх використання.

Нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу).

Мінімально допустимі строки корисного використання об'єктів необоротних активів, у тому числі основних засобів визначено ст. 145 Податкового кодексу України (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів згідно з Податковим кодексом України (ст. 138.3.3)

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
Група 1 – земельні ділянки	-
Група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
Група 3 – будівлі	20
споруди	15
передавальні пристрої	10

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
Група 4 – машини та обладнання	5
з них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 6000 гривень	2
Група 5 – транспортні засоби	5
Група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
Група 7 – тварини	6
Група 8 – багаторічні насадження	10
Група 9 – інші основні засоби	12
Група 10 – бібліотечні фонди	-
Група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	-
Група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	5
Група 13 – природні ресурси	-
Група 14 – інвентарна тара	6
Група 15 – предмети прокату	5
Група 16 – довгострокові біологічні активи	7

Вказаний пункт статті 145 Податкового кодексу України регулює два основних моменти.

По-перше, вся сукупність основних засобів та інших необоротних активів для цілей оподаткування поділена на 16 груп. Ця класифікація має враховуватись платником податку при застосуванні методів нарахування амортизації та розрахунку норм амортизації. При цьому класифікація основних засобів та інших необоротних активів, наведена в цьому пункті, майже повністю повторює класифікацію основних засобів, наведену в п. 5 П(С)БО 7 «Основні засоби», та назви субрахунків до синтетичних рахунків 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні

матеріальні активи». Проте, у дані класифікації відсутня окрема група під назвою «Інші необоротні матеріальні активи», що відповідає назві субрахунку 117 «Інші необоротні матеріальні активи». Виходячи із логіки цього пункту, ці активи мають відноситися до групи 9 «Інші основні засоби». Одночасно до класифікації введена група 16 «Довгострокові біологічні активи», що відповідає даним синтетичного рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» в бухгалтерському обліку і регулюється нормами окремого П(С)БО 30 «Біологічні активи».

По-друге, даним пунктом Податкового кодексу України встановлюються мінімально допустимі строки корисного використання об'єктів основних засобів та інших необоротних активів за групами. Вони мають певні особливості порівняно із вимогами Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а саме:

1) загального законодавства, яке б визначало мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів та інших необоротних активів, не існує;

2) Податковим кодексом України визначено 4 групи активів, які мають невизначений строк корисного використання, а саме: земельні ділянки, природні ресурси, бібліотечні фонди та малоцінні необоротні матеріальні активи;

3) у групі 4 «Машини та обладнання» виділена окрема підгрупа активів, яку умовно можна назвати «Інформаційне обладнання» і яка має скорочений строк корисного використання порівняно з іншими активами, що входять до зазначеної групи. Ця група найбільше перебуває під впливом розвитку науково-технічного прогресу та впровадження містких технологій, тому впровадивши для цих активів мінімально можливий строк корисного використання (2 роки), платникам податку фактично надано стимул запроваджувати місткі інформаційні системи та забезпечувати їх періодичне оновлення відповідно до потреб ринку;

4) довгострокові біологічні активи незалежно від субрахунку, до якого вони належать, мають мінімально допустимий строк корисного використання – 7 років.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) може нараховуватися із застосуванням п'яти альтернативних методів:

- прямолінійного;
- виробничого;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивного.

Прямолінійний метод – застосовується до основних засобів, які рівномірно експлуатуються впродовж усього строку корисного використання та рівними частинами переносять свою вартість на виготовлену продукцію (роботи, послуги). Наприклад, до будівель, споруд, передавальних пристроїв, меблів тощо.

За прямолінійним методом річна сума амортизації є однаковою із року в рік і визначається за формулою (2.1):

$$A_{\text{рік}} = \frac{ПВ - ЛВ}{СКВ}, \quad (2.1)$$

де, $A_{\text{рік}}$ – річна сума амортизації;

ПВ – первісна вартість;

ЛВ – ліквідаційна вартість;

СКВ – строк корисного використання.

Місячна сума амортизації при застосуванні прямолінійного методу визначається діленням річної суми амортизації на 12 місяців.

Виробничий метод – застосовується до активної частини основних засобів, які безпосередньо використовуються для виготовлення продукції (робіт, послуг) і нерівномірно експлуатуються.

При цьому методі сума амортизаційних відрахувань залежить від обсягу виготовленої продукції (робіт, послуг). Тому важливим є можливість визначення обсягу продукції (робіт, послуг), виготовленої за допомогою об'єкта основних засобів. Він може визначатися в натуральних або трудових показниках: одиницях, кілограмах, тонах, метрах, кілометрах, годинах, людино-годинах, машино-годинах тощо. Метод є прийнятним для машин, обладнання, транспортних засобів.

За виробничим методом місячна сума амортизації визначається за формулою (2.2):

$$A_{\text{міс}} = \Phi O_{\text{міс}} \times BC, \quad (2.2)$$

де, $A_{\text{міс}}$ – місячна сума амортизації;

$\Phi O_{\text{міс}}$ – фактичний обсяг продукції (робіт, послуг) за місяць;

BC – виробнича ставка амортизації.

При цьому виробнича ставка амортизації обчислюється за формулою (2.3):

$$BC = \frac{ПВ - ЛВ}{\text{Запланований обсяг продукції} \cdot (\text{робіт, послуг})}, \quad (2.3)$$

де, BC – виробнича ставка амортизації;

ПВ – первісна вартість;

ЛВ – ліквідаційна вартість.

Решта методів нарахування амортизації основних засобів (метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод) відносяться до прискорених. Вони базуються на припущенні, що у перші роки експлуатації основні засоби використовуються інтенсивніше, потребують менших витрат на ремонт та відновлення, за допомогою них виготовляється більше продукції і тому вони приносять більше доходів. Відповідно і витрати на амортизацію у перші роки експлуатації основних засобів мають бути більшими.

Прискорені методи нарахування амортизації застосовуються до основних засобів, яким притаманний швидкий фізичний і моральний знос. Наприклад, до високотехнологічного виробничого обладнання, телефонів, факсів, ксероксів, комп'ютерної техніки тощо.

Метод зменшення залишкової вартості – передбачає визначення річної суми амортизації відносно залишкової вартості основних засобів, яка поступово зменшується, за формулою (2.4):

$$A_{\text{рік}} = 3B_{\text{поч}} (\text{або} \cdot \text{ПВ}_{\text{поч}}) \times \text{НА}, \quad (2.4)$$

де, $A_{\text{рік}}$ – річна сума амортизації;

$3B_{\text{поч}}$ – залишкова вартість на початок року;

$\text{ПВ}_{\text{поч}}$ – первісна вартість на початок нарахування амортизації;

НА – річна норма амортизації.

При цьому річна норма амортизації обчислюється у відсотках за формулою (2.5):

$$\text{НА} = (1 - \sqrt[\text{СКВ}]{\frac{\text{ЛВ}}{\text{ПВ}}}) \times 100, \quad (2.5)$$

де, НА – річна норма амортизації;

ПВ – первісна вартість;

ЛВ – ліквідаційна вартість;

СКВ – строк корисного використання об'єкта.

При застосуванні методу зменшення залишкової вартості ліквідаційна вартість основних засобів повинна бути більше 0, інакше математичні розрахунки втрачають сенс.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості – передбачає подвоєння річної суми амортизації, визначеної за формулою (2.6):

$$A_{\text{рік}} = 3B_{\text{поч}} (\text{або} \cdot \text{ПВ}_{\text{поч}}) \times \text{НА}, \quad (2.6)$$

де, $A_{\text{рік}}$ – річна сума амортизації;

$3B_{\text{поч}}$ – залишкова вартість на початок року;

$\text{ПВ}_{\text{поч}}$ – первісна вартість на початок нарахування амортизації;

НА – річна норма нарахування амортизації.

При цьому річна норма амортизації обчислюється за формулою (2.7):

$$НА = (1 - \sqrt[СКВ]{\frac{ЛВ}{ПВ}}) \times 100 \times 2, \quad (2.7)$$

де, НА – річна норма амортизації;

ПВ – первісна вартість;

ЛВ – ліквідаційна вартість;

СКВ – строк корисного використання об'єкта.

Кумулятивний метод – оснований на застосуванні кумулятивного коефіцієнту, розмір якого залежить від строку корисного використання основних засобів і визначається за формулою (2.8):

$$КК = \frac{\text{Кількість} \cdot \text{років} \cdot \text{використання, що залишилися}}{\text{Сума} \cdot \text{чисел} \cdot \text{років} \cdot \text{строку} \cdot \text{корисного} \cdot \text{використання}}, \quad (2.8)$$

де, КК – кумулятивний коефіцієнт.

При цьому річна сума амортизації визначається за формулою (2.9):

$$A_{\text{рік}} = (ПВ - ЛВ) \times КК, \quad (2.9)$$

де, $A_{\text{рік}}$ – річна сума амортизації;

ПВ – первісна вартість;

ЛВ – ліквідаційна вартість;

КК – кумулятивний коефіцієнт.

Місячна сума амортизації при застосуванні методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивного визначається діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12 місяців.

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

4. Порядок проведення переоцінки основних засобів

Стосовно переоцінки основних засобів чинними нормативними документами встановлено два елементи облікової політики, щодо яких підприємство має право вибору. Один із них стосується визначення порогу суттєвості для проведення переоцінки основних засобів, а інший

– визначення періодичності зарахування дооцінки необоротних активів до складу нерозподіленого прибутку.

Так, відповідно до п. 16 П(С)БО 7 «Основні засоби» підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Групою основних засобів вважається сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання об'єктів основних засобів.

Згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів (п. 34) порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів може прийматися:

1) величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства;

2) величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

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.

Малоцінні необоротні активи і бібліотечні фонди не переоцінюються, якщо амортизація їх вартості здійснюється нарахуванням у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решти 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вибуття (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом, або якщо амортизація їх вартості здійснюється нарахуванням у першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

Визначення результатів переоцінки основних засобів відбувається у такому порядку:

1) індекс переоцінки основних засобів розраховується за формулою (2.10):

$$ІП = \frac{СВ}{ЗВ}, \quad (2.10)$$

де, ІП – індекс переоцінки;

СВ – справедлива вартість;

ЗВ – залишкова вартість;

2) переоцінена первісна вартість об'єкта основних засобів визначається за формулою (2.11):

$$ППВ = ПВ \times ІП, \quad (2.11)$$

де, ППВ – переоцінена первісна вартість;

ПВ – первісна вартість;

ІП – індекс переоцінки;

3) переоцінена сума зносу об'єкта визначається за формулою (2.12):

$$ПЗн = Зн \times ІП, \quad (2.12)$$

де, ПЗн – переоцінена сума зносу;

Зн – сума зносу.

Сума дооцінки (уцінки) вартості і зносу об'єкта основних засобів визначається як різниця цих показників до і після застосування індексу переоцінки.

Якщо залишкова вартість об'єкта дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для таких об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість.

Сума дооцінки вартості і зносу основних засобів відображається шляхом збільшення первісної (переоціненої) вартості і накопиченого зносу об'єкта основних засобів. Сума уцінки вартості і зносу – зменшення первісної (переоціненої) вартості і накопиченого зносу. Різниця між сумою дооцінки вартості і сумою дооцінки зносу основних засобів зараховується на збільшення додаткового капіталу, а різниця між сумою уцінки вартості і сумою уцінки зносу включається до складу витрат.

У разі наявності на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта основних засобів перевищення суми попередніх уцінок залишкової вартості об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок (індексаций) його залишкової вартості і вигід від відновлення його корисності з дати зарахування на баланс підприємства цього об'єкта сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу інших доходів звітного періоду, а різниця, якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення, спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу.

У разі наявності на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкта основних засобів перевищення суми попередніх дооцінок

(індексації) залишкової вартості об'єкта і вигід від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і втрат від зменшення його корисності з дати зарахування об'єкта на баланс підприємства сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу, а різниця, якщо сума чергової (останньої) уцінки більша зазначеного перевищення, включається до витрат звітного періоду.

У подальшому, у разі вибуття раніше переоціненого об'єкта основних засобів перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку підприємства з одночасним зменшенням додаткового капіталу (п. 21 П(С)БО 7 «Основні засоби»).

Іншим елементом облікової політики, що стосується переоцінки основних засобів, є порядок визначення періодичності зарахування дооцінки необоротних активів до складу нерозподіленого прибутку.

Так П(С)БО 7 «Основні засоби» (п. 19) встановлено, що при вибутті раніше дооцінених основних засобів сума дооцінки зараховується до нерозподіленого прибутку підприємства. При цьому у розпорядчому документі про облікову політику зазначається періодичність відображення в обліку бухгалтерських проведення, що засвідчують зарахування сум дооцінки вибулих основних засобів до нерозподіленого прибутку. Вона може бути на дату вибуття, щомісяця, щоквартально, раз на рік.

Методичними рекомендаціями з обліку основних засобів (п. 38) визначено, що перевищення сум попередніх дооцінок (індексацій) разом з сумою відновлення корисності над сумою зменшення корисності і попередніх уцінок залишкової вартості раніше переоцінених об'єктів основних засобів, що вибули, відображається за кредитом рахунку обліку нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу: Дебет 423 «Дооцінка активів» Кредит 441 «Прибуток нерозподілений».

Відображення сум дооцінки об'єкта основних засобів при їх вибутті на підставі зазначеної кореспонденції рахунків здійснюється за умови, що на дату вибуття об'єкта субрахунок 423 «Дооцінка активів» має кредитове сальдо за конкретним об'єктом (ідентифіковано сальдо) на основі записів з початку експлуатації об'єкта про зміну (індексацію) балансової вартості основних засобів в картках інвентарного обліку (інших регістрах аналітичного обліку) об'єктів основних засобів.

У разі застосування підприємством іншої періодичності (щомісяця, щоквартально, раз на рік) зарахування відповідної суми дооцінки вибулих основних засобів до складу нерозподіленого прибутку, записи у бухгалтерському обліку здійснюються у сумі, пропорційній до суми нарахованої амортизації з одночасним зменшенням додаткового капіталу. При цьому до складу нерозподіленого прибутку при вибутті основного засобу включається залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, що відображений у складі додаткового капіталу. Відомості про суму перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта, що включені до складу нерозподіленого прибутку, заносяться до реєстрів аналітичного обліку основних засобів.

В умовах стабільного функціонування підприємства, обидва підходи до вибору порогу суттєвості для проведення переоцінки є рівнозначними, оскільки отримання підприємством прибутку є обов'язковою умовою його функціонування. У той же час, в умовах нестабільної ринкової ситуації підприємство може отримувати незначний розмір прибутку, працювати у режимі беззбитковості або, навіть, бути збитковим. У першому випадку – величина, що дорівнює 1 % прибутку може бути незначною, що зумовить необхідність частих переоцінок при незначних відхиленнях залишкової вартості від справедливої. Наприклад, за умови отримання прибутку у розмірі 2000,00 грн. необхідність переоцінки виникає при відхиленні залишкової вартості від справедливої усього на 20,00 грн. У інших випадках розрахунок 1 % чистого прибутку взагалі є неможливим. Така ситуація зумовлює доцільність визначення у розпорядчому документі про облікову політику підприємства порогу суттєвості для проведення переоцінки у вигляді величини, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

Що стосується періодичності зарахувань сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку при їх вибутті, то підприємство обирає один із способів, зазначених Методичними рекомендаціями з обліку основних засобів, який найбільше відповідає умовам здійснення господарської діяльності. Найчастіше підприємства обирають щорічне зарахування сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку при їх вибутті, оскільки вибуття основних засобів здійснюється нечасто. На підприємствах, що мають значні масштаби діяльності, наприклад національні чи міжнародні торговельні мережі, доцільно обирати

щоквартальну або щомісячну періодичність зарахування сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку при їх вибутті.

Перелік практичних завдань та порядок їх виконання

Завдання 2.1.

Зазначити способи визначення первісної вартості основних засобів в залежності від шляхів надходження, результати оформити у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Визначення первісної вартості основних засобів

Шляхи надходження	Визначення первісної вартості основних засобів
Придбання основних засобів	
Безоплатне отримання	
Внесення до статутного капіталу	
Отримання в обмін на подібний об'єкт	
Отримання в обмін на неподібний об'єкт	

Завдання 2.2.

Знайти відповідність щодо способів визначення терміну корисного використання, результати оформити у табл. 2.4:

- експертний;
- документальний;
- ностальгічний;
- досвідний.

Таблиця 2.4

Способи визначення терміну корисного використання

Спосіб	Зміст
	Експертна оцінка
	Виходячи із накопиченого досвіду на підприємстві. Цей спосіб передбачається п.46 МСБО 16 «Основні засоби»
	Грунтуючись на нормах амортизаційних відрахувань, затверджених Єдиними нормами на повне відновлення основних фондів народного господарства СРСР, затвердженими постановою Ради Міністрів СРСР від 22.10.1990 р. № 1072
	Згідно з технічною документацією, що додається до об'єктів

Завдання 2.3.

Визначити порядок проведення переоцінки основних засобів; розрахувати суму дооцінки (уцінки) об'єкта основних засобів та визначити кореспонденцію рахунків з бухгалтерського обліку результатів переоцінки.

Умова:

Станом на 31.12.2015 р. первісна вартість виробничого обладнання складала 100 тис. грн., накопичений знос – 40 тис. грн. Обладнання придбане 02.01.2014 р. Підприємство використовує прямолінійний метод нарахування амортизації. Ліквідаційної вартості не визначено. Термін корисного використання 5 років. Підприємство прийняло рішення обліковувати основні засоби за переоціненою вартістю. Критерій суттєвості різниці між залишковою та справедливою вартістю визначено обліковою політикою в розмірі 10 %.

Справедлива вартість обладнання станом на 31.12.2015 р. = 72 тис. грн.
на 31.12.2016 р. = 30 тис. грн.
на 31.12.2017 р. = 24 тис. грн.

Розрахунки станом на кінець 2015, 2016, 2017 років та бухгалтерські проведення оформити у вигляді табл. 2.5 та табл. 2.6.

Таблиця 2.5

Розрахунок сум переоцінки на кінець року

Показник	Об'єкт основних засобів до переоцінки, грн.	Справедлива вартість об'єкта основних засобів, грн.	Індекс переоцінки	Об'єкт основних засобів після переоцінки, грн.
Первісна вартість				
Накопичений знос				
Залишкова вартість				

Таблиця 2.6

Бухгалтерські записи за результатами переоцінки основних засобів на кінець року

Зміст операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума, грн.

Завдання 2.4.

Розрахувати суму амортизації об'єкта основних засобів різними методами. Обґрунтувати, який з методів необхідно застосовувати, якщо підприємство зацікавлене найскоріше здійснити амортизацію основних засобів. Результати оформити в табл. 2.7 – 2.11.

Умова:

Підприємство придбало виробниче обладнання початковою вартістю 330 000 грн. Загальний розрахунковий обсяг виробництва визначений в розмірі 1 600 000 одиниць. Ліквідаційна вартість обладнання після його експлуатації за попередньою оцінкою може скласти 10 000 грн. Очікуваний строк корисного використання 4 роки.

Таблиця 2.7

Розподіл амортизаційних відрахувань на весь період корисного використання (прямолінійний метод)

Рік	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
1			
2			
3			
4			

Таблиця 2.8

Розподіл амортизаційних відрахувань на весь період корисного використання (виробничий метод)

Рік	Фактичний обсяг виробництва	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
1	320 000			
2	400 000			
3	350 000			
4	280 000			
5	250 000			

Таблиця 2.9

Розподіл амортизаційних відрахувань на весь період корисного використання (метод зменшення залишкової вартості)

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
1				
2				
3				
4				

Таблиця 2.10

Розподіл амортизаційних відрахувань на весь період корисного використання (метод прискореного зменшення залишкової вартості)

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
1				
2				
3				
4				

Таблиця 2.11

Розподіл амортизаційних відрахувань на весь період корисного використання (кумулятивний метод)

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
1				
2				
3				
4				

Завдання 2.5.

Обґрунтувати можливі наслідки переходу від прямолінійного методу нарахування амортизації основних засобів до виробничого методу. Зазначити, як документально оформити зміну методу нарахування амортизації.

Умова:

Вартість основного засобу, що амортизується, складає 12000 грн. Строк корисного використання – 6 років. Протягом першого року експлуатації об'єкт амортизувався за прямолінійним методом амортизації. Прийнято рішення про зміну методу амортизації основного засобу.

Завдання 2.6.

Зазначити на рис. 2.2. пропущені елементи:

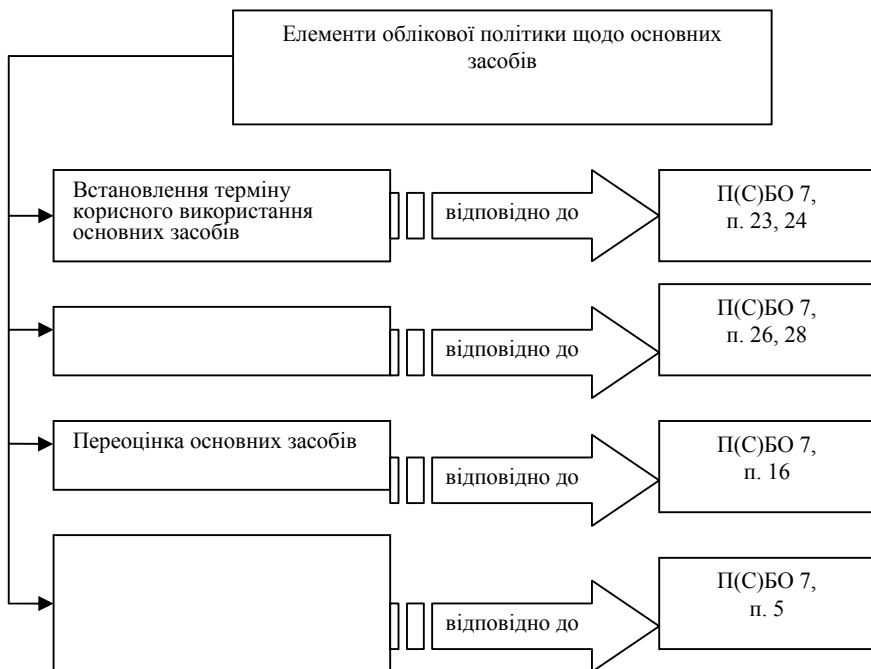


Рис. 2.2. Елементи облікової політики щодо основних засобів

Завдання 2.7.

Підтвердити чи спростувати твердження, вказати «так» чи «ні»:

а) основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання у виробництві, очікуваний строк корисного використання яких менше одного року (або операційного циклу);

б) амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання;

в) строк корисного використання об'єкта основних засобів не переглядається у разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання;

г) у разі переоцінки об'єкта основних засобів, на ту саму дату переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт, не здійснюється.

Завдання 2.8.

Зазначити у табл. 2.12. пропущені елементи:

- а) земля та будівлі;
- б) машини та устаткування;
- в) інші основні засоби;
- г) нематеріальні активи.

Таблиця 2.12

Об'єкти визначення справедливої вартості

Об'єкти	Підходи до визначення справедливої вартості
	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням зносу на дату оцінки
	Поточна ринкова вартість. За відсутності такої вартості – оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими а незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації
	Ринкова вартість
	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням зносу на дату оцінки

Завдання для самостійної роботи

Завдання 2.1.

Визначити порядок проведення переоцінки основних засобів. Розрахувати суму дооцінки (уцінки) об'єкта основних засобів та визначити кореспонденцію рахунків з бухгалтерського обліку результатів переоцінки.

Умова:

Станом на 31.12.2015 р. первісна вартість виробничого обладнання складала 200 000 грн., накопичений знос – 63400 тис. грн. Обладнання придбане 02.01.2014 р. Підприємство використовує прямолінійний метод нарахування амортизації. Ліквідаційна вартість визначена в сумі 10000 грн. Термін корисного використання 6 років. Підприємство прийняло

рішення обліковувати основні засоби за переоціненою вартістю. Критерій суттєвості різниці між залишковою та справедливою вартістю визначено обліковою політикою в розмірі 10 %.

Справедлива вартість обладнання станом на 31.12.2015 р. = 172 тис. грн.

на 31.12.2016 р. = 80 тис. грн.

на 31.12.2017 р. = 104 тис. грн.

Розрахунки станом на кінець 2015, 2016, 2017 років та бухгалтерські проведення оформити у вигляді табл. 2.13 та табл. 2.14.

Таблиця 2.13

Розрахунок сум переоцінки на кінець року

Показник	Об'єкт основних засобів до переоцінки, грн.	Справедлива вартість об'єкта основних засобів, грн.	Індекс переоцінки	Об'єкт основних засобів після переоцінки, грн.
Первісна вартість				
Накопичений знос				
Залишкова вартість				

Таблиця 2.14

Бухгалтерські записи за результатами переоцінки основних засобів на кінець року

Зміст операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума, грн.

Завдання 2.2.

Розрахувати суму амортизації різними методами. Обґрунтувати, який з методів необхідно застосовувати, якщо підприємство зацікавлене найскоріше здійснити амортизацію основних засобів.

Умова:

Підприємство придбало ксерокс початковою вартістю 10200 грн. Загальний розрахунковий обсяг виробництва визначений в розмірі 1000000 копій. Ліквідаційна вартість обладнання після його експлуатації за попередньою оцінкою може скласти 1000 грн. Очікуваний строк корисного використання 3 роки.

Таблиця 2.15

Розподіл амортизаційних відрахувань на весь період корисного використання (прямолінійний метод)

Рік	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
1			
2			
3			
4			

Таблиця 2.16

Розподіл амортизаційних відрахувань на весь період корисного використання (виробничий метод)

Рік	Фактичний обсяг виробництва	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
1	320 000			
2	400 000			
3	350 000			
4	280 000			
5	250 000			

Таблиця 2.17

Розподіл амортизаційних відрахувань на весь період корисного використання (метод зменшення залишкової вартості)

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
1				
2				
3				
4				

Таблиця 2.18

Розподіл амортизаційних відрахувань на весь період корисного використання (метод прискореного зменшення залишкової вартості)

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
1				
2				
3				
4				

Таблиця 2.19

Розподіл амортизаційних відрахувань на весь період корисного використання (кумулятивний метод)

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
1				
2				
3				
4				

Контрольні питання:

1. Охарактеризуйте основні поняття, наведені у П(С)БО 7 «Основні засоби».
2. Охарактеризуйте елементи облікової політики щодо основних засобів.
3. Які способи визначення терміну корисного використання основних засобів існують?
4. Назвіть методи нарахування амортизації та охарактеризуйте їх зміст.
5. Які є причини переоцінки основних засобів?
6. Назвіть основні критерії визначення справедливої вартості придбаних основних засобів.

Тема 3.

Порядок формування облікової політики щодо нематеріальних активів та інших необоротних активів

Перелік питань лекції

1. Нематеріальні активи підприємства як об'єкт облікової політики.
2. Типові форми первинних документів для обліку нематеріальних активів.
3. Порядок проведення інвентаризації нематеріальних активів.

1. Нематеріальні активи підприємства як об'єкт облікової політики

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

До основних понять П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» належать: активний ринок, дослідження, розробка, немонетарні активи.

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.

Дослідження – заплановані підприємствами/установами дослідження, які проводяться ними уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань.

Розробка – застосування підприємством/установою результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання.

Немонетарні активи – усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

Облік нематеріальних активів ведеться за допомогою рахунку 12 «Нематеріальні активи» та його відповідних субрахунків:

- 121 «Права користування природними ресурсами»;
- 122 «Права користування майном»;
- 123 «Права на комерційні позначення»;
- 124 «Права на об'єкти промислової власності»;
- 125 «Авторські права та суміжні з ними права»;
- 126 «Інші нематеріальні активи».

Елементи облікової політики щодо нематеріальних активів встановлюються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», розкриваються у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів та Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Елементи облікової політики щодо нематеріальних активів

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти
Строк корисного використання нематеріальних активів	Самостійно встановлюється підприємством
Ліквідаційна вартість об'єкта нематеріальних активів	Самостійно встановлюється підприємством за наступних умов: – якщо існує невідомне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання; – якщо ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання
Методи амортизації нематеріальних активів	– прямолінійний; – зменшення залишкової вартості; – прискореного зменшення залишкової вартості; – кумулятивний; – виробничий
Критерій суттєвості і порядок проведення переоцінки	Самостійно встановлюється підприємством, за умови, що для нематеріального активу існує активний ринок

Строк корисного використання об'єктів нематеріальних активів також встановлено Податковим кодексом України. Поділ на групи та зазначені строки дії права користування можуть використовуватися підприємством як у податковому, так і у фінансовому обліку (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Строки нарахування амортизації нематеріальних активів відповідно до вимог Податкового кодексу України (п. 138.3.4)

Групи	Строк дії права користування
Група 1 – права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	Відповідно до правовстановлюючого документа
Група 2 – права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа
Група 3 – права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа
Група 4 – права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа
Група 5 – авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа
Група 6 – інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа

Якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк становить 10 років безперервної експлуатації. Облік вартості, яка амортизується, нематеріальних активів ведеться за кожним з об'єктів, що входить до складу окремої групи.

Метод нарахування амортизації необоротних активів, зокрема, основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів, обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від їх використання.

Критерій суттєвості і порядок проведення переоцінки встановлюється підприємством самостійно. Критерій суттєвості встановлюється в залежності від потреби підприємства проводити переоцінку. Слід врахувати, що переоцінці підлягають тільки такі нематеріальні активи, щодо яких існує активний ринок. Якщо у підприємства у складі нематеріальних активів обліковуються активи, які не мають аналогів на ринку, такі активи не підлягають переоцінці. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку). Переоцінка нематеріальних активів 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.

2. Типові форми первинних документів для обліку нематеріальних активів

Для взяття на облік об'єкти нематеріальних активів повинні мати правовстановлюючі документи. Види правовстановлюючих документів для різних видів нематеріальних активів узагальнено у табл. 3.3.

Наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» затверджено низку типових форм для первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів та порядок їх застосування. Ці форми первинного обліку, згідно з п. 1.4 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327, можуть застосовуватися і для інших видів нематеріальних активів із зазначенням у цьому разі назви і реквізитів форми щодо нематеріальних активів». Зокрема, це:

- 1) НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- 2) НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- 3) НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
- 4) НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

**Види правовстановлюючих документів
для нематеріальних активів**

Вид нематеріального активу		Документи
Об'єкти права користування природними ресурсами	Право користування землею	Оформлена, відповідно до чинного законодавства документація про право власності підприємства на земельну ділянку
	Геологічна та інша інформація про надра	Геологічний звіт, карти, інші документи
Об'єкти користування матеріальним та нематеріальним майном		Ліцензія
Ноу-хау		Повний вербальний або винахідний опис
Об'єкти промислової власності	Об'єкти патентного права	Патент, ліцензія, свідоцтво, свідоцтво на поширення
	Комерційні позначення	Свідоцтво, комерційні (фірмові) найменування є чинними з моменту першого використання цього найменування та охороняються без обов'язкового подання заявки
	Нетрадиційні об'єкти права інтелектуальної власності	Свідоцтво, опис, креслення, якщо вони подані
Об'єкти авторського права та суміжних з ним	Об'єкти авторського права	Свідоцтво, ліцензія, ліцензійний договір, акт передачі виключних авторських прав
	Об'єкти суміжних прав	Виконання, виробництво фонограми, виробництво відеограни, організація мовлення

Первинні документи, що супроводжують облік нематеріальних активів

Форма документу	Назва документу	Характеристика
НА-1	Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством
НА-2	Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт чи групу об'єктів права інтелектуальної власності, заповнюється в одному примірнику на основі «Акта введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» (НА-1)
НА-3	Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Складається у двох примірниках комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством, підписується головою та членами комісії, особою, що була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності, затверджується керівником підприємства чи особою на те уповноваженою
НА-4	Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Складається в одному примірнику для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцезнаходженням об'єктів права інтелектуальної власності та за кожною особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності. В інвентаризаційний опис включається кожний окремий об'єкт права інтелектуальної власності

3. Порядок проведення інвентаризації нематеріальних активів

Інвентаризація нематеріальних активів проводиться відповідно до вимог Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань № 879 від 02.09.2014 р. зі змінами та доповненнями.

При інвентаризації нематеріальних активів їх наявність установлюється за документами, що були підставою для оприбуткування, або за документами, якими оформлені майнові права. Одночасно на підставі цих документів перевіряється обґрунтованість їх оприбуткування.

До інвентаризаційного опису вносяться дані про назву нематеріального активу, характеристику, призначення, дату придбання (введення в експлуатацію), первісну (переоцінену) вартість, суму накопиченої амортизації, строк корисного використання, кількість та вартість об'єкта чи групи об'єктів нематеріальних активів. Інвентаризаційний опис складається за об'єктами нематеріальних активів чи групами однотипних за призначенням і умовами використання об'єктів нематеріальних активів та окремо за кожною матеріально відповідальною особою.

У разі виявлення лишків об'єктів нематеріальних активів до інвентаризаційного опису вони вносяться із зазначенням необхідних даних. Оцінка таких об'єктів проводиться за справедливою вартістю. Суб'єкти державного сектору економіки визначають вартість об'єктів прав інтелектуальної власності, що перебувають у державній власності або були створені (придбані) за державні кошти згідно із законодавством.

Особливості бухгалтерського обліку необоротних активів встановлено П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 30 «Біологічні активи», Методичними рекомендаціями № 561, № 1315, № 1327. При цьому в жодному з цих документів не зазначено про облік нестач. Але в них розглядається облік подібної господарської операції – ліквідації необоротних активів. Тому нестачу відображатимемо в такому самому порядку, як ліквідацію.

Відповідно до п. 39 додатка до Методичних рекомендацій № 561 ліквідація об'єкта основних засобів (а також інших необоротних матеріальних активів) відображається бухгалтерськими записами Дт 13 Кт 10 (11) – на суму зносу і Дт 976 Кт 10 (11) – на залишкову вартість. Так само відповідно до п. 30 додатка до Методичних рекомендацій № 1327 відображається господарська операція з ліквідації нематеріальних активів.

Відповідно до п. 7.3 Методичних рекомендацій № 1327 виявлені за результатами інвентаризації об'єкти нематеріальних активів, які не відображені в бухгалтерському обліку, інвентаризаційною комісією заносяться до інвентаризаційного опису із зазначенням найменування і характеристики, первісної вартості і суми накопиченої амортизації, дати придбання і строку корисного використання.

Водночас комісією складається акт введення в господарський оборот об'єктів нематеріальних активів. Типова форма такого акта (№ НА-1) є тільки для об'єктів прав інтелектуальної власності. Для інших видів активів таку форму доведеться розробляти самостійно. На підставі цього акта робиться запис в обліку: Дт 12 Кт 746 (п. 7.4 Методичних рекомендацій № 1327). Проте в окремих випадках можуть бути інші бухгалтерські записи. Наприклад, у разі якщо оприбутковані об'єкти нематеріальних активів належать державі або створені за рахунок коштів цільового фінансування (бюджету, інноваційного фонду тощо), на підставі такого акта вони зараховуються до складу нематеріальних активів записом Дт 12 Кт 69. Надалі – Дт 69 Кт 746 кожного звітного періоду в сумі, пропорційній нарахованій у звітному періоді амортизації цих нематеріальних активів.

Якщо ж інвентаризацією виявлено нематеріальні активи, отримані безоплатно і своєчасно не зараховані на баланс, на підставі цього акта здійснюється запис: Дт 12 Кт 424. Надалі – Дт 424 Кт 745 кожного звітного періоду в сумі, пропорційній нарахованій у звітному періоді амортизації цих нематеріальних активів.

Оцінюються виявлені інвентаризацією об'єкти нематеріальних активів на підставі документів, за якими свого часу вони були придбані (якщо документи є в наявності) (пункти 7.1 та 7.3 Методичних рекомендацій № 1327). Якщо зазначені документи відсутні, то необхідно оцінювати такі об'єкти в такому самому порядку, як об'єкти основних засобів, – за справедливою вартістю з урахуванням інших витрат (якщо вони здійснювалися) (п. 2.8 цих Методичних рекомендацій, п. 13 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»).

Перелік практичних завдань та порядок їх виконання

Завдання 3.1.

Визначити порядок визнання нематеріальних активів, придбаних різними шляхами, та формування первісної вартості, за якою вони будуть оприбутковані на баланс. Визначити документи, що оформлюються при визнанні нематеріальних активів. Результати оформити у табл. 3.5.

**Порядок визнання та формування первісної вартості
нематеріальних активів**

Вид нематеріального активу	Порядок визнання та складові первісної вартості	Документи
Об'єкт промислової власності, отриманий в результаті розробки		
Товарний знак, отриманий безоплатно від іншого підприємства		
Право на сорт рослин, придбане у закордонного партнера		

Завдання 3.2.

Визначити, які підтверджуючі документи повинен надати бухгалтер, щоб довести факт проведення розробки, в результаті якої виник об'єкт нематеріальних активів.

Умова:

Підприємство в результаті розробки отримало морозостійкий сорт помідорів. Бухгалтер підприємства, ознайомившись з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», визначив даний об'єкт як нематеріальний актив – право на об'єкти промислової власності. При проведенні чергової перевірки дії бухгалтера були визнані помилковими, бо він не зміг довести чинність усіх умов відображення в обліку даного об'єкта нематеріального активу, отриманого в результаті розробки.

Завдання 3.3.

Знайти відповідність між формами документів та їх назвою:

- а) Акт введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності;
- б) Інвентарний опис об'єктів права інтелектуальної власності;
- в) Акт вибуття (ліквідації) об'єкта інтелектуальної власності»;
- г) Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності.

Таблиця 3.6

Первинні документи, що супроводжують облік нематеріальних активів

Форма документу	Назва документу
НА – 1	
НА – 2	
НА – 3	
НА – 4	

Завдання 3.4.

Підтвердити чи спростувати твердження («так» чи «ні»):

а) нематеріальний актив – це монетарний актив, який може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року;

б) особливою відзнакою нематеріальних активів є відсутність матеріальної форми;

в) усі документи, які використовуються для відображення в обліку нематеріальних активів, повинні обов’язково регламентуватися графіком документообороту;

г) група нематеріальних активів – це сукупність однотипних за призначенням та умовами використання матеріальних активів;

д) у разі переоцінки окремого об’єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив;

ж) нарахування амортизації на нематеріальні активи відбувається протягом строку їх корисного використання, але не більше 20 років.

Завдання 3.5.

Доповнити інформацію, якої не вистачає, результати оформити у табл. 3.7.

Таблиця 3.7

Елементи облікової політики щодо нематеріальних активів

Нормативно-правовий акт	Елемент облікової політики
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», п. 19	
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», п. 25, 26	
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», п. 27	

Завдання для самостійної роботи

Завдання 3.1.

Визначити перелік витрат, які входять до первісної вартості нематеріальних активів залежно від шляхів їх надходження. Результати оформити у табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Витрати, які входять до первісної вартості нематеріальних активів

Джерело надходження	Витрати, що включаються до первісної вартості
Придбання	
Безоплатне отримання	
Внесення до статутного капіталу	
Створення підприємством самостійно	
Отримання в обмін на подібний об'єкт	
Отримання в обмін на неподібний об'єкт	
Отримання внаслідок об'єднання підприємств	

Завдання 3.2.

Дати визначення поняттям згідно з вимогами П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Результати оформіть у табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Визначення понять згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»

Поняття	Визначення
Активний ринок	
Ліквідаційна вартість	
Амортизація	
Дослідження	
Розробка	
Інтелектуальна власність	

Завдання 3.3.

Зазначте випадки, в яких ліквідаційна вартість нематеріальних активів не прирівнюється до нуля. Обґрунтуйте доцільність застосування вказаного підходу до обліку нематеріальних активів.

Контрольні запитання

1. Дайте характеристику основним поняттям, що містить П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».
2. З яких елементів складається облікова політика щодо нематеріальних активів? Дайте їх стислу характеристику.
3. Коли виникає необхідність проведення інвентаризації об'єктів інтелектуальної власності?
4. Дайте характеристику типовим формам первинних документів, за допомогою яких обліковуються нематеріальні активи.
5. Які групи нематеріальних активів існують?
6. Розкрийте порядок проведення інвентаризації нематеріальних активів.

Тема 4.

Порядок формування облікової політики щодо запасів

Перелік питань лекції

1. Підходи до визначення одиниці обліку запасів.
2. Способи обліку транспортно-заготівельних витрат, понесених на придбання запасів.
3. Методи оцінки вибуття запасів.
4. Способи обліку готової продукції.
5. Способи оцінки незавершеного виробництва.

1. Підходи до визначення одиниці обліку запасів

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси», запаси – це активи, які:

- 1) утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;
- 2) перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- 3) утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

– сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

– незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходи;

– готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

– товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

– малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

– поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за вимогами П(С)БО 9 «Запаси», а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства до елементів облікової політики щодо запасів відносяться:

– порядок визначення одиниці аналітичного обліку запасів;

– способи обліку транспортно-заготівельних витрат, понесених на придбання запасів;

– методи оцінки вибуття запасів.

– періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;

– способи обліку товарів;

– способи обліку готової продукції;

– способи оцінки незавершеного виробництва;

– дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття, утримуваних для продажу.

Так, при формуванні облікової політики підприємство повинно передбачити у розпорядчому документі про облікову політику одиницю обліку запасів.

Відповідно до чинного законодавства облік запасів може вестися за їх найменуваннями або однорідними групами (видами). При цьому у розпорядчому документі про облікову політику потрібно вказати, кількість кожної облікової одиниці, яка визначається не тільки за видом натурального вимірника, що використовується на підприємстві для обліку цих запасів (штуки, метри, літри тощо), але і за його величиною, розрядністю (грами, кілограми, тони або міліметри, метри, кілометри тощо). Існують певні види запасів, щодо яких можливе використання різних натуральних вимірників, наприклад, бензин може вимірюватися в літрах або кілограмах. У таких випадках необхідно обрати один вид натурального вимірника і використати його для обліку всього об'єму певного виду запасів за всіма операціями. Якщо це неможливо, наприклад, у разі якщо той же бензин обліковується на підприємстві в літрах, а надійшов від постачальників у кілограмах, то необхідно зробити перерахунок з одного виду натурального вимірника в інший, з кілограмів у літри, за встановленими коефіцієнтами.

Змінювати натуральний вимірник щодо запасу, який раніше відображався в іншому натуральному вимірнику, не допускається, якщо

ці два натуральні вимірники не мають встановленого коефіцієнта перерахунку або не можуть бути переведені з одного в інший якимось іншим чином. Наприклад, не можна вести облік кавунів на складі в кілограмах, а слід відпускати їх в магазин на реалізацію в штуках.

2. Способи обліку транспортно-заготівельних витрат, понесених на придбання запасів

Оцінка запасів при їх надходженні незалежно від джерела придбання (від постачальників, від засновників за внесками до статутного капіталу, безкоштовне отримання у вигляді спонсорської допомоги або благодійних внесків, внаслідок бартерних операцій) здійснюється за первісною вартістю.

Первісна вартість – це фактична (історична) собівартість, що включає всі витрати, понесені підприємством на придбання запасів і доведення їх до придатного для використання стану

Згідно з п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» до складу первісної вартості запасів включаються такі витрати:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

При цьому найскладнішим елементом первісної вартості придбаних запасів є транспортно-заготівельні витрати.

Відповідно до п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» до транспортно-заготівельних витрат належать витрати на заготівлю запасів, витрати на оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи, витрати на транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, витрати на страхування ризиків доставки запасів тощо.

Існує два способи включення транспортно-заготівельних витрат до складу первісної вартості придбаних запасів:

- 1) прямий спосіб,
- 2) непрямий спосіб.

При прямому способі транспортно-заготівельні витрати включаються до первісної вартості конкретної одиниці запасів у момент їх придбання

відразу при оприбуткуванні та відображаються на відповідних субрахунках обліку запасів.

У п. 5.5 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів зазначається, що цей спосіб доцільно застосовувати, якщо можна достовірно визначити суму витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів. Проте при перевезенні запасів одного найменування це зробити просто, а при доставці запасів декількох найменувань виникає необхідність розподілу транспортно-заготівельних витрат між одиницями запасів. Розподіл транспортно-заготівельних витрат між найменуваннями запасів, які перевозяться, може здійснюватися за кількісним (вага, об'єм, кількість місць, одиниць) або вартісним критерієм (ціна одиниці запасів).

Непрямий спосіб передбачає облік транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку загальною сумою з подальшим їх розподілом за методом середнього відсотку. При цьому транспортно-заготівельні витрати включаються у первісну вартість придбаних запасів лише в кінці місяця.

Для обліку транспортно-заготівельних витрат рекомендовано використовувати:

- субрахунок 289 «Транспортно-заготівельні витрати, понесені на придбання товарів» – на торговельних підприємствах;

- субрахунок 2011 «Транспортно-заготівельні витрати, понесені на придбання виробничих запасів» – на виробничих підприємствах з аналітикою у розрізі окремих груп запасів та статей витрат.

Розрахунок середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат здійснюється за формулою (4.1):

$$\%TЗВ = \frac{TЗВ_{поч.} + TЗВ_{нарах.}}{З_{поч.} + З_{над.}} \times 100\%, \quad (4.1)$$

де, %ТЗВ – середній відсоток транспортно-заготівельних витрат;

$З_{поч.}$ – залишок запасів на початок місяця, грн.;

$З_{над.}$ – вартість запасів, що надійшли впродовж місяця, грн.;

$TЗВ_{поч.}$ – сума транспортно-заготівельних витрат, що відносяться до залишку запасів на початок місяця, грн.;

$TЗВ_{нарах.}$ – сума транспортно-заготівельних витрат, що нараховані при надходженні запасів впродовж місяця, грн.

Розрахунок суми транспортно-заготівельних витрат, які відносяться до запасів, що вибули, здійснюється за формулою (4.2):

$$TЗВ_{\text{виб.}} = \frac{З_{\text{виб.}} \times \%TЗВ}{100\%}, \quad (4.2)$$

де, $TЗВ_{\text{виб.}}$ – сума транспортно-заготівельних витрат, що відноситься до запасів, які вибули впродовж місяця, грн.;

$З_{\text{виб.}}$ – вартість запасів, що вибули впродовж місяця, грн.;

$\%TЗВ$ – середній відсоток транспортно-заготівельних витрат, %.

3. Методи оцінки вибуття запасів

Згідно з п. 16 П(С)БО 9 «Запаси» оцінка запасів при їх відпуску у виробництво, продажу або списанні здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

При цьому для усіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Метод ідентифікованої собівартості передбачає оцінку вибуття запасів за цінами їх фактичного надходження.

Метод ідентифікованої собівартості є найбільш точним з точки зору формування фінансових результатів, але потребує наявності значних складських приміщень для відокремленого зберігання кожної партії запасів, вимагає організації натурально-вартісного обліку запасів у розрізі їх найменувань. Застосовується до дорогих, взаємозамінних запасів. Наприклад, до автомобілів, комп'ютерної техніки, меблів, побутової техніки, ювелірних виробів тощо.

Метод середньозваженої собівартості передбачає оцінку вибуття запасів за середньозваженою ціною, яка визначається за формулою (4.3):

$$Ц_{\text{сер}} = \frac{К_1Ц_1 + К_2Ц_2 + \dots + К_nЦ_n}{\text{Загальна кількість запасів}}, \quad (4.3)$$

де, $Ц_{\text{сер}}$ – середньозважена ціна запасів,

$К$ – кількість окремої партії запасів;

$Ц$ – ціна окремої партії запасів.

Цей метод є простим у застосуванні і достатньо точним, оскільки враховує середню ціну на запаси.

Визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів згідно з п. 18, 19 П(С)БО 9 «Запаси» передбачає, що вибуття запасів може оцінюватися такими способами:

1) оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю – проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів;

2) оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів – проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття.

Розглянувши та проаналізувавши порядок визначення середньозваженої вартості одиниці запасу за щомісячною та періодичною системами можна зробити висновок, що у разі використання способу оцінки вибуття запасів за щомісячною середньозваженою собівартістю розрахунок середньозваженої вартості одиниці запасів, списаних у виробництво, проводиться лише в кінці місяця, а при використанні способу оцінки вибуття запасів за періодичною середньозваженою собівартістю розрахунок середньозваженої вартості одиниці запасів, списаних у виробництво, проводиться на дату кожного списання запасів. В результаті чого при використанні оцінки за щомісячною середньозваженою собівартістю в порівнянні з оцінкою за періодичною середньозваженою собівартістю вартість списаних у виробництво запасів збільшується, а вартість залишку запасів на кінець місяця зменшується.

Метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) базується на припущенні, що першими вибувають ті запаси, які надійшли першими.

Тому оцінка їх вибуття здійснюється за цінами перших за часом надходжень, а оцінка залишків – за цінами останніх за часом надходжень. Оскільки ціни перших надходжень завжди внаслідок інфляції нижчі за ціни наступних, то за цим методом собівартість вибулих запасів знижується, а прибуток підприємства завищується. Тому цей метод є вигідним для держави у фінансових цілях і призводить до сплати більшого розміру податку на прибуток.

Метод нормативних затрат використовується у виробництві і полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які

встановлюються підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін.

Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно перевірятися і переглядатися.

Метод нормативних затрат використовується на виробничих підприємствах з невеликою номенклатурою продукції, наприклад, на підприємствах легкої, харчової та меблевої промисловості. Суть його полягає в тому, що для кожного виду продукції, що випускається на підприємстві, розробляють та затверджують норми використання визначених складових. Так, для виготовлення продуктів харчування на підприємствах харчової промисловості норми закладки інгредієнтів визначено затвердженими державними галузевими стандартами.

Для виготовлення страв та напівфабрикатів (маються на увазі напівфабрикати, що використовуються для подальшого продажу) ці норми визначені Збірником рецептури страв та кулінарної продукції. У легкій промисловості для виготовлення продукції на кожний її вид та модель підприємство самостійно визначає та затверджує норми затрат.

Як правило, на таких підприємствах постійно змінюються ціни на придбані основні матеріали, на сировину, куповані вироби і напівфабрикати тощо. Не секрет, що ці зміни – у бік зростання. Тому підприємствам-виробникам доцільно укладати із постачальниками довгострокові договори поставок. Оскільки, по-перше, при укладенні довгострокового договору можна одержати ряд знижок на сировину та матеріали; по-друге, ціни на такі матеріали та сировину визначені заздалегідь. Надалі при калькулюванні продукції підприємство-виробник матиме можливість довго не змінювати ці статті витрат. Тим більше, що при укладанні довгострокових договорів поставок гроші можна сплачувати за кожну партію одержаної сировини.

При встановленні цих нормативів до уваги береться нормальний рівень використання запасів, виробничих потужностей, оплати праці, прогнозних значень обсягів виробництва і діючих цін.

Якщо уявити ідеальну ситуацію: ціни на сировину та матеріали не змінюються, підприємство має постійного покупця, виробництво працює ритмічно, готова продукція відвантажується за планом, змінні виробничі затрати точно відповідають нормативним, а постійні затрати залишаються без змін, – можна легко визначити планову виробничу собівартість. У цьому випадку вона відповідатиме фактичній собівартості.

Проте на практиці це майже не можливо. Ціни на основні матеріали та сировину постійно змінюються; змінюється заробітна плата працівників;

фактичне витрачання матеріалів та сировини у процесі виробництва може перевищувати нормативне. Тому виникають різниці між фактичними та нормативними витратами, які умовно поділяють на кілька груп:

1. Різниці кількості – різниці між фактичними та нормативними затратами вхідних складових готової продукції. Сюди належать їх перевитрати та недовитрати. У цьому випадку основне завдання бухгалтерії та керівника підприємства – щоб такі відхилення були мінімальні.

2. Різниці вартості – це різниці між фактичною та нормативною вартістю сировини, матеріалів, напівфабрикатів. Крім цього, до складу вартісних різниць належать різниці й інших вхідних затрат виробничого процесу: оплата праці, комунальні платежі тощо.

3. Різниці виробничі – це різниці, що виникають в обсязі випуску продукції. Виробничі різниці переважно виникають як наслідок двох попередніх видів різниць.

Метод ціни продажу передбачає ведення обліку товарів за продажними цінами, облік і розподіл торговельної націнки в кінці місяця між залишками товарів і товарами реалізованими.

Застосовується в роздрібній торгівлі та ресторанному бізнесі, не є абсолютно точним внаслідок усереднення розміру торгової націнки і заокруглень при розрахунках.

4. Способи обліку готової продукції

Готова продукція – це вироби, що пройшли всі стадії технологічної обробки, відповідають технічним вимогам та стандартам і придатні для реалізації покупцям.

Облік готової продукції може здійснюватися за фактичною виробничою собівартістю або за продажними цінами (плановою собівартістю).

Фактична виробнича собівартість – це сума всіх витрат, фактично понесених на виготовлення продукції. Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» фактична виробнича собівартість готової продукції включає:

- прямі матеріальні витрати (вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва);

- прямі витрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або

наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат);

– інші прямі витрати (всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема, відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення технічно неминучого браку);

– змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати (до змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітної періоду. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством самостійно.

Фактична виробнича собівартість готової продукції визначається в кінці місяця за даними рахунку 23 «Виробництво» за формулою (4.4):

$$\Phi BC = HB_{\text{поч}} + BB - Б - ЗВ - HB_{\text{кін}}, \quad (4.4)$$

де, $HB_{\text{поч}}$ – незавершене виробництво на початок місяця;

BB – витрати, понесені на виробництво продукції на місяць;

$Б$ – вартість браку, виявленого у виробництві;

$ЗВ$ – вартість зворотних відходів із виробництва;

$HB_{\text{кін}}$ – незавершене виробництво на кінець місяця.

Облік готової продукції за фактичною виробничою собівартістю ведеться на невеликих виробничих підприємствах з вузьким асортиментом готової продукції. Він є простим у застосуванні, але при ньому втрачається контроль за наявністю та рухом готової продукції. Це пов'язано з тим, що

фактична виробнича собівартість виготовленої продукції може бути визначена лише в кінці місяця (після відображення всіх прямих витрат, розподілу непрямих витрат та складання звітної калькуляції), а реалізовується щодня. При цьому натурально-вартісний облік готової продукції впродовж місяця ведеться лише по кількості, а бухгалтерські проведення на оприбуткування та списання готової продукції робляться в кінці місяця після визначення фактичної виробничої собівартості.

При цьому способі для обліку готової продукції використовується рахунок 26 «Готова продукція». Він є активним, балансовим. За дебетом рахунку 26 «Готова продукція» відображається надходження готової продукції із виробництва, за кредитом – її вибуття внаслідок продажу, нестачі, псування, уцінки або іншого списання. Сальдо означає залишки готової продукції на складі на певну дату і відображається у 2 розділі активу Балансу за рядком 1100 «Запаси».

Типова кореспонденція рахунків з обліку готової продукції за фактичною виробничою собівартістю наведена в табл. 4.1.

Таблиця 4.1

Типова кореспонденція рахунків з обліку готової продукції за фактичною виробничою собівартістю

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
<i>Надходження готової продукції із виробництва</i>		
Надійшла готова продукція із виробництва за фактичною виробничою собівартістю (в кінці місяця)	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
<i>Реалізація готової продукції покупцям</i>		
Відображено дохід від реалізації готової продукції вітчизняним покупцям за продажними цінами	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (1/6 від доходу від реалізації)	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»
Відображено собівартість реалізованої готової продукції за фактичною виробничою собівартістю (в кінці місяця)	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»

Застосування продажних цін (планової собівартості) для обліку готової продукції доцільне на великих виробничих підприємствах, які здійснюють масовий випуск продукції широкого асортименту.

У цьому разі випущена із виробництва готова продукція оприбутковується протягом місяця на складі за продажними цінами (плановою собівартістю), а в кінці місяця здійснюється облік і розподіл відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від продажної (планової) вартості.

При цьому способі для обліку готової продукції використовується два рахунки:

– рахунок 26 «Готова продукція» – активний, балансовий. За дебетом рахунку 26 «Готова продукція» відображається надходження готової продукції із виробництва, за кредитом – її вибуття внаслідок продажу, нестачі, псування, уцінки або іншого списання. Сальдо означає залишки готової продукції на складі на певну дату і відображається у 2 розділі активу Балансу за рядком 1100 «Запаси»;

– рахунок 261 «Відхилення фактичної виробничої собівартості від продажної вартості» – пасивний, контррегулюючий. За кредитом рахунку 261 «Відхилення фактичної виробничої собівартості від продажної вартості» відображається збільшення відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від продажної (планової) вартості, за дебетом – його зменшення або списання внаслідок уцінки, псування, продажу або іншого вибуття готової продукції. Сальдо означає відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від продажної (планової) вартості, що відноситься до залишку нереалізованої готової продукції, і відображається у 2 розділі активу Балансу за рядком 1100 «Запаси» згорнуто, тобто сальдо рахунку 26 «Готова продукція» за мінусом сальдо рахунку 261 «Відхилення фактичної виробничої собівартості від продажної вартості».

Типова кореспонденція рахунків з обліку руху готової продукції за продажними цінами наведена в табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Типова кореспонденція рахунків з обліку руху готової продукції за продажними цінами

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
<i>Надходження готової продукції із виробництва</i>		
Надійшла готова продукція із виробництва за продажними цінами (впродовж місяця)	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
Відображено відхилення фактичної виробничої собівартості від продажної вартості, якщо фактична виробнича собівартість вища, ніж продажна вартість (в кінці місяця)	26 «Готова продукція»	261 «Відхилення фактичної виробничої собівартості від продажної вартості»

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Відображено відхилення фактичної виробничої собівартості від продажної вартості, якщо фактична виробнича собівартість нижча, ніж продажна вартість (в кінці місяця методом «червоного сторно»)	26 «Готова продукція»	261 «Відхилення фактичної виробничої собівартості від продажної вартості»
Реалізація готової продукції покупцям		
Відображено дохід від реалізації готової продукції вітчизняним покупцям за продажними цінами	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (1/6 від доходу від реалізації)	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»
Відображено продажну вартість реалізованої готової продукції (впродовж місяця)	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»
Списано відхилення фактичної виробничої собівартості від продажної вартості, що відноситься до реалізованої готової продукції (в кінці місяця на підставі складеного розрахунку методом «червоного сторно»)	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	261 «Відхилення фактичної виробничої собівартості від продажної вартості»

5. Способи оцінки незавершеного виробництва

Під **незавершеним виробництвом** як об'єктом бухгалтерського обліку розуміється продукція (роботи, послуги), що не пройшла всі стадії технологічної обробки, а також продукція, яка не повністю укомплектована, не пройшла технічний контроль та не готова до реалізації.

Фактичні залишки незавершеного виробництва у натуральних показниках виявляються в кінці місяця шляхом проведення інвентаризації. При цьому складається інвентаризаційний опис, в якому зазначається перелік незавершених процесом виробництва вузлів, деталей, частин, їх одиниця виміру та кількість.

Оцінка вартості незавершеного виробництва може здійснюватися на різних стадіях виробничого процесу: до та після оцінки готової продукції.

У першому випадку, коли оцінка незавершеного виробництва передуює оцінці готової продукції використовують наступні методи:

- за сумою прямих матеріальних витрат, що включає вартість фактично використаних на виробництво сировини, матеріалів, палива, тари, будівельних матеріалів, запасних частин, напівфабрикатів тощо;

– за сумою всіх прямих витрат, що включає фактично понесені прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати (наприклад, амортизацію основних засобів, відрахування на соціальні заходи тощо);

– за фактичною виробничою собівартістю, що включає фактично понесені прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати;

– за плановою (нормативною) виробничою собівартістю, що визначається у сумі запланованих на виробництво прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, змінних та постійних розподілених загальновиробничих витрат.

При цьому оцінка незавершеного виробництва, що передую оцінці готової продукції, здійснюється різними способами залежно від того чи є виробництво масовим (серійним) чи одиничним (рис. 4.1).

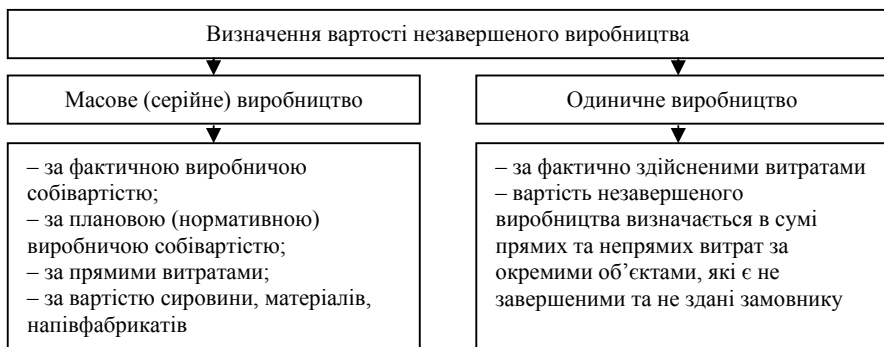


Рис. 4.1. Способи оцінки незавершеного виробництва

У другому випадку, коли оцінка незавершеного виробництва відбувається після оцінки готової продукції, використовують два альтернативні методи оцінки незавершеного виробництва:

- за плановою (нормативною) виробничою собівартістю;
- за фактичною виробничою собівартістю.

Достовірна оцінка незавершеного виробництва має важливе значення для точного розрахунку собівартості виготовленої продукції і забезпечення збереження незавершених деталей і виробів у виробництві.

У розпорядчому документі про облікову політику виробничого підприємства щодо незавершеного виробництва має бути визначено перелік статей, за якими оцінюється незавершене виробництво, варіанти

обліку незавершеного виробництва (до чи після оцінки готової продукції), спосіб оцінки незавершеного виробництва.

Перелік практичних завдань та порядок їх виконання

Завдання 4.1.

Дати визначення поняттям згідно з вимогами П(С)БО 9 «Запаси» та інших нормативно-правових документів. Результати оформіть у табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Визначення понять згідно з положеннями чинного законодавства

Поняття	Визначення
Виробничі запаси	
Сировина	
Комплектуючі вироби, покупні напівфабрикати	
Малоцінні та швидкозношувані предмети	
Поточні біологічні активи	
Незавершене виробництво	
Готова продукція	
Товари	
Матеріали, прийняті для переробки	
Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні	
Товари на комісії	

Завдання 4.2.

Визначити, які витрати включаються до первісної вартості запасів, а які ні. Результати оформити у табл. 4.3.

Таблиця 4.3

Складові, які включаються до первісної вартості запасів

Поняття	Так/Ні
Суми ввізного мита	
Суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству	
Понаднормові втрати і нестачі запасів	
Загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях	
Суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків	

Поняття	Так/Ні
Проценти за користування позиками	
Витрати на збут	
Транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів)	
Інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.	

Завдання 4.3.

Визначити вартість вибулих запасів кожним з методів: середньозваженої собівартості періодичної (табл. 4.4), середньозваженої собівартості постійної (табл. 4.5), ФІФО (табл. 4.6). Вказати, який з методів є переважним для використання і за яких обставин. Порівняти результати дії методів оцінки запасів на чистий прибуток підприємства.

Таблиця 4.4

Оцінка вибуття запасів за методом середньозваженої собівартості періодичної

№ з/п	Дата	Залишок (сальдо)			Надходження (дебет)			Вибуття (кредит)		
		штук	ціна за шт., грн.	загальна вартість, грн.	штук	ціна за шт., грн.	загальна вартість, грн.	штук	ціна за шт., грн.	загальна вартість, грн.
Сальдо на 01.06.		20	50							
1.	05.06.				70	56				
2.	08.06.				20	60				
3.	12.06.				50	63				
4.	17.06.							40		
5.	19.06.				20	70				
6.	21.06.							35		
7.	25.06.							45		
8.	26.06.							30		
9.	28.06.				40	61				
Разом										
Сальдо на 30.06.										

Таблиця 4.5

Оцінка вибуття запасів за методом середньозваженої собівартості постійної

№ з/п	Дата	Залишок (сальдо)			Надходження (дебет)			Вибуття (кредит)		
		штук	ціна за шт., грн.	загальна вартість, грн.	штук	ціна за шт., грн.	загальна вартість, грн.	штук	ціна за шт., грн.	загальна вартість, грн.
Сальдо на 01.06.		20	50							
1	05.06.				70	56				
2	08.06.				20	60				
3	12.06.				50	63				
4	17.06.							40		
5	19.06.				20	70				
6	21.06.							35		
7	25.06.							45		
8	26.06.							30		
9	28.06.				40	61				
Разом										
Сальдо на 30.06.										

Таблиця 4.6

Оцінка вибуття запасів за методом ФІФО

№ з/п	Дата	Залишок (сальдо)			Надходження (дебет)			Вибуття (кредит)		
		штук	ціна за шт., грн.	загальна вартість, грн.	штук	ціна за шт., грн.	загальна вартість, грн.	штук	ціна за шт., грн.	загальна вартість, грн.
Сальдо на 01.06.		20	50							
1.	05.06.				70	56				
2.	08.06.				20	60				
3.	12.06.				50	63				
4.	17.06.							40		
5.	19.06.				20	70				
6.	21.06.							35		
7.	25.06.							45		
8.	26.06.							30		
9.	28.06.				40	61				
Разом										
Сальдо на 30.06.										

Завдання 4.4.

Визначити розмір транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ), що підлягають списанню за місяць, застосовуючи при цьому два методи – розрахунок середнього відсотка і включення ТЗВ до вартості матеріалів. Вихідна інформація наведена у табл. 4.7.

Таблиця 4.7

Розрахунок транспортно-заготівельних витрат за середнім відсотком

Зміст	Кількість	Вартість запасів, тис. грн.	ТЗВ тис. грн.
Залишок на початок місяця: – лакофарбні матеріали	455 банок	25	3
Надійшло за місяць: – брус	1000 м ³	45	6
– фанера	900 м ²	27	3,5
– лакофарбні матеріали	160 бан.	8	0,5
Вибуло за місяць: – брус	900 м ³	40,5	
– фанера	900 м ²	27	
– лакофарбні матеріали	170 бан.	8,6	
Залишок на кінець місяця			

Таблиця 4.8

Розрахунок транспортно-заготівельних витрат за методом включення їх до вартості конкретних видів матеріалів

Зміст	Кількість	Вартість запасів, тис. грн.	ТЗВ тис. грн.
Залишок на початок місяця: – лакофарбні матеріали	455 банок	25	3
Надійшло за місяць: – брус	1000 м ³	45	6
– фанера	900 м ²	27	3,5
– лакофарбні матеріали	160 бан.	8	0,5
Вибуло за місяць: – брус	900 м ³	40,5	
– фанера	900 м ²	27	
– лакофарбні матеріали	170 бан.	8,6	
Залишок на кінець місяця			

Завдання 4.5.

Визначити у яких випадках використовується оцінка вибуття запасів за методом ціни продажу. Розрахувати собівартість вибуття товарів, облікованих за методом ціни продажу.

Умова:

Підприємство, що реалізує паливо, використовує метод ціни продажу для оцінки вартості вибутих запасів. Станом на 31 березня 2018 року є така інформація за двома видами палива (табл. 4.9).

Таблиця 4.9

Інформація про стан та рух двох видів палива за березень 2018 року

Показник	Тверде паливо		Рідке паливо	
	Собівартість	Ціна продажу	Собівартість	Ціна продажу
Залишок товарів на початок місяця	500	800	40	70
Купівельна вартість придбаних товарів	2300	3680	380	540
Транспортні витрати	10		3	
Реалізовано товарів		2100		500
Залишок товарів на кінець місяця				

Завдання 4.6.

Підтвердити чи спростувати твердження («так» чи «ні»):

а) оцінка запасів на дату балансу відбувається в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації;

б) визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів повинне проводитись один раз на рік.

Завдання для самостійної роботи

Завдання 4.1.

Визначити вартість вибутих запасів кожним з методів: середньозваженої собівартості періодичної (табл. 4.10), середньозваженої собівартості постійної (табл. 4.11), ФІФО (табл. 4.12).

Таблиця 4.10

**Оцінка вибуття запасів за методом середньозваженої собівартості
періодичної**

№ з/п	Дата	Залишок (сальдо)			Надходження (дебет)			Вибуття (кредит)		
		штук	ціна за шт., грн.	загальна вартість, грн.	штук	ціна за шт., грн.	загальна вартість, грн.	штук	ціна за шт., грн.	загальна вартість, грн.
	Сальдо на 01.06.	210	500							
1.	05.06.				705	560				
2.	08.06.				20	600				
3.	12.06.				520	630				
4.	17.06.							440		
5.	19.06.				240	700				
6.	21.06.							375		
7.	25.06.							415		
8.	26.06.							380		
9.	28.06.				430	601				
	Разом									
	Сальдо на 30.06.									

Таблиця 4.11

**Оцінка вибуття запасів за методом середньозваженої собівартості
постійної**

№ з/п	Дата	Залишок (сальдо)			Надходження (дебет)			Вибуття (кредит)		
		штук	ціна за шт., грн.	загальна вартість, грн.	штук	ціна за шт., грн.	загальна вартість, грн.	штук	ціна за шт., грн.	загальна вартість, грн.
	Сальдо на 01.06.	210	500							
1.	05.06.				705	560				
2.	08.06.				20	600				
3.	12.06.				520	630				
4.	17.06.							440		
5.	19.06.				240	700				
6.	21.06.							375		
7.	25.06.							415		
8.	26.06.							380		
9.	28.06.				430	601				
	Разом									
	Сальдо на 30.06.									

Таблиця 4.12

Оцінка вибуття запасів за методом ФІФО

№ з/п	Дата	Залишок (сальдо)			Надходження (дебет)			Вибуття (кредит)		
		штук	ціна за шт., грн	загальна вартість, грн	штук	ціна за шт., грн	загальна вартість, грн	штук	ціна за шт., грн	загальна вартість, грн
	Сальдо на 01.06.	210	500							
1.	05.06.				705	560				
2.	08.06.				20	600				
3.	12.06.				520	630				
4.	17.06.							440		
5.	19.06.				240	700				
6.	21.06.							375		
7.	25.06.							415		
8.	26.06.							380		
9.	28.06.				430	601				
	Разом									
	Сальдо на 30.06.									

Завдання 4.2.

Визначити розмір транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ), що підлягають списанню за місяць, застосовуючи при цьому два методи – розрахунок середнього відсотка (табл. 4.13) і включення ТЗВ до вартості матеріалів (табл. 4.14).

Таблиця 4.13

Розрахунок транспортно-заготівельних витрат за середнім відсотком

Зміст	Кількість	Вартість запасів, тис. грн.	ТЗВ, тис. грн.
Залишок на початок місяця: – лакофарбні матеріали	45 бан.	28	8
Надійшло за місяць: – брус	100 м ³	50	5
– фанера	1900 м ²	29	7
– лакофарбні матеріали	160 бан.	18	12
Вибуло за місяць: – брус	90 м ³	41,5	
– фанера	900 м ²	27	
– лакофарбні матеріали	16 бан.	23	
Залишок на кінець місяця			

Таблиця 4.14

**Розрахунок транспортно-заготівельних витрат за методом
включення їх до вартості конкретних видів матеріалів**

Зміст	Кількість	Вартість запасів, тис. грн.	ТЗВ, тис. грн.
Залишок на початок місяця: – лакофарбні матеріали	45 бан.	28	8
Надійшло за місяць: – брус	100 м ³	50	5
– фанера	1900 м ²	29	7
– лакофарбні матеріали	160 бан.	18	12
Вибуло за місяць: – брус	90 м ³	41,5	
– фанера	900 м ²	27	
– лакофарбні матеріали	16 бан.	23	
Залишок на кінець місяця			

Завдання 4.3

Встановити у яких випадках використовується оцінка вибуття запасів за методом ціни продажу. Визначити собівартість вибуття товарів, що обліковуються за методом ціни продажу.

Умова:

Підприємство, що реалізує паливо, використовує метод ціни продажу для оцінки вартості вибутих запасів. Станом на 31 березня 2018 року є така інформація за двома видами палива (табл. 4.15).

Таблиця 4.15

Інформація про стан та рух двох видів палива за березень 2018 року

Показник	Тверде паливо		Рідке паливо	
	Собівартість	Ціна продажу	Собівартість	Ціна продажу
Залишок товарів на початок місяця	6000	8009	400	708
Купівельна вартість придбаних товарів	5300	6680	880	1540
Транспортні витрати	18		30	
Реалізовано товарів		12000		1700
Залишок товарів на кінець місяця				

Контрольні запитання

1. Які активи можна віднести до запасів підприємства?
2. Які методи оцінки вибуття запасів існують?
3. Охарактеризуйте особливості вибуття запасів, які обліковуються за методом середньозваженої собівартості та методом ФІФО.
4. Охарактеризуйте особливості вибуття запасів, які обліковуються за методом ідентифікованої собівартості, методом ціни продажу, методом нормативних затрат.
5. Охарактеризуйте методи обліку транспортно-заготівельних витрат.
6. Охарактеризуйте методи обліку та підходи до оцінки незавершеного виробництва.
7. Охарактеризуйте методи обліку та підходи до оцінки готової продукції.

Тема 5.

Порядок формування облікової політики щодо біологічних активів

Перелік питань лекції

1. Біологічні активи та їх види.
2. Оцінка біологічних активів та продукції сільськогосподарського виробництва за справедливою вартістю.
3. Елементи облікової політики щодо біологічних активів.

1. Біологічні активи та їх види

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Особливості обліку біологічних активів встановлюються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій біологічні активи поділяються на довгострокові (для їх обліку використовується рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи») та поточні біологічні активи (для їх обліку використовується рахунок 21 «Поточні біологічні активи»). Також у Плані рахунків виокремлено рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Таблиця 5.1

**Об'єкти обліку біологічних активів та сільськогосподарської
продукції**

Код і назва рахунку		Код і назва субрахунку		Характеристика
16	Довгострокові біологічні активи	161	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
		162	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю	
		163	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
		164	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	
		165	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю	
		166	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю	
21	Поточні біологічні активи	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
		212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
		213	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	
27	Продукція сільсько-господарського виробництва		За видами продукції	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільсько-господарським виробництвом

2. Оцінка біологічних активів та продукції сільськогосподарського виробництва за справедливою вартістю

Визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку.

За наявності кількох активних ринків біологічних активів і сільськогосподарської продукції їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати біологічні активи та/або сільськогосподарську продукцію.

Оцінка сільськогосподарської продукції за договірними цінами допускається лише за обтяжливими контрактами.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за:

1) останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство);

2) ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість;

3) додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

У разі відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до пунктів 11-14 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів».

Якщо біологічні активи рослинного походження на активному ринку оцінюються з урахуванням вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення, то оцінка таких біологічних активів здійснюється за вирахуванням справедливої вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення.

3. Елементи облікової політики щодо біологічних активів

Згідно з Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, що визначають елементи облікової політики біологічних активів (табл. 5.2).

Елементи облікової політики щодо біологічних активів

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти
Об'єкт бухгалтерського обліку	– вид біологічних активів; – група біологічних активів
Строк корисного використання довгострокових біологічних активів	Визначається підприємством самостійно залежно від тривалості використання в запланованих цілях або можливого часу отримання від них сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів (робіт, послуг)
Визначення справедливої вартості біологічних активів	Визначають методику аналізу джерел інформації з метою встановлення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції: – за останньою ринковою ціною з такими активами (якщо суттєвих змін на ринку не відбулося); – за цінами на подібні активи; – за додатковими показниками
Перелік і склад статей калькулювання собівартості продукції, пов'язаних із біологічними перетвореннями	Встановлюється підприємством самостійно, виходячи із галузевих особливостей та потреб управління
База розподілу загальновиробничих витрат рослинництва і тваринництва	Встановлюється підприємством самостійно
Методи нарахування амортизації біологічних активів, що обліковуються за первісною вартістю	– прямолінійний; – зменшення залишкової вартості; – прискореного зменшення залишкової вартості; – кумулятивний; – виробничий

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля, тощо), або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо), чи окремих культур (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо).

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів тваринництва можуть бути види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп (корови і бики-плідники основного стада, свині і хряки-плідники основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі тощо). Об'єктом бухгалтерського обліку незрілих довгострокових біологічних активів можуть бути види багаторічних насаджень.

Об'єктом бухгалтерського обліку може бути як окремий вид біологічних активів, так і їх група. В аналітичному обліку біологічні активи відображаються у вартісному та кількісному виразі. Одиницею виміру біологічних активів є штуки, голови тощо. Керівництво підприємства самостійно визначає об'єкти обліку біологічних активів і відображає це у розпорядчому документі про облікову політику.

Строк корисного використання довгострокових біологічних активів визначається підприємством самостійно залежно від тривалості використання в запланованих цілях або можливого часу отримання від них сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів (робіт, послуг). У той же час, під час формування облікової політики, доцільно враховувати, що Податковим кодексом України передбачено строк корисного використання довгострокових біологічних активів – 7 років.

Особливість обліку біологічних активів полягає в методиці оцінки об'єктів. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», біологічні активи та сільськогосподарська продукція при оприбуткуванні, а також на дату балансу відображаються за справедливою вартістю, зменшеними на витрати на місці продажу. Разом з тим, норми Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» щодо оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції мають альтернативні варіанти. Так, довгострокові біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Поточні біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Перелік і склад статей калькулювання собівартості продукції, пов'язаних із біологічними перетвореннями встановлюється підприємством самостійно, виходячи із галузевих особливостей та потреб управління, одночасно із визначенням бази розподілу загальноновиробничих витрат рослинництва і тваринництва.

У розпорядчому документі про облікову політику підприємство визначає один з передбачених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» методів нарахування амортизації на довгострокові біологічні активи рослинництва і тваринництва, які визначені і відображені за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності. Об'єктом амортизації таких біологічних активів є їх первісна вартість, зменшена на ліквідаційну вартість (вартість деревини насаджень, тварин або їх шкур і м'яса тощо), за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх продажем (ліквідацією). Якщо стає можливим визначити справедливую вартість довгострокового біологічного активу, який оцінюється за первісною вартістю, врахування амортизації на нього припиняється і він переводиться до групи довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю.

Перелік практичних завдань та порядок їх виконання

Завдання 5.1.

Підтвердити чи спростувати твердження («так» чи «ні»):

- а) організація інвентаризаційної роботи не відноситься до визначальних інвентаризаційних підходів;
- б) облік біологічних активів регламентується П(С)БО 30 «Біологічні активи»;
- в) для обліку довгострокових біологічних активів рослинництва і тваринництва використовують документи, призначені для обліку МШП;
- г) підприємство може використовувати форми первинних документів, не затверджених органами державної влади;
- д) однорідні групи тварин, які складаються із статеві-вікових груп, можуть бути об'єктами біологічних активів;
- ж) об'єктом бухгалтерського обліку можуть бути тільки групи біологічних активів;
- к) для проведення інвентаризації біологічних активів необхідно формувати робочі інвентаризаційні комісії окремо по рослинництву і окремо по тваринництву;

л) агропромислові підприємства мають змогу і потребу користуватися для оцінки біологічних активів за справедливою вартістю послугами незалежних експертів оцінювачів.

Завдання 5.2.

Із нижченаведеного переліку елементів визначте, які з них є складовими організаційної роботи з оцінки біологічних активів, а які – методики аналізу джерел інформації, що проводиться з метою встановлення справедливої вартості біологічних активів:

- а) документальне оформлення результатів оцінки активів;
- б) створення комісії з оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю та розподіл обов'язків між її членами;
- в) остання ринкова ціна операції з біологічними активами;
- г) організація отримання достовірної та документально підтвердженої інформації про активні ринки та вартість біологічних активів і сільськогосподарської продукції;
- д) ринкові ціни на подібні активи, скориговані з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість;
- ж) систематизація інформації та ведення бухгалтерського обліку з оцінки активів;
- к) додаткові показники, які характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію;
- л) теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу.

Завдання 5.3

Дати визначення методу аналізу контрактів при визначенні справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Визначити справедливу вартість Т-молока для оприбуткування в березні 2018 року.

Умова:

Згідно з укладеним з молокозаводом контракту на поставку молока у 2018 році, вартість 1л молока сорту «Т-молоко» складає 1,80грн./л.

Так як суттєвих змін на ринку молока, в якому діє підприємство до 01.03.2018 року не відбулося, Комісія прийняла рішення справедливо вартість 1л «Т-молока» в березні визначити методом аналізу контрактів на рівні 1,80 грн/л, про що складено відповідний акт. У процесі

безпосереднього продажу витрати підприємство не несе. Справедливу вартість молока в березні, при його оприбуткуванні в кількості 1500 л (за приймальними квитанціями березня), визначену на основі складеного комісією акту необхідно визначити.

Завдання 5.4.

Дати визначення методу аналогів при визначенні справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Оцінити на дату балансу 31.03.2018 року поголів'я корів та свиней на відгодівлі за методом аналогів.

Оцінка на основі аналогів на активному ринку здійснюється виходячи з того, що справедлива вартість оцінюваного активу чи продукції відповідає вартості порівнюваного аналога, і проводиться за формулою:

$$\text{Вба} = (\text{Аод.} \times \text{Кба.}) - \text{Вп}, \quad (5.1)$$

де Вба – справедлива вартість біологічних активів та / або сільськогосподарської продукції;

Аод. – вартість одиниці аналога;

Кба – кількість одиниць оцінюваних біологічних активів та / або сільськогосподарської продукції;

Вп – витрати на місці продажу (комісійні винагороди продавцям, брокерам, а також непрямі податки, що сплачуються при реалізації цих активів).

Умова:

На 31.03.2018 року у наявності на підприємстві є поголів'я:

– корів – 60 голів (середня вага 1 голови – 420 кг.)

– свиней – 80 голів (середня вага 1 голови – 180 кг).

Ціни, що склалися на ринку на 20.03.20.. року, наступні: доросла худоба в середньому по 16 грн. за 1 кг. живої ваги; свині – по 18 грн. за 1 кг живої ваги. Справедлива вартість визначена Комісією з застосуванням «методу аналогів» на основі пропозицій продажу відповідної продукції фермерськими і приватними господарствами (прайс-листи, безпосередні ціни на конкретному споживчому ринку). Справедливу вартість поголів'я на 31.03.2018 року на основі складеного Комісією Акту становить необхідно визначити.

Завдання 5.5.

Дати визначення методу прийняття цін при визначенні справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Оцінити

на 01.09.2018 року 50 ц зерновідходів пшениці першого сорту з вмістом зерна в зерновідходах – 40 %.

При визначенні справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції за методом прийняття цін при відсутності активного ринку можливе використання додаткових показників, які характеризують рівень цін на додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію. В цьому разі Комісія самостійно встановлює склад таких показників, розробляє порядок їх визначення, а також проводить розрахунок вартості сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів із застосуванням зазначених показників.

У такому разі, справедлива вартість може визначатись за формулою:

$$Вба = (Аод \times Кба) \times Д, \quad (5.2)$$

де Вба – справедлива вартість біологічних активів та / або сільськогосподарської продукції;

Аод. – вартість одиниці аналога;

Кба – кількість одиниць оцінюваних біологічних активів та / або сільськогосподарської продукції;

Д – значення додаткового показника.

Умова:

У разі застосування додаткових показників справедлива вартість зерновідходів може бути оцінена Комісією за вартістю зерна з урахуванням вмісту зерна у зернових відходах. Ринкова вартість 1ц пшениці III класу на 01.09.2018 року – 900 грн. Справедливу вартість зерновідходів на 01.09.2018 року з застосуванням додаткових показників (ринкової вартості зерна та вмісту зерна в зерновідходах) необхідно визначити.

Завдання для самостійної роботи

Завдання 5.1.

Визначити справедливу вартість Т-молока для оприбуткування в березні 2018 року.

Умова:

Згідно з укладеним з молокозаводом контракту на поставку молока у 2018 році, вартість 1л молока сорту «Т-молоко» складає 5,80грн./л.

Так як суттєвих змін на ринку молока. В якому діє підприємство до 01.03.2018 року не відбулося, Комісія прийняла рішення справедливу вартість 1л «Т-молока» в березні визначити методом аналізу контрактів

на рівні 5,80 грн/л, про що складено відповідний акт. У процесі безпосереднього продажу витрати підприємство не несе. Справедливу вартість молока в березні, при його оприбуткуванні в кількості 2350 л (за приймальними квитанціями березня) на основі складеного комісією акту необхідно визначити.

Завдання 5.2.

Оцінити на дату балансу 31.03.2018 року поголів'я корів та свиней на відгодівлі за методом аналогів.

Умова:

На 31.03.2018 року у наявності на підприємстві є поголів'я:

– корів – 150 голів (середня вага 1 голови – 400 кг.)

– свиней – 280 голів (середня вага 1 голови – 150 кг).

Ціни, що склалися на ринку на 20.03.2018 р. року, наступні: доросла худоба в середньому по 26 грн. за 1 кг. живої ваги; свині – по 28 грн. за 1 кг живої ваги. Справедлива вартість визначена Комісією з застосуванням «методу аналогів» на основі пропозицій продажу відповідної продукції фермерськими і приватними господарствами (прайс-листи, безпосередні ціни на конкретному споживчому ринку).

Справедливу вартість поголів'я визначена на 31.03.2018 р. року на основі складеного Комісією Акту необхідно визначити.

Завдання 5.3.

Дати визначення методу прийняття цін при визначенні справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Оцінити на 01.09.2018 року 140 ц зерновідходів пшениці першого сорту з вмістом зерна в зерновідходах – 60 %.

Умова:

У разі застосування додаткових показників справедлива вартість зерновідходів може бути оцінена Комісією за вартістю зерна з урахуванням вмісту зерна у зернових відходах. Ринкова вартість 1ц пшениці III класу на 01.09.2018 року – 800 грн. Справедливу вартість зерновідходів на 01.09.2018 року з застосуванням додаткових показників (ринкової вартості зерна та вмісту зерна в зерновідходах) необхідно визначити.

Завдання 5.4.

Охарактеризувати методику оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції з використанням методів експертної оцінки комісією та сторонньої професійної оцінки.

Контрольні запитання:

1. Дайте визначення об'єктам обліку біологічних активів.
2. Охарактеризуйте роботу з оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю.
3. Охарактеризуйте метод аналізу контрактів.
4. Охарактеризуйте метод аналогів.
5. Охарактеризуйте метод прийняття цін.
6. Охарактеризуйте метод експертної оцінки Комісією.
7. Охарактеризуйте метод сторонньої професійної оцінки.
8. Охарактеризуйте методи оцінки сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів рослинництва.
9. Охарактеризуйте методи оцінки сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів тваринництва.

Тема 6.

Порядок формування облікової політики щодо обліку доходів, витрат та фінансових результатів

Перелік питань лекції

1. Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг.
2. Способи обліку витрат та порядок закриття транзитних рахунків.
3. Елементи облікової політики щодо виробничих витрат.

1. Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг

Елементом облікової політики щодо доходів є вибір методу оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг чи виконання робіт.

Згідно з п. 11 П(С)БО 15 «Дохід» оцінка ступеня завершеності операцій з надання послуг чи виконання робіт може здійснюватися трьома способами:

- шляхом вивчення виконаної роботи – застосовується до робіт і послуг, які тривають менше місяця, передбачає відображення в обліку доходів від наданих послуг або виконаних робіт відразу після їх завершення;

- шляхом визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані – застосовується до робіт і послуг, які тривають більше місяця, передбачає відображення в обліку доходів від наданих послуг або виконаних робіт частинами у розмірі, визначеному за формулою (6.1):

$$ПВоп = ОПміс : ОПзаг \times 100 \% \quad (6.1)$$

де, ПВоп – питома вага обсягу послуг, наданих за місяць, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;

ОПміс – обсяг наданих послуг за місяць;

ОПзаг – загальний обсяг послуг, які мають бути надані.

- шляхом визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство – застосовується до робіт і послуг, які тривають більше місяця, передбачає

відображення в обліку доходів від наданих послуг або виконаних робіт частинами у розмірі, визначеному за формулою (6.2):

$$ПВв = Вміс : Взаг \times 100 \% \quad (6.2)$$

де, ПВв – питома вага витрат, яких зазнало підприємство у зв'язку з наданням послуг за місяць, у загальній очікуваній сумі витрат, які мають бути понесені;

Вміс – витрати, понесені за місяць;

Взаг – загальна сума витрат, які мають бути понесені.

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг).

Якщо дохід від надання послуг або виконання робіт не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі витрат, що підлягають відшкодуванню.

Якщо дохід від надання послуг або виконання робіт не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазначених витрат, то дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

Порядок оцінки ступеня завершеності робіт та визнання доходів за будівельними контрактами регулюється п.4 П(С)БО 18 «Будівельні контракти». За змістом вони повністю повторюють вимоги П(С)БО 15 «Дохід» і включають такі три способи:

- вимірювання та оцінка виконаної роботи;
- співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;
- співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної суми) загальних витрат за контрактом.

2. Способи обліку витрат та порядок закриття транзитних рахунків

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських

операцій підприємств і організацій вітчизняні підприємства можуть вести облік витрат за допомогою трьох альтернативних способів:

- з використанням рахунків 8 класу «Витрати за елементами»;
- з використанням рахунків 9 класу «Витрати діяльності»;
- з використанням рахунків 8 класу «Витрати за елементами» і 9 класу «Витрати діяльності».

Так, суб'єкти малого підприємництва, а також інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки 8 класу «Витрати за елементами», в тому числі:

- рахунок 80 «Матеріальні витрати»
- рахунок 81 «Витрати на оплату праці»
- рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи»
- рахунок 83 «Амортизація»
- рахунок 84 «Інші операційні витрати»
- рахунок 85 «Інші затрати»

Рахунки 8 класу «Витрати за елементами» є активними, транзитними. По дебету рахунків 8 класу «Витрати за елементами» відображається накопичення витрат підприємства, а по кредиту – їх списання за призначенням. Сальдо по рахунках 8 класу «Витрати за елементами» відсутнє, оскільки вони закриваються.

Усі інші підприємства мають право вести облік витрат або з використанням рахунків 9 класу «Витрати діяльності», або з використанням рахунків і 8 класу «Витрати за елементами», і 9 класу «Витрати діяльності».

При цьому рахунки 9 класу «Витрати діяльності» є активними, транзитними. По дебету рахунків 9 класу «Витрати діяльності» відображаються визнані витрати від операційної, фінансової, інвестиційної та надзвичайної діяльності, а по кредиту – їх списання на фінансові результати. Сальдо по рахунках 9 класу «Витрати діяльності» відсутнє, оскільки вони в кінці звітного періоду закриваються і списуються на фінансові результати.

При веденні обліку витрат з використанням рахунків 9 класу «Витрати діяльності» витрати на виготовлення продукції відображаються по дебету рахунку 23 «Виробництво» – у частині прямих виробничих витрат та по дебету рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» – у частині непрямих виробничих витрат. Витрати періоду спочатку накопичуються по дебету рахунків 9 класу «Витрати діяльності» за видами діяльності (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні

витрати» – у частині витрат від операційної діяльності, по дебету рахунку 95 «Фінансові витрати» – у частині витрат від фінансової діяльності, по дебету рахунку 96 «Втрати від участі у капіталі» та 97 «Інші витрати» – у частині витрат від інвестиційної діяльності, по дебету рахунку 98 «Податок на прибуток» – у частині витрат з податку на прибуток, по дебету рахунку 99 «Надзвичайні витрати» – у частині витрат від надзвичайної діяльності), а в кінці звітного періоду списуються у дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

При веденні обліку витрат з використанням рахунків 8 класу «Витрати за елементами» і 9 класу «Витрати діяльності» всі витрати від операційної діяльності підприємства спочатку відображаються по дебету рахунків 8 класу «Витрати за елементами» у розрізі економічних елементів (по дебету 80 рахунку «Матеріальні витрати» – у частині матеріальних витрат, по дебету 81 рахунку «Витрати на оплату праці» – у частині витрат на оплату праці, по дебету 82 рахунку «Відрахування на соціальні заходи» – у частині витрат на єдиний соціальний внесок, по дебету 83 рахунку 83 «Амортизація» – у частині витрат на амортизацію необоротних активів, по дебету 84 рахунку «Інші операційні витрати» – у частині інших витрат від операційної діяльності).

Одночасно вони списуються за функціональним призначенням: у дебет рахунку 23 «Виробництво» – в частині прямих виробничих витрат, у дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» – в частині непрямих виробничих витрат, у дебет рахунку 92 «Адміністративні витрати» – в частині адміністративних витрат, у дебет рахунку 93 «Витрати на збут» – в частині витрат на збут, у дебет рахунку 94 «Інші операційні витрати» – в частині інших операційних витрат.

Витрати від фінансової, інвестиційної, іншої неопераційної діяльності та надзвичайні витрати відразу накопичуються по дебету рахунку 95 «Фінансові витрати» – у частині витрат від фінансової діяльності, по дебету рахунку 96 «Втрати від участі у капіталі» та 97 «Інші витрати» – у частині витрат від інвестиційної діяльності, по дебету рахунку 98 «Податок на прибуток» – у частині витрат з податку на прибуток. При цьому рахунок 85 «Інші затрати» не застосовується.

Усі витрат від операційної та не операційної діяльності, відображені по дебету рахунків 9 класу «Витрати діяльності», в кінці звітного періоду списуються на фінансові результати.

Окремим елементом облікової політики підприємства є порядок закриття транзитних рахунків.

Таблиця 6.1

**Рахунки для обліку витрат фінансової, інвестиційної та іншої
неопераційної діяльності**

Код і назва рахунку		Код і назва субрахунку	
95	Фінансові витрати	951	Відсотки за кредит
		952	Інші фінансові витрати
96	Втрати від участі в капіталі	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства
		962	Втрати від спільної діяльності
		963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства
97	Інші витрати	970	Витрати від зміни вартості фінансових інструментів
		971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій
		972	Втрати від зменшення корисності активів
		974	Втрати від неопераційних курсових різниць
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій
		976	Списання необоротних активів
		977	Інші витрати діяльності

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій до транзитних рахунків належать рахунки 7 класу «Доходи і результати діяльності», 8 класу «Витрати за елементами» і 9 класу «Витрати діяльності». Підприємства можуть використовувати два способи їх закриття:

- щомісячно;
- раз на рік (у кінці року).

3. Елементи облікової політики щодо виробничих витрат

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» елементами облікової політики щодо виробничих витрат підприємства є:

- перелік статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- перелік змінних і постійних загальновиробничих витрат;
- порядок розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції (робіт, послуг);
- методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Згідно з чинним законодавством підприємства мають право самостійно розробляти перелік статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). При цьому Методичними

рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості виробничим підприємствам рекомендується застосовувати такий типовий перелік статей калькуляції:

- сировина та матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- інші виробничі витрати;
- попутна продукція (вираховується).

Проте цей перелік може коригуватися і уточнюватися кожним підприємством самостійно залежно від організаційно-технологічних особливостей його діяльності, складності продукції, вагомості та контрольованості витрат, їх питомої ваги у собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг).

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються загальновиробничі витрати. Це непрямі виробничі витрати, пов'язані з обслуговуванням та управлінням виробництвом (цехів, дільниць).

До складу загальновиробничих витрат включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);
- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням

якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;

- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Згідно з вимогами п. 16 П(С)БО 16 «Витрати» загальновиробничі витрати діляться на змінні та постійні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) виходячи з фактичної потужності підприємства за звітний період.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

В свою чергу постійні загальновиробничі витрати діляться на розподілені та нерозподілені залежно від нормальної потужності підприємства.

Постійні розподілені загальновиробничі витрати включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) виходячи з нормальної потужності підприємства.

Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати включаються у собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення.

Змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати розподіляються між конкретними видами продукції (робіт, послуг) з

використанням відповідної бази розподілу. Нею можуть бути години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати тощо.

При цьому підприємство самостійно визначає перелік змінних та постійних загальновиробничих витрат і обирає базу їх розподілу між видами продукції (робіт, послуг).

Окремим елементом облікової політики виробничого підприємства є метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Найбільш поширеними на сьогодні методами обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) є: позамовний, попередільний, нормативний, змішаний, «директ-костинг», «стандарт-костинг», метод «поглинутих» затрат (табл. 6.1).

Таблиця 6.2

Характеристика методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

Методи	Характеристика методів
Позамовний метод	Застосовується при різноманітній діяльності підприємства. Затрати «збираються» за конкретними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного
Попередільний метод	Застосовується при масовому виробництві однорідної продукції (наприклад, у харчовій промисловості). Середні затрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми затрат на кількість виробленої продукції
Нормативний метод	Затрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод дозволяє вести точний аналітичний облік і за відхиленнями фактичних затрат від нормативних контролювати загальну собівартість продукції
Змішаний метод	Прямі затрати обліковують за фактичними даними, а накладні – за середнім коефіцієнтом розподілу
Метод «директ-костинг»	Затрати поділяються щодо обсягу виробництва на постійні та змінні. До собівартості виготовленої продукції включаються тільки змінні виробничі затрати
Метод «стандарт-костинг»	Затрати обліковуються на підставі системи розроблених стандартів. Окремо ведеться облік відхилень фактично понесених витрат від встановлених стандартів. Встановлюються причини і винуватці відхилень
Метод «поглинутих» затрат	Загальні виробничі затрати відносяться на собівартість виготовленої продукції та пропорційно розподіляються між реалізованою продукцією і залишками нереалізованої продукції

Кожен із методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) має свої особливості застосування, обмеження, переваги та недоліки. Тому кожне підприємство самостійно обирає той метод, який найбільш повно задовольняє потреби підприємства.

Основними факторами, що зумовлюють вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), є:

- організаційна структура управління підприємством;
- виробнича структура підприємства;
- галузь діяльності, тип виробництва, його складність, характер технологічного процесу;
- номенклатура продукції, що випускається;
- тривалість виробничого циклу;
- наявність незавершеного виробництва;
- інформаційні потреби системи управління.

Перелік практичних завдань та порядок їх виконання

Завдання 6.1.

Визначити відповідність класифікаційних ознак видам витрат, результати оформити у табл. 6.3:

- економічні елементи;
- відношення до реалізації;
- місце виникнення витрат;
- статті калькуляції;
- вплив обсягу виробництва;
- види діяльності;
- економічна роль в процесі виробництва;
- спосіб віднесення до собівартості.

Провести класифікацію витрат за відповідними видами діяльності. Результати оформити у табл. 6.4.

Таблиця 6.3

Класифікація витрат за різними ознаками

Класифікаційна ознака	Види витрат
	основні накладні
	прямі непрямі
	постійні змінні

Класифікаційна ознака	Види витрат
	витрати на продукцію (собівартість реалізованої продукції) витрати періоду
	витрати окремих структурних підрозділів
	матеріальні витрати витрати на оплату праці відрахування на соціальні заходи амортизація інші витрати
	перелік визначається підприємством самостійно з врахуванням галузевих вимог та особливостей діяльності
	операційні інвестиційні фінансові

Таблиця 6.4

Класифікація витрат за видами діяльності

Види витрат	Операційна діяльність				Фінансова діяльність	Інша діяльність
	Собівартість	Адміністративні витрати	Витрати на збут	Інші операційні витрати		
1. Оплата праці апарату управління						
2. Представницькі витрати						
3. Заробітна плата робітників основного виробництва						
4. Собівартість реалізованих необоротних активів						
5. Витрати від браку продукції						
6. Витрати на рекламу та дослідження ринку						
7. Витрати на охорону праці						
8. Витрати за договором фінансового лізингу						
9. Вартість сировини та матеріалів на виготовлення продукції						
10. Витрати на проведення річних зборів акціонерів						
11. Витрати на знецінення запасів						

Види витрат	Операційна діяльність				Фінансова діяльність	Інша діяльність
	Собівартість	Адміністративні витрати	Витрати на збут	Інші операційні витрати		
12. Витрати на ремонт тари						
13. Нестачі незавершеного виробництва						
14. Собівартість реалізованої іноземної валюти						
15. Заробітна плата директора підприємства						
16. Собівартість реалізованих фінансових інвестицій						
17. Визнані штрафи та пені						
18. Витрати на проценти по кредитах банку						
19. Витрати на врегулювання суперечок у судових органах						
20. Комісійні винагороди продавцям						
21. Витрати на передпродажну підготовку товарів						
22. Плата за послуги банку						

Завдання 6.2.

Вказати, на підставі яких первинних документів (Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, Акт виконаних робіт, Акт закупки, Виписка банку, Довідка бухгалтерії, Накладна, Видатковий касовий ордер, Прибутковий касовий ордер, Розрахунково-платіжна відомість, Розрахунок бухгалтерії, Рахунок-фактура) відображають накопичення відповідних видів адміністративних витрат. Результати оформити у табл. 6.5.

Таблиця 6.5

Первинні документи, які є підставою для визнання адміністративних витрат

Види адміністративних витрат	Первинні документи
Загальні корпоративні витрати: – організаційні витрати – представницькі витрати	
Витрати на службові відрядження	
Витрати на утримання апарату управління підприємством	

Види адміністративних витрат	Первинні документи
Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів: – амортизація; – опалення, освітлення	
Винагороди за професійні послуги	
Витрати на зв'язок	
Витрати на врегулювання спорів у судових органах	
Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі	
Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків	

Завдання 6.3

Вказати, на підставі яких первинних документів (Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, Акт виконаних робіт, Акт закупки, Виписка банку, Довідка бухгалтерії, Накладна, Видатковий касовий ордер, Прибутковий касовий ордер, Розрахунково-платіжна відомість, Розрахунок бухгалтерії, Рахунок-фактура) відображають накопичення інформації про відповідні види доходів від основної діяльності. Результати оформити у табл. 6.6.

Таблиця 6.6

Первинні документи, які є підставою для визнання доходів

Види доходів від основної діяльності	Первинні документи
Дохід від реалізації готової продукції	
Дохід від реалізації товарів	
Дохід від реалізації робіт і послуг	
Дохід від реалізації іноземної валюти	
Дохід від реалізації інших оборотних активів	
Дохід від операційної оренди активів	
Дохід від операційної курсової різниці	
Одержані штрафи, пені, неустойки	
Відшкодування раніше списаних активів	
Дохід від списання кредиторської заборгованості	
Одержані гранти та субсидії	
Результат основної діяльності	

Завдання 6.4.

Визначити фактичну собівартість продукції та калькуляційні різниці.

Умова:

За звітний місяць м'ясопереробним цехом вироблена продукція. Загальна сума фактичних витрат на виробництво склала 554200 грн.

Таблиця 6.7

Інформація за видами продукції

Види продукції	Кількість одиниць, ц	Нормативна собівартість 1ц, грн.	Загальна собівартість виробленої продукції, грн.
Ковбаса варена 1 сорту	50	3000-00	
Ковбаса варена вищого сорту	35	4000-00	
Сардельки молочні	25	3500-00	
Ковбаса ліверна	5	1000-00	
Ковбаса напівкопчена	12	5500-00	
Ковбаса сирокочена	3	7500-00	
Всього	х	х	

Таблиця 6.8

**Розрахунок собівартості готової продукції, оціненої за
нормативними витратами**

Види продукції	Кількість одиниць, ц	Фактична собівартість всієї продукції	Фактична собівартість 1ц	Калькуляційні різниці
Ковбаса варена 1 сорту	50			
Ковбаса варена вищого сорту	35			
Сардельки молочні	25			
Ковбаса ліверна	5			
Ковбаса напівкопчена	12			
Ковбаса сирокочена	3			
Всього	х		х	

Завдання 6.5.

Визначити доходи кожного місяця 1 кварталу шляхом використання двох методів – питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальному обсягу витрат та методу питомої ваги послуг на певну дату в загальному обсягу послуг.

Навчальний центр проводить трьохмісячні курси з підготовки бухгалтерів. Початок навчання 01.01.2018 р., курс навчання – 120 годин. Загальна вартість навчання згідно із затвердженим кошторисом – 9000 грн. Надійшла оплата за навчання згідно з угодами про надання послуг: на 01.01.2018 р. – 6000 грн., на 01.02.2018 р. – 2000 грн., на 01.03.2018 р. – 1000 грн. Усього – 9000 тис. грн. (без ПДВ).

Виконані роботи:

- січень – 40 год.;
- лютий – 30 год.;
- березень – 50 год.

Згідно з кошторисом витрат оплата викладачам за навчальну годину (включаючи нарахування на обов'язкове страхування) складає 20 грн., адміністративні загальногосподарські витрати кожного місяця – 1500 грн.

Завдання для самостійної роботи

Завдання 6.1.

Зазначити умови достовірної оцінки результату з надання послуг. Дати характеристику методів оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг.

Завдання 6.2.

Визначити фактичну собівартість продукції та калькуляційні різниці.

Умова:

За звітний місяць кондитерським цехом вироблена продукція. Загальна сума фактичних витрат на виробництво склала 954200 грн.

Таблиця 6.9

Інформація за видами продукції

Види продукції	Кількість одиниць, ц	Нормативна собівартість 1 ц, грн.	Загальна собівартість виробленої продукції, грн.
Цукерки шоколадні 1 сорту	80	2500-00	
Цукерки шоколадні вищого сорту	25	3600-00	
Цукерки карамель	345	1500-00	
Цукерки льодяники	10	1200-00	
Цукерки грильяж	2	2400-00	
Шоколад	5	5500-00	
Всього	х	х	

Таблиця 6.10

Розрахунок собівартості готової продукції, оціненої за нормативними витратами

Види продукції	Кількість одиниць, ц	Фактична собівартість всієї продукції	Фактична собівартість 1 ц	Калькуляційні різниці
Цукерки шоколадні 1 сорту	80			
Цукерки шоколадні вищого сорту	25			
Цукерки карамель	345			
Цукерки льодяники	10			
Цукерки грильяж	2			
Шоколад	5			
Всього	х		х	

Контрольні запитання

1. За якими основними ознаками класифікують витрати підприємства?
2. Як організувати аналітичний та синтетичний облік виробничих витрат?
3. Як організувати облік загальноновиробничих витрат? Який порядок їх розподілу?
4. У чому особливості організації обліку адміністративних витрат і витрат на збут?
5. Як організувати облік витрат фінансової та інвестиційної діяльності?
7. Як організувати аналітичний облік доходів і результатів діяльності?
8. За якими ознаками класифікуються доходи й результати діяльності?
9. Які основні умови визнання доходу від реалізації продукції, інших активів?
10. Як організувати облік інших операційних доходів?

Тема 7.

Порядок формування облікової політики щодо власного капіталу та фінансових інструментів

Перелік питань лекції

1. Структура власного капіталу підприємства.
2. Формування статутного капіталу підприємства.
3. Порядок збільшення статутного капіталу товариства .
4. Фінансові інструменти як елемент облікової політики.

1. Структура власного капіталу підприємства

Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку власного капіталу та його складових передбачено рахунки із 40 по 46.

Таблиця 7.1

Об'єкти обліку власного капіталу

Код і назва рахунку		Код і назва субрахунку	
40	Зареєстрований (пайовий) капітал	401	Статутний капітал
		402	Пайовий капітал
		403	Інший зареєстрований капітал
		404	Внески до незареєстрованого статутного капіталу
41	Капітал у дооцінках	411	Дооцінка (уцінка) основних засобів
		412	Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів
		413	Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів
		414	Інший капітал у дооцінках
42	Додатковий капітал	421	Емісійний дохід
		422	Інший вкладений капітал
		423	Накопичені курсові різниці
		424	Безоплатно одержані необоротні активи
		425	Інший додатковий капітал
43	Резервний капітал		За видами капіталу
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений
		442	Непокриті збитки
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді
45	Вилучений капітал	451	Вилучені акції
		452	Вилучені вклади й паї
		453	Інший вилучений капітал
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу

Рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» призначено для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного й іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства відповідно до законодавства і установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.

Рахунок 41 «Капітал у дооцінках» призначено для обліку і узагальнення інформації про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід). Залишок на цьому рахунку зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності тощо. Вхідний залишок на субрахунках рахунку 41 «Капітал у дооцінках» формується шляхом перенесення відповідної інформації з рахунку 42 «Додатковий капітал».

Рахунок 42 «Додатковий капітал» призначено для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу.

Рахунок 43 «Резервний капітал» призначено для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку.

На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)» ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокрітих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку.

На рахунку 45 «Вилучений капітал» ведеться облік вилученого капіталу, у разі викупу власних акцій (часток) у акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо.

Рахунок 46 «Неоплачений капітал» призначено для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства.

2. Формування статутного (складеного) капіталу господарських товариств

Господарським товариством є юридична особа, статутний (складений) капітал якої поділений на частки між учасниками.

Господарські товариства можуть бути створені у формі повного товариства, командитного товариства, товариства з обмеженою або додатковою відповідальністю, акціонерного товариства.

Учасником господарського товариства може бути фізична або юридична особа. Обмеження щодо участі у господарських товариствах може бути встановлено законом.

Господарське товариство, крім повного і командитного товариств, може бути створене однією особою, яка стає його єдиним учасником.

Господарське товариство є власником:

1) майна, переданого йому учасниками товариства у власність як вклад до статутного (складеного) капіталу;

2) продукції, виробленої товариством у результаті господарської діяльності;

3) одержаних доходів;

4) іншого майна, набутого на підставах, що не заборонені законом.

Вкладом до статутного (складеного) капіталу господарського товариства можуть бути гроші, цінні папери, інші речі або майнові чи інші відчужувані права, що мають грошову оцінку, якщо інше не встановлено законом. Грошова оцінка вкладу учасника господарського товариства здійснюється за згодою учасників товариства, а у випадках, встановлених законом, вона підлягає незалежній експертній перевірці.

3. Порядок зміни розмірів статутного (складеного) капіталу у акціонерних товариствах

Акціонерне товариство — господарське товариство, статутний капітал якого поділено на визначену кількість часток однакової номінальної вартості, корпоративні права за якими посвідчуються акціями.

Акціонерне товариство самостійно відповідає за своїми зобов'язаннями усім своїм майном. Акціонери не відповідають за зобов'язаннями товариства і несуть ризик збитків, пов'язаних з діяльністю товариства, у межах вартості акцій, що їм належать (крім випадків, установлених законом).

Акціонери, які не повністю оплатили акції, у випадках, встановлених статутом, відповідають за зобов'язаннями товариства у межах неоплаченої частини вартості належних їм акцій. Гарантії захисту майнових прав акціонерів встановлюються законом. Найменування акціонерного товариства має містити його найменування і зазначення того, що товариство є акціонерним.

Особливості правового статусу акціонерних товариств, створених у процесі приватизації державних підприємств, встановлюються законом. Порядок створення, діяльності та припинення корпоративних інвестиційних фондів регулюється законодавством про інститути спільного інвестування.

Акціонерне товариство, яке здійснює публічне розміщення акцій, зобов'язане щорічно публікувати для загального відома річний звіт, бухгалтерський баланс, відомості про прибутки і збитки, а також іншу інформацію, передбачену законом.

Акціонерні товариства за типом поділяються на публічні товариства та приватні товариства.

Акціонерне товариство може бути створене юридичними та (або) фізичними особами, а також державою в особі уповноваженого органу, територіальною громадою в особі уповноваженого органу.

Якщо акціонерне товариство створюється кількома особами, вони укладають між собою договір, який визначає порядок здійснення ними спільної діяльності щодо створення товариства. Цей договір не є установчим документом товариства. Договір про створення акціонерного товариства укладається в письмовій формі, а якщо товариство створюється фізичними особами, договір підлягає нотаріальному посвідченню.

Особи, що створюють акціонерне товариство, несуть солідарну відповідальність за зобов'язаннями, що виникли до державної реєстрації товариства. Акціонерне товариство відповідає за зобов'язаннями учасників, пов'язаними з його створенням, лише у разі наступного схвалення їх дій загальними зборами акціонерів.

Акціонерне товариство може бути створене однією особою чи може складатися з однієї особи у разі придбання одним акціонером усіх акцій товариства. Відомості про це підлягають реєстрації і опублікуванню для загального відома. Акціонерне товариство не може мати єдиним учасником інше підприємницьке товариство, учасником якого є одна особа.

Порядок і строки вчинення дій щодо створення акціонерного товариства, у тому числі порядок проведення установчих зборів та їхня компетенція, встановлюються законом.

Установчим документом акціонерного товариства є його статут. Статут акціонерного товариства має містити відомості про: розмір статутного капіталу; умови про категорії акцій, що випускаються товариством, та їхню номінальну вартість і кількість; права акціонерів; склад і компетенцію органів управління товариством та про порядок

ухвалення ними рішень. У статуті акціонерного товариства мають також міститися інші відомості, передбачені законом.

Статутний капітал акціонерного товариства утворюється з вартості вкладів акціонерів, внесених внаслідок придбання ними акцій. Статутний капітал товариства визначає мінімальний розмір майна товариства, який гарантує інтереси його кредиторів. Він не може бути меншим розміру, встановленого законом.

У процесі створення акціонерного товариства його акції підлягають розміщенню виключно серед засновників шляхом приватного розміщення. Публічне розміщення акцій здійснюється після отримання свідоцтва про реєстрацію першого випуску акцій.

Якщо після закінчення другого та кожного наступного фінансового року вартість чистих активів акціонерного товариства виявиться меншою від статутного капіталу, товариство зобов'язане оголосити про зменшення свого статутного капіталу та зареєструвати відповідні зміни до статуту у встановленому порядку. Якщо вартість чистих активів товариства стає меншою від мінімального розміру статутного капіталу, встановленого законом, товариство підлягає ліквідації.

Акціонерне товариство має право за рішенням загальних зборів акціонерів збільшити статутний капітал шляхом збільшення номінальної вартості акцій або додаткового випуску акцій.

Збільшення статутного капіталу акціонерного товариства допускається після його повної сплати. Збільшення статутного капіталу товариства для покриття збитків не допускається, крім випадків, встановлених законом.

У випадках, встановлених статутом товариства і законом, може бути встановлене переважне право акціонерів на придбання акцій, що додатково випускаються товариством.

Акціонерне товариство має право за рішенням загальних зборів акціонерів зменшити статутний капітал шляхом зменшення номінальної вартості акцій або шляхом купівлі товариством частини випущених акцій з метою зменшення їх загальної кількості. Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства допускається після повідомлення про це всіх його кредиторів у порядку, встановленому законом. При цьому кредитори товариства мають право вимагати дострокового припинення або виконання товариством відповідних зобов'язань та відшкодування збитків.

Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства шляхом купівлі та погашення частини акцій допускається, якщо така можливість передбачена у статуті товариства.

Зменшення акціонерним товариством статутного капіталу нижче від встановленого законом розміру має наслідком ліквідацію товариства.

4. Фінансові інструменти як елемент облікової політики

Визнання фінансових інструментів регламентується п. 10-16 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти».

Фінансовий актив або фінансове зобов'язання відображається у балансі, якщо підприємство є стороною-укладачем угоди щодо фінансового інструмента. Безумовні права вимоги і зобов'язання визнаються фінансовими активами і фінансовими зобов'язаннями, якщо за умовами контракту підприємство має право на отримання грошових коштів або бере на себе зобов'язання сплатити грошові кошти.

Порядок визнання фінансових інструментів узагальнено у табл. 7.2.

Таблиця 7.2

Порядок визнання фінансових інструментів

Фінансовий інструмент	Умови визнання
Безумовні права вимоги і зобов'язання (безумовна дебіторська та кредиторська заборгованість)	Визнаються як актив чи зобов'язання, коли підприємство стає стороною контракту і внаслідок цього має юридичне право отримувати грошові кошти або юридичне зобов'язання сплатити їх. Юридичне зобов'язання – це зобов'язання, яке виникає внаслідок контракту (явних чи неявних його умов), законодавства або іншої дії закону. Наприклад, продаж покупцеві продукції з гарантією. Виправлення недоліків продукції, які виявилися після продажу продукції, вважатимуться зобов'язаннями
Активи або зобов'язання, які виникають внаслідок твердих угод на придбання або продаж товарів (робіт, послуг). Твердий контракт – контракт у письмовій формі, що передбачає обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на конкретну майбутню дату (дати), має визначений строк виконання, не містить відкладальних або скасувальних умов, не може бути розірваний і змінений в односторонньому порядку, та передбачає забезпечення виконання контракту	Визнаються після виникнення права на отримання активу або зобов'язання на його передачу: наприклад, суб'єкт господарювання, який отримує обов'язкове замовлення, не визнає актив (а суб'єкт господарювання, який розмішує замовлення, не визнає зобов'язання) під час виникнення зобов'язання, а відстрочує визнання, доки замовлені товари чи послуги не будуть відвантажені, доставлені або надані

Фінансовий інструмент	Умови визнання
Форвардний контракт (угода, укладена в певний момент часу, відповідно до якої виникають зобов'язання придбати або продати певний фінансовий інструмент чи товар на майбутню дату за обумовленою ціною в момент укладання контракту)	Визнається як актив чи зобов'язання на дату угоди щодо придбання або продажу предмета контракту, а не на дату закриття, коли обмін фактично відбувається. При цьому в балансі на момент укладання контракту покупця і продавця визнається актив або зобов'язання, якщо чиста справедлива вартість права вимоги і зобов'язання не дорівнює нулю
Опціони (право придбати або продати за визначений обмежений термін фінансовий інструмент за визначеною ціною)	Визнаються як фінансові активи або фінансові зобов'язання коли утримувач чи продавець стає стороною контракту
Регулярне придбання або продаж фінансові активів	Визнаються на дату операції або на дату розрахунку. При цьому обраний підприємством метод визнання має застосовуватися послідовно до всіх придбань та продажів фінансових активів, що належать до тієї самої категорії фінансових активів, визначених МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». З цією метою активи утримувані для продажу, створюють категорію, окрему від активів, визначених за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку
Визнання інструментів капіталу. Регулярне придбання або продаж – це контракт на купівлю або продаж фінансового активу, умови якого вимагають передачу активу вповдовж строку, встановленого нормативним актом або конвенцією, що регламентує функціонування відповідного ринку. Такі контракти в міжнародній практиці називають контракти за стандартними процедурами	Відбувається в момент визнання фінансового активу і фінансового зобов'язання

У розпорядчому документі про облікову політику визначаються види фінансових інструментів, що використовуються підприємством та вказуються умови їх визнання і оцінки відповідно до кожного виду, також зазначається інформація щодо моменту визнання фінансових активів для констатації факту купівлі чи продажу та бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу. Особливістю Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» у частині регулювання облікової політики підприємства є те, що стандартом не передбачено альтернативних варіантів обліку конкретних видів фінансових інструментів, проте у п. 42 вказано, яку саме інформацію підприємство повинно розкривати у обліковій політиці щодо фінансових інструментів.

Перелік практичних завдань та порядок їх виконання

Завдання 7.1.

Визначити розмір статутного капіталу підприємства, частку кожного засновника в статутному капіталі, а також суму, яку необхідно виплатити засновнику Жирковій Ж. А. при виході зі складу засновників.

Таблиця 7.3

Інформація про внески засновників

Засновники	Внески	Сума, грн.
1. Жиркова Ж.А.	– грошові засоби – комп'ютер	19000,00 5000,00
2. Петренко Т.О.	– грошові засоби – приміщення цеху	3090,00 41000,00
3. Підкіпна П.А.	– грошові кошти – технологія виготовлення кондвиробів	17000,00 1100,00

На момент виходу Жиркової Ж.А. розмір нерозподіленого прибутку складає 9000,0 грн., заборгованість перед кредиторами – 1000,0 грн.

Завдання 7.2.

Скласти акт приймання на баланс цінностей за наведеним зразком.

Акт № _____

«__» _____ 20__ р. м. _____

Про прийняття на баланс _____

_____ (назва підприємства, найменування цінностей)

Яке приймається _____

_____ (назва підприємства, найменування цінностей)

в рахунок його внеску до статутного капіталу.

Підстава: _____

Складено комісією у складі _____

Комірник _____

Під час приймання _____ комісія
(найменування цінностей)

виявила таке: _____

Перераховані в акті цінності прийняті:

комісією від представника _____ (посада, ПБ, підпис)

і передане на відповідальне зберігання _____ (посада, ПБ, підпис)

Зазначене в акті майно здав _____ (посада,
ПБ, підпис)

Зазначене в акті майно прийняв _____ (посада, ПБ, підпис)

Голова комісії _____ (посада, ПБ, підпис)

Члени комісії _____

Умова:

ТОВ «Крона» передає торговельне обладнання на баланс ТОВ «Мрія» в рахунок внеску до його статутного капіталу. Комісія у складі голови директора Шульги Ш.Г., членів комісії головного бухгалтера Якіра Я.Р., менеджера Кириницького К.Г., касира Моровської М.А. за наказом директора ТОВ «Мрія» від 20.02 № 25 прийняла від представника ТОВ «Крона» директора Лютого В.А. і передала на відповідальне зберігання комірнику ТОВ «Крона» Стеценку С.О. торговельне обладнання.

Завдання для самостійної роботи

Завдання 7.1.

Визначити умови визнання фінансових інструментів. Результати оформити у табл. 7.4.

Таблиця 7.4

Порядок визнання фінансових інструментів

Фінансовий інструмент	Умови визнання
Безумовні права вимоги і зобов'язання (безумовна дебіторська та кредиторська заборгованість)	
Активи або зобов'язання, які виникають внаслідок твердих угод на придбання або продаж товарів (робіт, послуг). Твердий контракт – контракт у письмовій формі, що передбачає обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на конкретну майбутню дату (дати), має визначений строк виконання, не містить відкладальних або скасувальних умов, не може бути розірваний і змінений в односторонньому порядку, та передбачає забезпечення виконання контракту	
Форвардний контракт (угода, укладена в певний момент часу, відповідно до якої виникають зобов'язання придбати або продати певний фінансовий інструмент чи товар на майбутню дату за обумовленою ціною в момент укладання контракту)	
Опціони (право придбати або продати за визначений обмежений термін фінансовий інструмент за визначеною ціною)	
Регулярне придбання або продаж фінансові активів. Регулярне придбання або продаж – це контракт на купівлю або продаж фінансового активу, умови якого вимагають передачу активу впродовж строку, встановленого нормативним актом або конвенцією, що регламентує функціонування відповідного ринку. Такі контракти в міжнародній практиці називають контракти за стандартними процедурами	
Визнання інструментів капіталу	

Контрольні запитання

1. Яка структура власного капіталу?
2. Як формується власний капітал на підприємствах різних організаційно-правових форм?
3. Які джерела збільшення статутного (складеного) капіталу акціонерного товариства?
4. Який порядок документального оформлення випуску акцій?
5. З яких етапів складається реєстрація змін статутного капіталу підприємства?
6. Назвіть елементи облікової політики щодо фінансових інструментів.

Тема 8.

Порядок формування облікової політики щодо обліку фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості та зобов'язань

Перелік питань лекції

1. Дебіторська заборгованість та її види.
2. Методи нарахування резерву сумнівних боргів та спосіб визначення коефіцієнта сумнівності.
3. Визначення дати визнання придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів.
4. Виплати працівникам та порядок обліку векселів як елементи облікової політики.

1. Дебіторська заборгованість та її види

Дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

У бухгалтерському обліку дебіторська заборгованість класифікується за строком погашення та видами. Так, за строком погашення розрізняють:

- поточну дебіторську заборгованість – це сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу;

- довгострокову дебіторську заборгованість – це сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

За видами дебіторська заборгованість буває:

- звичайна;
- сумнівна;
- безнадійна.

Звичайна дебіторська заборгованість – це сума дебіторської заборгованості, яка виникає та має бути погашена у ході нормального операційного циклу.

Сумнівна дебіторська заборгованість – це поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість у її погашенні боржником.

Безнадійна дебіторська заборгованість – це поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позивної давності.

У процесі діяльності підприємство може отримувати інформацію, на підставі якої виникає невпевненість у погашенні боржником дебіторської заборгованості. Про це можуть свідчити різні дані, а саме: листування з підприємствами-дебіторами; негативна динаміка погашення заборгованості; відсутність надходження оплати протягом порівняно тривалого періоду часу; дані про несприятливий фінансовий стан дебітора і т. д. Саме тому, а також з метою відображення реального фінансового становища підприємства виникає необхідність створення резерву сумнівних боргів по дебіторській заборгованості, яка виникає при реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

2. Методи нарахування резерву сумнівних боргів та спосіб визначення коефіцієнта сумнівності

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства до елементів облікової політики щодо поточної дебіторської заборгованості відносять метод нарахування резерву сумнівних боргів та у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності.

Альтернативними методами нарахування резерву сумнівних боргів є:

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

При застосуванні методу абсолютної суми сумнівної заборгованості величина резерву сумнівних боргів визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів. Такий аналіз можна проводити або на підприємстві, у якого порівняно невелика кількість дебіторів і є дані, що характеризують їх реальний фінансовий стан, або на великому підприємстві, у штаті якого функціонують відповідні служби, наприклад, відділ (сектор, група) з контролю за дебіторською заборгованістю, служба економічної безпеки і т.п. При цьому за даними балансу підприємства-боржника визначається коефіцієнт загальної платоспроможності за формулою (8.1):

$$K_{\text{плат}} = \frac{ПЗ}{ОА}, \quad (8.1)$$

де, $K_{\text{плат}}$ – коефіцієнт платоспроможності;

ПЗ – поточні зобов'язання;

ОА – оборотні активи.

Якщо Кплат. більший або дорівнює 1, то резерв сумнівних боргів не нараховується. Якщо Кплат. менше 1, то резерв сумнівних боргів нараховується у розмірі того відсотка дебіторської заборгованості, яка не може бути погашена. Наприклад, якщо Кплат. дорівнює 1,016 – це означає, що підприємство-боржник є платоспроможним. Воно здатне за рахунок власних оборотних активів погасити 101,6% поточних зобов'язань. Отже резерв сумнівних боргів не нараховується. Якщо Кплат. дорівнює 0,988 – це означає, що підприємство-боржник не є абсолютно платоспроможним і може за рахунок наявних оборотних активів погасити лише 98,8% поточних зобов'язань. Отже на 1,2% дебіторської заборгованості даного підприємства слід нарахувати резерв сумнівних боргів.

При застосуванні методу коефіцієнта сумнівності величина резерву сумнівних боргів визначається за формулою (8.2):

$$PCB = ДЗ_{поч.} \times K_c, \quad (8.2)$$

де, РСБ – резерв сумнівних боргів;

ДЗпоч. – залишок дебіторської заборгованості на початок періоду;

Кс – коефіцієнт сумнівності.

При цьому коефіцієнт сумнівності може розраховуватися по-різному залежно від обраного підприємством способу:

- на основі класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення;
- на основі визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;
- на основі визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3-5 років.

При застосуванні способу класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення спочатку здійснюється групування дебіторської заборгованості за строками її непогашення. Наприклад, на чотири групи:

- 1 група – термін непогашення – 0-3 місяця;
- 2 група – термін непогашення – 3-6 місяців;
- 3 група – термін непогашення – 6-9 місяців;
- 4 група – термін непогашення – 9-12 місяців.

Потім розраховується коефіцієнт сумнівності (Кс) відповідної групи дебіторської заборгованості за формулою (8.3):

$$Kc = (БДЗ : ДЗ_{кін}) : i, \quad (8.3)$$

де, БДЗ – сума фактично списаної безнадійної дебіторської заборгованості відповідної групи за кожен з місяців обраного періоду;

ДЗ_{кін}. – сума дебіторської заборгованості відповідної групи на кінець кожного з місяців обраного періоду;

i – кількість місяців в обраному періоді.

При застосуванні способу визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході коефіцієнт сумнівності (Кс) визначається в цілому за формулою (8.4):

$$Kc = БДЗ : ЧД, \quad (8.4)$$

де, БДЗ – сума фактично списаної безнадійної дебіторської за базовий період;

ЧД – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за базовий період.

При визначенні середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3-5 років коефіцієнт сумнівності (Кс) визначається за формулою (8.5):

$$K_c = \frac{(БДЗ_1 \div ДЗ_1) + (БДЗ_2 \div ДЗ_2) + .. + (БДЗ_n \div ДЗ_n)}{n} \quad (8.6)$$

де, БДЗ₁ – безнадійна дебіторська заборгованість списана за перший із досліджуваних періодів;

ДЗ₁ – дебіторська заборгованість на початок першого із досліджуваних періодів;

БДЗ₂ – безнадійна дебіторська заборгованість списана за другий із досліджуваних періодів;

ДЗ₂ – дебіторська заборгованість на початок другого із досліджуваних періодів;

БДЗ_n – безнадійна дебіторська заборгованість списана за n-ий із досліджуваних періодів;

ДЗ_n – дебіторська заборгованість на початок n-ого із досліджуваних періодів;

n – кількість досліджуваних періодів.

3. Визначення дати визнання придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів

Відповідно до п. 4 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» фінансовий актив – це:

- а) грошові кошти та їх еквіваленти;
- б) контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства;
- в) контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно вигідних умовах;
- г) інструмент власного капіталу іншого підприємства.

Згідно з п. 6 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» фінансові активи включають:

- грошові кошти, не обмежені для використання, та їх еквіваленти;
- дебіторську заборгованість, не призначену для перепродажу;
- фінансові інвестиції, що утримуються до погашення;
- фінансові активи, призначені для перепродажу;
- інші фінансові активи.

Фінансовий актив відображається у балансі, якщо підприємство є стороною-укладачем угоди щодо фінансового інструмента (п. 10 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»).

Відповідно до п. 15 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» фінансові активи, придбані в результаті систематичних операцій, можна визнавати двома способами:

- на дату укладення контракту;
- на дату виконання контракту.

Обрана дата визнання фінансових активів, придбаних у результаті систематичних операцій, буде впливати на методику обліку доходів та витрат, отриманих підприємством у результаті використання зазначених активів.

У першому випадку, якщо підприємство визнає фінансовий актив та пов'язане з ним фінансове зобов'язання на дату укладення контракту, то відсотки за утримання фінансового активу нараховуються з дати виконання контракту, коли переходить право власності.

У разі визнання фінансового активу, придбаного у результаті систематичних операцій, на дату виконання контракту зміни справедливої вартості такого активу в період між датою укладення контракту і датою його виконання визнаються іншими витратами або іншими доходами, крім фінансових активів, які обліковуються за фактичною або амортизованою собівартістю, та активів, які є

інструментом хеджування. Також на дату виконання контракту відображається вартість реалізованих у результаті систематичних операцій фінансових активів.

Обраний метод визнання дати придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів має застосовуватися послідовно до кожного виду фінансових активів.

4. Виплати працівникам та порядок обліку векселів як елементи облікової політики

Елементи облікової політики щодо виплат працівникам регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам». Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» останні поділяються на наступні види (рис. 8.1).

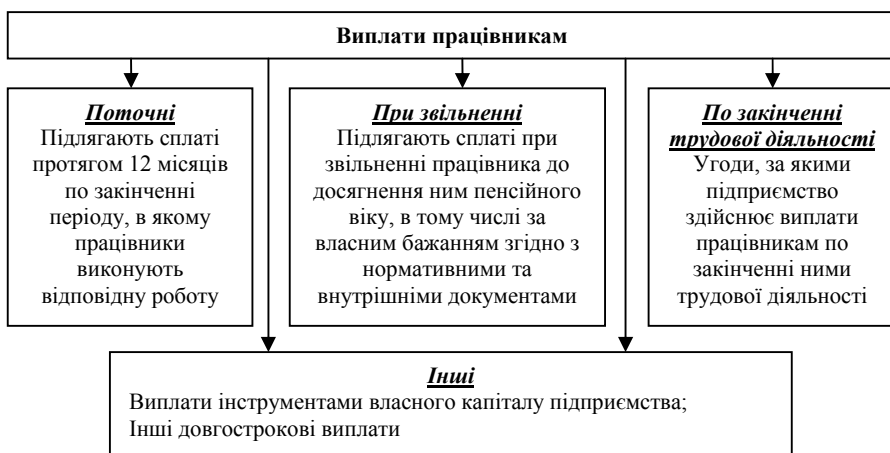


Рис. 8.1. Виплати працівникам відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»

Елементом облікової політики щодо виплат працівникам є програми виплат інструментами власного капіталу підприємства. Виплати інструментами власного капіталу підприємства – виплати працівнику, за якими йому надається право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством (або його материнським підприємством), або сума зобов’язань підприємства працівнику залежить

від майбутньої ціни фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством.

Відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» (п. 34), у розпорядчому документі про облікову політику підприємства повинні розкривати облікову політику щодо кожної програми виплат працівникам інструментами власного капіталу.

Згідно з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», оцінка відстрочених активів та зобов'язань може проводитися двома способами, один із яких обирається підприємством самостійно:

- щокварталу, на дату проміжної фінансової звітності;
- раз на рік, на дату річної фінансової звітності.

Оскільки, у п. 15 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» зазначено, що у проміжній фінансовій звітності відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання можуть наводитися у формі № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) у сумі зазначених активів і зобов'язань, що визначені на 31 грудня попереднього року без їх обчислення на дату проміжної фінансової звітності. У таких випадках у статті «Витрати (дохід) з податку на прибуток» проміжного Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) наводиться лише сума поточного податку на прибуток, а на дату річного балансу в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності здійснюється відповідне коригування (збільшення, зменшення) суми витрат з податку на прибуток з урахуванням змін відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань за звітний рік.

Відповідно до п.13 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», забезпечення створюються для відшкодування наступних витрат і платежів. Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства передбачено, що забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на:

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності;
- виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів;
- забезпечення на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель тощо.

Суми створених забезпечень визнаються витратами. Підприємству забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства. Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено.

Забезпечення на виплату відпусток створюється з метою забезпечення оплати чергових відпусток працівників підприємства. Сума забезпечення визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і коефіцієнта резервування, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці. При розрахунку враховується коригуючий коефіцієнт як забезпечення обов'язкових відрахувань (зборів) від забезпечення виплат відпусток на відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Коефіцієнт резервування та коригуючий коефіцієнт затверджуються окремим наказом по підприємству на підставі розрахунків, наданих економічним відділом підприємства. Коефіцієнти, що враховуються при розрахунку суми забезпечення на виплату відпусток працівникам та розрахунок коефіцієнта резервування та коригуючого коефіцієнта для цілей щомісячного визначення суми забезпечення на виплату відпусток оформляються окремими розпорядчими документами або можуть бути включені до загального тексту розпорядчого документу про облікову політику підприємства.

Крім того, у розпорядчому документі про облікову політику можуть бути представлені склад та порядок створення забезпечень за наступними видами:

- на додаткове пенсійне забезпечення. Забезпечення для виплати додаткових пенсій створюється з метою поліпшення соціальної захищеності працівників підприємства. Вони можуть створюватися як за рахунок підприємства, так і за рахунок працівника;

- на виконання гарантійних зобов'язань. Забезпечення на виконання гарантійних зобов'язань створюються на підприємствах, які беруть на себе гарантійні зобов'язання за реалізованою продукцією або товарами. Розмір таких забезпечень визначається підприємством самостійно, на підставі даних щодо витрат на гарантійні зобов'язання минулих періодів;

- на реструктуризацію. Забезпечення на реструктуризацію створюються у разі наявності затвердженого керівництвом плану реструктуризації з конкретними заходами, термінами і сумою витрат;

- на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами – створюється у тому разі, якщо підприємство заключає збиткові контракти, на покриття витрат за якими необхідна певна сума резервів.

При формуванні облікової політики підприємства щодо відображення операцій із векселями необхідно враховувати такі чинники: мету, характер господарської операції і порядок віднесення векселів до комерційних або фінансових (рис. 8.2).



Рис. 8.2. Порядок формування та основні елементи облікової політики щодо операцій із векселями

Товарними векселями вважаються такі, що отримані/видані на забезпечення заборгованості за відвантаженими товарами, виконаними роботами, наданими послугами, тобто векселі, виписані або індосовані безпосередньо боржником і які регулюються Законом України «Про обіг векселів в Україні».

Фінансові векселі – ті, які придбані й утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків) або інших вигод для інвестора

(фінансові вкладення) і регулюються Законом України «Про цінні папери і фондову біржу».

При формуванні облікової політики підприємства слід розподіляти поточні фінансові інвестиції на еквіваленти грошових коштів, тобто короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком зміни вартості, та інші поточні інвестиції. Чинними нормативними документами не встановлено критерії та порядок такого розподілу.

В обліковій політиці необхідно визначити фінансові векселі, які будуть віднесені в бухгалтерському обліку до еквіваленту грошових коштів. До цієї групи фінансових інвестицій можливо віднести фінансові векселі, строк погашення яких не перевищує трьох місяців з дати їх придбання і щодо яких існує впевненість у незмінності їхньої вартості.

До інших поточних інвестицій слід відносити фінансові векселі, строк погашення яких більше трьох місяців з дати їх придбання, але утримуватись підприємством вони будуть не більше одного року. При цьому бажано врахувати в обліковій політиці не тільки строки, але й окремі характеристики векселів, наприклад, ступінь ризику невиконання зобов'язань за ними: акцептовані та авальовані банками векселі мають найменший відсоток ризику невиконання зобов'язань за ними, тоді як векселі, щодо яких створений резерв сумнівних боргів, не зважаючи на відповідність строку переведення їх до еквівалентів грошових коштів, не відповідають принципу обачності. Такий розподіл доцільно використовувати при формуванні Робочого плану рахунків.

Перелік практичних завдань та порядок їх виконання

Завдання 8.1.

Визначити, коли підприємство починає обраховувати строк позовної давності.

Умова:

1. За договором № 2 від 05.06. 2017 року ТОВ «Арко» 10.05.2017 року відвантажило продукцію ПП «Крона». Строк оплати і момент затребування у договорі не зазначені. 10.06.2018 року кредитор надіслав листа з повідомленням про вручення на адресу боржника з вимогою про оплату. Лист отриманий ПП «Крона» 13.06.2018 року.

2. За договором № 5 від 15.03.2018 року ТОВ «Неон» повинно здійснити передплату за товар ТОВ «Рута» 20.03.2018 року. Передплата

на рахунок ТОВ «Рута» не надійшла. Товар відвантажено 29.03.2018 року без попередньої оплати.

3. За договором № 4 від 15.04.2018 року на ПП «Граніт» 15.05.2018 року отримано товар на умовах відстрочення платежу до 15.12.2018 року.

Завдання 8.2.

Визначити резерв сумнівних боргів на 01.07.2018 р., використовуючи метод класифікації дебіторської заборгованості залежно від термінів погашення. Відобразити нарахування резерву сумнівних боргів, а також списання безнадійної заборгованості в обліку.

Умова:

1. Для визначення коефіцієнта сумнівності на 30 червня 2018 року підприємство для спостереження обрало період за останні півроку (січень-червень 2018 року).

Таблиця 8.1

Розрахунок резерву сумнівних боргів залежно від термінів погашення

Місяць	Фактично списана безнадійна дебіторська заборгованість, тис. грн.			Сальдо дебіторської заборгованості на кінець місяця, тис. грн.		
	1 група	2 група	3 група	1 група	2 група	3 група
Січень	25	10	20	250	100	60
Лютий	10	-	2	215	75	40
Березень	5	7	30	310	115	100
Квітень	-	5	4	400	120	30
Травень	6	8	15	350	135	150
Червень	2	10	25	500	140	35
Разом				-	-	-

2. Дебіторська заборгованість на 31 грудня 2018 року становить 966000 грн., з наступним розподілом за строками її непогашення:

1-ша група – 700000;

2-га група – 240000;

3-тя група – 26000.

Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу на 31 грудня 2018 року становить 3020 грн.

Для визначення коефіцієнта сумнівності на основі класифікації дебіторської заборгованості на 31 грудня 2018 року підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки.

Таблиця 8.2

**Розрахунок резерву сумнівних боргів на основі класифікації
дебіторської заборгованості**

Дата балансу	Сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи (грн.)			Заборгованість, що визнана безнадійною в наступному році, у складі сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи на кінець попереднього року (грн.)		
	Група 1	Група 2	Група 3	Група 1	Група 2	Група 3
31.12.2015	2000000	50000	5000	1000	800	1000
31.12.2016	4000000	70000	3000	2000	200	590
31.12.2017	6000000	100000	7000	3000	2000	1410
Разом	12000000	220000	15000	6000	3000	3000

3. Підприємство визначає величину сумнівних боргів, виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати.

За 2018 рік чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати становить 18000000 грн.

Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу на 31 грудня 2017 року становить 1000 грн.

Для визначення коефіцієнта сумнівності підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки.

Таблиця 8.3

**Розрахунок резерву сумнівних боргів виходячи з питомої ваги
безнадійних боргів у чистому доході від реалізації**

Рік	Чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати (грн.)	Сума дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, що визнана безнадійною (грн.)
2015	8000000	5000
2016	10000000	7100
2017	15000000	9000
Разом	33000000	21100

Завдання 8.3.

Визначити резерв сумнівних боргів на основі оцінки платоспроможності окремих дебіторів.

Умова:

Підприємство визначає величину сумнівних боргів на основі платоспроможності окремих дебіторів.

На 31 грудня 2018 року в складі статті «Векселі одержані» відображено вексель, виданий векселедавцем 5 березня 2017 року, на суму 10000 грн. за реалізовані основні засоби. Підприємству стала відома інформація про порушення судом справи про банкрутство векселедавця. На підставі цієї інформації погашення векселя є сумнівним. Величина сумнівних боргів на 31 грудня 2018 року за статтею «Векселі одержані» має бути визнана в сумі _____, на таку саму суму створюється резерв з включенням до витрат грудня 2017 року.

Завдання 8.4.

Підтвердити чи спростувати твердження («так» чи «ні»):

- а) забезпечення використовується для покриття лише тих витрат, для покриття яких воно було створене;
- б) у розпорядчому документі про облікову політику не слід вказувати перелік створюваних резервів;
- в) дозволяється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства;
- г) для виявлення величини резерву сумнівних боргів використовують 3 методи.

Завдання 8.5.

Визначити, для відшкодування яких майбутніх витрат підприємство створить резерви, а яких ні:

- а) реструктуризація;
- б) ліквідація;
- в) реорганізація;
- г) виконання гарантійних зобов'язань;
- д) виплата відпусток працівникам;
- ж) виплата лікарняних працівникам;
- к) додаткове пенсійне забезпечення;
- л) виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів;
- м) виплата заборгованості по заробітній платі.

Результати оформити у табл. 8.4.

Таблиця 8.4

Об'єкти обліку щодо яких можуть або не можуть створюватися резерви

Передбачається створення резервів	Не передбачається створення резервів

Завдання 8.6.

Визначити, які методи треба використовувати для обліку фінансових інвестицій та які первинні документи підтверджують зміну вартості фінансових інвестицій на дату балансу. Результати оформити у табл. 8.5.

Таблиця 8.5

Методи обліку фінансових інвестицій та первинні документи, на підставі яких вони відображаються в обліку

Вид інвестицій	Метод обліку	Первинні документи
Облігації строком погашення 3 роки		
Акції підприємства «Арко», номінальною вартістю 200 тис. грн. Статутний капітал підприємств «Арко» – 2 млн. грн.		
Акції підприємства «Грин» номінальною вартістю 500 тис. грн. Статутний капітал підприємства «Грин» – 1 млн. грн. Акції було придбано для довгострокового розпорядження.		
Акції підприємства «Нок» номінальною вартістю 300 тис. грн. Статутний капітал підприємства «Нок» – 700 тис.грн. Акції було придбано для подальшого продажу		

Завдання 8.7.

Розрахувати суму відсотків, належних до сплати та скласти графік погашення зобов'язань за кредитним договором.

Умова:

1 червня підприємству наданий кредит у розмірі 500000 грн. строком на три роки під 20 % річних. Умовами кредитного договору передбачено, що заборгованість підприємства по основній сумі боргу погашається щороку, частинами, одночасно з виплатою відсотків за кредит.

Таблиця 8.6

Розрахунок суми відсотків, належних до сплати

Дата	Погашення основної суми боргу, грн.	Відсотки за кредит, грн.	Сума виплат, грн. (гр.2+гр.3)	Залишок основної суми кредиту, грн.
1	2	3	4	5

Завдання 8.8.

Розрахувати суму забезпечень виплат відпусток. Вказати мету створення забезпечень відпусток.

Умова:

Річна планова сума оплати відпусток складає 30000 грн., річний плановий фонд оплати праці – 405000 грн.

Таблиця 8.7

Розрахунок суми забезпечень виплат відпусток

Місяць	Фактична заробітна плата, грн.	Забезпечення виплат відпусток, грн.
01	33600	
02	33800	
03	33980	
04	34100	
05	34050	
06	33980	
07	34120	
08	34280	
09	34320	
10	34250	
11	34290	
12	35060	

Завдання 8.9.

Розрахувати суму мінімальних орендних платежів за кожний період та суму фінансових витрат і плату за устаткування за кожний період. Результати оформити у табл. 8.8.

Умова:

Підприємство 1 січня 2018 року отримало на три роки у фінансову оренду устаткування. Після закінчення терміну фінансової оренди право власності на устаткування переходить до орендаря. Справедлива вартість устаткування – 100000 грн. Орендна ставка – 30 % річних. Згідно з умовами договору оренди мінімальні орендні платежі підприємство перераховує 1 раз на півроку на початку кожного періоду (півріччя).

Теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів розраховується за формулою:

$$TBA = A \times \left[1 + \frac{l}{(1+i)^{n-1}} \right] : i, \quad (8.7)$$

де А – сума мінімального орендного платежу, що сплачується регулярно (ануїтет);

п – кількість періодів, за які сплачується орендна плата і нараховуються відсотки;

і – ставка відсотка для вказаного періоду.

Таблиця 8.8

Розподіл фінансових витрат

Дата	Орендні платежі			Залишок заборгованості орендаря на кінець періоду, грн.
	Мінімальна сума орендних платежів, грн.	Фінансові витрати, грн.	Плата за устаткування, грн.	

Завдання для самостійної роботи

Завдання 8.1.

Визначити резерв сумнівних боргів на 31.12.2018 р., використовуючи метод класифікації дебіторської заборгованості залежно від термінів погашення. Відобразити нарахування резерву сумнівних боргів, а також списання безнадійної заборгованості в обліку.

Умова:

1. Для визначення коефіцієнта сумнівності на 30 червня 2018 року підприємство для спостереження обрало період за останні півроку (липень–грудень 2018 року).

Таблиця 8.9

Розрахунок резерву сумнівних боргів залежно від термінів погашення

Місяць	Фактично списана безнадійна дебіторська заборгованість, тис. грн.			Сальдо дебіторської заборгованості на кінець місяця, тис. грн.		
	1 група	2 група	3 група	1 група	2 група	3 група
Липень	25	10	20	350	100	60
Серпень	10	-	2	215	175	40
Вересень	15	7	30	310	115	100
Жовтень	-	5	24	350	220	30
Листопад	6	18	15	350	135	150
Грудень	2	10	25	500	140	350
Разом				-	-	-

2. Дебіторська заборгованість на 31 грудня 2018 року становить 840040 грн., з наступним розподілом за строками її непогашення:

1-ша група – 600000;

2-га група – 140000;

3-тя група – 100040.

Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу на 31 грудня 2018 року становить 3020 грн.

Для визначення коефіцієнта сумнівності на основі класифікації дебіторської заборгованості на 31 грудня 2018 року підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки.

Таблиця 8.10

Розрахунок резерву сумнівних боргів на основі класифікації дебіторської заборгованості

Дата балансу	Сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи (грн.)			Заборгованість, що визнана безнадійною в наступному році, у складі сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи на кінець попереднього року (грн.)		
	Група 1	Група 2	Група 3	Група 1	Група 2	Група 3
31.12.2015	2000000	70000	5000	4000	1800	1850
31.12.2016	4000000	70000	8000	2000	1200	1590
31.12.2017	8000000	120000	7000	5000	1000	1410
Разом	14000000	260000	20000			

3. Підприємство визначає величину сумнівних боргів, виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати.

За 2017 рік чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати становить 18000000 грн.

Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу на 31 грудня 2017 року становить 1000 грн.

Для визначення коефіцієнта сумнівності підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки.

Таблиця 8.11

**Розрахунок резерву сумнівних боргів виходячи з питомої ваги
безнадійних боргів у чистому доході від реалізації**

Рік	Чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати, грн.	Сума дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, що визнана безнадійною, грн.
2015	18000000	15000
2016	10000000	7000
2017	25000000	9000
Разом	53000000	

Завдання 8.2.

Розрахувати суму мінімальних орендних платежів за кожний період та суму фінансових витрат і плату за устаткування за кожний період. Результати оформити у табл. 8.12.

Умова:

Підприємство 1 січня 2018 р. отримало на три роки у фінансову оренду устаткування. Після закінчення терміну фінансової оренди право власності на устаткування переходить до орендаря. Справедлива вартість устаткування – 300000 грн. Орендна ставка – 24 % річних. Згідно з умовами договору оренди мінімальні орендні платежі підприємство перераховує 1 раз на півроку в кінці кожного періоду(півріччя).

Таблиця 8.12

Розподіл фінансових витрат

Дата	Орендні платежі			Залишок заборгованості орендаря на кінець періоду, грн.
	Мінімальна сума орендних платежів, грн.	Фінансові витрати, грн.	Плата за устаткування, грн.	
1	2	3	4	5

Контрольні запитання

1. Що таке «дебіторська заборгованість»? Наведіть її класифікацію.
2. Охарактеризуйте довгострокову дебіторську заборгованість.

3. Охарактеризуйте дебіторську заборгованість за товари, роботи, послуги.
4. Охарактеризуйте дебіторську заборгованість по розрахункам з бюджетом.
5. Охарактеризуйте дебіторську заборгованість за виданими авансами.
6. Охарактеризуйте дебіторську заборгованість за нарахованим доходом.
7. Охарактеризуйте дебіторську заборгованість за внутрішніми розрахунками.
8. Охарактеризуйте поточну дебіторську заборгованість.
9. Охарактеризуйте методи створення резерву сумнівних боргів.

Тема 9.

Зміст, структура і порядок складання розпорядчого документу про облікову політику підприємства

Перелік питань лекції

1. Зміст і порядок складання розпорядчого документу про облікову політику.
2. Зміст і порядок складання додатків до розпорядчого документу про облікову політику.
3. Критична оцінка розпорядчих документів про облікову політику вітчизняних підприємств.

1. Зміст і порядок складання розпорядчого документу про облікову політику

Підготовка розпорядчого документу про облікову політику підприємства включає кілька етапів:

- 1) організаційний – створення відповідного виконавчого органу або призначення відповідальної особи та закріплення за ними обов'язків і повноважень щодо формування облікової політики;
- 2) підготовчий – визначення стратегічних і тактичних напрямків господарської діяльності підприємства, виокремлення об'єктів обліку, щодо яких необхідно сформувавши облікову політику, вивчення внутрішніх та зовнішніх умов діяльності підприємства, оцінка їх впливу на формування облікової політики;
- 3) основний – вибір найбільш ефективних елементів облікової політики підприємства, розробка інформаційного забезпечення процесу формування облікової політики, складання розпорядчого документу про облікову політику підприємства, розробка додатків до нього;
- 4) заключний – затвердження розпорядчого документу про облікову політику, його впровадження та контроль за виконанням.

Організаційний етап. Процес формування облікової політики та складання розпорядчого документу про облікову політику достатньо трудомісткий та потребує відповідального й професійного підходу, тому

власнику або керівнику підприємства на першому етапі доцільно ініціювати залучення відповідальних осіб.

До виконання робіт із формування облікової політики підприємства можна залучити наступних суб'єктів:

- головного бухгалтера та бухгалтерську службу;
- спеціально створену комісію;
- відділ внутрішнього контролю або внутрішнього аудиту;
- спеціалізовану консалтингову або аудиторську фірму.

Для новоствореного підприємства облікова політика має бути сформована із дня набуття ним прав юридичної особи.

Для усунення претензій з боку контролюючих органів новоствореному підприємству доцільно оформити розпорядчий документ про облікову політику до першого подання (публікації) бухгалтерської звітності, але не пізніше 30 днів з дня набуття прав юридичної особи.

Оскільки для дотримання принципу послідовності способи ведення обліку, обрані підприємством, повинні застосовуватися із 1-го січня, вважаємо, що формування або зміни до розпорядчого документу про облікову політику повинні готуватися і затверджуватися до цієї дати. Цю роботу доцільно проводити у четвертому кварталі паралельно із підготовкою до складання річної фінансової звітності.

Підготовчий етап. На підготовчому етапі необхідно визначитися із стратегічними і тактичними цілями діяльності підприємства, оцінити вплив організаційно-технологічних особливостей його діяльності на формування облікової політики, виокремити конкретні види активів, зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів, щодо яких необхідно сформувати облікову політику, вивчити нормативно-правові документи, якими регулюється порядок організації і ведення бухгалтерського обліку в Україні, проаналізувати останні зміни у чинному законодавстві країни, що впливають на формування облікової політики підприємства.

Основний етап. Формування облікової політики підприємства за конкретним об'єктом обліку полягає у виборі одного варіанта з декількох альтернативних, передбачених чинними нормативно-правовими актами. Проте цей вибір не має бути формальним. Найскладнішим у цьому процесі є вибір найбільш ефективного, економічно обгрунтованого і виправданого варіанту обліку з точки зору формування фінансових результатів та досягнення тактичних і стратегічних цілей бізнесу.

Обрані підприємством елементи облікової політики затверджуються внутрішнім розпорядчим документом – Положенням (наказом, розпорядженням) про облікову політику.

Законодавством не затверджена типова форма розпорядчого документу про облікову політику. Вона обирається підприємством самостійно.

Проте для надання документу юридичної сили він повинен містити такі обов'язкові реквізити:

- назву підприємства;
- дату;
- номер;
- назву документа;
- основний текст;
- підписи керівника, а також відповідальних за виконання даного розпорядчого документу осіб.

Структурно розпорядчий документ про облікову політику повинен складатися з чотирьох частин:

- вступна, в якій розкривається загальна інформація про підприємство, назва розпорядчого документу, його номер і дата затвердження, преамбула;
- основна, в якій послідовно розкриваються обрані підприємством елементи облікової політики (лише методичні);
- заключна, що містить підписи осіб, які готували і затверджували розпорядчий документ та на яких покладено відповідальність за його виконання;
- додатки.

При цьому розпорядчий документ про облікову політику повинен складатися послідовно, без повторів змісту чинних нормативних документів, розкривати усі методичні елементи облікової політики, обрані підприємством, не торкатися організаційних аспектів, бути лаконічним та компактним.

Заключний етап. На заключному етапі відбувається затвердження розпорядчого документу про облікову політику, його впровадження та контроль за виконанням.

Затвердження розпорядчого документу про облікову політику здійснюється керівником або власником підприємства. З його змістом під підпис ознайомлюються усі працівники підприємства, які зобов'язані виконувати положення розпорядчого документу. За невиконання зазначених норм розпорядчого документа можливе застосування відповідальності, яка встановлюється внутрішніми правилами

підприємства. Крім того, за недостовірне відображення інформації про діяльність підприємства у фінансовій звітності статтею 164-2 КпАП передбачено адміністративну відповідальність у вигляді штрафу від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

2. Зміст і порядок складання додатків до розпорядчого документу про облікову політику

Додатками до розпорядчого документу про облікову політику підприємства можуть бути:

- робочий план рахунків;
- перелік обраних методів нарахування амортизації за видами необоротних активів;
- перелік обраних методів оцінки вибуття запасів за їх видами;
- перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат;
- порядок розподілу загальновиробничих витрат на змінні та постійні і між видами готової продукції;
- нормальна потужність основних цехів, допоміжних та обслуговуючих структурних підрозділів;
- перелік створюваних на підприємстві резервів, порядок їх формування та використання.

Додатки до розпорядчого документу про облікову політику підприємства оформлюються у вигляді таблиць довільної форми та нумеруються.

Достатньо трудомістким етапом складання додатків до розпорядчого документу про облікову політику є розробка робочого плану рахунків підприємства. Він базується на загальноприйнятому, затвердженому Міністерством фінансів України, але відрізняється від нього двома ознаками.

По-перше, у робочий план рахунків не вводяться рахунки і субрахунки, які не використовуються підприємством. Наприклад, торговельні підприємства не вводять у робочий план рахунки 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 91 «Загальновиробничі витрати» тощо.

По-друге, у робочий план рахунків вводяться додаткові рахунки і субрахунки, які відображають специфіку діяльності конкретного підприємства. Зокрема, користуючись правом введення нових

субрахунків (рахунків другого і третього порядків), необхідних для потреб управління, контролю, аналізу й звітності, підприємства мають право доповнювати синтетичні рахунки субрахунками, за якими групуються відповідні об'єкти обліку виходячи зі спільності ознак, характерних для діяльності підприємства. Наприклад, до рахунку 641 «Розрахунки за податками» можуть відкриватися субрахунки другого порядку за видами податків: 6411 «Розрахунки з ПДВ», 6412 «Розрахунки з податку на прибуток» і т.д.

При цьому, рівень деталізації рахунків і субрахунків практично не обмежується. Він залежить від інформаційних потреб системи управління та показників внутрішньої і зовнішньої звітності підприємства. Головна вимога – розроблений підприємством робочий план рахунків повинен бути гнучким і зручним у користуванні.

Отже, робочий план рахунків з одного боку є дещо спрощеним, а з іншого боку – більш деталізованим порівняно із загальноприйнятим Планом рахунків.

3. Критична оцінка розпорядчих документів про облікову політику вітчизняних підприємств

Критична оцінка розпорядчих документів про облікову політику вітчизняних підприємств засвідчує наявність типових помилок при їх складанні. Основними з них є:

- 1) відсутність розпорядчого документу про облікову політику взагалі;
- 2) об'єднання розпорядчого документу про облікову політику та Положення про організацію бухгалтерського обліку;
- 3) відсутність обов'язкових реквізитів;
- 4) затвердження розпорядчого документу про облікову політику або змін до нього всередині року або на початку звітного року;
- 5) щорічне перезатвердження розпорядчого документу про облікову політику;
- 6) слабка систематизація та непослідовність викладеного змісту;
- 7) наявність зайвої інформації, що повторює зміст нормативних документів або не стосується облікової політики;
- 8) включення до розпорядчого документу про облікову політику безальтернативних методів оцінки, обліку та процедур;
- 9) неповне розкриття обраних підприємством елементів облікової політики;

10) недоцільність застосування окремих елементів облікової політики з урахуванням специфіки та особливостей діяльності підприємства;

11) розкриття організаційних аспектів бухгалтерського обліку (форми організації бухгалтерського обліку, форми ведення бухгалтерського обліку, технології обробки облікової інформації, порядку документообороту тощо);

12) розкриття елементів облікової політики стосовно управлінського обліку;

13) наявність прізвищ посадових осіб по тексту розпорядчого документу про облікову політику;

14) відсутність додатків до розпорядчого документу про облікову політику або посилань на них по тексту.

Усунення перелічених недоліків може бути досягнуто за рахунок:

- суворого дотримання підприємствами вимог чинного законодавства;

- узгодженості вимог окремих нормативних документів між собою;

- більш докладного розкриття в нормативних документах сутності, особливостей застосування, переваг та недоліків окремих елементів облікової політики;

- встановлення більш жорстких вимог до змісту, порядку складання та затвердження розпорядчого документу про облікову політику на законодавчому рівні;

- розробки Міністерством фінансів України типової форми розпорядчого документу про облікову політику із обґрунтуванням переліку статей, що мають розкриватися у ньому;

- встановлення чітких вимог щодо строків і порядку внесення змін до розпорядчого документу про облікову політику;

- систематичного підвищення кваліфікації облікових працівників.

Перелік практичних завдань та порядок їх виконання

Завдання 9.1.

Знайти відповідність між вимірами облікової політики та її завданнями.

Виміри облікової політики: а) психологічний; б) інформаційний; в) соціальний; г) юридичний; д) економічний; ж) поведінковий.

Таблиця 9.1

Виміри та завдання облікової політики

Виміри облікової політики	Завдання облікової політики
	Створення соціальних гарантій для захисту зовнішніх користувачів шляхом забезпечення єдності інтерпретації даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності
	Отримання ефекту від використання раціональної облікової політики, тобто оптимальне забезпечення інформацією потреб управління, скорочення обсягів документообігу, підвищення дієвості внутрішньогосподарського контролю
	Використання наданої свободи дій з питань організації бухгалтерського обліку для створення дієвої системи бухгалтерського обліку на підприємстві на підприємстві, яка забезпечить дотримання інтересів власника
	За допомогою елементів облікової політики та за умови конкретизації вимог до характеру необхідних даних досягається найбільш повне та ефективне забезпечення інформацією всіх рівнів управління
	Сталість облікової політики та розкриття у фінансовій звітності дозволяє на її основі будувати прогнози майбутнього стану об'єкта
	Використання документів з облікової політики для усунення невизначеностей у нормативних документах з бухгалтерського обліку та у якості письмових доказів при вирішенні господарських спорів, конфліктів з податковими органами

Завдання 9.2.

Із наведеного нижче переліку вказати, яких користувачів облікової інформації відносять до внутрішніх, а яких до зовнішніх: а) власники підприємства; б) керівник підприємства; в) контролюючі органи; г) облікові працівники; д) аудитори; ж) головний бухгалтер; к) інвестори, кредитори; л) управлінський персонал. Результати оформити у табл. 9.2.

Таблиця 9.2

Внутрішні та зовнішні користувачі облікової інформації

Внутрішні	Зовнішні

Завдання 9.3.

Зазначити, за яких умов наставає зміна облікової політики підприємства, а за яких ні.

Завдання 9.4.

Обрати дані, які відображаються у розпорядчому документі про обліковому політику підприємства та в додатках до нього.

Таблиця 9.3

Інформація, що може міститися у розпорядчому документі про обліковому політику підприємства та в додатках до нього

Перелік показників підприємства	Так/Ні	Перелік показників підприємства	Так/Ні
Форма власності		Межа істотності	
Метод амортизації основних засобів		Галузь діяльності	
Розмір статутного капіталу		Порядок створення резервів сумнівних боргів	
Вартісна межа віднесення активів до інших необоротних матеріальних активів		Питома вага кожного засновника в статутному капіталі підприємства	
Форма обліку		Місцезнаходження підприємства	
Перелік контрагентів		Очікувані напрямки інвестування	
Порядок документообігу		Склад інвентаризаційної комісії	
Перелік матеріально відповідальних осіб		Середньоспискова чисельність працюючих	
Технологія виробництва		Методі оцінки вибуття запасів	
Метод амортизації та діапазон термінів використання нематеріальних активів		Перелік форм первинних документів, які застосовуються на підприємстві	
Розмір податку на прибуток		Порядок розподілу прибутку	

Завдання 9.5.

Визначити відповідні елементи облікової політики. Результати оформити у табл. 9.4.

Елементи облікової політики підприємства

Об'єкти бухгалтерського обліку	Елементи облікової політики
Основні засоби	
Нематеріальні активи	
Інші необоротні матеріальні активи	
Запаси	
Поточна дебіторська заборгованість	
Поточні фінансові інвестиції	
Забезпечення майбутніх витрат і платежів	
Доходи і витрати звітного періоду	
Власний капітал	
Зобов'язання	

Завдання 9.6.

1. Опрацювати розміщений в додатку Ж приклад Положення про облікову політику на відповідність вимогам нормативних документів щодо методології бухгалтерського обліку та методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємств та запропонувати власні пропозиції для удосконалення Положення про облікову політику підприємства.

2. Розробити розпорядчий документ про облікову політику з урахуванням пропозицій.

Завдання для самостійної роботи**Завдання 9.1.**

Скласти наказ про затвердження розпорядчого документу про облікову політику підприємства. Розробити розпорядчий документ про облікову політику підприємства.

Контрольні запитання

1. Ким і в які терміни видається розпорядчий документ про облікову політику?

2. З яких частин повинен складатися розпорядчий документ про облікову політику?

3. Які основні положення повинні бути зафіксовані в розділі «Порядок організації бухгалтерського обліку на підприємстві».

4. Які основні положення повинні бути зафіксовані в розділі «Облікова політика».

Тести для перевірки знань

1. Термін «облікова політика» визначений:
 - а) Податковим кодексом України;
 - б) Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;
 - в) Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;
 - г) Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку .
2. Облікова політика підприємства має враховувати:
 - а) умови організації праці робітників та матеріальне заохочення;
 - б) форму власності та організаційно-правову структуру;
 - в) фінансово-майновий стан підприємства та вартість основних засобів;
 - г) ціни на ринку енергоносіїв та відносини з податковими органами.
3. Облікова політика підприємства визначається:
 - а) вищестоящою організацією;
 - б) Міністерством фінансів;
 - в) самостійно;
 - г) держадміністрацією району та податковими органами.
4. Які нормативні документи є основою для складання наказу про облікову політику підприємства:
 - а) Положення (стандарт) бухгалтерського обліку;
 - б) Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;
 - в) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;
 - г) Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;
 - д) Закон України «Про державну статистику»;
 - е) Закон України «Про банки і банківську діяльність»:
5. Зміна облікової політики може відбутися за умови:
 - а) зміни матеріально-відповідальних осіб;
 - б) зміни керівника підприємства і головного бухгалтера;
 - в) зміни тривалості операційного циклу;
 - г) зміни вимог Міністерства фінансів;
 - д) зміни цін на енергоносії;
 - е) зміни статутних вимог підприємства.

6. Яке визначення облікової політики відповідно до нормативної бази є вірним:

- а) це порядок організації бухгалтерського обліку на підприємстві;
- б) це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.
- в) це вибір форми бухгалтерського обліку.

7. Складові облікової політики підприємства визначаються:

- а) самим підприємством;
- б) лише нормативними документами з бухгалтерського обліку;
- в) лише законодавством України з оподаткування;
- г) нормативними документами з бухгалтерського обліку, законами з оподаткування та внутрішніми нормативними документами підприємства.

8. Дотримання принципів бухгалтерського обліку є:

- а) обов'язковим;
- б) необов'язковим;
- в) обов'язковим лише щодо принципів, наведених у П(С)БО.

9. Прийнята облікова політика:

- а) впливає лише на рівень витрат;
- б) впливає лише на рівень доходу;
- в) впливає лише на прибуток;
- г) впливає на всі перелічені показники.

10. Прийнята облікова політика впливає:

- а) лише на показники фінансової звітності;
- б) лише на показники податкової звітності;
- в) як на показники фінансової, так і податкової звітності.

11. Оформлення внутрішнього нормативного документа підприємства щодо облікової політики є:

- а) обов'язковим;
- б) необов'язковим;
- в) обов'язковим лише щодо фінансового обліку;
- г) обов'язковим лише щодо податкового обліку.

12. Резерв сумнівних боргів розраховують наступним способом:

- а) виходячи з платоспроможності окремих дебіторів;
- б) на основі класифікації дебіторської заборгованості;

- в) питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати;
- г) одним із названих способів, який обирається підприємством самостійно.

13. Оцінка активів і зобов'язань за операціями з пов'язаними сторонами здійснюється таким методом:

- а) порівнюваної неконтрольованої ціни;
- б) ціни перепродажу;
- в) «витрати плюс»;
- г) балансової вартості;
- д) будь яким одним з названих методів по вибору підприємства.

14. Оцінка активів і зобов'язань у пов'язаних сторін:

- а) повинна співпадати;
- б) може не співпадати.

15. Величина порогу суттєвості визначається:

- а) П(С)БО;
- б) іншими нормативними документами держави;
- в) самим підприємством.

16. Внутрішній нормативний документ підприємства про облікову політику затверджується:

- а) наказом по підприємству;
- б) розпорядженням по підприємству;
- в) постановою правління товариства;
- г) будь яким з перелічених внутрішніх нормативних документів;
- д) немає вірної відповіді.

17. Який метод оцінки запасів при вибутті не дозволено застосовувати у фінансовому обліку:

- а) ідентифікованої собівартості;
- б) ФІФО;
- в) ЛІФО;
- г) середньозваженої собівартості.

18. Методичні складові облікової політики щодо об'єктів нерухомого майна визначені:

- а) П(С)БО 7;

- б) П(С)БО 31;
- в) П(С)БО 7 та П(С)БО 8;
- г) П(С)БО 7 та П(С)БО 31.

19. Розпорядчий документ про облікову політику підприємства набирає юридичної сили з:

- а) моменту підписання його власником (керівником) підприємства;
- б) дня реєстрації підприємства;
- в) 1-го числа відповідного звітного періоду.

20. До факторів, які впливають на вибір облікової політики підприємства, відносять:

- а) місцезнаходження підприємства;
- б) форму власності;
- в) кількість власників.

21. Відповідальність за розробку облікової політики покладається на:

- а) власника підприємства;
- б) головного бухгалтера підприємства;
- в) внутрішнього аудитора підприємства.

22. В розділі «Методологічні принципи та порядок ведення бухгалтерського обліку» розпорядчого документу про облікову політику зазначаються:

- а) методи нарахування амортизації;
- б) форми ведення бухгалтерського обліку;
- в) правила документообороту.

23. Облікова політика підприємства може змінюватись, якщо:

- а) здійснюються операції, які не відбувалися раніше;
- б) змінюються статутні умови;
- в) змінюється обслуговуючий банк.

24. Строки корисного використання об'єкта основних засобів встановлюються:

- а) Міністерством фінансів України;
- б) підприємством самостійно;
- в) Міністерством агропромислової політики;
- г) Державним комітетом статистики.

25. Визначення терміну корисного використання об'єкту основних засобів на підставі технічної документації характерно для:

- а) досвідного способу;
- б) ностальгічного способу;
- в) документального способу;
- г) експертного способу.

26. Метод нарахування амортизації нематеріального активу обирається:

- а) кредиторами підприємства;
- б) підприємством самостійно;
- в) обліковими працівниками підприємства;
- г) інвесторами підприємства.

27. Пріоритетною для оцінки біологічних активів є оцінка за:

- а) первісною вартістю;
- б) ліквідаційною вартістю;
- в) балансовою вартістю;
- г) справедливою вартістю.

28. Вказівка про створення комісій з оцінки біологічних активів має бути в:

- а) Статуті підприємства;
- б) Інструкції щодо обліку біологічних активів;
- в) Розпорядчому документі про облікову політику підприємства;
- г) Додатках до розпорядчого документу про облікову політику підприємства.

29. Положення облікової політики щодо управлінського обліку:

- а) визначаються Законом;
- б) визначаються П(С)БО;
- в) визначаються внутрішніми розпорядчими документами підприємства.

30. Підприємство може створити резерви для відшкодування майбутніх витрат на:

- а) проведення капітального ремонту;
- б) зубопротезування працівників підприємства;
- в) додаткове пенсійне забезпечення;
- г) закупку матеріальних активів.

Тематика рефератів

1. Зміст і призначення облікової політики підприємства.
2. Нормативні вимоги до складання облікової політики підприємства.
3. Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності та їх роль в нормативному регулюванні обліку і звітності.
4. Організаційно-технічні елементи при складанні облікової політики підприємства.
5. Методичні елементи при складанні облікової політики підприємства.
6. Характеристика елементів облікової політики щодо основних засобів.
7. Методи нарахування амортизації та їх характеристика.
8. Характеристика елементів облікової політики щодо нематеріальних активів.
9. Характеристика елементів облікової політики щодо інших необоротних активів.
10. Характеристика елементів облікової політики щодо інвестиційної нерухомості.
11. Основні критерії визначення справедливої вартості придбаних основних засобів.
12. Характеристика елементів облікової політики щодо запасів.
13. Методи оцінки вибуття запасів, їх характеристика.
14. Характеристика елементів облікової політики підприємства щодо обліку сільськогосподарської діяльності.
15. Методи оцінки сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів за справедливою вартістю.
16. Порядок визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції.
17. Характеристика елементів облікової політики щодо обліку витрат діяльності.
18. Характеристика елементів облікової політики підприємства щодо доходів.
19. Характеристика елементів облікової політики щодо складання форм фінансової звітності.
20. Порядок формування власного капіталу на підприємствах різних організаційно-правових форм.

21. Характеристика елементів облікової політики щодо власного капіталу.

22. Елементи облікової політики підприємства щодо фінансових інвестицій.

23. Характеристика методів розрахунку резерву сумнівних боргів.

24. Елементи облікової політики щодо зобов'язань.

25. Елементи облікової політики щодо розрахунків з бюджетом.

26. Порядок підготовки розпорядчого документу з облікової політики підприємства.

27. Порядок внесення змін до розпорядчого документа з облікової політики підприємства.

28. Узагальнення складових елементів розпорядчого документа з облікової політики підприємства в єдиний документ.

Список рекомендованої літератури

1. Левченко З.М. Облікова політика підприємства. [Навч. пос.] / З. М. Левченко – Полтава : РВВ ПДАА, 2011. – 170 с.
2. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства. Наказ Мініну. № 635 від 27.06.2013 р. / [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» / [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Облікова політика підприємства. / під. ред. Жук В. М. – К. : ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2009. – 328 с.
5. Облікова політика підприємства / Ю. А. Верига, В. А. Кулик, Ю. О. Ночовна, С. І. Іванюк. – Київ: Центр учбової літератури, 2015. – 312 с.
6. Організація обліку. Навчально-методичний комплекс./ авторський колектив кафедри організації обліку і аудиту ПДАА. – Полтава, ПДАА, 2008. – 238 с.
7. Податковий кодекс України [від 2 грудня 2010 р. №2755-VI] // Вісник податкової служби України. – 2010. – № 46. – С. 2-232.
8. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1, 2, 6-34 // Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
9. Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку. Наказ Мініну № 627 від 27.06.2013 р./ [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
10. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Наказ Мініну № 73 від 07.02.2013 р./[Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
11. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа про облікову політику державного підприємства та акціонерного товариства. Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України № 217 від 22.06.2016 р. / [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
12. Сук Л. К. Організація бухгалтерського обліку / Л. К. Сук, П. Л. Сук – К. : «Каравелла», 2009. – 624 с.

Додатки

Додаток А

Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.1999 № 996-XIV

Розділ І. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ.

Стаття 1. Визначення термінів

Для цілей цього Закону терміни вживаються у такому значенні:

активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому;

бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень;

внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством;

господарська операція – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства;

зобов'язання – заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди;

економічна вигода – потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів;

консолідована фінансова звітність – фінансова звітність підприємства, яке здійснює контроль, та підприємств, які ним контролюються, як єдиної економічної одиниці;

національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі), розроблений на основі міжнародних

стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку;

облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності;

первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію;

фінансова звітність – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства;

користувачі фінансової звітності (далі – користувачі) – фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень;

міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – міжнародні стандарти) – прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності;

витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками);

доходи – збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників);

звіт про платежі на користь держави – документ, що містить деталізовану інформацію про податки, збори та інші платежі підприємств, належні до сплати на користь держави відповідно до закону, який подається підприємствами, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення або заготівлю деревини і при цьому становлять суспільний інтерес. До підприємств, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, належать підприємства, які здійснюють діяльність з геологічного вивчення, у тому числі дослідно-промислової розробки, родовищ корисних копалин загальнодержавного значення та/або видобування корисних копалин загальнодержавного значення, та/або виконання робіт (здійснення діяльності), передбачених угодою про розподіл продукції щодо корисних копалин загальнодержавного значення, та/або транспортування трубопроводами (у тому числі з метою транзиту) вуглеводнів та хімічних продуктів;

звіт про управління – документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності;

власний капітал – різниця між активами і зобов'язаннями підприємства;

національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі – нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності для розпорядників бюджетних коштів, центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, розроблений на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку;

підприємства, що становлять суспільний інтерес, – підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств;

таксономія фінансової звітності – склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю. Таксономія фінансової звітності затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку;

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – дохід, що визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

Інші терміни для цілей цього Закону використовуються у значеннях, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі та міжнародними стандартами фінансової

звітності, введеними в дію відповідно до законодавства, залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством.

Стаття 2. Сфера дії Закону

1. Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі – підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства.

2. Для цілей цього Закону підприємства (крім бюджетних установ) можуть належати до мікропідприємств, малих, середніх або великих підприємств.

Мікропідприємствами є підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

балансова вартість активів – до 350 тисяч євро;

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 700 тисяч євро;

середня кількість працівників – до 10 осіб.

Малими є підприємства, які не відповідають критеріям для мікропідприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро;

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро;

середня кількість працівників – до 50 осіб.

Середніми є підприємства, які не відповідають критеріям для малих підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

балансова вартість активів – до 20 мільйонів євро;

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 40 мільйонів євро;

середня кількість працівників – до 250 осіб.

Великими є підприємства, які не відповідають критеріям для середніх підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової

звітності за рік, що передусє звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

балансова вартість активів – понад 20 мільйонів євро;

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 мільйонів євро;

середня кількість працівників – понад 250 осіб.

Новоутворені підприємства під час визначення відповідності критеріям застосовують показники на дату складання річної фінансової звітності.

Якщо підприємство однієї з наведених категорій за показниками річної фінансової звітності протягом двох років поспіль не відповідає наведеним критеріям, воно відноситься до відповідної категорії підприємств.

Для визначення відповідності критеріям, встановленим у євро, застосовується офіційний курс гривні щодо іноземних валют (середній за період), розрахований на підставі курсів Національного банку, що встановлювалися для євро протягом відповідного року.

3. Суб'єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності.

Стаття 3. Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності

1. Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

2. Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

3. Підприємства, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат та не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть узагальнювати інформацію в реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

Стаття 4. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких принципах:

повне висвітлення – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

автономність – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

послідовність – постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

безперервність – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі;

нарахування – доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

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

єдиний грошовий вимірник – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці;

інших принципах, визначених міжнародними стандартами або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством.

Стаття 5. Валюта бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Підприємства ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України. На вимогу користувачів фінансова звітність може бути додатково перерахована в іноземну валюту.

Розділ II. ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ.

Стаття 6. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні

1. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;

удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

2. Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

3. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках встановлюється Національним банком України відповідно до цього Закону та міжнародних стандартів фінансової звітності.

5. Порядок ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності за угодою про розподіл продукції, у тому числі валюта, а також перелік, форми, зміст, звітний період, порядок складання та подання фінансових звітів за угодою про розподіл продукції, визначаються такою угодою відповідно до Закону України «Про угоди про розподіл продукції».

6. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей мають право розробляти на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі методичні рекомендації щодо їх застосування за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

Розділ III. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.

Стаття 8. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві

1. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

2. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого

органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

3. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів.

4. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно з дотриманням вимог цього Закону 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 підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або підприємством, суб'єктом підприємницької діяльності, самозайнятою особою, що провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності;

- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах.

Підприємство, що становить суспільний інтерес, зобов'язане утворити бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером, до складу якої входять не менше двох осіб. Положення цього абзацу не поширюється на недержавні пенсійні фонди та інститути спільного інвестування.

Завдання та функціональні обов'язки бухгалтерських служб, повноваження керівника бухгалтерської служби у бюджетних установах визначаються Кабінетом Міністрів України.

5. Підприємство самостійно:

- визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства;

- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з

додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і 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;

визначає доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством).

6. 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.

7. Головний бухгалтер або особа, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства:

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

організує 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;

подає в установленому порядку та у випадках, передбачених Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», інформацію центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів,

одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення.

Головним бухгалтером підприємства, що становить суспільний інтерес, може бути призначена особа, яка має повну вищу економічну освіту, стаж роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування не менше трьох років, не має непогашеної або незнятої судимості за вчинення злочину проти власності та у сфері господарської діяльності.

Інші вимоги до головного бухгалтера підприємства, що становить суспільний інтерес, можуть бути визначені законом.

8. Головний бухгалтер або особа, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства, не несе дисциплінарної, адміністративної, цивільно-правової та кримінальної відповідальності за подання центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, інформації про фінансову операцію, навіть якщо такими діями завдано шкоди юридичним або фізичним особам, та за інші дії, якщо він діяв у межах виконання Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення».

9. Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності, покладається на ліквідаційну комісію, яка утворюється відповідно до законодавства.

Стаття 9. Первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку

1. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

2. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати такі обов'язкові реквізити:

назву документа (форми);

дату складання;

назву підприємства, від імені якого складено документ;

зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;

посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Первинні документи, складені в електронній формі, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію, не є підставою для невизнання господарської операції, за умови, що такі недоліки не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції, та містять відомості про дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо.

3. Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків та платежів по кожній іноземній валюті окремо.

Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на кінець останнього дня кожного місяця.

Права і обов'язки сторін, які виникають за результатами здійснення господарської операції, оформленої первинним документом відповідно до вимог цього Закону, не залежать від факту відображення її в регістрах та на рахунках бухгалтерського обліку.

4. Регістри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

5. Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

6. У разі складання та зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку з використанням електронних засобів оброблення інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами.

7. Підприємство вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку та забезпечує їх належне зберігання протягом встановленого строку.

8. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

9. Копії первинних документів та регістрів бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства лише за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законами. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються у порядку, встановленому законодавством.

Вилучення оригіналів таких документів та регістрів забороняється, крім випадків, передбачених кримінальним процесуальним законодавством.

Стаття 10. Інвентаризація активів і зобов'язань

1. Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

2. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.

Розділ IV. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ.

Стаття 11. Загальні вимоги до фінансової звітності

1. Підприємства зобов'язані складати фінансову звітність на підставі даних бухгалтерського обліку.

Фінансова звітність підписується керівником (власником) підприємства або уповноваженою особою у визначеному законодавством порядку та бухгалтером або особою, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства. У разі якщо бухгалтерський облік підприємства ведеться підприємством, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, фінансову звітність підписують керівник підприємства або уповноважена особа, а також керівник підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, або уповноважена ним особа. При цьому відповідальність підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської

діяльності, визначається законом та договором про надання бухгалтерських послуг.

Фінансову звітність підприємства, що становить суспільний інтерес, підписують керівник або уповноважена особа у визначеному законодавством порядку та головний бухгалтер. Фінансова звітність недержавних пенсійних фондів та інститутів спільного інвестування підписується у порядку, передбаченому законодавством.

Відповідальність за своєчасне та у повному обсязі подання та оприлюднення фінансової звітності несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів.

2. Порядок та строки подання фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, звіту про управління та звіту про платежі на користь держави до органів державної влади визначаються Кабінетом Міністрів України, для банків – Національним банком України.

3. Для мікропідприємств, малих підприємств, непідприємницьких товариств і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності, крім тих, що зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами, встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу та звіту про фінансові результати.

4. Склад та форми фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, звіту про управління та звіту про платежі на користь держави підприємств (крім банків), фінансової звітності про виконання бюджетів установлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

5. Склад та форми фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності та звіту про управління банків установлюються Національним банком України.

6. Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність за міжнародними стандартами складаються на підставі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами.

7. Звіт про управління подається разом з фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю в порядку та строки, встановлені законом. У разі подання підприємством консолідованої фінансової звітності подається консолідований звіт про управління. Від подання звіту про управління звільняються мікропідприємства та малі підприємства. Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію.

Стаття 12. Консолідована фінансова звітність

1. Підприємства, що контролюють інші підприємства (материнські підприємства), крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Підприємства, що контролюють інші підприємства (крім підприємств, що становлять суспільний інтерес), можуть не подавати консолідованої фінансової звітності, якщо разом із контрольованими підприємствами їхні показники на дату складання річної фінансової звітності не перевищують двох із таких критеріїв:

балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро;

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро;

середня кількість працівників – до 50 осіб.

2. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать суб'єкти державного сектору економіки, та органи, які здійснюють управління майном суб'єктів комунального сектору економіки, крім власної звітності, складають та подають консолідовану фінансову звітність щодо підприємств, які належать до сфери їх управління.

3. Об'єднання підприємств, крім власної звітності, складають та подають консолідовану фінансову звітність щодо підприємств, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до законодавства.

4. Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, складає консолідовану фінансову звітність про загальний майновий стан і результати діяльності суб'єктів державного сектору та бюджетів.

Стаття 12-1. Застосування міжнародних стандартів

1. Для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, які викладені державною мовою та офіційно оприлюднені на веб-сторінці центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

2. Підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, які провадять

господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

3. Підприємства, крім тих, що зазначені в частині другій цієї статті, самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

4. Підприємства інформують у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики, про складання ними фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами.

5. Підприємства, зазначені у частині другій цієї статті, складають і подають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність органам державної влади та іншим користувачам на їх вимогу в порядку, визначеному цим Законом, на основі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами в єдиному електронному форматі, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

6. Підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, зобов'язані забезпечити ведення бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики за міжнародними стандартами після подання першої фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами, що визнається такою у порядку, визначеному міжнародними стандартами.

Стаття 13. Звітний період

1. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна фінансова звітність складається за результатами першого кварталу, першого півріччя, дев'яти місяців. Крім того, відповідно до облікової політики підприємства фінансова звітність може складатися за інші періоди.

Звітний період для складання фінансової звітності про виконання бюджетів визначається Бюджетним кодексом України.

Частина перша статті 13 в редакції Закону N 2164-VIII від 05.10.2017.

2. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути менш як 12 місяців, але не більш як 15 місяців.

3. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.

Стаття 14. Подання та оприлюднення фінансової звітності

1. Підприємства зобов'язані подавати фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, якщо інше не передбачено цим Законом. Органам державної влади та іншим користувачам фінансова звітність подається відповідно до законодавства.

2. Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, не є конфіденційною інформацією та не належить до інформації з обмеженим доступом, крім випадків, передбачених законом. На фінансову звітність не розповсюджується заборона щодо поширення статистичної інформації. Підприємства зобов'язані надавати копії фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за запитом юридичних та фізичних осіб у порядку, передбаченому Законом України «Про доступ до публічної інформації».

3. Підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів), публічні акціонерні товариства, суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством.

Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів, та середні підприємства зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі).

Інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств, зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на власній веб-сторінці (у повному обсязі).

Підприємства зобов'язані забезпечувати доступність фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності для ознайомлення юридичних та фізичних осіб за місцезнаходженням цих підприємств.

4. Головні розпорядники бюджетних коштів оприлюднюють річну фінансову звітність, річну консолідовану фінансову звітність не пізніше

ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, шляхом розміщення на своїй веб-сторінці.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, оприлюднює річну консолідовану фінансову звітність про загальний майновий стан та результати діяльності суб'єктів державного сектору та бюджетів не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, на своїй веб-сторінці.

5. У разі ліквідації підприємства ліквідаційна комісія складає ліквідаційний баланс та у випадках, передбачених законом, публікує його протягом 45 днів після затвердження.

6. Підприємства можуть подавати уточнену фінансову звітність та уточнену консолідовану фінансову звітність на заміну раніше поданої фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за результатами проведення аудиторської перевірки, з метою виправлення самостійно виявлених помилок або з інших причин. Подання та оприлюднення уточненої фінансової звітності та уточненої консолідованої фінансової звітності здійснюються у такому самому порядку, як і фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності, що уточнюються.

Стаття 15. Контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність

Контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні здійснюється відповідними органами в межах їх повноважень, передбачених законами.

Розділ V. ПРИКІНЦЕВІ ПОЛОЖЕННЯ.

1. Цей Закон набирає чинності з 1 січня 2000 року.

Адміністративні штрафи, які можуть бути накладені відповідно до законів України на керівників та інших посадових осіб підприємств у зв'язку з допущеними методологічними помилками або арифметичними описками ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, пов'язаними із введенням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, застосовуються з 1 січня 2001 року.

2. Кабінету Міністрів України:

підготувати та подати до Верховної Ради України пропозиції про внесення змін до законів України, що впливають з цього Закону;

привести свої нормативно-правові акти у відповідність з цим Законом;

забезпечити розроблення міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади нормативно-правових актів, передбачених цим Законом, а також перегляд і скасування їх нормативно-правових актів, що суперечать цьому Закону.

Президент України
м. Київ, 16 липня 1999 року

Л.КУЧМА
№ 996-XIV

**Методичні рекомендації щодо облікової політики
підприємства (наказ Мініфіну від 27.06.2013 р. №635**

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства
фінансів України
27 червня 2013 р. № 635

Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства

I. Загальні положення

1.1. Ці Методичні рекомендації можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі – підприємства) незалежно від організаційно-правових форм господарювання і форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності).

1.2. Підприємство самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства, а також зміни до неї.

1.3. У розпорядчому документі про облікову політику наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно.

Облікова політика може враховувати організаційно-правову форму підприємства, галузеві особливості економічної діяльності, обсяги виробництва тощо.

Облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

1.4. Обрана підприємством облікова політика застосовується всіма філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами незалежно від їх місцезнаходження.

II. Формування облікової політики

2.1. Розпорядчий документ про облікову політику підприємства визначає, зокрема:

- методи оцінки вибуття запасів;

- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;

- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;

- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю;

- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;

- підходи до переоцінки необоротних активів;

- застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за № 892/4185 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 28 листопада 2011 року № 1591);

- підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;

- метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності);

- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;

- порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);

- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;

- сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;

- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;

- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

- порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;

дату визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;

базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;

кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності;

періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;

критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості;

підходи до класифікації пов'язаних сторін;

дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу;

дату первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу;

складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства;

періодичність та об'єкти проведення інвентаризації;

визначення одиниці аналітичного обліку запасів;

спосіб складання звіту про рух грошових коштів;

підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів до первісної вартості або витрат звітного періоду.

2.2. Підприємством обирається один із методів оцінки запасів при їх вибутті (відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу та іншому вибутті), наведених у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 02 листопада 1999 року за № 751/4044 (із змінами) (далі – Положення (стандарт) 9), зокрема:

ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

середньозваженої собівартості;

собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

нормативних затрат;

ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Приклади розрахунку вартості запасів при вибутті за методами оцінки наведені у додатку 1 до Методичних рекомендацій з бухгалтерського

обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 року № 2 (зі змінами).

2.3. Визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів згідно з Положенням (стандартом) 9 передбачає, що вибуття запасів може оцінюватися такими способами:

1) оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів;

2) оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття.

2.4. Включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості конкретних найменувань, груп, видів запасів при їх оприбуткуванні доцільно здійснювати у разі, якщо можна достовірно визначити суми таких витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів.

Якщо транспортно-заготівельні витрати пов'язані із доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів, то їх сума може узагальнюватися за окремими групами запасів на окремому субрахунку.

Сума таких транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів станом на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані у виробництві, реалізовані, безоплатно передані тощо) у звітному місяці. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму вартості запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць. Розподілена частка транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до вартості запасів, що вибули, відображається на тих рахунках бухгалтерського обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття відповідних запасів.

Залишок транспортно-заготівельних витрат, облік яких ведеться на окремих субрахунках, включається до відповідної статті запасів балансу підприємства.

Приклади розподілу транспортно-заготівельних витрат наведені в додатку до Положення (стандарту) 9.

2.5. Методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю, обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Методи нарахування амортизації зазначених активів наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 року за № 288/4509 (із змінами) (далі – Положення (стандарт) 7), а саме: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Нарухування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу).

При виборі методу амортизації нематеріального активу враховуються умови отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за прямолінійним і виробничим методами. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

2.6. Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, відповідно до Положення (стандарту) 7 можуть установлюватися підприємством самостійно.

Зміна вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, розглядається як зміна облікових оцінок. У зв'язку із зміною вартісних ознак зміни в бухгалтерському обліку щодо основних засобів, зарахованих на баланс в попередніх періодах, не проводяться.

2.7. Переоцінка необоротних активів.

2.7.1. Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка 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.

Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за методами, викладеними в другому реченні абзацу п'ятого пункту 2.5 цих Методичних рекомендацій.

2.7.2. Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

Переоцінка нематеріальних активів 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.

2.8. Витрати підприємства можуть відображатися з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності» та з одночасним використанням рахунків класу 8 і 9.

Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» ведуться всіма підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

Малі підприємства та інші організації, діяльність яких не спрямована на провадження комерційної діяльності, можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням тільки рахунків класу 8 «Витрати за елементами» або в порядку, який наведено в попередньому абзаці.

2.9. Зарахування до нерозподіленого прибутку перевищення сум попередніх дооцінок (індексацій) разом з сумою відновлення корисності над сумою зменшення корисності і попередніх уцінок залишкової вартості раніше переоцінених об'єктів основних засобів та нематеріальних активів можна здійснювати при вибутті об'єктів на всю суму або періодично (щомісяця, щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації.

2.10. Метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності) може визначатися за одним із методів, наведених у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 08 жовтня 1999 року № 237, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 25 жовтня 1999 року за № 725/4018 (із змінами), а саме:

- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;

- застосування коефіцієнта сумнівності.

За методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

За методом застосування коефіцієнта сумнівності величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності.

Коефіцієнт сумнівності може розраховуватися такими способами:

- визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;

- класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення;

- визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3–5 років. Визначена на основі класифікації дебіторської заборгованості величина сумнівних боргів на дату балансу становить залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату.

Залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту саму дату.

2.11. Порядок класифікації зобов'язань визначено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року № 20, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 11 лютого 2000 року за № 85/43066 (із змінами).

Залежно від визначеності терміну та оцінки зобов'язань можуть бути виділені забезпечення.

Забезпеченням вважається зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на:

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності;
- виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів;
- забезпечення на передбачену законодавством рекультивацію

порушених земель тощо.

Суми створених забезпечень визнаються витратами (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів відповідно до Положення (стандарту) 7).

Підприємству забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено.

2.12. Облік розподілу прибутку (доходу) підприємствами державного, комунального секторів економіки відповідно до фінансового плану, відображається у порядку, наведеному у розділі IV 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, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19 грудня 2006 року № 1213, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 26 грудня 2006 року за № 1363/13237 (із змінами). При цьому розпорядчим документом підприємства має бути визначено застосування порядку виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (у тому числі визначається їх вичерпний склад).

Усі інші виплати працівникам, які не визначені установчими і розпорядчими документами підприємства як такі, що виплачуються за рахунок прибутку, обліковуються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 року № 601, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 10 листопада 2003 року за № 1025/8346 (із змінами), та включаються до складу витрат підприємства.

2.13. Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг може визначатися одним із способів, наведених у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 року за № 860/4153 (із змінами), зокрема:

- вивченням виконаної роботи;

- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;

- визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

2.14. З метою формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19 травня 2005 року № 412, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 03 червня 2005 року за № 621/10901 (із змінами) (далі – Положення (стандарт) 29), підприємства, які зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність, підприємства, які мають монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг), а також підприємства з державним регулюванням цін на їх продукцію, у тому числі підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, визначають застосування: сегментів діяльності, пріоритетного виду сегмента, засад ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках.

Інформація формується у бухгалтерському обліку за господарськими та географічними сегментами, які визначаються підприємством на основі його організаційної структури.

Інформацією про господарський сегмент вважаються відомості, які розкривають відокремлену частину діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) готової продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших: видом продукції (товарів, робіт, послуг); способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг); характером виробничого процесу; характерними для цієї діяльності ризиками; категорією покупців.

Інформація про географічний сегмент має надавати можливість характеризувати діяльність відокремленої частини підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) готової продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших: економічними і політичними умовами географічного регіону; територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт і послуг) або покупців продукції (товарів, робіт, послуг); взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах; правилами валютного контролю і валютними ризиками в регіонах.

Залежно від сутності ризиків та організаційної структури підприємства географічні сегменти поділяються на два види:

географічний виробничий сегмент виділяється за місцем розташування виробництва продукції (робіт, послуг) підприємства.

географічний збутовий сегмент виділяється за місцем розташування основних ринків збуту та покупців продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства.

Господарський або географічний сегмент, який визначений підприємством за критеріями, наведеними у пунктах 6–9 Положення (стандарту) 29, щодо якого має розкриватися у річній фінансовій звітності інформація, вважається звітним сегментом.

Підприємства, які займають монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг) або щодо продукції (товарів, робіт, послуг) яких до початку звітного року прийнято рішення про державне регулювання цін, у тому числі підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, визначають такі види продукції (товарів, робіт, послуг) окремими пріоритетними звітними господарськими сегментами незалежно від того, чи відповідають показники їх діяльності критеріям, наведеним у пункті 9 Положення (стандарту) 29.

За характером впливу на фінансовий результат звичайної діяльності підприємства звітні сегменти поділяються на пріоритетні і допоміжні. У фінансовій звітності інформація про пріоритетні звітні сегменти (господарські або географічні) розкривається більш деталізовано. При визначенні пріоритетного виду звітного сегмента враховується організаційна структура підприємства.

Пріоритетним сегментом може бути визнаний один з таких: господарський, географічний виробничий, географічний збутовий.

Засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках – розрахунках, що виникають у результаті господарських операцій між

структурними підрозділами підприємства, виділеними як сегменти з метою розкриття їх доходів, витрат, фінансових результатів, активів та зобов'язань, самостійно встановлюються підприємством.

2.15. Основні вимоги до визнання, складу витрат викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 року за № 27/4248 (із змінами).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні.

Постійні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Змінні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехами, дільницями), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Підприємства самостійно визначають перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат.

Розподіл постійних і змінних загальновиробничих витрат на продукцію (роботи, послуги), що виробляються підприємством, здійснюється по-різному:

змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду;

постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

2.16. Підприємство самостійно визначає перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), групуються за статтями калькуляції, номенклатура яких може включати:

сировину та матеріали;

купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;

паливо й енергію на технологічні цілі;

зворотні відходи (вираховуються);
основну заробітну плату;
додаткову заробітну плату;
відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне
страхування;
витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
втрати від браку;
інші прямі витрати;
змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі
витрати.

Номенклатура статей калькуляції підприємства може враховувати особливості технології та організації виробництва підприємства, питому вагу окремих видів витрат у собівартості продукції.

2.17. Доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визначаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначатися за одним із методів, наведених у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2001 року № 205, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 21 травня 2001 року за № 433/5624 (із змінами), а саме:

вимірювання та оцінка виконаної роботи;
співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;
співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

2.18. Підприємство відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2001 року № 559, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 19 грудня 2001 року за № 1050/6241 (із змінами), визнає фінансові активи, придбані в результаті систематичних операцій, на дату укладення контракту або на дату його виконання.

При цьому обраний метод визнання має застосовуватися послідовно до кожного виду фінансових активів. Якщо підприємство визнає фінансовий актив та пов'язане з ним фінансове зобов'язання на дату

укладення контракту, то відсотки нараховуються з дати виконання контракту, коли переходить право власності.

Продаж фінансових активів у результаті систематичних операцій визнається на дату виконання контракту.

У разі визнання фінансового активу на дату виконання контракту зміни справедливої вартості такого активу в період між датою укладення контракту і датою його виконання визнаються іншими витратами або іншими доходами, крім фінансових активів, які обліковуються за фактичною або амортизованою собівартістю, та активів, які є інструментом хеджування.

2.19. База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу обирається підприємством та застосовується ним послідовно.

Базою розподілу можуть бути: кількість акцій, сума операції тощо.

До витрат на придбання або випуск інструментів власного капіталу включаються лише витрати на оплату послуг сторонніх організацій з операцій, результатом яких є збільшення або зменшення розміру власного капіталу підприємства.

Витрати, пов'язані з кількома операціями з інструментами власного капіталу, розподіляються між цими операціями із застосуванням обґрунтованої бази розподілу.

2.20. Кількісні критерії і якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності визначаються керівництвом підприємства, якщо такі критерії не встановлені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативно-правовими актами, виходячи з потреб користувачів такої інформації.

Суттєвою є інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

Встановлені кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції та статті фінансової звітності мають забезпечити надання користувачам всієї інформації з достатньою деталізацією про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

2.20.1. Кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події встановлюються відповідно до обраної бази.

Кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події, пов'язані із змінами у складі (рухом) активів, зобов'язань, власного капіталу, визначаються виходячи із вартості відповідно всіх активів або

всіх зобов'язань, або власного капіталу. Прийнятною є величина у діапазоні до 3 відсотків обраної бази.

Кількісний критерій суттєвості відхилення залишкової вартості необоротних активів від їх справедливої вартості, а також визначення подібності активів доцільно визначити у діапазоні до 10 відсотків справедливої вартості активу (об'єктів обміну).

Базою визначення кількісних критеріїв суттєвості інформації про господарські операції та події щодо доходів і витрат доцільно обрати суму чистого прибутку (збитку), можливим є визначення базою або загальну суму доходів підприємства, або загальну суму витрат, також за базу може бути обрана найбільша за значенням класифікаційна група доходів (наприклад чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та відповідно витрат (собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Кількісний критерій доцільно визначити у діапазоні до 2 відсотків, якщо базою обрано чистий прибуток (збиток) підприємства, або до 0,2 відсотка, якщо базою обрано суму доходів і витрат.

Для розкриття інформації про сегменти при визначенні звітного сегмента кількісний критерій суттєвості доцільно визначати у діапазоні до 10 відсотків відповідно чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або фінансових результатів сегмента, або активів усіх сегментів підприємства.

2.20.2. Щодо інформації про інші господарські операції та події, то критерії і ознаки їх суттєвості визначаються з потреб користувачів, економічної доцільності з урахуванням обсягів діяльності підприємства, характеру впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та інших якісних чинників, які можуть впливати на визначення порогу суттєвості. Як правило, кількісний критерій суттєвості таких господарських операцій та подій не перевищує 5 відсотків обраної бази.

2.20.3. Відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку підприємства можуть не наводити статті у фінансовій звітності, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку статей, наведених у таких національних положеннях (стандартах), у разі якщо стаття відповідає таким критеріям:

інформація є суттєвою;

оцінка статті може бути достовірно визначена.

Кожну статтю, яка відповідає кількісним критеріям і якісним ознакам суттєвості, слід наводити у фінансовій звітності окремо. Інформація за

статтями, які не відповідають критеріям і ознакам суттєвості, наводиться у статтях, призначених для розкриття інших складових класифікаційної групи активів, зобов'язань, доходів та витрат, інших показників, які виділяються у фінансовій звітності.

Для кожного із звітів фінансової звітності обирається окрема база визначення кількісних критеріїв і якісних ознак суттєвості статей фінансової звітності і діапазон кількісних критеріїв, зокрема:

для статей балансу – базою може бути обрано сума підсумку балансу, у такому разі кількісний критерій суттєвості може бути визначений у діапазоні до 5 відсотків бази, або підсумок класу активів, власного капіталу, класу зобов'язань у діапазоні до 15 відсотків обраної бази;

для статей звіту про фінансові результати – базою може бути обрано суму чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 відсотків бази або фінансового результату від операційної діяльності у діапазоні до 25 відсотків;

для статей звіту про рух грошових коштів – базою може бути обрано суму чистого рух грошових коштів від операційної діяльності із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 відсотків такої бази;

для статей звіту про зміни у власному капіталі – базою доцільно обрати розмір власного капіталу підприємства із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 відсотків.

Стаття, яка може бути визнана не суттєвою для окремого подання її у фінансовому звіті, може бути достатньо суттєвою для окремого розкриття її в примітках до фінансової звітності.

2.21. Якщо підприємство є платником податку на прибуток, то відображення у фінансовій звітності відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 року № 353, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 20 січня 2001 року за № 47/5238 (із змінами).

Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання наводяться:

у проміжній фінансовій звітності;

у річній фінансовій звітності.

У проміжній фінансовій звітності відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання можуть наводитися у балансі в сумі зазначених активів і зобов'язань, що визначені на 31 грудня

попереднього року без їх обчислення на дату проміжної фінансової звітності. У таких випадках у статті «Податок на прибуток від звичайної діяльності» проміжного Звіту про фінансові результати наводиться лише сума поточного податку на прибуток, а на дату річного балансу в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності здійснюється відповідне коригування (збільшення, зменшення) суми витрат з податку на прибуток з урахуванням змін відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань за звітний рік.

2.22. Критерії розмежування об'єктів інвестиційної нерухомості та операційної нерухомості згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02 липня 2007 року № 779, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 16 липня 2007 року за № 823/14090 (із змінами), встановлюються підприємством.

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

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

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

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

2.23. Пов'язані особи визначаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», затвердженого наказом Міністерства фінансів

України від 18 червня 2001 року № 303, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 23 червня 2001 року за № 539/5730 (із змінами).

Пов'язаними сторонами вважаються:

підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб;

підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи.

Враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму (превалювання сутності над формою), підприємство самостійно визначає перелік пов'язаних сторін.

Відносини між пов'язаними сторонами – це, зокрема, відносини:

материнського (холдингового) і його дочірніх підприємств;

спільного підприємства і контрольних учасників спільної діяльності; підприємства-інвестора і його асоційованих підприємств;

підприємства і фізичних осіб, які здійснюють контроль або мають суттєвий вплив на це підприємство, а також відносини цього підприємства з близькими членами родини кожної такої фізичної особи;

підприємства і його керівника та інших осіб, які належать до провідного управлінського персоналу підприємства, а також близьких членів родини таких осіб.

2.24. Для формування інформації про чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 16 липня 2001 року № 344, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 30 липня 2001 року за № 647/5838 (із змінами), визначається дата включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу.

Датою включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу вважається:

оплата випуску яких здійснюватиметься грошовими коштами, – дата виникнення дебіторської заборгованості;

оплата яких здійснюватиметься іншими, ніж грошові кошти, активами, – дата визнання активу товариством;

оплата яких здійснюватиметься наданням послуг товариству, – дата надання послуг;

які призначені для виплати дивідендів акціями, – дата виконання зобов'язань щодо виплати дивідендів акціонерам;

які призначені для конвертації фінансового зобов'язання або для сплати відсотків за цим фінансовим зобов'язанням, – дата припинення нарахування відсотків або (у разі відсутності відсотків) дата погашення фінансового зобов'язання;

які призначені для погашення зобов'язання товариства, – дата погашення зобов'язання;

які призначені для часткової оплати придбання іншого підприємства, – дата придбання;

випуск яких залежить від виконання певних умов (акції з відкладеним розміщенням), – дата виконання необхідних умов.

2.25. Основні вимоги до визнання та оцінка необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07 листопада 2003 року № 617 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 03 жовтня 2007 року № 1100), зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 17 листопада 2003 року за № 1054/8375 (із змінами).

Датою первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу може бути:

дата, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються умови, у разі якщо: економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням; вони готові до продажу у їх теперішньому стані; їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу; умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів; здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості;

дата оприбуткування активів, придбаних з метою продажу.

2.26. Підприємство самостійно може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік.

У випадках, передбачених нормативно-правовими актами, складається окремий баланс. Для складання окремого балансу дані первинних документів про господарські операції філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, виділених підприємством (юридичною особою) на окремий баланс, а також про господарські операції, які відповідно до законодавства підлягають відображенню в

окремому балансі, заносяться до окремих (відкритих для цього відокремленого підрозділу або для відображення господарських операцій з певної діяльності підприємства) регістрів бухгалтерського обліку. За даними окремих регістрів бухгалтерського обліку складаються окремий баланс і відповідні форми фінансової звітності щодо зазначених господарських операцій. Показники окремого балансу і відповідних форм фінансової звітності включаються до балансу підприємства і відповідних форм фінансової звітності юридичної особи. Особливості складання окремого балансу спільної діяльності визначаються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. При складанні балансу та відповідних форм фінансової звітності підприємств з урахуванням показників окремого балансу та відповідних форм окремої фінансової звітності інформація про внутрішньогосподарські розрахунки (взаємні зобов'язання у рівній сумі) не наводиться.

2.27. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.

2.28. При визначенні одиниці бухгалтерського обліку запасів підприємство може обрати їх найменування або однорідну групу (вид).

2.29. При складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту.

2.30. Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних-вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів. Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством.

III. Зміна облікової політики

3.1. На основі принципу послідовності облікова політика підприємства має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики.

3.2. Змінити облікову політику підприємство може у виняткових випадках, прямо встановлених в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Перегляд облікової політики має бути обґрунтований.

Облікова політика може бути змінена, як правило, з початку року.

3.3. Облікова політика може змінюватися у випадках, якщо:

змінюються на підприємстві статутні вимоги;

змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

3.4. Розпорядчий документ про облікову політику може бути прийнятий як базисний на час діяльності підприємства, до якого за потреби вносяться зміни з визначеного часу. У разі внесення до облікової політики змін, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, розпорядчий документ про облікову політику доцільно повністю викласти в новій редакції.

3.5. Облікова політика підприємства з урахуванням внесених змін наводиться у примітках до річної фінансової звітності у формі опису або шляхом прикладання до звітності копії розпорядчого документа.

**Заступник директора
Департаменту податкової,
митної політики та методології
бухгалтерського обліку**

С. П. Дусяк

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства аграрної
політики та продовольства
України
22 червня 2016 року № 217

**МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО СКЛАДАННЯ
РОЗПОРЯДЧОГО ДОКУМЕНТА ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ
ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА ТА АКЦІОНЕРНОГО ТОВАРИСТВА**

1. Загальні положення

Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику державного підприємства та акціонерного товариства (далі – Методичні рекомендації) розроблені відповідно до вимог:

Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон);

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88 (зі змінами), зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05 червня 1995 року за № 168/704 (далі – Положення);

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, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19 грудня 2006 року № 1213 (зі змінами), зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 26 грудня 2006 року за № 1363/13237;

Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 (зі змінами), зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за № 893/4186;

Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19 квітня 2001

року № 186 (зі змінами), зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05 травня 2001 року за № 389/5580;

Методичних рекомендацій про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності (лист Міністерства фінансів України від 29 липня 2003 року № 04230-04108);

Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 року № 1315 (зі змінами);

додатка 1 до Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73 (зі змінами), зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 року за № 336/22868:

«Баланс» (Звіт про фінансовий стан) – форма № 1;

«Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) – форма № 2;

«Звіт про власний капітал» – форма № 4;

положень (стандарту) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО):

П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 року № 137, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 року за № 392/3685 (зі змінами) (далі – П(С)БО 6);

П(С)БО 7 «Основні засоби», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 року за № 288/4509 (зі змінами);

П(С)БО 9 «Запаси», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 02 листопада 1999 року за № 751/4044 (зі змінами);

П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 08 жовтня 1999 року № 237, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 25 жовтня 1999 року за № 725/4018 (зі змінами);

П(С)БО 11 «Зобов'язання», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року № 20, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 11 лютого 2000 року за № 85/4306 (зі змінами);

П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2001 року № 559,

zareєстрованого в Міністерстві юстиції України 19 грудня 2001 року за № 1050/6241 (зі змінами);

П(С)БО 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290, zareєстрованого в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 року за № 860/4153 (зі змінами);

П(С)БО 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318, zareєстрованого в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 року за № 27/4248 (зі змінами);

П(С)БО 17 «Податок на прибуток», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 року № 353, zareєстрованого в Міністерстві юстиції України 20 січня 2001 року за № 47/5238 (зі змінами);

П(С)БО 18 «Будівельні контракти», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2001 року № 205, zareєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 травня 2001 року за № 433/5624 (зі змінами);

П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18 червня 2001 року № 303, zareєстрованого в Міністерстві юстиції України 23 червня 2001 року за № 539/5730 (зі змінами);

П(С)БО 24 «Прибуток на акцію», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 16 липня 2001 року № 344, zareєстрованого в Міністерстві юстиції України 30 липня 2001 року за № 647/5838 (зі змінами);

П(С)БО 26 «Виплати працівникам», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 року № 601, zareєстрованого в Міністерстві юстиції України 10 листопада 2003 року за № 1025/8346 (зі змінами);

П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07 листопада 2003 року № 617 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 03 жовтня 2007 року № 1100), zareєстрованого в Міністерстві юстиції України 17 листопада 2003 року за № 1054/8375 (зі змінами);

П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19 травня 2005 року № 412, zareєстрованого в Міністерстві юстиції України 03 червня 2005 року за № 621/10901 (зі змінами);

П(С)БО 30 «Біологічні активи», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 року № 790, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05 грудня 2005 року за № 1456/11736 (далі – П(С)БО 30) (зі змінами);

П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02 липня 2007 року № 779, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 16 липня 2007 року за № 823/14090 (зі змінами).

У розпорядчому документі про облікову політику наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються державними підприємствами та акціонерними товариствами для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються зазначеними підприємствами з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно.

Облікова політика може враховувати організаційно-правову форму підприємства, галузеві особливості економічної діяльності, обсяги виробництва тощо.

Облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Обрана підприємством облікова політика застосовується всіма філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами незалежно від їх місцезнаходження.

2. Порядок складання та погодження розпорядчого документа

2.1. При складанні розпорядчого документа про облікову політику керівникам державних підприємств рекомендовано використовувати ці Методичні рекомендації.

2.2. Державні підприємства самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку визначають за погодженням Мінагрополітики (Управління внутрішнього аудиту, Департамент з управління державною власністю) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства, а також зміни до неї (у форматі нового

проекту) у вигляді наказу керівника підприємства (рекомендована форма наказу додається).

2.3. Наказ складає головний бухгалтер та подає його на затвердження керівнику підприємства. Проект розпорядчого документа про облікову політику державного підприємства, підписаний керівником підприємства, подається на погодження і затвердження до Мінагрополітики у двох примірниках (з пронумерованими сторінками, крім титульної).

3. Обов'язкові елементи облікової політики та методи її формування

3.1. Розпорядчий документ про облікову політику державного підприємства визначає, зокрема:

- методи оцінки вибуття запасів;

- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;

- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;

- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю;

- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;

- підходи до переоцінки необоротних активів;

- застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за № 893/4186 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 року № 1591);

- підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;

- метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності);

- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;

- порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку;

- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;

сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;

перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;

перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;

дату визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;

базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;

кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності;

періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;

критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості;

підходи до класифікації пов'язаних сторін;

дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу;

дату первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу;

складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами державного підприємства;

періодичність та об'єкти проведення інвентаризації;

визначення одиниці аналітичного обліку запасів;

спосіб складання звіту про рух грошових коштів;

підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів до первісної вартості або витрат звітного періоду.

3.2. Державним підприємством обирається один із методів оцінки запасів при їх вибутті (відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу та іншому вибутті), наведених у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 02 листопада 1999 року за № 751/4044 (зі змінами) (далі – Положення (стандарт) 9), зокрема:

ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

середньозваженої собівартості;
собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
нормативних затрат;
ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Приклади розрахунку вартості запасів при вибутті за методами оцінки наведені у додатку 1 до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 року № 2 (зі змінами).

3.3. Визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів згідно з Положенням (стандартом) 9 передбачає, що вибуття запасів може оцінюватися такими способами:

1) оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів;

2) оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття.

3.4. Включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості конкретних найменувань, груп, видів запасів при їх оприбуткуванні доцільно здійснювати у разі, якщо можна достовірно визначити суми таких витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів.

Якщо транспортно-заготівельні витрати пов'язані із доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів, то їх сума може узагальнюватися за окремими групами запасів на окремому субрахунку.

Сума таких транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів станом на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані у виробництві, реалізовані, безоплатно передані тощо) у звітному місяці. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули.

Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму вартості запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць. Розподілена частка транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до вартості запасів, що вибули, відображається на тих рахунках бухгалтерського обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття відповідних запасів.

Залишок транспортно-заготівельних витрат, облік яких ведеться на окремих субрахунках, включається до відповідної статті запасів балансу державного підприємства.

Приклади розподілу транспортно-заготівельних витрат наведені в додатку до Положення (стандарту) 9.

3.5. Методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю, обирається державним підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Методи нарахування амортизації зазначених активів наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 року за № 288/4509 (зі змінами) (далі – Положення (стандарт) 7), а саме: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Нарухування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу).

При виборі методу амортизації нематеріального активу враховуються умови отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких державним підприємством не визначено обмеження строку, протягом

якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за прямолінійним і виробничим методами. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

3.6. Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, відповідно до Положення (стандарту) 7 можуть установлюватися державним підприємством самостійно.

Зміна вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, розглядається як зміна облікових оцінок. У зв'язку із зміною вартісних ознак зміни в бухгалтерському обліку щодо основних засобів, зарахованих на баланс в попередніх періодах, не проводяться.

3.7. Переоцінка необоротних активів.

3.7.1. Державне підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка 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.

Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за методами, викладеними в другому реченні абзацу п'ятого пункту 2.5 цих Методичних рекомендацій.

3.7.2. Державне підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

Переоцінка нематеріальних активів 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.

3.8. Витрати державного підприємства можуть відображатися з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності» та з одночасним використанням рахунків класів 8 і 9.

Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» ведуться всіма державними підприємствами з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

3.9. Зарахування до нерозподіленого прибутку перевищення сум попередніх дооцінок (індексацій) разом з сумою відновлення корисності над сумою зменшення корисності і попередніх уцінок залишкової вартості раніше переоцінених об'єктів основних засобів та нематеріальних активів можна здійснювати при вибутті об'єктів на всю суму або періодично (щомісяця, щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації.

3.10. Метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності) може визначатися за одним із методів, наведених у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 08 жовтня 1999 року № 237, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 25 жовтня 1999 року за № 725/4018 (зі змінами), а саме:

застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;

застосування коефіцієнта сумнівності.

За методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

За методом застосування коефіцієнта сумнівності величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності.

Коефіцієнт сумнівності може розраховуватися такими способами:

визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;

класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення;

визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3–5 років.

Визначена на основі класифікації дебіторської заборгованості величина сумнівних боргів на дату балансу становить залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату.

Залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту саму дату.

3.11. Порядок класифікації зобов'язань визначено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року № 20, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 11 лютого 2000 року за № 85/4306 (зі змінами).

Залежно від визначеності терміну та оцінки зобов'язань можуть бути виділені забезпечення.

Забезпеченням вважається зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на:

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності;
- виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів;
- забезпечення на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель тощо.

Суми створених забезпечень визнаються витратами (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів відповідно до Положення (стандарту) 7).

Державному підприємству забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності державного підприємства.

Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено.

3.12. Облік розподілу прибутку (доходу) державними підприємствами відповідно до фінансового плану, відображається у порядку, наведеному у розділі IV 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, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19 грудня 2006 року № 1213, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 26

грудня 2006 року за № 1363/13237 (зі змінами). При цьому розпорядчим документом державного підприємства має бути визначено застосування порядку виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (у тому числі визначається їх вичерпний склад).

Усі інші виплати працівникам, які не визначені установчими і розпорядчими документами державного підприємства як такі, що виплачуються за рахунок прибутку, обліковуються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 року № 601, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 10 листопада 2003 року за № 1025/8346 (зі змінами), та включаються до складу витрат державного підприємства.

3.13. Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг може визначатися одним із способів, наведених у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 року за № 860/4153 (зі змінами), зокрема:

- вивченням виконаної роботи;

- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;

- визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає державне підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

3.14. З метою формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19 травня 2005 року № 412, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 03 червня 2005 року за № 621/10901 (зі змінами) (далі – Положення (стандарт) 29), державні підприємства, які зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність, підприємства, які мають монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг), а також підприємства з державним регулюванням цін на їх продукцію, у тому числі підприємства, які здійснюють виробництво,

транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, визначають застосування: сегментів діяльності, пріоритетного виду сегмента, засад ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках.

Інформація формується у бухгалтерському обліку за господарськими та географічними сегментами, які визначаються державним підприємством на основі його організаційної структури.

Інформацією про господарський сегмент вважаються відомості, які розкривають відокремлену частину діяльності державного підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) готової продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших: видом продукції (товарів, робіт, послуг); способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг); характером виробничого процесу; характерними для цієї діяльності ризиками; категорією покупців.

Інформація про географічний сегмент має надавати можливість характеризувати діяльність відокремленої частини державного підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) готової продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших: економічними і політичними умовами географічного регіону; територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт і послуг) або покупців продукції (товарів, робіт, послуг); взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах; правилами валютного контролю і валютними ризиками в регіонах.

Залежно від сутності ризиків та організаційної структури державного підприємства географічні сегменти поділяються на два види:

географічний виробничий сегмент виділяється за місцем розташування виробництва продукції (робіт, послуг) державного підприємства;

географічний збутовий сегмент виділяється за місцем розташування основних ринків збуту та покупців продукції (товарів, робіт, послуг) державного підприємства.

Господарський або географічний сегмент, який визначений державним підприємством за критеріями, наведеними у пунктах 6–9 Положення (стандарту) 29, щодо якого має розкриватися у річній фінансовій звітності інформація, вважається звітним сегментом.

Державні підприємства, які займають монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг) або щодо продукції (товарів, робіт, послуг), визначають такі види продукції (товарів, робіт, послуг) окремими пріоритетними звітними

господарськими сегментами незалежно від того, чи відповідають показники їх діяльності критеріям, наведеним у пункті 9 Положення (стандарту) 29.

За характером впливу на фінансовий результат звичайної діяльності державного підприємства звітні сегменти поділяються на пріоритетні і допоміжні. У фінансовій звітності інформація про пріоритетні звітні сегменти (господарські або географічні) розкривається більш деталізовано. При визначенні пріоритетного виду звітного сегмента враховується організаційна структура державного підприємства.

Пріоритетним сегментом може бути визнаний один з таких: господарський, географічний виробничий, географічний збутовий.

Засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках – розрахунках, що виникають у результаті господарських операцій між структурними підрозділами державного підприємства, виділеними як сегменти з метою розкриття їх доходів, витрат, фінансових результатів, активів та зобов'язань, самостійно встановлюються державним підприємством.

3.15. Основні вимоги до визнання, складу витрат викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 року за № 27/4248 (зі змінами).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні.

Постійні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Змінні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехами, дільницями), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Державні підприємства самостійно визначають перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат.

Розподіл постійних і змінних загальновиробничих витрат на продукцію (роботи, послуги), що виробляються державним підприємством, здійснюється по-різному:

змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду;

постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

3.16. Державне підприємство самостійно визначає перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), групуються за статтями калькуляції, номенклатура яких може включати:

- сировину та матеріали;

- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;

- паливо й енергію на технологічні цілі;

- зворотні відходи (вираховуються);

- основну заробітну плату;

- додаткову заробітну плату;

- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;

- втрати від браку;

- інші прямі витрати;

- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Номенклатура статей калькуляції підприємства може враховувати особливості технології та організації виробництва державного підприємства, питому вагу окремих видів витрат у собівартості продукції.

3.17. Доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визначаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначатися за одним із методів, наведених у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2001 року № 205, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 21 травня 2001 року за № 433/5624 (зі змінами), а саме:

вимірювання та оцінка виконаної роботи;
співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;
співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

3.18. Державне підприємство відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2001 року № 559, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 19 грудня 2001 року за № 1050/6241 (зі змінами), визнає фінансові активи, придбані в результаті систематичних операцій, на дату укладення контракту або на дату його виконання.

При цьому обраний метод визнання має застосовуватися послідовно до кожного виду фінансових активів. Якщо державне підприємство визнає фінансовий актив та пов'язане з ним фінансове зобов'язання на дату укладення контракту, то відсотки нараховуються з дати виконання контракту, коли переходить право власності.

Продаж фінансових активів у результаті систематичних операцій визнається на дату виконання контракту.

У разі визнання фінансового активу на дату виконання контракту зміни справедливої вартості такого активу в період між датою укладення контракту і датою його виконання визнаються іншими витратами або іншими доходами, крім фінансових активів, які обліковуються за фактичною або амортизованою собівартістю, та активів, які є інструментом хеджування.

3.19. База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу обирається державним підприємством та застосовується ним послідовно.

Базою розподілу можуть бути: кількість акцій, сума операції тощо.

До витрат на придбання або випуск інструментів власного капіталу включаються лише витрати на оплату послуг сторонніх організацій з операцій, результатом яких є збільшення або зменшення розміру власного капіталу державного підприємства.

Витрати, пов'язані з кількома операціями з інструментами власного капіталу, розподіляються між цими операціями із застосуванням обґрунтованої бази розподілу.

3.20. Кількісні критерії і якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності визначаються керівництвом державного підприємства, якщо такі критерії не встановлені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативно-правовими актами, виходячи з потреб користувачів такої інформації.

Суттєвою є інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

Встановлені кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції та статті фінансової звітності мають забезпечити надання користувачам всієї інформації з достатньою деталізацією про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

3.20.1. Кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події встановлюються відповідно до обраної бази.

Кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події, пов'язані із змінами у складі (рухом) активів, зобов'язань, власного капіталу, визначаються, виходячи із вартості відповідно всіх активів або всіх зобов'язань, або власного капіталу. Прийнятною є величина у діапазоні до 3 відсотків обраної бази.

Кількісний критерій суттєвості відхилення залишкової вартості необоротних активів від їх справедливої вартості, а також визначення подібності активів доцільно визначити у діапазоні до 10 відсотків справедливої вартості активу (об'єктів обміну).

Базою визначення кількісних критеріїв суттєвості інформації про господарські операції та події щодо доходів і витрат доцільно обрати суму чистого прибутку (збитку), можливим є визначення базою або загальну суму доходів державного підприємства, або загальну суму витрат, також за базу може бути обрана найбільша за значенням класифікаційна група доходів (наприклад чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та відповідно витрат (собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)). Кількісний критерій доцільно визначити у діапазоні до 2 відсотків, якщо базою обрано чистий прибуток (збиток) підприємства, або до 0,2 відсотка, якщо базою обрано суму доходів і витрат.

Для розкриття інформації про сегменти при визначенні звітного сегмента кількісний критерій суттєвості доцільно визначати у діапазоні до 10 відсотків відповідно чистого доходу від реалізації продукції

(товарів, робіт, послуг) або фінансових результатів сегмента, або активів усіх сегментів державного підприємства.

3.20.2. Щодо інформації про інші господарські операції та події, то критерії і ознаки їх суттєвості визначаються з потреб користувачів, економічної доцільності з урахуванням обсягів діяльності державного підприємства, характеру впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та інших якісних чинників, які можуть впливати на визначення порогу суттєвості. Як правило, кількісний критерій суттєвості таких господарських операцій та подій не перевищує 5 відсотків обраної бази.

3.20.3. Відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державні підприємства можуть не наводити статті у фінансовій звітності, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку статей, наведених у таких національних положеннях (стандартах), у разі якщо стаття відповідає таким критеріям:

інформація є суттєвою;

оцінка статті може бути достовірно визначена.

Кожну статтю, яка відповідає кількісним критеріям і якісним ознакам суттєвості, слід наводити у фінансовій звітності окремо. Інформація за статтями, які не відповідають критеріям і ознакам суттєвості, наводиться у статтях, призначених для розкриття інших складових класифікаційної групи активів, зобов'язань, доходів та витрат, інших показників, які виділяються у фінансовій звітності.

Для кожного із звітів фінансової звітності обирається окрема база визначення кількісних критеріїв і якісних ознак суттєвості статей фінансової звітності і діапазон кількісних критеріїв, зокрема:

для статей балансу – базою може бути обрано сума підсумку балансу, у такому разі кількісний критерій суттєвості може бути визначений у діапазоні до 5 відсотків бази, або підсумок класу активів, власного капіталу, класу зобов'язань у діапазоні до 15 відсотків обраної бази;

для статей звіту про фінансові результати – базою може бути обрано суму чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 відсотків бази або фінансового результату від операційної діяльності у діапазоні до 25 відсотків;

для статей звіту про рух грошових коштів – базою може бути обрано суму чистого рух грошових коштів від операційної діяльності із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 відсотків такої бази;

для статей звіту про зміни у власному капіталі – базою доцільно обрати розмір власного капіталу державного підприємства із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 відсотків.

Стаття, яка може бути визнана не суттєвою для окремого подання її у фінансовому звіті, може бути достатньо суттєвою для окремого розкриття її в примітках до фінансової звітності.

3.21. Якщо державне підприємство є платником податку на прибуток, то відображення у фінансовій звітності відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 року № 353, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 20 січня 2001 року за № 47/5238 (зі змінами).

Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання наводяться:

- у проміжній фінансовій звітності;
- у річній фінансовій звітності.

У проміжній фінансовій звітності відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання можуть наводитися у балансі в сумі зазначених активів і зобов'язань, що визначені на 31 грудня попереднього року без їх обчислення на дату проміжної фінансової звітності. У таких випадках у статті «Податок на прибуток від звичайної діяльності» проміжного Звіту про фінансові результати наводиться лише сума поточного податку на прибуток, а на дату річного балансу в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності здійснюється відповідне коригування (збільшення, зменшення) суми витрат з податку на прибуток з урахуванням змін відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань за звітний рік.

3.22. Критерії розмежування об'єктів інвестиційної нерухомості та операційної нерухомості згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02 липня 2007 року № 779, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 16 липня 2007 року за № 823/14090 (зі змінами), встановлюються підприємством.

Інвестиційна нерухомість – це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та

постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

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

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

Державне підприємство самостійно розробляє критерії щодо розмежування ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості.

3.23. Пов'язані особи визначаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18 червня 2001 року № 303, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 23 червня 2001 року за № 539/5730 (зі змінами).

Пов'язаними сторонами вважаються:

підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб;

підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи.

Враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму (превалювання сутності над формою), державне підприємство самостійно визначає перелік пов'язаних сторін.

Відносини між пов'язаними сторонами – це, зокрема, відносини:

материнського (холдингового) і його дочірніх підприємств;

спільного підприємства і контрольних учасників спільної діяльності; підприємства-інвестора і його асоційованих підприємств;

підприємства і фізичних осіб, які здійснюють контроль або мають суттєвий вплив на це підприємство, а також відносини цього підприємства з близькими членами родини кожної такої фізичної особи;

підприємства і його керівника та інших осіб, які належать до провідного управлінського персоналу підприємства, а також близьких членів родини таких осіб.

3.24. Для формування інформації про чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 16 липня 2001 року № 344, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 30 липня 2001 року за № 647/5838 (із змінами), визначається дата включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу.

Датою включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу вважається:

оплата випуску яких здійснюватиметься грошовими коштами, – дата виникнення дебіторської заборгованості;

оплата яких здійснюватиметься іншими, ніж грошові кошти, активами, – дата визнання активу товариством;

оплата яких здійснюватиметься наданням послуг товариству, – дата надання послуг;

які призначені для виплати дивідендів акціями, – дата виконання зобов'язань щодо виплати дивідендів акціонерам;

які призначені для конвертації фінансового зобов'язання або для сплати відсотків за цим фінансовим зобов'язанням, – дата припинення нарахування відсотків або (у разі відсутності відсотків) дата погашення фінансового зобов'язання;

які призначені для погашення зобов'язання товариства, – дата погашення зобов'язання;

які призначені для часткової оплати придбання іншого підприємства, – дата придбання;

випуск яких залежить від виконання певних умов (акції з відкладеним розміщенням), – дата виконання необхідних умов.

3.25. Основні вимоги до визнання та оцінка необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затвердженому наказом

Міністерства фінансів України від 07 листопада 2003 року № 617 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 03 жовтня 2007 року № 1100), зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 17 листопада 2003 року за № 1054/8375 (зі змінами).

Датою первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу може бути:

дата, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються умови, у разі якщо: економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням; вони готові до продажу у їх теперішньому стані; їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу; умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів; здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом державного підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості;

дата оприбуткування активів, придбаних з метою продажу.

3.26. Облік біологічних активів. У розпорядчому документі про облікову політику державного підприємства рекомендується визначити об'єкти обліку біологічних активів та, виходячи з цього, може бути сформований робочий план рахунків підприємства.

Порядок оцінки біологічних активів на дату проміжного та річного балансу визначено пунктом 10 П(С)БО 30 та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 року №1315 (зі змінами). У розпорядчому документі про облікову політику рекомендується зазначити метод визначення справедливої вартості біологічних активів.

З метою формування достовірної справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції при їх первісному визнанні або відображенні на звітну дату, у розпорядчому документі про облікову політику державного підприємства, рекомендується вказати на створення постійно діючих комісій оцінки та їх склад. До складу комісій можуть бути залучені профільні спеціалісти, керівники виробничих підрозділів, матеріально-відповідальні особи та бухгалтери, які відповідають за певний напрямок обліку.

Відповідно до пункту 11 П(С)БО 30 сільськогосподарська продукція після її первісного визнання оцінюється та відображається відповідно до П(С)БО 9. При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому

вибутті, оцінка їх здійснюється відповідно до П(С)БО 9 за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості за часом надходження (ФІФО);
- нормативних запасів;
- ціни продажу.

Керівництву підприємства спільно із головним бухгалтером необхідно самостійно визначити, за якою оцінкою буде здійснюватись вибуття сільськогосподарської продукції, і відобразити це у розпорядчому документі про облікову політику підприємства.

У розпорядчому документі про облікову політику рекомендується визначити один з передбачених П(С)БО 7 методів нарахування амортизації на довгострокові біологічні активи рослинництва і тваринництва, які визначені і відображені за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності.

3.27. Державне підприємство самостійно може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік.

У випадках, передбачених нормативно-правовими актами, складається окремий баланс. Для складання окремого балансу дані первинних документів про господарські операції філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, виділених підприємством (юридичною особою) на окремий баланс, а також про господарські операції, які відповідно до законодавства підлягають відображенню в окремому балансі, заносяться до окремих (відкритих для цього відокремленого підрозділу або для відображення господарських операцій з певної діяльності державного підприємства) реєстрів бухгалтерського обліку. За даними окремих реєстрів бухгалтерського обліку складаються окремий баланс і відповідні форми фінансової звітності щодо зазначених господарських операцій. Показники окремого балансу і відповідних форм фінансової звітності включаються до балансу державного підприємства і відповідних форм фінансової звітності юридичної особи. Особливості складання окремого балансу спільної діяльності визначаються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. При складанні балансу та відповідних форм фінансової звітності державних підприємств з урахуванням показників окремого балансу та відповідних форм окремої фінансової звітності

інформація про внутрішньогосподарські розрахунки (взаємні зобов'язання у рівній сумі) не наводиться.

3.28. Проведення інвентаризації. Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

При проведенні інвентаризації необхідно використовувати Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 року № 419, Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02 вересня 2014 року № 879 (зі змінами), зареєстроване в Міністерстві юстиції України 30 жовтня 2014 року за № 1365/26142, та Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств, рекомендовані листом Міністерства аграрної політики України від 04 грудня 2003 року № 37-27-12/14023.

У розпорядчому документі про облікову політику підприємства вказуються об'єкти та періодичність проведення їх інвентаризації. При цьому періодичність проведення інвентаризації по різних об'єктах може відрізнятися.

Для проведення інвентаризації розпорядчим документом керівника створюється постійно діюча інвентаризаційна комісія, яка очолюється керівником підприємства або його заступником. Склад цієї комісії рекомендується викласти у додатку до розпорядчого документа про облікову політику підприємства.

Проведена робота інвентаризаційної комісії оформлюється протоколом, в якому відображаються результати інвентаризації. Якщо за результатами інвентаризації виявлені розбіжності між фактичною наявністю і обліковими даними, повинен бути виданий наказ керівника підприємства щодо відображення в обліку виявлених інвентаризаційних різниць.

У випадках стягнення втрат з винних осіб, заподіяних крадіжкою, нестачею або втратою, визначення сум збитків здійснюється відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 року № 116.

3.29. При визначенні одиниці бухгалтерського обліку запасів державне підприємство може обрати їх найменування або однорідну групу (вид).

3.30. При складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності державні підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту.

3.31. Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів. Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством.

4. Зміна облікової політики

4.1. На основі принципу послідовності облікова політика підприємства має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики.

4.2. Змінити облікову політику державне підприємство може у виняткових випадках, прямо встановлених в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Перегляд облікової політики має бути обґрунтований.

Облікова політика може бути змінена, як правило, з початку року.

Облікова політика може змінюватися у випадках, якщо:

змінюються на державному підприємстві статутні вимоги;

змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

4.3. Розпорядчий документ про облікову політику може бути прийнятий як базисний на час діяльності державного підприємства, до

якого за потреби вносяться зміни з визначеного часу. У разі внесення до облікової політики змін, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, розпорядчий документ про облікову політику доцільно повністю викласти в новій редакції.

4.4. Облікова політика державного підприємства з урахуванням внесених змін наводиться у примітках до річної фінансової звітності у формі опису або шляхом прикладання до звітності копії розпорядчого документа.

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

ЛИСТ

від 29.07.2003 р. № 04230-04108

Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999р. № 87, суттєвою інформацією визнається інформація, відсутність якої в фінансовому звіті і примітках до нього може вплинути на рішення його користувачів.

Міністерство фінансів України повідомляє наступні методичні рекомендації щодо застосування суттєвості у бухгалтерському обліку.

1.Терміни, що застосовуються у цих рекомендаціях, мають таке значення:

Суттєвість – характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності.

Поріг суттєвості – абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації.

2.Ознаками суттєвості облікової інформації є її кількісні та якісні характеристики, важливі для користувачів такої інформації.

3.Суб'єктами визначення суттєвості облікової інформації є органи, які уповноважені на регулювання питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності, та власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів (далі – керівництво підприємства).

4.Об'єктами застосування суттєвості є:

діяльність підприємства в цілому;

окремі господарські операції та об'єкти обліку;

статті фінансової звітності.

5.Застосування критеріїв суттєвості до підприємства в цілому передбачає можливість використання спрощеної системи бухгалтерського обліку та звітності підприємством, обсяги діяльності якого нижче встановленого порогу суттєвості. Поріг суттєвості для

застосування спрощеної системи бухгалтерського обліку та звітності визначається законодавством.

6. Суттєвість окремих господарських операцій та об'єктів обліку визначається керівництвом підприємства, якщо інше не передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Для визначення суттєвості окремих об'єктів обліку, що відносяться до активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства, за орієнтовний поріг суттєвості приймається величина у 5 відсотків від підсумку відповідно всіх активів, всіх зобов'язань і власного капіталу.

Для визначення суттєвості окремих видів доходів і витрат орієнтовним порогом суттєвості рекомендується величина, що дорівнює 2 відсоткам чистого прибутку (збитку) підприємства.

Порогом суттєвості з метою відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку може прийматися величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10 відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості.

Для неприбуткових організацій порогом суттєвості окремих видів доходів, витрат і відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку рекомендується величина, що складає 0,5 відсотка від суми надходжень на провадження статутної діяльності.

Порогом суттєвості для визначення оренди фінансовою строк оренди приймається за величиною, що становить 75 відсотків строку корисного використання об'єкту оренди.

Для розкриття інформації про сегменти порогом суттєвості для визначення звітного сегменту приймається величина у 10 відсотків відповідно чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або фінансових результатів сегмента або активів усіх сегментів підприємства.

Для визначення подібних активів різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну не повинна перевищувати 10 відсотків.

Для інших господарських операцій та об'єктів обліку поріг суттєвості доцільно визначати у межах 1-10 відсотків з урахуванням обсягів діяльності підприємства, характеру впливу об'єкту обліку на рішення користувачів та інших якісних чинників, які можуть впливати на визначення порогу суттєвості.

7. Застосування суттєвості для наведення статей у фінансовій звітності здійснюється, якщо форми фінансової звітності не встановлені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або іншими нормативно-правовими актами.

Кожну суттєву статтю слід наводити у фінансовій звітності окремо, а несуттєві статті об'єднувати зі статтями, подібними за характером або функціями. Суттєвість статті визначається її величиною і характером, що розглядається разом. Окремі, однакові за характером об'єкти бухгалтерського обліку, доцільно об'єднувати в одну статтю, навіть якщо величина кожного виду об'єктів є суттєвою.

Статті, які мають суттєву величину і відрізняються за характером або функціями, слід подавати окремо. Зокрема, не можна об'єднувати такі статті фінансової звітності:

- монетарні та немонетарні;
- поточні та непоточні;
- операційні та неопераційні;
- відсоткові та невідсоткові.

Стаття, яка не є суттєвою для окремого подання її у фінансовому звіті, може бути достатньо суттєвою для окремого розкриття її в примітках до фінансової звітності.

При визначенні суттєвості окремих статей за поріг суттєвості може прийматися частка відповідної статті у базовому показнику. За базовий показник рекомендується використовувати:

- для статей балансу – суму власного капіталу та підсумок відповідного класу активів або зобов'язань;

- для статей звіту про фінансові результати – суму прибутку (збитку) від операційної діяльності або суму доходу або витрат за звітний період;

- для статей звіту про рух грошових коштів – чистий рух грошових коштів (надходження або видаток) відповідно від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності за звітний період.

Заступник Міністра

В.В. Буряковський

Додаток до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»

Приклад 1

Приклад визначення величини резерву сумнівних боргів на основі класифікації дебіторської заборгованості

Для визначення коефіцієнта сумнівності на 31 грудня 2000 року підприємство для спостереження обрало період за останні півроку (липень – грудень 2000 року).

Місяць	Фактично списано безнадійної дебіторської заборгованості* (грн.)			Сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи на кінець попереднього місяця* (грн.)		
	1 група	2 група	3 група	1 група	2 група	3 група
1	2	3	4	5	6	7
Липень	600	800	950	20000	18000	17000
Серпень	-	400	700	22000	12000	14000
Вересень	750	500	-	15000	13000	14500
Жовтень	300	-	770	16000	12000	11000
Листопад	-	650	-	18000	11500	13000
Грудень	550	850	1400	17000	14000	16000
РАЗОМ	2200	3200	3820	X	X	X

* Підприємство самостійно визначає групи за строками непогашення поточної дебіторської заборгованості.

Коефіцієнт сумнівності (Кс) відповідної групи дебіторської заборгованості може визначатися за такою формулою:

$$K_c = (\sum B_{zn} : D_{zn}) : i, \quad (1.1)$$

де B_{zn} – фактично списана безнадійна дебіторська заборгованість відповідної групи за n -ний місяць обраного для спостереження періоду;

D_{zn} – дебіторська заборгованість відповідної групи на кінець n -ного місяця обраного для спостереження періоду;

i – кількість місяців в обраному для спостереження періоді.

Коефіцієнт сумнівності відповідної групи дебіторської заборгованості становить:

першої – $(600 : 20000 + 750 : 15000 + 300 : 16000 + 550 : 17000) : 6 = 0,022$ (2,2 %);

другої – $(800 : 18000 + 400 : 12000 + 500 : 13000 + 650 : 11500 + 850 : 14000) : 6 = 0,039$ (3,9 %);

третьої – $(950 : 17000 + 700 : 14000 + 770 : 11000 + 1400 : 16000) : 6 = 0,044$ (4,4 %).

Величина резерву сумнівних боргів на кінець звітного періоду поточного року має становити:

$$17000 \cdot 0,022 + 14000 \cdot 0,039 + 16000 \cdot 0,044 = 1624.$$

Приклад 2

Підприємство визначає величину сумнівних боргів на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Дебіторська заборгованість на 31 грудня 2003 року становить 966000 грн., з наступним розподілом за строками її непогашення:

1-ша група – 700000;

2-га група – 240000;

3-тя група – 26000.

Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу на 31 грудня 2003 року становить 3020 грн.

Для визначення коефіцієнта сумнівності на основі класифікації дебіторської заборгованості на 31 грудня 2003 року підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки.

Дата балансу	Сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи* (грн.)			Заборгованість, що визнана безнадійною в наступному році, у складі сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи на кінець попереднього року		
	Група 1	Група 2	Група 3	Група 1	Група 2	Група 3
1	2	3	4	5	6	7
31.12.2000	2000000	50000	5000	1000	800	1000
31.12.2001	4000000	70000	3000	2000	200	590
31.12.2002	6000000	100000	7000	3000	1000	1410
Разом	12000000	220000	15000	6000	2000	3000

** Підприємство самостійно визначає групи за строками непогашення поточної дебіторської заборгованості та періоди спостереження*

Коефіцієнт сумнівності (Кс) відповідної групи дебіторської заборгованості визначається за такою формулою:

$$K_c = (\sum B_{\text{зн}} : \sum D_{\text{зн}}), \quad (1.2)$$

де $B_{\text{зн}}$ – безнадійна дебіторська заборгованість відповідної групи в складі дебіторської заборгованості цієї групи на дату балансу в обраному для спостереження періоді;

$D_{\text{зн}}$ – дебіторська заборгованість відповідної групи на дату балансу в обраному для спостереження періоді.

Коефіцієнт сумнівності відповідної групи дебіторської заборгованості становить:

групи 1 – $6000 : 1200000 = 0,005$;

групи 2 – $2000 : 220000 = 0,009$;

групи 3 – $3000 : 15000 = 0,2$.

Величина резерву сумнівних боргів на 31 грудня 2003 року має становити:

$$700000 \times 0,005 + 240000 \times 0,009 + 26000 \times 0,2 = 10860.$$

З урахуванням залишку резерву сумнівних боргів слід донарахувати ще 7840 грн. ($10860 - 3020$) з включенням до витрат грудня 2003 року.

Приклад 3

Підприємство визначає величину сумнівних боргів, виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати.

За 2003 рік чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати становить 18000000 грн.

Залишок резерву сумнівних боргів до складання балансу на 31 грудня 2003 року становить 1000 грн.

Для визначення коефіцієнта сумнівності підприємство для спостереження обрало період за попередні три роки.

Рік	Чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати	Сума дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, що визнана безнадійною
1	2	3
2000	8000000	5000
2001	10000000	7000
2002	15000000	9000
Разом	33000000	21000

Коефіцієнт сумнівності дебіторської заборгованості становить 0,0006 ($21000 : 33000000$).

Відрахування на створення резерву сумнівних боргів за 2003 рік становить 10800 ($18000000 \times 0,0006$).

Разом із залишком резерв сумнівних боргів на 31 грудня 2003 року становить 11800 ($10800 + 1000$).

Приклад 4

Приклад визначення резерву сумнівних боргів на основі аналізу платоспроможності окремих дебіторів

Підприємство визначає величину сумнівних боргів на основі платоспроможності окремих дебіторів.

На 31 грудня 2003 року в складі статті «Векселі одержані» відображено вексель, виданий векселедавцем 5 березня 2003 року, на суму 10000 грн. за реалізовані основні засоби. Підприємству стала відома інформація про порушення судом справи про банкрутство векселедавця. На підставі цієї інформації погашення векселя є сумнівним. Величина сумнівних боргів на 31 грудня 2003 року за статтею «Векселі одержані» має бути визнана в сумі 10000 грн., на таку саму суму створюється резерв з включенням до витрат грудня 2003 року.

Характеристика методів нарахування амортизації

Метод нарахування амортизації основних засобів	Характеристика методу та сфера його застосування
Прямолінійний метод	Річну суму амортизації (ВА річ.) визначають діленням вартості, що підлягає амортизації (ВА)(первісна (Вп) мінус ліквідаційна вартість (Вл)) на очікуваний строк корисного використання (Т): $ВА.річ = \frac{ВА}{Т} = \frac{(Вп - Вл)}{Т}$. Наприклад, вартість придбаного основного засобу – 20000 грн., очікуваний термін використання – 5 років. Ліквідаційна вартість дорівнює нулю. Річна амортизація становитиме: $2000 : 5 = 4000$ грн. Місячна амортизація: $4000 : 12 = 333,33$ грн. <i>Переваги:</i> простота розрахунку амортизації; можливість рівномірного розподілу амортизації в кожному звітному періоді, що зручно для зіставності собівартості продукції, яка випускається, з доходами від її реалізації. <i>Недоліки:</i> не враховується моральний знос основного засобу і чинник зростання витрат на ремонт у міру їх експлуатації. <i>Застосовують</i> для амортизації основних засобів, знос яких не залежить від обсягу виробництва (будівлі адміністративного призначення, виробничі цехи)
Метод зменшення залишкової вартості	Нараховують множенням залишкової на початок року (Взал. на поч. року) об'єкта основних засобів на річний відсоток амортизації (%Ам): Річний відсоток амортизації визначають за формулою: $(\%Ам) = n \sqrt[n]{\frac{Ліквідаційна\ вартість\ об'єкта}{Первісна\ вартість\ об'єкта}}$ де: n – кількість років корисного використання об'єкта. Наприклад, строк корисного використання основного засобу – 2 роки, первісна вартість об'єкта – 3000 грн., ліквідаційна вартість – 50 грн. (за цим методом вона не може дорівнювати нулю). Амортизацію нараховують на первісну вартість основного засобу. Річний відсоток амортизації становитиме 0,8709 (87,09 %). Річна амортизація: $3000 \times 0,8709 = 2612,70$ грн. Місячна амортизація: $2612,70 : 12 = 217,75$ грн. <i>Переваги:</i> упродовж перших років експлуатації об'єкта за допомогою нарахування амортизації накопичується значна

Метод нарахування амортизації основних засобів	Характеристика методу та сфера його застосування
	сума коштів, необхідних для відновлення основних засобів. <i>Недоліки:</i> метод базується на порівняно складних математичних розрахунках і через це є не дуже зручним у використанні. <i>Застосовують</i> тільки тоді, коли передбачається наявність ліквідаційної вартості. А також коли потрібно накопичити кошти з метою заміни основних засобів у випадку їх морального старіння та інфляції.
Кумулятивний метод	Суми амортизації визначають множенням первісної вартості об'єкта за вирахуванням ліквідаційної вартості на кумулятивний коефіцієнт (Кк), який розраховується за формулою: $K_k = \frac{\text{Кількість років, що залишилася до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів}}{\text{Сума числа років його корисного використання}}$ Значення знаменника за формулою визначають таким чином, наприклад, первісна вартість основних засобів – 6000 грн., строк служби об'єкта – 10 років. Сума років експлуатації становить: $10 + 9 + 8 + 7 + 6 + 5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 55$. Річна амортизація становить: 1-й рік – $10 : 55 \times 6000 = 1090,91$ грн.; 2-й рік – $9 : 55 \times 6000 = 981,82$ грн. і т. д. <i>Переваги</i> аналогічні методу зменшення залишкової вартості. <i>Недоліки:</i> сума зносу часто не узгоджується ні з фактичним використанням основного засобу, ні з обсягом виробленої продукції. <i>Застосовують</i>, якщо продуктивність обладнання в перші роки експлуатації значно вища, ніж у наступні
Метод прискореного зменшення залишкової вартості	Річну суму амортизації визначають множенням залишкової вартості об'єкта на початок звітного року (або первісної вартості) на річну норму амортизації, яку обчислюють виходячи зі строку корисного використання об'єкта та подвоюють: $A_{річ} = \text{Взал. на поч. року} \times \text{НА або } A_{річ} = \text{Вп} \times \text{НА, де НА} = 2 \times \text{Н}$ Наприклад, за умовою прикладу для прямолінійного методу подвоєна річна амортизація становитиме $400 \times 2 = 800$ грн., місячна – $800 : 12 = 66,67$ грн.

Метод нарахування амортизації основних засобів	Характеристика методу та сфера його застосування
	<i>Переваги і недоліки:</i> тотожні методу зменшення залишкової вартості. <i>Застосовують,</i> якщо продуктивність обладнання в перші роки експлуатації значно вища ніж у наступні
Виробничий метод	Місячну суму амортизації (Аміс) визначають множенням фактичного місячного обсягу продукції (Оф міс) на виробничу ставку амортизації (СВА), що обчислюється діленням вартості об'єкта основного засобу на обсяг робіт (Ор), які очікується виконати з його використанням. $\text{Аміс} = \text{СВА} \times \text{Оф міс} ;$ $\text{СВА} = \text{ВА} / \text{Ор}$ Наприклад, вартість об'єкта основного засобу – 20000 грн., очікується виконати 40000 од. продукції. За місяць виконано 200 одиниць. Розрахунок амортизації такий: $200 \times (20000 : 40000) = 100$ грн. <i>Переваги:</i> простота та раціональність розрахунку. <i>Недоліки:</i> неможливо або дуже складно визначити фактичний обсяг продукції, виробленої з використанням того чи іншого активу. <i>Застосовують</i> у випадку, коли інтенсивність використання об'єкта впливає на його експлуатаційні властивості і коли можливо визначити фактичний обсяг виробництва

НАКАЗ № __

м. _____

04 січня 201__ р.

Про облікову політику ТОВ «_____»

Керуючись Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV, затвердженими Міністерством Фінансів України положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО), інструкціями та іншими нормативними актами, які регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності, виконуючи вимоги, передбачені Статутом ТОВ «_____», та з метою забезпечення своєчасного надання достовірної інформації користувачам фінансової звітності,

НАКАЗУЮ :

1. Затвердити Положення про облікову політику ТОВ «_____» (додається) та ввести його в дію з 01 січня 20__ року.
 2. Начальнику відділу кадрів ознайомити (під особистий підпис) із змістом Положення всіх посадових осіб та працівників, які мають відношення до його виконання. Надати усім працівникам бухгалтерії по 1 примірнику Положення про облікову політику.
 3. Загальний контроль за виконанням цього Наказу залишаю за собою.
 4. Безпосередній контроль за виконанням вимог Положення про облікову політику покладается на головного бухгалтера підприємства.
- Генеральний директор

Затверджено
наказом № __ від 04 січня 201__ р.

Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку ТОВ «_____»

Керуючись Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (далі – Закон про бухоблік), затвердженими Міністерством Фінансів України

положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО), інструкціями та іншими нормативними актами, які регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності, виконуючи вимоги, передбачені Статутом, та з метою забезпечення своєчасного надання достовірної інформації користувачам фінансової звітності на ТОВ «_____» (далі за текстом – «Підприємство») застосовуються наступні положення.

1. Організація бухгалтерського обліку

1.1. На забезпечення виконання пункту 4 статті 8 Закону про бухоблік встановити з 1 січня 20__ року на Підприємстві таку форму організації бухгалтерського обліку:

- Бухгалтерський облік здійснюється бухгалтерією на чолі з головним бухгалтером. Посада головного бухгалтера входить до штатного розкладу підприємства.

1.2. Головний бухгалтер забезпечує дотримання вимог, передбачених Законом про бухоблік, зокрема п.7 ст.8, та іншими законодавчими та нормативними документами з питань організації і ведення бухгалтерського та податкового обліку.

1.3. Відповідальність за ведення податкового обліку, правильність і своєчасність складання і подання податкової звітності несе головний бухгалтер згідно з чинним законодавством.

1.4. Обов'язок ведення управлінського обліку та складання управлінської звітності на Підприємстві покладається на фінансового менеджера.

1.5. Головний бухгалтер та фінансовий менеджер несуть особисту відповідальність перед керівником підприємства, відповідно до переліку питань, перерахованих у їх посадових інструкціях і в цьому Положенні.

1.6. З касиром укласти договір про повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих ним цінностей.

1.7. Відповідальність інших працівників, які ведуть облік, регулюється посадовими інструкціями, що затверджуються керівником Підприємства.

2. Повноваження на підпис документів

2.1. Право першого підпису на банківських розрахунково-платіжних документах надається генеральному директору.

2.2. На час відсутності генерального директора право першого підпису надається _____.

2.3. Головному бухгалтеру надається право другого підпису.

2.4. На час відсутності головного бухгалтера право другого підпису надається _____

2.5. Під час відсутності на робочому місці з поважних причин головного бухгалтера його обов'язки, відповідальність і права покладаються на _____ відповідно до письмового розпорядження керівника Підприємства, з оплатою відповідно до діючого законодавства.

2.6. На право підпису окремих документів можуть надаватися повноваження іншим посадовим особам, що оформлюється окремим Наказом по Підприємству.

2.7. На Підприємстві дозволяється використовувати факсимільний підпис генерального директора тільки на наступних документах:

- рахунках, виписаних Підприємством на оплату;
- актах-приймання передачі, актах виконаних робіт, додатках і доповненнях, що підписуються Підприємством з клієнтами на виконання зобов'язань по укладених договорах;
- видаткових накладних на відпуск товарів/послуг;
- актах списання ТМЦ та актах приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, за виключенням основних засобів першої групи;
- посвідченнях на відрядження;
- внутрішніх наказах, інструкціях по товариству.

Перед проставлянням факсиміле на вказаних документах розпорядник факсимільного підпису повинен впевнитися, що відтиснення факсимільного підпису відображає підпис генерального директора, крім того, в лівому або правому нижньому кутку вказує свою посаду, прізвище і ставить підпис. На рахунках та посвідченнях на відрядження зазначати посаду, прізвище та ставити підпис розпоряднику факсимільного підпису не потрібно.

Порядок використання факсиміле регулюється «Інструкцією про порядок використання на Підприємстві факсимільного підпису генерального директора при оформленні первинних та інших документів».

3. Документооборот

3.1. Документооборот Підприємства регулюється відповідними організаційно-розпорядчими документами, виданими посадовими особами у межах наданих їм повноважень. До таких документів відносяться, зокрема (але не виключно):

- про делегування повноважень на право підпису документів;
- про бухгалтерську службу;
- про філії та представництва;

- про проведення інвентаризації та створення постійної та робочих інвентаризаційних комісій;
- про маркетингову та збутову політику;
- про закріплення водіїв за транспортними засобами та порядок контролю за їх ротацією;
- про перелік посад, які мають право користуватися корпоративним мобільним зв'язком та встановлення лімітів користування послугами мобільного зв'язку;
- про розмір встановленого ліміту каси на підприємстві, його структурних підрозділах, філіях та представництвах;
- про порядок архівування документів, тощо.

3.2. Перелік посадових осіб, яким доручено отримувати і видавати матеріальні цінності встановлюється виключно Наказом генерального директора.

4. Первинний облік

4.1. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

4.2. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції (в т.ч. факсимільний підпис).

4.3. Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку.

Операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків та платежів по кожній іноземній валюті окремо.

4.4. Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

4.5. Регістри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

4.6. Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

4.7. У разі складання та зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації підприємство на вимогу контролюючих або судових органів та своїх контрагентів зобов'язане за свій рахунок зробити копії таких документів на паперовому носії.

4.8. Для додання юридичної чинності і доказовості документам на машинних носіях варто керуватися ДСТ 6.10.4-84 «Уніфіковані системи документації. Додання юридичної чинності документам на машинному носії і роздруківці, створеним засобами обчислювальної техніки. Основні положення», згідно з яким організація – автор документа на машинному носії створює реєстр кодів осіб, відповідальних за здійснення господарських операцій і правильність їхнього оформлення. Підпис особи, що склала документ на машинному носії, виконується у вигляді паролю чи іншим способом авторизації, що дає можливість однозначно ідентифікувати осіб, що дозволили і здійснюють господарську операцію.

4.9. Підприємство вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку та забезпечує їх належне зберігання протягом встановленого строку.

4.10. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

5. Інвентаризація

5.1. Проводити інвентаризацію активів і зобов'язань відповідно до ст. 10 Закону про бухоблік та інших нормативних документів, зокрема Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженої наказом Міністерства фінансів України N 879 від 02 вересня 2014 р.

5.2. Склад постійно діючої інвентаризаційної комісії встановлюється Наказом керівника.

5.3. Проводити інвентаризацію активів і зобов'язань щороку перед складанням річної фінансової звітності станом на 01 грудня року, за який складається фінансова звітність.

5.4. Інвентаризацію основних засобів здійснювати 1 раз на 2 роки.

5.5. Проводити раптову інвентаризацію каси не рідше одного разу на квартал.

5.6. У всіх інших випадках об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються керівником чи власниками підприємства на підставі чинного законодавства.

6. Оцінка

6.1. Створити оціночну комісію для проведення приймання, списання, оцінки активів і зобов'язань. Склад оціночної комісії встановлюється у додатках до цього Положення.

6.2. Залучати у разі необхідності для проведення оцінки окремих об'єктів активів спеціалізовані оціночні фірми.

7. Податковий облік

7.1. Вести податковий облік та подавати податкову звітність згідно із законодавством України.

7.2. Накопичення даних про валові витрати і валові доходи для цілей обчислення оподатковуваного прибутку здійснюється у бухгалтерській програмі на підставі первинних облікових документів, що фіксують здійснення господарських операцій, відповідно до положень Податкового кодексу України № 2755–VI від 02 грудня 2010 р. (зі змінами та доповненнями).

8. Управлінський облік

8.1. Система і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій розробляються фінансовим менеджером та можуть змінюватися в оперативному режимі у залежності від потреб користувачів цієї звітності.

9. Бухгалтерський облік

9.1. Вести бухгалтерський облік на Підприємстві згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV (далі – Закон про бухоблік), та затвердженими Міністерством Фінансів України положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО).

9.2. Облікова політика підприємства будується з використанням наступних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності:

- автономність;
- обачність (обережність);
- повне висвітлення (відображення);

- послідовність;
- безперервність;
- нарахування і відповідність доходів і витрат;
- перевалювання (превага) сутності над формою;
- історична (фактична) собівартість;
- єдиний грошовий вимірник;
- періодичність.

9.3. Облікову політику застосовувати таким чином, щоб фінансові звіти повністю узгоджувались з вимогами Закону про бухгалтерський облік та кожного конкретного П(С)БО. Застосовувати перед усім ті підходи та методи для ведення бухгалтерського обліку і надання інформації в фінансових звітах, які передбачені П(С)БО і найбільш адаптовані до діяльності підприємства.

9.4. Згідно з П(С)БО 1 ведення бухгалтерського обліку та складання фінансових звітів (крім Звіту про рух грошових коштів) проводити згідно принципу нарахування так, щоб результати операцій та інших подій відображались в облікових регістрах і фінансових звітах тоді, коли вони мали місце, а не тоді, коли підприємство отримує чи сплачує кошти.

9.5. Доходи в Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) відображати в тому періоді, коли вони були зароблені, а витрати – на основі відповідності цим доходам, що забезпечить визначення фінансового результату звітного періоду співставленням доходів звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів.

9.6. При складанні фінансових звітів визначити величину суттєвості статті в розмірі 1 тис. грн.

9.7. Використовувати на Підприємстві автоматизовану форму ведення обліку із застосуванням бухгалтерської програми «1С:Бухгалтерія».

10. Основні засоби

10.1. Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікувати 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 (МНМА).
- 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

10.2. До основних засобів відносити 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) та вартість яких перевищує 6000 гривень.

10.3. До складу малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА) відносити матеріальні цінності, що призначаються для використання у господарській діяльності протягом періоду, який більше одного року з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких перевищує 2500 гривень.

10.4. Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

10.5. Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів.

10.6. Амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів здійснюється прямолінійним методом із застосуванням строків, встановлених для кожного об'єкта основних засобів, зокрема:

- транспортні засоби – 5 років;
- комп'ютерне обладнання – 3 роки;
- меблі – 3 роки;
- інші основні засоби – 5 років;
- інші необоротні матеріальні активи (крім бібліотечних фондів і МНМА) – 3 роки.

При визначенні строку корисного використання враховувати обмеження, передбачені Податковим кодексом України.

10.7. Ліквідаційну вартість об'єктів основних засобів не розраховувати і з метою амортизації прийняти рівною нулю.

10.8. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА) і бібліотечних фондів нараховується в першому місяці використання об'єкта у розмірі 100 відсотків його вартості.

10.9. Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

10.10. 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. Критерій суттєвості визначити в розмірі 10%.

10.11. Якщо у первинних документах, якими оформлюється придбання (виготовлення) основних засобів чи введення їх в експлуатацію безпосередньо не зазначається мета використання основного засобу (виробниче чи невиробниче використання), вважати, що основний засіб призначається для виробничого використання.

10.12. У протилежному разі, якщо основний засіб призначається для невиробничого використання, про це обов'язково повинно бути зазначено у первинних документах, якими оформлюється придбання, виготовлення чи введення в експлуатацію таких невиробничих основних засобів.

11. Нематеріальні активи

11.1 Облік нематеріальних активів вести по кожному об'єкту нематеріальних активів.

11.11 Нематеріальні активи класифікувати за такими групами:

11.12 Права користування майном

11.13 Права на знаки для товарів і послуг

11.14 Права на об'єкти промислової власності

11.15 Авторські та суміжні з ними права

11.16 Інші нематеріальні активи

11.3 Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображати в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

11.4 Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.

11.5 Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

11.6 Не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- витрати на дослідження;
- витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
- витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

11.7 Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

11.8 Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс). Строк корисного використання встановлюється окремо для кожного нематеріального активу.

11.9 При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід ураховувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори.

11.10 Амортизація нематеріального активу нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

11.11 Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання. Суму нарахованої амортизації підприємства відображають

збільшенням суми витрат підприємства і накопиченої амортизації нематеріальних активів.

11.12 Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

11.13. Термін корисного використання нематеріального активу та метод його амортизації переглядаються в кінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод.

11.14. Амортизація нематеріального активу нараховується, виходячи з нового методу нарахування амортизації і строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

12. Запаси

12.1 Одиницею бухгалтерського обліку запасів визнавати їх найменування.

12.2 Запаси визнавати активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

12.3 Первісну вартість запасів, придбаних за плату визначати по собівартості запасів згідно з П(С)БО 9.

12.4 Первісну вартість запасів, виготовлених власними силами підприємства, визначати згідно з П(С)БО 16.

12.5 Запаси відображати в бухгалтерському обліку по первісній вартості.

12.6 При відпуску запасів у виробництво, продажу чи іншому вибутті їх оцінку здійснювати по методу ФІФО.

12.7 Запаси, які не приносять підприємству економічних вигод в майбутньому, визнавати неліквідними і списувати в бухобліку, а при складанні фінансової звітності не відображати в балансі, а враховувати на окремому субрахунку позабалансового рахунку 07.

12.8 Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідними матеріально-відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання (до моменту їх повної ліквідації, списання з балансу). Малоцінні і швидкозношувані предмети вартістю до 100 грн. за одиницю при передачі їх в експлуатацію за балансом не враховуються (окрім приладів обліку та спецодягу).

12.9 Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

12.10 Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку __ «Транспортно-заготівельні витрати» щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць, у порядку, передбаченому П(С)БО 9.

13. Дебіторська заборгованість

13.1. Дебіторську заборгованість визнавати активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод і її можливо достовірно визначити. В балансі дебіторську заборгованість за товари, роботи, послуги, визнавати по чистій вартості, що дорівнює сумі дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів.

13.2. Величина сумнівних боргів визначається, виходячи з платоспроможності окремих дебіторів, питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати або на основі класифікації дебіторської заборгованості.

13.3. Визначена на основі класифікації дебіторської заборгованості величина сумнівних боргів на дату балансу становить залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату.

13.4. Залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту саму дату.

13.5. Класифікація дебіторської заборгованості здійснюється групуванням дебіторської заборгованості за строками її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за попередні звітні періоди. Коефіцієнт сумнівності, як правило, зростає зі збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості. Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутоків поточної дебіторської заборгованості відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи.

13.6. Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відображається у звіті про фінансові результати у складі інших операційних витрат.

13.7. Виключення безнадійної дебіторської заборгованості з активів здійснюється з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів. У разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів

безнадійна дебіторська заборгованість списується з активів на інші операційні витрати. Сума відшкодування раніше списаної безнадійної дебіторської заборгованості включається до складу інших операційних доходів.

13.8. Поточна дебіторська заборгованість, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено, у разі визнання її безнадійною списується з балансу з відображенням у складі інших операційних витрат.

13.9. Частина довгострокової дебіторської заборгованості, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, відображається на ту саму дату в складі поточної дебіторської заборгованості.

13.10. Довгострокова дебіторська заборгованість, на яку нараховуються проценти, відображається в балансі за їхньою теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від виду заборгованості та умов її погашення.

14. Зобов'язання

14.1. Зобов'язання (зобов'язок чи відповідальність діяти певним чином) визнавати лише тоді, коли актив отриманий, або коли підприємство має безвідмовну угоду придбати актив.

14.2. Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

14.3. Зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первісний термін погашення був більше ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове.

– Довгострокове зобов'язання за кредитною угодою (якщо угода передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом позичальника), умови якої порушені, вважається довгостроковим, якщо:

- позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення;

- не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

14.4. Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язання.

14.5. Поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення.

14.6. Забезпечення (резерви) на оплату майбутніх відпусток працівників, на додаткове пенсійне забезпечення, на виконання гарантійних зобов'язань, на реструктуризацію, на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами не створювати.

15. Інші активи та зобов'язання

15.1. До «Витрат майбутніх періодів» відносити раніше сплачену орендну плату, суми за підписку періодичних видань, раніше сплачені рекламні послуги та суми страхових платежів, вартість торгових патентів, вартість строкових ліцензій та інших спеціальних дозволів, а також всі інші витрати, що стосуються наступного облікового періоду.

15.2. До складу «Доходів майбутніх періодів» включати суми доходів, нарахованих на протязі поточного чи попередніх звітних періодів, які будуть визначені в наступних звітних періодах.

15.3. Оцінку ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) здійснювати шляхом вивчення виконаної роботи, при цьому в бухгалтерському обліку доходи відображати у звітному періоді підписання акта про надані послуги (виконані роботи).

15.4. Товари, передані на комісію, не вважати реалізованими при передачі комісіонеру, тому ці операції не вважати доходами.

15.5. Класифікацію затрат на виробництво проводити згідно з П(С)БО 16. Витрати не пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються в собівартість реалізованої продукції, є витратами звітного періоду. Класифікацію адміністративних витрат і витрат на збут здійснювати згідно з П(С)БО 16.

15.6. По кожному контрагенту вести облік у розрізі договорів (рахунків).

15.7. Оцінку активів або зобов'язань в операціях з пов'язаними сторонами Підприємство проводить по методу балансової вартості.

15.8. У проміжній фінансовій звітності відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання не відображувати. Тимчасові різниці з податку на прибуток відображувати тільки в річній фінансовій звітності.

15.9. Нарахування податку на прибуток у фінансовій звітності відображувати у тому періоді, за який складається фінансова звітність.

15.10. Подавати фінансову звітність за формами і в терміни, передбачені Н(С)БО 1 та Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Наказом Міністерства України від 28.03.2013 р. №433

15.11. Використовувати на Підприємстві форми і системи оплати праці відповідно до умов, передбачених відповідними положеннями та колективним договором підприємства.

15.12. Використовувати на Підприємстві передбачені діючими законодавчими актами граничні норми добових на службові відрядження, граничну величину розрахунків готівкою, терміни подачі звіту про використання коштів, тощо.

15.13. Встановити тривалість операційного циклу – до підписання актів виконаних робіт, але не більше одного календарного року.

16. Заключні положення

16.1. Загальний контроль за виконанням вимог Положення залишаю за собою.

16.2. Безпосередній контроль за виконанням вимог Положення покладається на головного бухгалтера Підприємства.

16.3. У випадку зміни норм чинного законодавства щодо питань, які передбачені Положенням, перевагу мають норми законодавства. У такому разі у Положення повинні бути внесені відповідні зміни.

16.4. Внесення змін до даного Положення у зв'язку із зміною законодавства чи вступом у дію нових П(С)БО здійснюється шляхом викладення Положення у новій редакції та затвердження Наказом по Підприємству.

Генеральний директор

ПОГОДЖЕНО:

Головний бухгалтер

Начальник юридичного відділу

Начальник відділу кадрів

З ПОЛОЖЕННЯМ
ОЗНАЙОМЛЕНІ:

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Вікторія Анатоліївна КУЛИК

доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри
бухгалтерського обліку і аудиту Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»;

Зоя Михайлівна ЛЕВЧЕНКО

кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри організації
обліку та аудиту Полтавської державної аграрної академії.

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Друкується в авторській редакції

Підписано до друку 12.06.2019. Формат 60х84 1/16.
Друк лазерний. Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Умовн. друк. арк. 14,85. Тираж 300 прим.

Видавець ФОП Сладкевич Б. А.
вул. Ватутіна, 34 кв. № 59
Київська обл., Нові Петрівці 07354
тел.: +38067-393-33-34
e-mail: 3933334@ukr.net

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців,
виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 5409 від 02.08.2017 року.