

**ВНЗ Укоопспілки
Полтавський університет економіки і
торгівлі**

Вікторія Кулик

**ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА
ПІДПРИЄМСТВА:
набутий досвід та перспективи розвитку**

Монографія

Полтава 2014

УДК 657.1
ББК

*Рекомендовано до друку вченою радою
ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет
економіки і торгівлі» від 20 листопада 2013 року,
протокол №*

Рецензенти:

*А.С. Крутова, доктор економічних наук, професор
П.С. Житний, доктор економічних наук, професор
М.С. Пушкар, доктор економічних наук, професор*

Кулик В.А.

К Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. –с. 373.

ISBN

Монографія присвячена теоретичним та практичним аспектам облікової політики. У дослідженні розкрито економічний зміст облікової політики; призначення для підприємств України; чинники, що впливають на неї; визначено напрями удосконалення нормативно-правового забезпечення облікової політики. Автором узагальнено основні підходи до складання розпорядчого документу про облікову політику із урахуванням галузевих особливостей, масштабів діяльності, організаційної структури підприємства. У монографії висвітлено елементи облікової політики щодо окремих об'єктів бухгалтерського обліку та досліджено їх вплив на показники фінансової звітності. Особливості формування облікової політики вітчизняних підприємств розглядаються із позиції підпорядкування облікової політики стратегічній меті господарюючого суб'єкта.

Монографія може бути корисною для науковців, викладачів вищих навчальних закладів, аспірантів, магістрів, бухгалтерів, економістів, менеджерів підприємств, працівників служб внутрішнього аудиту і аудиторських фірм.

УДК
ББК

**© ВНЗ Укоопспілки «Полтавський
університет економіки і торгівлі»,
2014 р.**

ISBN

© Кулик В.А., 2014 р.

ЗМІСТ

Передмова	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ.....	7
1.1. Виникнення облікової політики як об'єктивний чинник розвитку економіки	7
1.2. Нормативно-правове забезпечення облікової політики та суб'єкти її формування	10
1.3. Облікова політика: визначення поняття та значення в системі обліку	48
1.4. Складові облікової політики: об'єкти та елементи	60
1.5. Зміни облікової політики та облікові оцінки	66
Висновки до першого розділу	71
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ЯК СКЛADOVA СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ	74
2.1. Облікова політика у системі інших політик підприємства.....	74
2.2. Місце розпорядчого документу про облікову політику у системі внутрішніх регламентів підприємства	87
2.3. Формування облікової політики підприємства	91
2.4. Додатки до розпорядчого документу про облікову політику	110
Висновки до другого розділу	116
РОЗДІЛ 3. ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ОКРЕМИХ ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	119
3.1. Необоротні активи: елементи облікової політики	119
3.1.1. Нематеріальні активи та гудвіл: елементи облікової політики	119
3.1.2. Основні засоби та інші необоротні матеріальні активи: елементи облікової політики.....	127
3.1.3. Біологічні активи: елементи облікової політики	142
3.1.4. Інвестиційна нерухомість: елементи облікової політики	148
3.1.5. Елементи облікової політики щодо фінансових інвестицій	151
3.2. Оборотні активи: елементи облікової політики	154
3.2.1. Запаси: елементи облікової політики	154
3.2.2. Елементи облікової політики щодо поточної дебіторської заборгованості та витрат майбутніх періодів	177
3.3. Власний капітал та зобов'язання: елементи облікової політики	184
3.4. Доходи, витрати та фінансові результати: елементи облікової політики.....	192
Висновки до третього розділу.....	206
РОЗДІЛ 4. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ТА ЗВІТНІСТЬ	208
4.1. Елементи облікової політики для складання звітності	208
4.2. Елементи облікової політики для груп підприємств.....	218
4.3. Розкриття облікової політики та її змін у звітності.....	223
Висновки до четвертого розділу	230

РОЗДІЛ 5. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА: ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ.....	232
5.1. Креативний облік та облікова політика.....	232
5.2. Контроль за правильністю формування та застосування облікової політики підприємства.....	236
5.3. Професійне судження та облікова політика	246
5.4. Кваліфікація персоналу, що забезпечує формування та застосування облікової політики підприємства.....	251
Висновки до п'ятого розділу.....	256
РОЗДІЛ 6. ПРОБЛЕМИ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ ВИКЛАДАННЯ ДИСЦИПЛІНИ «ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА»	258
6.1. Облікова політика підприємства як облікова дисципліна	258
6.2. Дисципліна «Облікова політика підприємства» у системі інших фахових дисциплін при підготовці фахівців зі спеціальності «Облік і аудит».....	266
6.3. Інтерактивні технології навчання, що використовуються при викладанні дисципліни «Облікова політика підприємства»	279
Висновки до шостого розділу	282
Висновки	285
Додатки	288
Література	351

Передмова

Реформуванням системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності надає господарюючим суб'єктам більше самостійності в організації бухгалтерського обліку та виборі способів і методів ведення бухгалтерського обліку. Така самостійність реалізується шляхом формування облікової політики підприємства, що здійснюється на підставі положень чинного законодавства. Ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежений державною регламентацією обліку, але серед існуючого переліку методик і облікових процедур допустимі альтернативні варіанти для підприємства. Проблемним залишається відсутність рекомендацій щодо правил обліку окремих фактів господарського життя. Якщо держава не встановлює спосіб ведення обліку з конкретного питання, то при формуванні облікової політики підприємство самостійно розробляє відповідний спосіб, виходячи з діючих положень чинного законодавства.

Підприємство самостійно розробляє модель обліку, що забезпечує інформацію про діяльність підприємства для всіх зацікавлених користувачів. Облікова політика підприємства формується та застосовується таким чином, щоб на основі певної методики збору й обробки даних забезпечити потреби менеджменту в достатній оперативній, релевантній інформації для прийняття рішень. Розпорядчий документ про облікову політику підприємства є внутрішнім регламентом, який визначає особливості методики ведення бухгалтерського обліку господарюючого суб'єкта щодо окремих об'єктів обліку. Такий регламент необхідний для узагальнення положень численних нормативно-правових актів, що регламентують ведення обліку на конкретному підприємстві із урахуванням особливостей його діяльності. Застосовуючи альтернативні способи та прийоми обліку, обрані у розпорядчому документі про облікову політику, підприємства враховують їх вплив на основні показники фінансового стану та результатів діяльності.

Система управління формує для обліку мету і завдання стосовно обсягу, якості, терміновості подання інформації про господарські операції та процеси, а система обліку передає дані в систему управління, тому облік повинен бути максимально інформативним. Формування облікової політики підприємства зазвичай підпорядковане стратегічній меті підприємства. У розпорядчому документі про облікову політику підприємства, зазвичай, прослідковується комплекс елементів облікової політики на підставі яких інформація, що створюється у системі бухгалтерського обліку, підпорядкована потребам власників або управлінців.

Використання різних варіантів облікової політики дозволяє маніпулювати фінансовим результатом, що зумовлює незіставність показників фінансової звітності, створення можливостей вуалювання фінансового результату, неможливість об'єктивного обчислення національного доходу у системі

національних рахунків. Тому, завданням управлінського персоналу є формування такої облікової політики, яка б забезпечувала створення у системі бухгалтерського обліку неупередженої та правдивої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Зазначені проблеми щодо визначення змісту та призначення облікової політики на рівні підприємства; особливостей формування розпорядчого документу про облікову політику; обґрунтування вибору елементів облікової політики щодо окремих об'єктів обліку; створення комплексу елементів облікової політики, підпорядкованих стратегічній меті підприємства; використання професійного судження у процесі формування та застосування облікової політики; підготовки фахівців, які повинні формувати та застосовувати облікову політику, спрямовану на створення об'єктивної інформації про факти господарського життя, були розглянуті автором у процесі проведеного дослідження. Спрямовання дослідження на вирішення окреслених проблем та пов'язаних із цим питань, дозволило отримати наукові результати, які, на думку автора, сприятимуть розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку та облікової політики підприємства, зокрема.

Вихід монографії став можливим завдяки підтримці ректорату ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі». Окремо, автор висловлює щире подяку, проректору з наукової роботи та міжнародних зв'язків, кандидату економічних наук, професору Ользі Василівні Карпенко.

Особлива атмосфера компетентності та наукової дискусії щодо результатів дослідження була створена колективом кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, очолюваної кандидатом економічних наук, професором Юстиною Андріївною Веригіною.

Автор висловлює подяку рецензентам – доктору економічних наук, професору Анжеліці Сергіївні Крутовій, доктору економічних наук, професору Павлу Євгеновичу Житному, доктору економічних наук, професору Михайлу Семеновичу Пушкарю, за корисні поради та слушні зауваження, що дозволили покращити зміст монографії.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

1.1. Виникнення облікової політики як об'єктивний чинник розвитку економіки

Сучасний розвиток світової економіки відзначається цілою низкою тенденцій, які, у свою чергу, безпосередньо впливають на розвиток системи обліку.

По-перше, сучасна світова економіка характеризується підвищенням ролі науково-технічного прогресу, інформатизацією та комп'ютеризацією. Використання новітніх інформаційних технологій стало визначальним фактором розвитку міжнародної облікової системи. Використання комп'ютерних облікових програм дозволяє підвищити оперативність ведення обліку, збільшити рівень його деталізації, посилити контроль за правильністю та достовірністю облікової інформації на всіх етапах її обробки.

По-друге, загострюються проблеми оточуючого середовища, оскільки екологічні проблеми на сьогодні є домінуючими у соціально-економічному житті, а їх вирішення, перш за все, потребує екологічно свідомого управління бізнес-процесами. Облік як основна інформаційна система підприємства має забезпечувати створення інформації та управління нею для прийняття економічних рішень, які б гарантували існування підприємства в довгостроковій перспективі, що передбачає зниження та запобігання екологічним ризикам. Упровадження екологічно-орієнтованого обліку на підприємствах потребує формування у менеджерів та обліковців нового мислення, спроможності формувати оптимальну обліково-аналітичну систему підприємства.

По-третє, міжнародна економіка зараз знаходиться під вагомим впливом геополітичних змін. Сьогоднішній політичний та економічний устрій світу характеризується домінуючою роллю США, процесом формування Європейського Союзу, посиленням ролі міжнародних організацій тощо. Однією з основних характеристик сучасної світової економіки є інтернаціоналізація та глобалізація світового господарства. Під інтернаціоналізацією розуміють зближення національних економік шляхом посилення промислової співпраці та взаємозалежності міжнародного товарообігу, руху капіталів, робочої сили, взаємного впливу на економічні процеси в країнах та регіонах. Глобалізація – це процес накопичення структурних зрушень та поетапного формування цілісного, взаємопов'язаного та взаємозалежного всесвітнього господарства, окремі ланки якого органічно поєднані фінансово-економічними, виробничо-технічними, інформаційними та іншими зв'язками, значно, глибшими, ніж на попередніх етапах розвитку світового господарства [268].

Постійний розвиток економічних відносин, що здійснюється під впливом вищезазначених чинників зумовлює необхідність перманентного реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку, його постійної синхронізації із змінами умов господарювання. Наслідком впровадження змін є залучення із зарубіжної практики значної кількості якісно нових понять та явищ, одним із яких є облікова політика.

Ринкові відносини зумовлюють рекомендаційний характер численних положень нормативної бази та існування різних варіантів дій залежно від конкретних умов діяльності підприємства та впливу зовнішніх чинників.

Саме в умовах ринкових відносин бухгалтерський облік будь-якого економічного суб'єкта, як визначає Р.А. Алборов, виходить далеко за межі рахівництва і простої послідовності реєстрації господарських фактів [4, с. 6]. Що, в свою чергу, вимагає ведення бухгалтерського обліку на підприємствах за відповідними правилами, в межах загальних принципів і положень, затверджених законодавчими актами країни. Обираючи такі правила та затверджуючи їх внутрішніми нормативними документами, підприємства реалізують свою політику в сфері бухгалтерського обліку – облікову політику.

Кутер М.І. зазначає, що облікова політика виникає тоді, коли бухгалтер, окрім констатації об'єктивних господарських процесів (наприклад, виплата грошових коштів), які не мають альтернативного підходу, починає робити припущення про наявність визначених умов або неіснуючих у дійсності подій (наприклад, розрахунок фінансового результату або розподіл накладних витрат) з метою отримання інформації, необхідної, передусім, для аналізу ефективності роботи підприємства. «Як тільки бухгалтер робить припущення і відображає не тільки очевидні факти, – зазначає М.І. Кутер, – виникає простір для ствердження, групових інтересів і, звичайно, облікової політики. Учасники господарського процесу, переслідуючи власні інтереси, ставлять перед обліком визначені цілі, які досягаються (або не досягаються) шляхом вибору облікової політики» [126, с. 542-543].

Перші спроби формування облікової політики на рівні підприємства пов'язують із намаганнями уряду США у 1929 р. ввести офіційні стандарти фінансового обліку. Уведення у практику окремих елементів облікової політики зроблено у 1932 р. Дж. Меєм у листі від Американського інституту бухгалтерів до Нью-Йоркської фондової біржі. У даному документі викладено програму дій для її учасників, що, у тому числі, включали:

- обов'язковість компанії відкритого типу подавати детальний звіт про використання ними певних об'єктів обліку;
- підтвердження того, що компанія дотримується зазначених методів;
- аудиторський висновок, яким підтверджується, що компанія використовує зазначені методи [277, с. 154-155].

Першим нормативним документом, що регламентував документальне оформлення облікової політики стало Положення про облікову політику для

компаній, акції яких розміщені на фондових ринках, розроблене у 1934 р. Комісією з цінних паперів і бірж США. Необхідність створення даного документу була викликана потребою упорядкування обліку на підприємствах після Великої депресії 1929-1933 рр. І тільки набагато пізніше, національним стандартом 1972 р. правила розробки та документального оформлення облікової політики були поширені на інші підприємства [227, с. 21-22].

Офіційно поняття «облікова політика» (accounting policy) у міжнародну практику обліку введено Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 1 «Розкриття облікової політики» у 1975 р. Зокрема, відповідно до першої редакції Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 «Розкриття облікової політики», облікова політика – це певні принципи, основи, домовленості, правила та практика, прийняті підприємством для складання та подання фінансових звітів.

В Україні, що на той час перебувала у складі СРСР, облікової політики у 70-х рр. XX ст. ще не існувало, оскільки, бухгалтерський облік за радянських часів розвивався за активної участі держави. Інструментом нормативного регулювання бухгалтерського обліку була інструкція, що містила правила його ведення та охоплювала всю методичну базу з урахуванням галузевих особливостей. Це не вимагало ніяких самостійних тлумачень з боку бухгалтерів або інших державних чи професійних органів [32, с. 33]. До початку ринкових реформ необхідності в розробці облікової політики у підприємств навіть не виникало, оскільки законодавство, що регулювало методіку бухгалтерського обліку, не передбачало можливості декількох варіантів відображення в обліку та звітності одних і тих же господарських операцій [34, с. 22]. У 90-х рр. XX ст. у зв'язку із розширенням організаційно-правових форм підприємств та видів господарських зв'язків між суб'єктами господарювання з'являється необхідність та можливість використання декількох підходів до визначення результатів однакових операцій, а, відповідно, і варіантів їх відображення в обліку.

На вимогу часу, із введенням у 1993 р. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні з'явилася можливість застосування облікової політики, хоча саме поняття «облікова політика», ще не використовувалося у чинному законодавстві. У Положенні про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні зазначалося, що підприємства можуть самостійно встановлювати форму обліку, визначати методи його ведення, розробляти систему внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю тощо [274, с. 106]. Згідно з вимогами Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні [215] та Вказівок з організації бухгалтерського обліку в Україні [41], що втратили чинність, на кожному підприємстві щороку видавався наказ, яким затверджувались єдині (незмінні протягом року) методичні принципи ведення бухгалтерського обліку. Зміни у методиці ведення обліку на

підприємстві, що мали місце протягом року необхідно було розкривати та повідомляти у пояснювальній записці до річної бухгалтерської звітності.

Поява поняття «облікова політика» у бухгалтерському обліку пострадянських країн і його офіційне закріплення, пов'язана з процесами реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів. В Україні потреба в розробці облікової політики для конкретного підприємства та створення внутрішнього розпорядчого документу про облікову політику виникла у зв'язку з введенням в дію Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в 1999 р.

Загальні правила побудови та ведення вітчизняного бухгалтерського обліку встановлюються централізовано – на державному рівні, проте, на підприємстві вони конкретизуються залежно від умов діяльності, кваліфікації персоналу, технічного забезпечення, галузі господарювання тощо, що диктує необхідність розробки облікової політики. Вона є інструментом який поєднує державне регулювання та певну самостійність підприємства у питаннях ведення бухгалтерського обліку. Формування та застосування облікової політики ґрунтується на тому, що законодавством передбачається використання альтернативних варіантів обліку, а роль бухгалтера на підприємстві змінюється від простого реєстратора господарських операцій до активного учасника їх здійснення. Досвід країн з розвиненими економіками свідчить, що уміло сформована облікова політика є важливою складовою загального механізму управління господарською діяльністю підприємств.

Таким чином, причини виникнення та розвитку облікової політики у вітчизняному обліку пов'язані з:

- розширенням видів діяльності та організаційно-правових форм ведення бізнесу в умовах ринкової економіки;
- переходом України на національні стандарти бухгалтерського обліку, що мають у своїй основі міжнародні стандарти обліку та звітності;
- наданням в законодавчих актах альтернативних варіантів організації та ведення бухгалтерського обліку;
- зміною ролі бухгалтера в господарському житті підприємства від простого реєстратора господарських операцій до активного її учасника [10, с. 17; 31, с. 41; 95, с. 359].

1.2. Нормативно-правове забезпечення 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. 1.1.

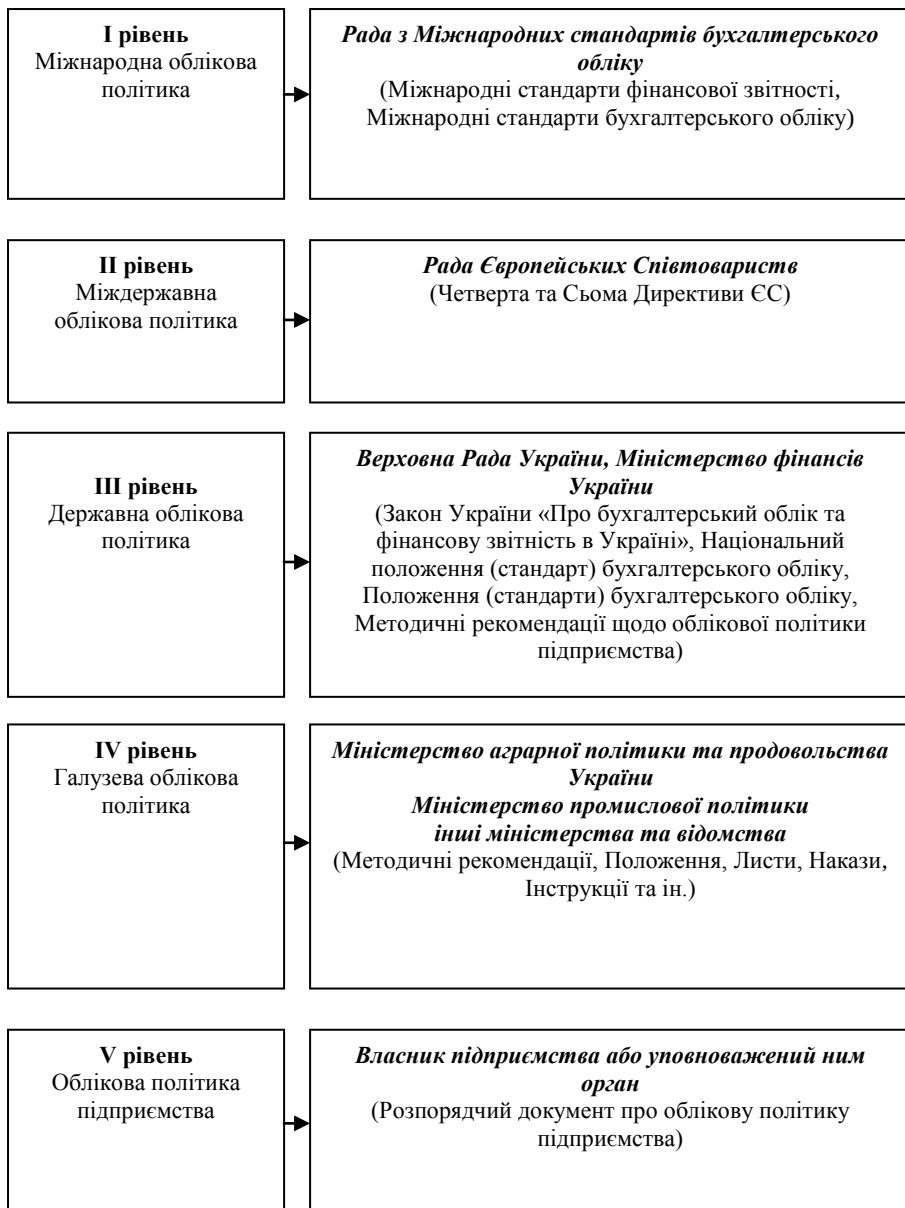


Рис. 1.1. Рівні застосування облікової політики та суб'єкти її формування

Формування облікової політики як на державному рівні так і на рівні підприємства здійснюється під впливом багатьох чинників (рис. 1.2), що зумовлюють різні аспекти регламентації облікової політики на кожному із представлених ієрархічних рівнів.



Рис. 1.2. Вплив чинників на формування облікової політики [43; 227, с. 61]

На першому рівні формування облікової політики здійснюється Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (раніше – Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО). Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) – International Accounting Standards Committee (IASC) було створено у рамках Організації Об'єднаних Націй (ООН) 29 червня 1973 року провідними професійними бухгалтерськими організаціями Австралії, Великої Британії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії.

Нині до складу цієї міжнародної організації входять 155 професійних бухгалтерських організацій з майже 120 країн світу, які представляють понад 2,5 мільйонів бухгалтерів, зайнятих публічною практикою. Згідно з Конституцією КМСБО його основні завдання полягають у розробці на потребу суспільства стандартів бухгалтерського обліку, яких слід дотримуватися при складанні фінансової звітності; сприянні розповсюдженню та прийняттю їх у всіх країнах світу; спрямуванні зусиль на удосконалення та уніфікацію бухгалтерського обліку на міжнародному рівні.

У травні 2000 року був прийнятий новий Статут цієї організації, згідно з яким було скасоване індивідуальне членство, а в квітні 2001 року Комітет перейменовано в Раду з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ПМСБО) - International Accounting Standards Board (IASB).

Згідно з новим Статутом ПМСБО виконує наступні завдання:

- розробка єдиної системи високоякісних, зрозумілих і глобальних стандартів бухгалтерського обліку, які б забезпечили розкриття у фінансовій звітності якісної, прозорої і співставної інформації для прийняття об'єктивних економічних рішень;

- сприяння поширенню та забезпеченню суворого дотримання міжнародних стандартів у всіх країнах світу;

- забезпечення максимального зближення національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами для найбільш оптимального вирішення проблем бухгалтерського обліку і фінансової звітності на міжнародному рівні [172].

Міжнародний рівень облікової політики включає принципи та правила щодо ведення обліку, визначені міжнародними стандартами фінансової звітності. Міжнародні стандарти фінансової звітності охоплюють Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Тлумачення (КТМФЗ, ПКТ), видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Міждержавна облікова політика включає аспекти облікової політики підприємств-членів міждержавних об'єднань. Зокрема, окремі Директиви ЄС присвячені уніфікації вимог щодо розкриття інформації у бухгалтерській звітності. До таких слід віднести Директиву 78/660/ЕЕС «Про річні рахунки певних типів компаній» від 25 липня 1978 р. (Четверта Директива ЄС) та Директиву 83/349/ЕЕС «Про консолідовані рахунки» від 13 червня 1983 р.

(Сьома Директива ЄС). Директива 78/660/ЕЕС містить положення стосовно змісту річного бухгалтерського звіту, коректності відображення фінансового стану тієї чи іншої компанії, методів оцінки активів і зобов'язань, аудиту та оприлюднення звітності. Директива 83/349/ЕЕС передбачає зобов'язання компаній надавати консолідовану звітність та розкривати облікову політику щодо пов'язаних сторін, що забезпечує інвесторам можливість отримати уяву про фінансову ситуацію групи компаній в цілому [80].

Державна облікова політика виконує функцію нормативно-правового регулювання організації та методики фінансового обліку і складання фінансової звітності у межах країни. «Мета державної облікової політики зводиться до зменшення (стирання) відмінностей у способах відображення, оцінки, методів подання фінансової інформації та звітів фірм, а також до скорочення коливань кількості та якості інформації у фінансових звітах, що публікуються» [277, с. 169-170]. Міжнародна практика свідчить, що облікова політика в різних країнах має деякі специфічні особливості. Наприклад, у Великобританії та Нідерландах облікова політика менше структурована, не настільки деталізована й не так формалізована, як у США. З іншого боку, розвиток економічної інтеграції європейських країн сприяє швидкому процесу гармонізації та уніфікації фінансового обліку, що обумовлює більш детальну його структуру й облікову політику [14]. Суб'єктами формування державної облікової політики в Україні є Верховна Рада України та Міністерство фінансів України.

Галузева облікова політика – це розробка на основі загальноприйнятих принципів та правил функціонування фінансового обліку в межах країни методичних рекомендацій (вказівок, інструкцій) щодо формування облікової політики підприємств конкретної галузі. Регламентація галузевої облікової політики є необхідною, оскільки державна облікова політика не може врахувати особливості усіх галузей економіки країни [227, с. 61].

Варто відзначити, що на перших трьох рівнях встановлюються загальні правила бухгалтерського обліку, які повинні оптимально поєднувати державну регламентацію із засадами ринкової економіки. У масштабах галузі ці правила уточнюються. Докладна розробка правил і визначення механізму їх реалізації мають здійснюватися на підприємстві. Варто відмітити, облікова політика підприємства, що розробляється власником має узгоджуватися із вимогами нормативно-правових актів перших чотирьох рівнів та не суперечити їхнім вимогам. Це означає, що ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежений державою у прийнятих законах, положеннях, постановах та інших нормативних документах, в яких є допустимі варіанти альтернативних рішень здійснення облікових процедур [175; 191]. Кожен рівень облікової політики передбачає наявність нормативно-правового забезпечення, спрямованого на регламентацію різних аспектів облікової політики. Характеристику основних нормативно-правових актів, що регламентують облікову політику в Україні наведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Нормативно-правове забезпечення облікової політики в Україні

Рівень облікової політики	Нормативно-правове забезпечення	Інформація, що зазначається у нормативно-правовому акті
Міжнародна облікова політика	МСБО 1 «Подання фінансової звітності»	Визначає необхідність розкриття облікової політики у примітках до річної звітності
	МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»	Містить визначення поняття «облікові політики», метою цього стандарту є визначення критеріїв до обрання та змінювання облікових політик разом з обліковим підходом та розкриттям інформації про зміни в облікових політиках, зміни в облікових оцінках та виправлення помилок
	Решта міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку	Містять елементи облікової політики щодо конкретних її об'єктів або господарських операцій
Міждержавна облікова політика	Директива 78/660/ЕЕС «Про річні рахунки певних типів компаній» від 25 липня 1978 р. (Четверта Директива)	Регламентує правила розкриття облікової політики у поясненнях до річного фінансового звіту
	Директива 83/349/ЕЕС «Про консолідовані рахунки» від 13 червня 1983 р. (Сьома Директива)	Регламентує особливості формування та розкриття облікової політики у консолідованій звітності
Державна облікова політика	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Містить визначення поняття «облікова політика», надає право підприємству самостійно формувати облікову політику
	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Містить визначення поняття «облікова політика», визначає способи висвітлення облікової політики підприємства під час розкриття інформації у фінансовій звітності
	П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	Визначає причини змін в обліковій політиці; порядок розкриття інформації у примітках до звітів у випадку зміни облікової політики
	Решта положень (стандартів)	Містять елементи облікової політики щодо конкретних її об'єктів

	бухгалтерського обліку	або господарських операцій
	План рахунків та Інструкція про його застосування	Містить інформацію щодо можливих варіантів обліку витрат на підприємстві та періодичність закриття транзитних рахунків
	Про облікову політику: Лист Міністерства фінансів України	Містить основні елементи облікової політики, що мають бути зазначені у розпорядчому документі про облікову політику конкретного підприємства
	Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства	Містить інформацію про зміст розпорядчого документа про облікову політику, суб'єктів формування, випадки зміни облікової політики підприємства
Галузева облікова політика	Про погодження облікової політики підприємства: Наказ Міністерства аграрної політики України від 11.04.2007 року № 254	Визначає особливості формування облікової політики для підприємств аграрного сектору
	Інструкція про облік роздрібного товарообороту і товарних запасів: Наказ Міністерства статистики України від 28.12.96 № 389	Визначає особливості формування облікової політики для торговельних підприємств
	Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів...: Наказ Міністерства фінансів України від 19.12.2006 № 1213	Передбачає способи розподілу прибутку підприємствами, на які розповсюджується дія зазначеного нормативно-правового акту
	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327	Визначає окремі елементи облікової політики щодо нематеріальних активів
	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: Наказ	Визначає окремі елементи облікової політики щодо біологічних активів

	Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315	
	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2	Визначає окремі елементи облікової політики щодо запасів
	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 року № 561	Визначає окремі елементи облікової політики щодо основних засобів
	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Наказ Міністерством промислової політики від 09.07.2007 р. № 373	Регламентує методи оцінки залишків незавершеного виробництва, способи оцінки готової продукції, методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)
Облікова політика підприємства	Розпорядчий документ про облікову політику підприємства	Особливості ведення обліку та складання звітності на конкретному підприємстві

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності мають рекомендаційний характер, проте саме їх зміст є основою створення нормативно-правового забезпечення облікової політики в Україні.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності», передбачає, що повний комплект фінансової звітності повинен включати:

- а) звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
- б) звіт про сукупні доходи за період;
- в) звіт про зміни у власному капіталі за період;
- г) звіт про рух грошових коштів за період;
- г) примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення;

д) звіт про фінансовий стан на початок найбільш давнього порівняльного періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей своєї фінансової звітності, або коли він перегруповує статті своєї фінансової звітності.

Фактично за всіх обставин суб'єкт господарювання досягає достовірного подання шляхом відповідності застосованим міжнародним стандартам. Достовірне подання вимагає також від суб'єкта господарювання:

а) обирати та застосовувати облікові політики відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» наводить ієрархію авторитетних рекомендацій, які управлінський персонал враховує за відсутності міжнародного стандарту, що застосовується до конкретної статті;

б) подавати інформацію (у тому числі облікові політики) так, щоб забезпечувати доречну, достовірну, зіставну та зрозумілу інформацію;

в) надавати розкриття додаткової інформації, коли відповідність конкретним вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності є недостатньою для забезпечення спроможності користувачів зрозуміти вплив певних операцій, інших подій та умов на фінансовий стан та фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання.

Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» передбачено, що суб'єкт господарювання не може виправити невідповідні облікові політики ні розкриттям інформації про застосовані облікові політики, ні примітками чи поясненнями. Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» визначено поняття «облікові політики». Згідно із зазначеним нормативно-правовим документом, облікові політики – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності. Решта

міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку містять рекомендації щодо елементів облікової політики або господарських операцій, де застосовується облікова політика, їх перелік наведено у табл. 1.2.

Прикладами міждержавного регулювання облікової політики є Четверта Директива [283] та Сьома Директива [269].

Четверта Директива є найбільш важливим документом, що визначає шляхи, форми і методи гармонізації та уніфікації бухгалтерського обліку та звітності країн Західної Європи. Вона визначає вимоги до того формату (до переліку та угрупованню показників), за яким повинні складатися бухгалтерський баланс і звіт про прибутки (збитки), а також містить набір основних вимог, яким повинен задовольняти бухгалтерський облік, здійснюваного приватними компаніями, акціонерними товариствами та товариствами з обмеженою відповідальністю.

Ключовим положенням Четвертої Директиви є пункт 2, в якому розкриваються цілі обліку та річної звітності. Так, у п. 2.2 сказано, що інформація, розкривається в системі бухгалтерських рахунків, повинна бути сформована відповідно до положень Четвертої Директиви. У п. 2.3 говориться про те, що дані, відображені на бухгалтерських рахунках, повинні бути об'єктивними і правдивими, щоб відображати справжній стан справ на підприємстві. У п. 2.4 зазначено, що в тих випадках, коли відбитої на рахунках інформації недостатньо для об'єктивної оцінки фінансового стану підприємства, необхідно здійснювати додаткове її розкриття у спеціальних коментарях і поясненнях до рахунків. Пункт 2.5 допускає можливість відхилень від правил обліку при підготовці пояснень до рахунків з метою забезпечення об'єктивного та правдивого подання інформації про економічний стан підприємства.

Четверта Директива стандартизує вимоги, яким повинні задовольняти дві основні форми звітності будь-якого зарубіжного підприємства, - бухгалтерський баланс і звіт про прибутки (збитки). При цьому директивою встановлено гнучкий підхід до побудови звітності. Передбачено чотири можливих варіанти звіту про прибутки (збитки) і два варіанти балансу. Відмінності варіантів незначні. Зміст різних варіантів звітних форм в цілому забезпечує порівнянність даних. Вибір того чи іншого варіанту звіту залежить головним чином від розміру підприємства і типи власності.

Звіти про прибутки (збитки) відрізняються один від одного або різними підходами до класифікації витрат (за їх економічним змістом або функціональним призначенням), або розташуванням показників (по вертикалі або по горизонталі).

Таблиця 1.2

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності [172]

№ з/п	Назва стандарту	Дата набуття чинності	
		первісно	останніх змін
Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS)			
1	Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності	01.01.2004	01.01.2009
2	Платіж на основі акції	01.01.2005	01.01.2010
3	Об'єднання бізнесу	01.01.2005	01.07.2009
4	Страхові контракти	01.01.2005	01.01.2006
5	Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність	01.01.2005	01.07.2009
6	Розвідка та оцінка запасів корисних копалин	01.01.2006	-
7	Фінансові інструменти: розкриття інформації	01.01.2007	01.07.2009
8	Операційні сегменти	01.01.2009	01.01.2010
Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS)			
1	Подання фінансових звітів	01.07.1975	01.01.2010
2	Запаси	01.01.1976	01.01.2005
3	Консолідовані фінансові звіти	01.01.1977	Замінено МСБО 27 і 28
4	Облік амортизації	01.01.1977	Вилучено у 1977 р. Замінено МСБО 16, 22 і 38
5	Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах	01.01.1977	Замінено МСБО 1
6	Облік наслідків зміни цін	01.01.1978	Замінено МСБО 15
7	Звіти про рух грошових коштів	01.01.1979	01.01.2010
8	Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки	01.01.1979	01.01.2005
9	Витрати на дослідження та розробки	01.01.1980	Замінено МСБО 38
10	Події після звітного періоду	01.01.2000	06.09.2007
11	Будівельні контракти	01.01.1980	01.01.95
12	Податки на прибуток	01.01.1981	01.01.2001
13	Подання поточних активів та поточних зобов'язань	01.01.1981	Замінено МСБО 1 (нова редакція)
14	Звітність за сегментами	01.01.1983	Замінено МСФЗ 8

15	Інформація, що відображує вплив зміни цін	01.01.1983	Вилучено з 01.01.2005
16	Основні засоби	01.01.1983	01.01.2009
17	Оренда	01.01.1984	01.01.2010
18	Дохід	01.01.1984	16..04.2009
19	Виплати працівникам	01.01.1984	01.01.2009
20	Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу	01.01.1984	01.01.2009
21	Вплив змін валютних курсів	01.01.1985	01.01.2005
22	Об'єднання компаній	01.01.1985	Замінено МСФЗ 3
23	Витрати на позики	01.01.1986	01.01.2009
24	Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін	01.01.1986	01.01.2005
25	Облік інвестицій	01.01.1987	Замінено МСБО 39 і 40
26	Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення	01.01.1988	01.01.95
27	Консолідовані та окремі фінансові звіти	01.01.1990	01.01.2009
28	Інвестиції в асоційовані підприємства	01.01.1990	01.01.2009
29	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	01.01.1990	01.01.2009
30	Розкриття інформації у фінансових звітах банків та подібних фінансових установ	01.01.1991	Замінено МСФЗ 7
31	Частки у спільних підприємствах	01.01.1992	01.01.2009
32	Фінансові інструменти: розкриття і подання	01.01.1996	01.01.2009
33	Прибуток на акцію	01.01.1998	01.01.2005
34	Проміжна фінансова звітність	01.01.1999	-
35	Діяльність, що припиняється	01.01.1999	Замінено МСФЗ 5
36	Зменшення корисності активів	01.07.1999	01.01.2010
37	Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи	01.07.1999	-
38	Нематеріальні активи	01.07.1999	01.07..2009
39	Фінансові інструменти: визнання та оцінка	01.01.2001	01.01.2010
40	Інвестиційна нерухомість	01.01.2001	01.01.2009
41	Сільське господарство	01.01.2003	01.01.2009

Тлумачення Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRIC)			
1	Зміни в існуючих зобов'язаннях щодо виведення з експлуатації, відновлення довкілля та подібних зобов'язаннях	01.09.2004	-
2	Частки членів у кооперативах і подібні інструменти	01.01.2005	-
3	Права на викиди	01.03.2005	Вилучено в червні 2005
4	Визначення, чи містить угода положення щодо оренди	01.01.2006	-
5	Права щодо відсотків, які виникають унаслідок виведення з експлуатації та відновлення довкілля	01.01.2006	-
6	Зобов'язання, що виникають від участі в специфічному ринку - відпрацьоване електричне та електронне обладнання	01.12.2005	-
7	Застосування метода перерахунку згідно з МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	01.03.2006	-
8	Сфера застосування МСФЗ 2	01.06.2006	Вилучено 3 01.01.2010
9	Переоцінка вбудованих похідних інструментів	01.06.2006	01.07.2009
10	Проміжна фінансова звітність і зменшення корисності	01.11.2006	-
11	МСФЗ 2: Група та операції з власними випущеними акціями	01.03.2007	Вилучено 3 01.01.2010
12	Послуги за угодами концесії	01.01.2008	-
13	Програми лояльності замовника	01.07.2008	-
14	МСБО 19: Обмеження по активу з визначеною виплатою, вимоги щодо мінімального фінансування та їх взаємодія	01.01.2008	-
15	Угоди про будівництво нерухомості	01.01.2009	-
16'	Хеджування чистих інвестицій в зарубіжну господарську одиницю	01.10.2008	01.07.2009
17	Розподіл немонетарних активів власників	01.07.2009	-
18	Надходження активів від замовників	01.07.2009	-
Тлумачення Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (SIC)			
1	Послідовність: різні формули собівартості запасів	01.01.1999	Замінено переглянутим МСБО 2
2	Послідовність: капіталізація витрат на позики	01.01.1998	Замінено переглянутим МСБО 8
3	Виключення нереалізованих прибутків і збитків від операцій з асоційованими підприємствами	01.01.1998	Замінено переглянутим МСБО 28
5	Класифікація фінансових інструментів: забезпечення непередбаченого	01.06.1998	Замінено переглянутим МСБО 32

	погашення		
6	Витрати на модифікацію існуючого програмного забезпечення	01.06.1998	Замінено переглянутим МСБО 19
7	Введення євро	01.06.1998	-
8	Перше застосування МСБО як первинної основи бухгалтерського обліку	01.08.1998	Замінено МСФЗ 1
9	Об'єднання підприємств: класифікація або як придбання, або як об'єднання інтересів	01.08.1998	Замінено МСФЗ 3
10	Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю	01.08.1998	-
11	Обмін валют: капіталізація збитків унаслідок значної девальвації валюти	01.08.1998	Замінено переглянутим МСБО 21
12	Консолідація: підприємства спеціального призначення	01.07.1999	-
13	Спільно контрольовані підприємства: негрошові внески контролюючих учасників	01.01.1999	-
14	Основні засоби: компенсація зменшення корисності або втрати об'єктів	01.07.1999	Замінено переглянутим МСБО 1
15	Операційна оренда: заохочення	01.01.1999	-
16	Акціонерний капітал: викуплені інструменти власного капіталу (власні викуплені акції)	01.07.1999	Замінено переглянутим МСБО 3?
17	Власний капітал: витрати на операції з власним капіталом	30.01.2000	Замінено переглянутим МСБО 32
18	Послідовність: альтернативні методи	01.07.2000	Замінено переглянутими МСБО 1 і 8
19	Валюта звітності: оцінка та подання фінансових звітів згідно з МСБО 21 і 29	01.01.2001	Замінено переглянутим МСБО 21
20	Облік методом участі в капіталі: визнання збитків	15.07.2000	Замінено переглянутим МСБО 28
21	Податки на прибуток: відшкодування переоцінених активів, що не амортизуються	15.07.2000	-
22	Об'єднання підприємств: подальше коригування первісно відображених справедливої вартості та гудвілу	15.07.2000	Замінено МСФЗ 3
23	Основні засоби: витрати на значні огляди або капітальний ремонт	15.07.2000	Замінено переглянутим МСБО 16
24	Прибуток на акцію: фінансові інструменти та інші контракти, що можуть бути перетворені на акції	01.12.2000	Замінено переглянутим МСБО 33

25	Податки на прибуток: зміни в податковому статусі підприємства або його акціонерів	15.07.2000	-
27	Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму оренди	21.12.2001	-
28	Об'єднання підприємств - дата обміну і справедлива вартість інструментів капіталу	31.12.2001	Замінено МСФЗ 3
29	Розкриття - послуги за угодами концесії	31.12.2001	-
30	Валюта звітності - переведення з валюти оцінки у валюту подання	01.01.2002	Замінено переглянутим МСБО 21
31	Дохід - бартерні операції, включаючи послуги з реклами	31.12.2001	-
32	Нематеріальні активи - витрати на веб-сайти	25.03.2002	-
33	Консолідація і метод участі в капіталі - потенційні права голосу і розподілення частки володіння	01.01.2002	Замінено переглянутими МСБО 27 і 28

Рекомендований Четвертою Директивою вертикальний формат звіту про прибутки (збитки) з групуванням витрат за їх функціональним призначенням (що використовується переважно у Великобританії) виглядає наступним чином:

- виручка (оборот);
- собівартість продажів (прямі витрати);
- валовий дохід;
- витрати, пов'язані з реалізацією продукції (витрати обігу);
- адміністративні витрати;
- дохід від інших операцій;
- дохід від участі у спільних операціях;
- відсотки до отримання та інші подібні доходи;
- вартість коригувань фінансових активів;
- відсотки до оплати;
- податок на прибуток від основної діяльності;
- прибуток (збиток) від основної діяльності після сплати податку;
- надзвичайні (непередбачені) доходи;
- надзвичайні (непередбачені) витрати;
- податок на надзвичайні доходи;
- інші податки;
- прибуток (збиток) за фінансовий рік.

Горизонтальний формат звіту про прибутки (збитки) з відображенням витрат по їх економічному змісту, що традиційно притаманно більшості континентальних європейських країн.

Основні відмінності, що стосуються форми бухгалтерського балансу, полягають в розташуванні складових його груп показників (розділів). Так, у Великобританії баланс традиційно будується за формулою (1.1):

$$\text{Активи} - \text{Зобов'язання} = \text{Власний капітал} \quad (1.1)$$

В інших країнах Європи прийнято дотримуватися наступного балансового рівності, що має вигляд (1.2):

$$\text{Активи} = \text{Зобов'язання} + \text{Власний капітал} \quad (1.2)$$

У якості переважаючого методу оцінки майна, що відображаються у балансі, рекомендовано використовувати принцип «історично склалися витрат», хоча допускається і оцінка за реальною вартістю з урахуванням інфляції.

Для підприємств, що мають чисельність співробітників менше 50 людей, статутний капітал менше 1 млн. євро або виручку менше 2 млн. євро, дозволено складати баланс за скороченою формою, тобто без деталізації за однорідними групами або статтями.

Спеціальний пункт Четвертої Директиви присвячений додаткам, які повинні доповнювати звітність. У додатку відображається інформація про тих облікових методи, які застосовувалися організацією при оцінці вартості активів (ЛІФО, ФІФО, середньозважена оцінка, пряма ідентифікація), при обчисленні амортизації, а також обороти в розрізі основних видів діяльності та географічних ринків, деталізація розмірів і причин значних боргових зобов'язань, виплати членам ради директорів, відрахування у пенсійні фонди та інші показники, що мають істотне значення для об'єктивної оцінки фінансового стану організації.

Четверта Директива містить у собі лише найбільш загальні положення і залишає достатню свободу дій країнам - членам ЄЕС і транснаціональним компаніям. Їй властивий ряд недоліків, пов'язаних головним чином з відзнаками та змінами, що відбуваються в національних законодавствах, наприклад з питань специфіки лізингових операцій, звітності про рух грошових коштів, з обліку різних фінансових інструментів, за контрактами, укладеними на довгостроковій основі.

Основні положення Сьомої Директиви присвячені взаєминам материнської і дочірніх компаній, складання консолідованої звітності транснаціональних корпорацій, аудиторським перевіркам, порядку надання гласності звітності компаній.

Незважаючи на те що в 1970-х рр. підготовка консолідованих звітів була обов'язкова для багатьох компаній ФРН і Великобританії, в Нідерландах - вважалася нормою, а у Франції використовувалася за бажанням, в принципах обліку одноманітності не було і не існувало офіційних інструкцій, що регулюють складання зведених звітів у таких країнах, як Іспанія, Італія, Португалія та ін.

Хоча Сьома Директива заснована на ідеях і традиціях англосаксонської системи обліку та звітності, однак у ній допускається можливість застосування різних варіантів консолідації звітності, передбачених законами різних країн Західної Європи.

Прийняття Сьомої Директиви було зумовлено необхідністю уніфікації питань відображення в обліку і звітності операцій з іноземними валютами, методів приведення показників бухгалтерського балансу, звіту про прибутки (збитки) та інших форм до єдиної валюти, термінів складання звітності, методів забезпечення порівнянності даних, стабільності прийомів і способів консолідації звітів.

У даний час складання консолідованих рахунків і відповідної звітності транснаціональних корпорацій є характерною ознакою глобалізації економіки та гармонізації західноєвропейських країн.

Ключовим питанням правил консолідації облікової інформації є те, які компанії підлягають включенню до консолідовані звіти. Основні положення Сьомої Директиви стосуються тих компаній, які були сформовані в результаті придбання, а не об'єднання або злиття. Така організаційна модель

бізнесу передбачає наявність однієї головний «батьківського» («материнської») компанії і надання статусу «дочірніх» компаній іншим членам об'єднаної групи підприємств. дочірня компанія - це та, яка контролюється іншою компанією. Подібна структура утворюється в наступних випадках:

- батьківська компанія має більшість акцій з правом голосу;
- батьківська компанія володіє правом призначення членів ради директорів (якщо різні акції мають різну кількість голосів);
- меншість акціонерів керує компанією за угодою з іншими акціонерами на основі спеціальної угоди (контроль за згодою).

Директива дозволяє країнам - членам ЄЕС за бажанням розширити рамки консолідованих рахунків і включати в них ті компанії, над якими батьківська компанія має «де-факто контроль» (маються на увазі випадки, коли контрольована компанія не підходить ні під одну з юридичних визначень, але в дійсності управляється іншою компанією). Сюди включається концепція так званого домінуючого впливу, коли компанія, маючи меншість акцій, може тим не менше домінувати над іншою компанією. Наприклад, домінуючий власник акцій має 30% акцій, а інші акції розсіяні між дрібними акціонерами.

Банки, страхові компанії та інші фінансові інститути можуть бути виключені з консолідованих рахунків, якщо вони є складовими частинами єдиної комерційної групи.

Згідно з положеннями Сьомої Директиви, взаємні вимоги, фінансові зобов'язання, доходи, витрати, прибутки і збитки дочірніх компаній повинні виключатися з консолідованого звіту.

У додатках до консолідованої звітності повинні відображатися показники, що роблять істотний вплив на об'єктивність оцінки фінансового становища материнської і дочірніх компаній. Це фінансові зобов'язання, їх майнове забезпечення, найбільш дорогі контракти та інвестиції.

Дані консолідованої звітності повинні бути доступні широкому колу зацікавлених осіб, тому обов'язковим є опублікування бухгалтерського балансу, звіту про прибутки (збитки) та інших форм в їх консолідованому вигляді.

Консолідована звітність повинна піддаватися регулярним аудиторським перевіркам.

На державному рівні вітчизняна облікова політика формується та застосовується відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і підпорядкованих йому нормативно-правових актів.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дається визначення поняття «облікова політика» та надається право підприємству самостійно її формувати. Відповідно до чинного законодавства, облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що

використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Нескладно помітити, що у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дається визначення поняття «облікова політика» в однині, а в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» дане поняття характеризується у множині. Це пов'язане з тим, що за міжнародними правилами облікова політика, встановлена щодо конкретного об'єкту обліку, вважається окремою обліковою політикою. А от виходячи з національного тлумачення зазначеного поняття, сукупність таких облікових політик саме і складає єдину облікову політику підприємства [110].

До 07.02.2013 року вимоги до розкриття облікової політики підприємства регламентувалися Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (п. 25), було передбачено, що у примітках до фінансових звітів обов'язково слід розкривати облікову політику підприємства. Після припинення чинності зазначеного нормативно-правового акту розкриття облікової політики у звітності регламентується Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Чинним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» визначається порядок зміни облікової політики підприємства (п. 9) та порядок розкриття інформації у звітності у випадках зміни облікової політики (п. 22). Перелік елементів облікової політики щодо конкретних її об'єктів наведено у інших Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, Плані рахунків, Інструкції про його застосування, інших нормативно-правових актах (табл. 1.3).

До 27 червня 2013 року основні вимоги до розпорядчого документу про облікову політику регламентувалися Листом Міністерства фінансів України «Про облікову політику» (додаток А). Зазначеним документом, передбачаються основні елементи облікової політики, що мають бути включені до розпорядчого документу про облікову політику підприємства. Так, розпорядчий документ про облікову політику підприємства має визначити застосування:

- методів оцінки вибуття запасів;
- періодичності визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядку обліку (ідентифіковано чи загалом) і розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методів амортизації необоротних активів;

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»	Виокремлення об'єкта основних засобів	Самостійно встановлюється підприємством
	Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів	Самостійно встановлюється підприємством; можуть використовуватися вимоги податкового законодавством
	Методи нарахування амортизації основних засобів	– прямолінійний; – зменшення залишкової вартості; – прискореного зменшення залишкової вартості; – кумулятивний; – виробничий
	Методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів (крім малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів)	– прямолінійний; – виробничий
	Методи нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів	– прямолінійний; – виробничий; – метод нарахування 50 % вартості в першому місяці використання об'єкта і решти 50 % амортизованої вартості в місяці їх вилучення з активів (списання з балансу); – метод нарахування 100 % вартості в першому місяці використання об'єкта
	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
	Періодичність зарахування сум дооцінки основних засобів активів до нерозподіленого прибутку	Самостійно встановлюється підприємством
	Величина вартісного критерію приналежності матеріального активу до малоцінних необоротних	Стандартом не регламентовано, але її може бути встановлено підприємством самостійно
	Ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів	Самостійно встановлюється підприємством
	Підходи до оцінки вибуття малоцінних необоротних матеріальних активів	– пооб'єктно; – у розрізі класифікаційних груп
Нематеріальні активи		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»	Термін корисного використання нематеріальних активів	Самостійно встановлюється підприємством
	Методи амортизації нематеріальних активів	– прямолінійний; – зменшення залишкової вартості; – прискореного зменшення залишкової вартості; – кумулятивний; – виробничий
	Ліквідаційна вартість об'єкта нематеріальних активів	Самостійно встановлюється підприємством
	Критерій суттєвості і порядок проведення переоцінки	Самостійно встановлюється підприємством, за умови, що для нематеріального активу існує активний ринок
Запаси		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»	Одиниця обліку запасів	– найменування; – однорідна група (вид)
	Призначення та умови використання запасів	Самостійно встановлюється підприємством
	Методи оцінки вибуття запасів	– ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

		– середньозваженої собівартості; – собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); – нормативних витрат; – ціни продажу
	Метод обліку транспортно-заготівельних витрат	– шляхом, прямого списання транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості одиниці запасів, що придбаються (за можливості точного розподілу (віднесення); – за середнім відсотком (при узагальненні суми транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку з подальшим їх розподілом)
	Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	– оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітної місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітної місяця і одержаних у звітному місяці запасів; – 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
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373	Оцінка залишків незавершеного виробництва	– за нормативною виробничою собівартістю; – за прямими витратами; – за вартістю сировини, напівфабрикатів, матеріалів
	Оцінка готової продукції	– за фактичною виробничою собівартістю; – за нормативною виробничою собівартістю

Поточна дебіторська заборгованість		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»	Методи визначення величини резерву сумнівних боргів	– застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості – застосування коефіцієнта сумнівності
	Спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності (за необхідності)	– визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході; – класифікація 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
	Класифікація дебіторської заборгованості за строками погашення	Самостійно встановлюється підприємством
	Варіант аналітичного обліку розрахунків з дебіторами	– за договорами; – за контрагентами тощо
Зобов'язання		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»	Створення забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат і платежів	– на оплату відпусток працівникам підприємства; – на додаткове пенсійне забезпечення; – на виконання гарантійних зобов'язань; – на реструктуризацію; – на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами тощо
Фінансові інвестиції		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції»	Методи відображення фінансових інвестицій залежно від їх виду	– за справедливою вартістю; – за собівартістю інвестиції з урахуванням зменшення корисності; – участі в капіталі
	Суттєвий вплив	– володіння двадцятьма або більше відсотками акцій (статутного капіталу) підприємства

		– представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства – участь у прийнятті рішень – взаємообмін управлінським персоналом – забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією
	Методи визначення собівартості цінних паперів, що були реалізовані професійними учасниками ринку цінних паперів	– середньозважена собівартість; – FIFO; – LIFO
Фінансові інструменти		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти»	Методи визнання і оцінки фінансових активів, зобов'язань та інструментів власного капіталу	– за фактичною собівартістю; – за справедливою вартістю; – за амортизованою собівартістю
	База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу	– кількість акцій; – сума операції тощо
Оренда		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»	Об'єкти основних засобів, наданих та прийнятих в оренду	– перелік основних засобів, зданих (прийнятих в оренду); – джерела покращення орендованого майна; – орендодавець вказує, чи є оренда доходом від основної діяльності, чи іншими доходами
	Оцінка об'єкта, одержаного у фінансову оренду в орендаря	– за справедливою вартістю; – за теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів
	Період очікуваного використання об'єкта фінансової оренди	Встановлюється підприємством самостійно, виходячи із строку корисного використання (якщо угодою передбачено перехід права власності на актив до орендаря) або коротшого із двох періодів – строку оренди або строку корисного використання об'єкта фінансової оренди (якщо переходу права власності на об'єкт

		фінансової оренди після закінчення строку оренди не передбачено)
	Метод нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди	– прямолінійний; – зменшення залишкової вартості; – прискореного зменшення залишкової вартості; – кумулятивний; – виробничий
	База розподілу загальновиробничих витрат при нормальній потужності	Самостійно обирається підприємством. Як база розподілу можуть використовуватися: – прямі витрати; – обсяги доходів; – прямі витрати на оплату праці; – відпрацьований будівельними машинами та механізмами час тощо
Доходи		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»	Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	– вивчення виконаних робіт; – визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які має бути надано; – визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній вартості таких витрат
	Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг	Вивчення виконаної роботи: – визначення частки обсягу послуг, наданих на певну дату в загальному обсязі; – визначення частки витрат у зв'язку з наданням послуг у загальній сумі витрат
	Критерії віднесення доходів до майбутніх періодів та їх перелік; порядок списання доходів майбутніх	Самостійно обираються підприємством

	періодів	
Витрати		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Методи калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт, послуг	Самостійно обираються підприємством
	Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно визначаються підприємством
	Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат	Самостійно встановлюються підприємством
	База розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат	Самостійно обираються підприємством: – години роботи; – заробітна плата; – обсяг діяльності; – прямі витрати тощо
	Перелік об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць	Встановлюється підприємством самостійно, виходячи із галузевих особливостей та потреб управління Об'єкти можуть визначатися за: – видами продукції; – місцями виникнення (підрозділами підприємства); – центрами відповідальності; – видами діяльності, тощо
	Метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)	– попроцесний; – позамовний; – попередільний; – нормативний
	Система обліку витрат	– повних витрат; – неповних витрат («директ-костинг»)
	Варіант зведеного обліку витрат виробництва	– напівфабрикатний; – безнапівфабрикатний
	Критерії розмежування та методика	Самостійно визначаються підприємством

	накопичення постійних та змінних загальновиробничих витрат	
	Перелік центрів витрат та сфер відповідальності	Самостійно визначаються підприємством
	Методика списання постійних загальновиробничих витрат із врахуванням нормальної потужності	– визначення факторів, що визначають нормальну потужність; – визначення видів показників нормальної потужності (планові, середньорічні, тощо); – визначення одиниць виміру нормальної потужності (відпрацьовані людино-години, машино-години роботи обладнання, обсяг випуску в натуральних, вартісних показниках)
	Методика оцінки та списання зустрічних послуг	– за фактичною собівартістю; – за плановою собівартістю; – за нормативною собівартістю; – за фактичною собівартістю минулого періоду
	Критерії віднесення витрат до майбутніх періодів та їх перелік; порядок списання витрат майбутніх періодів	самостійно обирається підприємством
Інструкція про застосування Плану рахунків	Варіанти обліку витрат	– із використанням рахунків усіх класів (0-9); – із використанням рахунків усіх класів, крім рахунків 8 класу; – із використанням рахунків усіх класів, крім рахунків 9 класу
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»	Спосіб обліку фінансових витрат	– визнаються витратами звітного періоду; – капіталізуються
	Визначення суттєвості операційного циклу	Підприємство самостійно визначає тривалість у роках (місяцях) суттєвого операційного циклу для віднесення активів до кваліфікаційних чи не кваліфікаційних
	Суттєвий час (час, який для цілей	час, що перевищує три місяці, самостійно обирається

	класифікації активу як кваліфікаційного є суттєвим)	підприємством
	Кваліфікаційні активи	самостійно визначаються підприємством з урахуванням суттєвості часу, необхідного для їх створення
<i>Відстрочені податкові активи і зобов'язання</i>		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»	Періодичність ведення обліку відстрочених активів та зобов'язань	– щокварталу, на дату проміжної фінансової звітності; – раз на рік, на дату річної фінансової звітності
<i>Будівельні контракти</i>		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти»	Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	– вимірювання та оцінка виконаної роботи; – співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі; – співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом
	База розподілу загальновиробничих витрат при нормальній потужності	Самостійно обирається підприємством, за базу можуть бути використані: – прямі витрати; – обсяги доходів; – прямі витрати на оплату праці; – відпрацьований будівельними машинами та механізмами час тощо
<i>Гудвіл</i>		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»	Строк корисного використання гудвілу	Визначається підприємством самостійно з урахування: прогнозованого строку діяльності підприємства; нормативно-правових актів або контрактів, що впливають на строк корисного використання; зміни попиту на продукцію (роботи, послуги) підприємства тощо, але не більше 20 років

Облікова політика груп підприємств		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність»	Погодження облікової політики групи підприємств	Порядок погодження облікової політики групи підприємств для цілей складання консолідованої фінансової звітності
Вплив валютних курсів та інфляції		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»	Застосування чи незастосування для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів середньозваженого валютного курсу відповідного місяця	Встановлюється підприємством самостійно
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 «Вплив інфляції»	Застосування чи незастосування для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів середньозваженого валютного курсу відповідного місяця	Підприємство може застосовувати або не застосовувати середній індекс інфляції протягом періоду, якщо доходи і витрати протягом звітного року (або проміжних періодів) визнавалися майже рівномірно; підприємство може застосовувати або не застосовувати середній індекс інфляції протягом цього періоду до загальної суми статті доходів і витрат замість індексу інфляції на дату визнання окремих доходів і витрат
Операції з пов'язаними сторонами		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних осіб»	Перелік пов'язаних сторін	– материнське (холдингове) та його дочірні підприємства; – спільне підприємство та контрольні учасники спільної діяльності; – підприємство-інвестор та його асоційовані підприємства; – підприємства та фізичні особи, які здійснюють контроль або суттєво впливають на це підприємство, а також близькі члени сім'ї кожної такої фізичної особи; – підприємства та його керівники, інші особи, які належать до провідного управлінського персоналу підприємства, а також близькі члени сім'ї таких осіб

	Методи оцінки активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін	– порівняльної неконтрольованої ціни; – ціни перепродажу; – «витрати плюс»; – балансової вартості
Звітність суб'єктів малого підприємництва		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»	Вартість залишку незавершеного виробництва і готової продукції (для суб'єктів малого підприємництва)	– інвентаризацією на кінець звітного року (або кварталу) встановлюється залишок незавершеного виробництва, який оцінюється за прямими матеріальними витратами і прямими витратами на оплату праці; – вартість залишку визначається на підставі первинних документів, якими оформляється рух готової продукції. Залишок готової продукції оцінюється за справедливою вартістю (ціна реалізації за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми прибутку, виходячи з прибутку для цього конкретного виду готової продукції)
Виплати працівникам		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»	Програми виплат інструментами власного капіталу підприємства	Підприємству слід розкривати облікову політику стосовно виплат за кожною з таких програм
Необоротні активи, утримувані для продажу		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	Оцінка необоротного активу, групи вибуття у разі відмови від їх реалізації	за нижчою з оцінок: а) балансовою вартістю необоротного активу або групи вибуття на момент їх визнання як утримуваних для продажу, скоригованою на суми амортизації та переоцінки, які було б визнано за період його утримання для продажу; або б) вищою з оцінок: чистою вартістю реалізації необоротного активу або вартістю використання
Сегменти діяльності		
Положення (стандарт)	Види сегментів, пріоритетний вид	Встановлюється підприємством самостійно

бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами»	сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках	
	Види сегментів	– географічний виробничий; – географічний збутовий; – господарський
Біологічні активи		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»	Визначення справедливої вартості біологічних активів	Визначають методику аналізу джерел інформації з метою встановлення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції (п.14 П(С)БО 30 «Біологічні активи»: - за останньою ринковою ціною з такими активами (якщо суттєвих змін на ринку не відбулося); - за цінами на подібні активи; - за додатковими показниками.
	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).
	Об'єкт бухгалтерського обліку	вид біологічних активів; група біологічних активів
	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
Інвестиційна нерухомість		
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна	Критерії щодо розмежування операційної та інвестиційної нерухомості	Самостійно встановлюються підприємством

нерухомість»	Методи оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості	– за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити; – за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення
Фінансові результати		
Інструкція про застосування Плану рахунків	Закриття рахунку 79 та віднесення фінансових результатів на рахунок 44	– щомісячно; – щоквартально; – щорічно
Суттєвість інформації		
Про суттєвість: Лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 № 304230-04108	Визначення порогу суттєвості	визначається підприємством самостійно залежно від виду господарських операцій, об'єктів обліку, статей фінансової звітності
Фінансова звітність		
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Метод складання Звіту про рух грошових коштів	- за непрямим методом; - за прямим методом

- вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку;
- періодичності (періоду) зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- методу обчислення резерву сумнівних боргів;
- переліку створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядку оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- сегментів, пріоритетного виду сегмента, засад ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
- переліку і складу змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- порядку визначення ступеню завершеності робіт за будівельним контрактом;
- дати визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;
- бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- порогу суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;
- переоцінки необоротних активів;
- періодичності відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
- окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства.

Враховуючи зміни чинного законодавства, зазначений перелік є неповним та повинен бути доповненим, виходячи із вимог нормативно-правових актів, введених у дію після останнього перегляду Листа Міністерства фінансів України «Про облікову політику» (після 2005 року), потреб конкретного підприємства, його галузевих особливостей, встановленої власниками стратегії розвитку.

Виконання зазначених завдань можливе за рахунок введення у дію Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства від 27.06.2013 р., введених у дію Наказом Міністерства фінансів України № 635 (додаток Б).

Порівнюючи дані табл. 1.3, складеної на підставі чинного законодавства та вимог Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства можна зазначити окремі елементи облікової політики, що не знайшли свого відображення у даному документі (табл. 1.4).

Аналіз елементів облікової політики, представлених у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства, дозволяє стверджувати, що вони в основному висвітлюють методичний аспект бухгалтерського обліку.

Таблиця 1.4

Елементи облікової політики, що визначаються нормативно-правовими актам України

Елементи облікової політики, що відображені у Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства	Елементи облікової політики, що не знайшли відображення у Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства
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 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	Об'єкти основних засобів, наданих та прийнятих в оренду Оцінка об'єкта, одержаного у фінансову оренду в орендаря Період очікуваного використання об'єкта фінансової оренди Метод нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди База розподілу загальновиробничих витрат при нормальній потужності Спосіб обліку фінансових витрат Визначення суттєвості операційного циклу Визначення суттєвого часу (час, який для цілей класифікації активу як кваліфікаційного є суттєвим) Строк корисного використання гудвілу Застосування чи незастосування для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів середньозваженого валютного курсу відповідного місяця Застосування чи незастосування для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів середньозваженого валютного курсу відповідного місяця Визначення справедливої вартості біологічних активів Строк корисного використання довгострокових біологічних активів Об'єкт бухгалтерського обліку

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 і склад статей калькулювання собівартості продукції, пов'язаних із біологічними База розподілу загальногосподарських витрат рослинництва і тваринництва Закриття рахунку 79 та віднесення фінансових результатів на рахунок 44
---	---

Виняток становить такий елемент облікової політики як «періодичність та об'єкти проведення інвентаризації», що, на нашу думку, більше відноситься до організації бухгалтерського обліку, ніж до облікової політики підприємства.

Враховуючи недосконалість регулювання облікової політики на державному рівні окремими міністерствами було розроблено розпорядчі документи, що регламентують формування облікової політики підприємствами конкретних галузей та (або) специфічних об'єктів обліку. Зокрема, Міністерство аграрної політики України було затверджено Наказ № 254 від 11.04.2007 року «Про погодження облікової політики підприємства» [218]. У зазначеному нормативно-правовому акті визначаються особливості формування облікової політики для підприємств аграрного сектору (додаток В). Зазначеним нормативно-правовим актом встановлюються елементи облікової політики, що використовуються підприємствами аграрного сектору економіки та наводяться приклади розрахунку окремих показників.

Інструкцією про облік роздрібного товарообороту і товарних запасів, затвердженою Наказом Міністерства статистики України від 28.12.96 № 389 [99] визначаються способи обліку товарів, що повинні використовуватися торговельними підприємствами.

Положенням 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, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 № 1213 [200] передбачено способи розподілу прибутку підприємствами, на які розповсюджується дія зазначеного нормативно-правового акту.

Міністерством промислової політики визначено особливості формування облікової політики щодо конкретного об'єкту обліку – витрат у Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Наказом Міністерством промислової політики № 373 від 09.07.2007 р. [149]. Альтернативні способи формування інформації про витрати, передбачені зазначеним нормативно-правовим актом використовуються промисловими підприємствами при розробці розпорядчого документу про облікову політику.

Дослідження галузевих нормативно-правових актів, що регламентують окремі аспекти облікової політики дозволило встановити їх невідповідність вимогам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Наприклад, існують розбіжності щодо визначення складу загальновиробничих витрат згідно з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373 від 09.07.2007 р. (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Склад загальновиробничих витрат відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Методичні рекомендації формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373
Витрати на управління виробництвом Амортизація основних засобів загально виробничого призначення Амортизація нематеріальних активів Витрати на утримання експлуатацію та ремонт основних засобів Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень Витрати на обслуговування виробничого процесу Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього середовища Інші витрати	Витрати на управління виробництвом Амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загально виробничого призначення Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення Сума сплачених орендарем платежів Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології та організацією виробництва Витрати на обслуговування виробничого процесу Витрати на утримання та експлуатацію, технічний огляд і технічне обслуговування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загально виробничого призначення Витрати на проведення ремонтів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загально виробничого призначення Витрати на охорону праці Витрати на пожежну і сторожову охорону Витрати, пов'язані з використанням та обслуговуванням засобів сигналізації, обчислювальної техніки, за надані для виробничих потреб телекомунікаційні послуги Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, безпосередньо пов'язані із виробничим процесом Місцеві податки і збори Витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення Витрати на перевезення працівників виробничих підрозділів до місця роботи; платежі зі страхування цехового майні Витрати на створення забезпечення для відшкодування наступних операційних витрат Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення

Така ситуація часто пов'язана з тим, що галузеві нормативно-правові акти були введені у дію раніше ніж прийняті відповідні Положення (станданти) бухгалтерського обліку, розроблялися різними Міністерствами або зміни, що приймалися до нормативно-правових актів не були узгоджені між собою. У даному випадку необхідно керуватися вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», оскільки саме він має вищу юридичну силу. Проте, на нашу думку, при розробці нормативно-правових актів таких неузгодженостей доцільно уникати.

Елементи облікової політики щодо окремих об'єктів обліку регламентуються спеціальними нормативно-правовими актами, зокрема:

- Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 [147];

- Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315 [145];

- Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2 [146];

- Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 року № 561 [148].

Оцінюючи чинні нормативні акти з бухгалтерського обліку та фінансової звітності елементи облікової політики можна згрупувати наступним чином:

- 1) елементи облікової політики варіативність яких передбачена нормативними документами з бухгалтерського обліку та фінансової звітності вищих рівнів регулювання (Положення (станданти) бухгалтерського обліку);

- 2) елементи облікової політики опису яких немає у документах вищих рівнів регулювання (Положення (станданти) бухгалтерського обліку);

- 3) елементи облікової політики варіативність яких визначена нормативними документами з бухгалтерського обліку та фінансової звітності вищих рівнів регулювання (Положення (станданти) бухгалтерського обліку), але підприємство враховує особливості їх застосування, зважаючи на специфіку умов господарювання (галузевої належності, структури, видів діяльності, розмірів тощо);

- 4) елементи облікової політики, встановлені нормативними документами бухгалтерського обліку та фінансової звітності вищих рівнів регулювання (Положення (станданти) бухгалтерського обліку), але не дають змогу підприємству достовірно відобразити фінансовий стан та фінансові результати, тому підприємство застосовує інші методи оцінки, обліку і процедур;

5) елементи облікової політики варіативність яких зумовлена суперечностями і недосконалістю чинного законодавства з бухгалтерського обліку та фінансової звітності [181].

Облікова політика конкретного підприємства фіксується у розпорядчому документі про облікову політику. Його зміст, структура, особливості складання та використання буде розглянуто у наступному розділі.

Значний масив інформації, наведеної у нормативно-правових актах, спрямований на регламентацію облікової політики підприємства повинен спрощувати процес формування та використання облікової політики господарюючим суб'єктом, проте зазначені нормативно-правові акти не дозволяють відповісти на наступні питання: Хто несе відповідальність за формування облікової політики? У який термін повинна бути сформована облікова політика? Яким саме розпорядчим документом необхідно оформляти облікову політику? Якою має бути структура розпорядчого документу про облікову політику? [227, с. 59]. Такий перелік нерегламентованих аспектів облікової політики, на думку вчених, пояснюється відсутністю національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Облікова політика підприємства» [248]. Однак, після введення у дію Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства частина із перелічених питань вирішена.

Отже, удосконалення нормативно-правового забезпечення облікової політики в Україні передбачає узгодження вимог Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства із іншими нормативно-правовими актами, а також гармонізацію національного законодавства, що регламентує особливості формування та застосування облікової політики для господарюючих суб'єктів, оскільки окремі положення методичних рекомендацій (інструкцій, вказівок, листів, наказів) галузевих міністерств і відомств суперечать вимогам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

1.3. Облікова політика: визначення поняття та значення в системі обліку

Семантика¹ поняття «облікова політика» включає визначення взаємозв'язку між двома поняттями «облік» та «політика».

У загальному розумінні, облік – це процес (робота), який складається із операцій спостереження, сприйняття, вимірювання та фіксації (реєстрації) фактів, процесів, подій природи або суспільного життя [257, с. 16].

Враховуючи, що облікова політика у даному дослідженні розглядається як частина бухгалтерського обліку, наведемо визначення бухгалтерського обліку відповідно до чинного законодавства. Згідно з Законом України «Про

¹ Семантика мовна — розділ мовознавства, пов'язаний з лексикологією; вивчає значення слів і їх складових частин, словосполук і фразеологізмів.

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Поняття «політика» має широке застосування, однак у загальному розумінні сферою його використання є позначення людської діяльності, пов'язаної з взаємодією різних соціальних груп, класів, прошарків суспільства. Однією з об'єктивних передумов тісного зв'язку терміну «політика» з поняттям держави та державної влади є переклад його з грецької, який звучить як «мистецтво управляти державою». Окремі автори розглядають політику не тільки як явище, пов'язане лише з державою, відносинами на державному рівні з приводу державної влади, а і як явище, притаманне будь-якій сфері суспільного життя, у тому числі й економічній діяльності [25, с. 7]. Заслуговує на увагу твердження, що політика є організаційно-управлінською діяльністю із загального керівництва та організації суспільних процесів [163, с. 10].

Під поняттям «політика» на рівні окремого підприємства розуміють форми і методи відстежування та підтримки пріоритетів для досягнення основних цілей підприємства. Це поняття припускає наявність альтернативних напрямів, вибір яких пов'язаний з процесом прийняття економічних рішень. Умови ринкових відносин передбачають наявність альтернатив щодо вибору напрямів розвитку, обсягів виробництва, ресурсів, джерел фінансування, форм і способів інвестицій тощо. Всі ці економічні рішення врешті-решт пов'язані з поняттям «політика». У господарській практиці набули значного поширення такі поняття, як економічна, облікова, податкова, соціальна, технічна, фінансова політика тощо [296, с. 34].

Досліджуючи словосполучення «облікова політика» Н.Б. Кулакова дійшла висновку, що «у всіх без виключення тлумаченнях слова «політика» основною характеристикою є цілеспрямованість, оформлена відповідним чином діяльність, заснована на встановленні методів та форм» [273, с. 22]. Об'єднання цих понять, дозволило Т.В. Барановській отримати формальний зміст словосполучення «облікова політика» – це певний порядок дій, спрямованих на збір, обробку та надання необхідної інформації відповідним користувачам для реалізації власних інтересів у сфері бухгалтерського обліку [10, с. 76].

На законодавчому рівні, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», встановлено, що облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [214]. Таке визначення облікової політики підпадає під критику науковців [10; 140; 248]. Зокрема, вчені сходяться у поглядах щодо неправомірності включення до облікової політики принципів складання та подання фінансової звітності, оскільки підприємства не мають вибору щодо їх застосування; критично

оцінюють методи та процедури складання і подання звітності та пропонують власний варіант визначення поняття «облікова політика».

В окремих випадках, вчені [248] зазначають, що жодним нормативним документом не конкретизовано сутність зазначених принципів, методів і процедур облікової політики, тому кожен науковець і кожен бухгалтер-практик встановлює їх склад на власний розсуд. Інша група вчених [75; 223], ототожнює принципи облікової політики із принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності і зазначають, що підприємство не може самостійно обирати, які принципи застосовувати, а які – ні, оскільки усі вони є обов'язковими до виконання відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Принципи обліку – це основні засади, на яких здійснюються функції суб'єктів господарської діяльності у мікроекономічному середовищі; основа, на якій будуються методи і процедури облікової політики. Підтримуючи думку Ф.Ф. Бутинця та інших вчених, принципами облікової політики підприємства вважатимемо законодавчо закріплені принципи бухгалтерського обліку [31, с. 52; 75; 223]. Керуючись принципами обліку, підприємство формує інші елементи облікової політики – методи і процедури обліку.

Метод бухгалтерського обліку – це система прийомів, що забезпечують отримання, обробку та надання облікової інформації [228, с. 78]. Зокрема, М.С. Пушкар зазначає, що у виокремленні методів бухгалтерського обліку визначилися два підходи: адитивний та процедурний [270, с. 67]. Адитивний – загальноприйнятий підхід, який визначає систему способів, за допомогою яких відображаються господарські операції. Дискусії між ученими щодо цього підходу стосуються не лише того, скільки способів входить до системи. Більшість економістів поділяють думку про існування восьми таких способів (елементів) у бухгалтерському обліку: документація, інвентаризація, калькуляція, оцінка, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність. Інший підхід до визначення методу обліку – процедурний, розкриває механізм дії та послідовність певних видів робіт для об'єктивного відображення явищ і процесів, які відбуваються в господарській діяльності, – спостереження за об'єктами обліку, вимірювання, реєстрація, класифікація, систематизація фактів та узагальнення їх у формах звітності.

Відповідно до загальнонаукового підходу, метод – це спосіб, прийом або система прийомів для досягнення мети, проте на законодавчому рівні визначення поняття «метод (бухгалтерського обліку чи облікової політики)» відсутнє. Аналізуючи зміст окремих Положень (стандартів) бухгалтерського обліку стає зрозумілим, що формування облікової політики передбачає вибір одного із альтернативних методів обліку окремих його об'єктів (зокрема, методу нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів, способу оцінки товарів, методу нарахування резерву сумнівних боргів тощо) та визначення облікової оцінки статей фінансової звітності. Кожне

підприємство обирає з цих методів той, який дає змогу максимально точно розкрити його фінансовий стан [75; 223].

Визначення поняття «процедура» у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку також відсутнє, що породжує безліч тлумачень цього поняття та відсутність єдиних підходів при їх визначенні. Виходячи зі змісту процедури як звичного порядку дій, окремі вчені [248] вважають, що процедура передбачає саме процедурний, а не адитивний підхід до методу бухгалтерського обліку та включає спостереження, вимірювання, класифікацію й узагальнення інформації шляхом аналізу, синтезу, індукції та дедукції. Такий підхід підтверджує тезу Я.В. Соколова щодо основних складових процедури бухгалтерського обліку (інвентар, вступний баланс, журнал, Головна книга, оборотна відомість і заключний баланс) [188, с. 67]. Інші вчені до процедур складання звітності, у тому числі і облікової політики, відносять форми обліку, організацію документообороту, технологію обробки бухгалтерської інформації тощо [133, с. 16].

Синтезуючи зазначені підходи Л.Г. Бойко стверджує, що у вітчизняній обліковій практиці неможливо розмежувати поняття «методи» й «процедури» щодо облікової політики підприємства, а тому вважає їх способами деталізації елементів методу бухгалтерського обліку (табл. 1.6).

Вважаємо, що запропонований підхід у якому зазначені методичні прийоми не повною мірою співвідносяться із елементами методу бухгалтерського обліку (відсутні методичні прийоми, що деталізують такий елемент методу бухгалтерського обліку як калькуляція), окремі методичні прийоми ототожнюються із обліково-аналітичними процедурами (п. 3), а більшість обліково-аналітичних процедур для різних методичних прийомів бухгалтерського обліку є однаковими (п. 4, 8, 9, 10).

Таблиця 1.6

Методичні прийоми бухгалтерського обліку[20, с. 37]

Методичні прийоми бухгалтерського обліку	Обліково-аналітичні процедури
1. Документалістики; документування господарських операцій	Організаційні, моделюючі
2. Контроль первинних документів: Юридична обґрунтованість:	Нормативно-правові, моделюючі
- за формою і змістом	Організаційні, нормативно-правові
- взаємний контроль операцій і документів	Порівняльно-зіставлювальні, аналітичні
- логічний контроль	Логічні, лічильно-обчислювальні
3. Розрахунково-аналітичні	Розрахункові і аналітично-обчислювальні
4. Двоїстості Двоїстість відображення господарських операцій	Аналітичні, розрахункові, лічильно-обчислювальні, порівняльно-зіставлювальні
5. Система рахунків	Аналітичні, розрахункові, лічильно-

	обчислювальні, порівняльно-зіставлювальні
6. Аналітичне і синтетичне групування	Аналітичні, розрахункові, лічильно-обчислювальні, порівняльно-зіставлювальні
7. Органолептичні; Інвентаризація	Організаційні, аналітичні, розрахункові, лічильно-обчислювальні, порівняльно-зіставлювальні
8. Вибіркові спостереження	Лічильно-обчислювальні, порівняльно-зіставлювальні
9. Суцільні спостереження	Лічильно-обчислювальні, порівняльно-зіставлювальні
10. Балансово-звітні; Синтезування даних обліку у Головній книзі	Лічильно-обчислювальні, порівняльно-зіставлювальні
11. Балансове відображений стану капіталу	Розрахункові, лічильно-обчислювальні, логічні, порівняльно-зіставлювальні
12. Звітне узагальнення господарської діяльності	Розрахункові, лічильно-обчислювальні, логічні, порівняльно-зіставлювальні

Такий підхід не дозволяє повною мірою внести ясність у поняття «методичні прийоми» та «облікові процедури» та розмежувати їх, проте, іще раз підтверджує необґрунтованість визначення поняття «облікова політика», представленого у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та актуальність зазначеної проблеми.

Власне бачення взаємозв'язку між принципами, методами та процедурами облікової політики представлено у дослідженні М.Я. Чернія [282]. Розглядаючи принципи бухгалтерського обліку М.Я. Черній не відображає співвідношення та взаємозв'язок кожного із них із методами, прийомами та процедурами бухгалтерського обліку (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Взаємозв'язки між категоріями облікової політики [282]

Принципи облікової політики	Автономності, безперервної діяльності, періодичності, єдиного грошового вимірника, історичної собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, повноти висвітлення, обачності, превалювання сутності над формою, постійності			
Методи бухгалтерського обліку	Хронологічне і систематичне спостереження	Вимірювання господарських засобів, процесів	Поточне групування	Підсумкове узагальнення
Прийоми бухгалтерського обліку	Документування	Оцінка	Рахунки	Баланс
	Інвентаризація	Калькулювання	Подвійний запис	Фінансова звітність
Процедури бухгалтерського обліку	Збір, пошук, реєстрація, перевірка інформації	Вимірювання, оцінка, розрахунок	Класифікація, обробка, часткове узагальнення	Повне узагальнення, зберігання інформації

У даному дослідженні вчений ототожнює прийоми бухгалтерського обліку із елементами методу бухгалтерського обліку, у той же час до процедур бухгалтерського обліку включає більш конкретні дії, спрямовані на застосування прийомів бухгалтерського обліку. На нашу думку, такий підхід, також є неоднозначним, оскільки при визначенні прийомів бухгалтерського обліку одне поняття «елемент методу бухгалтерського обліку» просто замінюється іншим поняттям «прийом бухгалтерського обліку». Корисність такого підходу до визначення складових облікової політики підприємства полягає, на нашу думку, у відображенні взаємозв'язку та взаємозалежності між принципами, методами та процедурами бухгалтерського обліку. Тому, доречною, на наш погляд, є пропозиція П.Я. Хомина [278] відносно використання для визначення «облікової політики» поняття «система» замість «сукупність» із зазначенням взаємозв'язків між розглянутими вище категоріями.

На підставі вищевикладеної наукової дискусії щодо складових облікової політики, вважаємо за необхідне розглянути напрями удосконалення визначення поняття «облікова політика» із використанням міжнародного досвіду та врахуванням особливостей національної економіки (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

**Визначення поняття «облікова політика» у міжнародних та іноземних
нормативно-правових актах**

Нормативно-правовий акт	Визначення
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [153]	Облікові політики - конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [214]	Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності
Положення про бухгалтерський облік «Облікова політика організації» (ПБО 1/2008) Російської Федерації [199]	Під обліковою політикою організації розуміється прийнята нею сукупність способів ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісної оцінки, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності
Закон Республіки Білорусь «Про бухгалтерський облік та звітність» [171]	Облікова політика – сукупність способів і методів ведення бухгалтерського обліку, які використовуються підприємством

Аналізуючи визначення облікової політики у вітчизняних та міжнародних стандартах варто відзначити, що їх спільною особливістю є те, що облікову

політику обмежують лише складанням та поданням фінансової звітності і не поширюють на питання організації та ведення обліку. «Фінансова звітність є результатом і наслідком ведення фінансового обліку і вона може бути повною, об'єктивною і достовірною лише за умови раціональної організації та методики ведення обліку» [227, с. 30]. Такої ж думки дотримуються Т.В. Барановська [10, с. 6], М.І. Кутер [271, с. 543], О.М. Петрук [191, с. 300] та інші.

Визначення поняття «облікова політика», зазначене у Законі Республіки Білорусь «Про бухгалтерський облік та звітність» взагалі не встановлює зв'язку між обліковою політикою та звітністю підприємства і стосується лише процесу ведення бухгалтерського обліку. Визначення поняття «облікова політика» наведене у ПБО «Облікова політика організації» Російської Федерації, із перелічених у табл. 5 є, на нашу думку, більш повним та може бути використаним при удосконаленні визначення поняття «облікова політика» у чинному законодавстві.

Пропонуємо на законодавчому рівні, у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», закріпити наступне визначення облікової політики. Облікова політика підприємства – це система способів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що використовується підприємством для інформаційного забезпечення прийняття економічних рішень та передбачає найбільш достовірне відображення фактів господарської діяльності.

Враховуючи, тенденції розвитку облікової системи у напрямі гармонізації із міжнародними стандартами, можливим також є застосування у визначенні поняття «облікова політика» понять «основи», «домовленості», «правила» та «практика» за умови обов'язкового обґрунтування їх змісту у цьому ж нормативно-правовому документі або роз'ясненні до нього.

Наведені у нормативно-правових актах визначення облікової політики не повною мірою відображають її роль в обліковій системі підприємства та значимість при вирішенні облікових завдань, що ставляться перед нею на практиці.

Важко переоцінити значимість облікової політики в прийнятті економічних рішень, оскільки остання сьогодні є одним із найголовніших інструментів управління підприємством. Наголошуючи на важливості облікової політики, дуже слушно зазначає М.Л. Пятов: «... усі можливі економічні вигоди, які фірма може отримати від ведення бухгалтерського обліку, лежать у сфері облікової політики» [229]. Від вдало сформованої облікової політики багато в чому залежать ефективність управління господарською діяльністю підприємства та стратегія його розвитку у тривалій перспективі [258].

Облікова політика визначає ідеологію економіки підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що

відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик і добитися успіхів в конкурентній боротьбі. Облікова політика посилює ефективність пристосування господарюючих суб'єктів до змін у конкурентному середовищі та знижує економічні ризики [258].

Пушкар М.С. зазначає, що «облікова політика це конституція підприємства, яка передбачає права і обов'язки системи обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів» [226, с. 10]. Бутинець Ф.Ф. підкреслює, що «облікова політика підприємства – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей) [31, с. 10]. На думку В.А. Дерія, під обліковою політикою слід розуміти офіційно затверджене на підприємстві надане державою йому право вибору, з урахуванням його цілей, специфіки діяльності підприємства та чинних правових актів, відповідних методик та форм, техніки ведення бухгалтерського обліку [67, с. 10]. Аналізуючи праці П.Є. Житного [85, с. 4; 87, с. 21], відзначимо, що облікову політику автор розглядає у спрощеному вигляді як вибір форми ведення обліку, та у більш широкому розумінні – як один із методів управління діяльністю суб'єкта господарювання.

Серед переліку важливих завдань бухгалтерського обліку та облікової політики, зокрема, доцільно виділити такі:

- забезпечення збереження майна власника (власників);
- формування інформації власникам і керівництву підприємства для здійснення управління;
- забезпечення власника (власників) інформацією про фінансові результати діяльності підприємства;
- захист інтересів суспільства через загальносуспільне значення обліку [261].

Призначення облікової політики необхідно розглядати щодо призначення самого бухгалтерського обліку, складовою якого вона є. Соколов Я.В. [253, с. 234] виділяє такі завдання бухгалтерського обліку:

- 1) забезпечення збереження майна підприємства;
- 2) контроль, який забезпечує ефективне управління підприємством;
- 3) визначення (квантифікація) фінансових результатів;
- 4) перерозподіл ресурсів у галузях економіки.

Призначення облікової політики, на думку М.С. Пушкаря та М.Т. Щирби, полягає в:

- упорядкуванні облікового процесу та лібералізації системи обліку на підприємстві;

– формуванні методики обліку майна, капіталу і зобов’язань фактів господарської діяльності та результатів діяльності підприємства на основі загальноприйнятих принципів та правил;

– забезпеченні повною достовірною та неупередженою інформацією менеджменту з метою здійснення ефективного управління фінансово-господарською діяльністю підприємства та визначення стратегії його розвитку у майбутньому;

– забезпеченні формування та своєчасного надання інформації різним користувачам, яка міститься у фінансовій звітності;

– наданні обліку планомірності та послідовності;

– підвищенні ефективності ведення обліку на підприємстві [227, с. 31].

Міжнародні стандарти фінансової звітності наводять облікові політики, які, дають змогу скласти таку фінансову звітність, яка міститиме доречну та достовірну інформацію про операції, інші події та умови, до яких вони застосовуються. Такі політики не слід застосовувати, якщо вплив їх застосування є несуттєвим. Проте, неприйнятним є робити несуттєві відхилення від Міжнародних стандартів фінансової звітності або залишати їх не виправленими, щоби досягти особливого подання фінансового стану, фінансових результатів діяльності або грошових потоків суб’єкта господарювання.

Вважається, що фінансові звіти, складені з такою метою, відповідають загальним потребам більшості користувачів. А пояснюється це тим, що майже всі користувачі приймають економічні рішення, наприклад, з метою:

а) визначити, коли купувати, утримувати або ж продавати інвестиції в капітал;

б) оцінити управління та підзвітність управлінського персоналу;

в) оцінити спроможність суб’єкта господарювання сплачувати заробітну плату та надавати інші виплати своїм працівникам;

г) оцінити забезпеченість сум, позичених суб’єктові господарювання;

г) визначити податкову політику;

д) визначити суми прибутку та суму дивідендів, що підлягають розподілу;

е) підготувати та використовувати статистику національного доходу;

є) регулювати діяльність суб’єктів господарювання [110].

Таким чином, облікова політика покликана створити на кожному конкретному підприємстві таку систему обліку, яка б дала можливість надати фінансовій звітності безумовну інформацію, складену з урахуванням особливостей кожного підприємства. Тобто, облікова політика в першу чергу надає інформацію про особливості ведення бухгалтерського обліку на кожному підприємстві і, крім цього, дозволяє підрозділам підприємства дотримуватися єдиних правил бухгалтерського обліку, в яких враховані особливості діяльності підприємства [191].

За рахунок застосування облікової політики, адекватній потребам господарюючого суб’єкта можна суттєво вплинути на результати діяльності,

мати можливість оперативно приймати рішення, здійснювати фінансове та податкове планування. Дуже часто інтереси окремих користувачів не співпадають і вони вимагають різної за змістом інформації, яка б їх влаштовувала. Соколов Я.В. зазначає: «Різні групи осіб, що приймають участь в господарському процесі, переслідують неоднакові цілі, тому вибирають ті інструменти, ті методи обрахування фінансових показників, які їм вигідні» [33, с. 11]. Таким чином, інтереси користувачів інформації звітності здійснюють суттєвий вплив на формування облікової політики та потребують дослідження.

Окремі економісти стверджують, що «суть облікової політики полягає в узгодженні майнових інтересів підприємства і зовнішніх користувачів щодо розкриття облікової інформації. В умовах, коли первинні документи знаходяться у повному розпорядженні підприємства, а допуск до них зовнішніх користувачів практично виключений, підприємство отримує можливості для маніпулювання методами узагальнення первинних даних і підготовки інформації та визначення для себе необхідних фінансових результатів» [73, с. 15-16].

Варто відмітити, що не всі користувачі можуть впливати на зміст інформації. Якщо менеджери підприємства (керівники, головні бухгалтери та інші), які безпосередньо приймають участь у формуванні облікової та звітної інформації, мають можливість через встановлення певних правил облікової політики змінювати на свою користь зміст окремих показників, якщо податкові органи під страхом застосування фінансових санкцій вимагають інформації, складеної виключно за нормами податкового законодавства, то потенційні інвестори, партнери з бізнесу (постачальники, покупці), які не мають впливу на хід діяльності користуються тією інформацією, яку їм подає керівництво підприємства. Не виконує своєї основної функції зовнішній аудит, оскільки він є обов'язковим лише при підтвердженні об'єктивності показників звітності публічних акціонерних товариств [120].

Більшість зовнішніх користувачів облікової інформації не приймають безпосередньої участі в управлінні, однак вони можуть вплинути на результати подальшої діяльності підприємства. Взаємозв'язок інтересів користувачів інформації звітності та складових облікової політики наведено у табл. 1.9.

Таблиця 1.9

Вплив користувачів облікової інформації на облікову політику

Користувачі облікової інформації	Види обліку	Напрями використання облікової політики
Державні органи та установи	Податковий	Відсутні. Податкове законодавство не передбачає альтернативних варіантів обліку
Державні органи та установи, органи місцевого самоврядування, інвестори,	Фінансовий	Наявні альтернативні варіанти облікових оцінок та методів (способів) обліку активів, власного

постачальники та споживачі, громадськість, власники, менеджери		капіталу, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів
Власники, менеджери	Управлінський	Наявні альтернативні варіанти методів (способів) обліку витрат; перелік інших методів обліку активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів розробляється підприємством самостійно виходячи із потреб управління

Враховуючи, пряму залежність облікової політики підприємства від інтересів користувачів, необхідним є виділення суб'єктів інтересів підприємства. На думку Т.М. Сторожук, при розробці ієрархії суб'єктів інтересів підприємства домінуючі позиції повинні належати власнику засобів виробництва та керівництву підприємства. Важливим моментом є забезпечення можливості об'єктивно та своєчасно бачити фінансові результати від діяльності в розрізі, необхідному власнику (керівнику): у цілому по підприємству та у розрізі структурних підрозділів чи за кожним контрактом окремо. Розмір прибутків повинний відповідати інтересам власників. Але власники не завжди можуть змусити менеджерів усіх рівнів управління підприємством діяти в їх інтересах. У такому випадку саме бухгалтерський облік за допомогою своїх способів, методів, процедур, схем тощо забезпечує захист інтересів власника [261].

Хоча, іноді, реальний контроль над діяльністю підприємства може здійснюватися сторонніми структурами, наприклад, кредиторами. Присутність такого суб'єкта контролю над діяльністю підприємства можна визначити за наслідками аналізу його фінансового стану за допомогою показників питомої ваги довгострокових та короткострокових кредитів в структурі капіталу і оцінки структури кредиторів підприємства. Використання позикових коштів у великому обсязі може привести до того, що реально діяльність підприємства протягом певного періоду контролюють власники позикових засобів. Крім того, реальна політика підприємства може формуватися і реалізовуватися поза сферою його управління, наприклад, через різного роду консультативні і дорадчі органи.

Варто відмітити, що формування облікової політики на підприємстві здійснюється у межах, встановлених чинним законодавством, яким відстоюються інтереси іншого користувача облікової інформації – держави, спрямованих на зростання дохідної частини державного бюджету. Тому, формування облікової політики у межах податкового обліку є практично неможливим через відсутність альтернативних варіантів обліку, а ті варіанти обліку, що надають можливість підприємству зменшувати податкове навантаження (наприклад, метод оцінки вибуття запасів LIFO) просто

виключаються із альтернативних варіантів обліку, що можуть обиратися підприємством.

Слушно зазначає Я.Д. Крупка, що окремі групи користувачів облікової інформації мають протилежні інтереси та по різному впливають на величину фінансових показників [120]. Одні стараються їх мінімізувати, інші – бажають збільшення їх значень, і тільки окремі з них хочуть мати реальну картину. Зміст інформаційного забезпечення окремих користувачів та напрями їх впливу на основні показники діяльності підприємства подані у табл. 1.10.

Таблиця 1.10

Напрями інформаційного забезпечення різних категорій користувачів [120]

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

Виходом із даної ситуації є зважений та об'єктивний підхід до формування облікової політики, що відкриває можливості отримання достовірної інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства для усіх зацікавлених користувачів, які потребують правдивої картини ситуації на підприємстві для прийняття відповідних рішень [191]. Вимоги, які висувуються користувачами до інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, постійно підвищуються. Розвиток економічних відносин, зростання інвестицій, глобалізація економіки, а також суттєві зміни в засобах комунікації змушують учасників економічних процесів віддавати перевагу достовірній інформації [70].

Метою облікової політики у процесі ведення бухгалтерського обліку є створення оптимальної, узгодженої та впорядкованої основи для складання достовірної звітності та прийняття ефективних економічних рішень на її основі.

Більш розширено мету облікової політики розглядають М.С. Пушкар та М.Т. Щирба, у своєму дослідженні вчені зазначають, що основною метою

облікової політики є забезпечення створення інформаційної системи підприємства із врахуванням вимог законодавчих актів і нормативних документів про фінансово-майновий стан та результати діяльності, які необхідні як для внутрішніх так і зовнішніх користувачів для прийняття ними обґрунтованих управлінських рішень [227, с. 31-32].

Отже, облікова політика покликана здійснювати інформаційне моделювання господарських систем і виконує не тільки власне функції обліку та формування звітності, а й інші функції управління: планування, економічного аналізу, контролю та прогнозування [258].

Узагальнюючи вищезазначене можна стверджувати, що поняття «облікова політика» має бути переглянуто на законодавчому рівні та повинно включати наступні аспекти:

- визначати необхідність використання облікової політики не лише при складанні та поданні фінансової звітності, а й при веденні бухгалтерського обліку;
- містити складові облікової політики, що встановлені (або мають бути встановлені) чинним законодавством;
- враховувати направленість облікової політики на задоволення інформаційних потреб не тільки зовнішніх користувачів, а й внутрішніх, тобто обґрунтовувати управлінський характер облікової політики.

1.4. Складові облікової політики: об'єкти та елементи

Одним із ключових питань при дослідженні облікової політики є визначення її структурних елементів.

Складовими аспектами облікової політики в Україні є:

- 1) теоретичні засади бухгалтерського обліку – базуються на загальнонаукових основах бухгалтерського обліку та основних законодавчих актах, що регулюють діяльність в цій сфері; також включають в себе основні принципи, дотримання яких є основою відображення в обліку господарських операцій;
- 2) методика – це сукупність методів та критеріїв оцінки, що регламентують облік основних засобів та малоцінних необоротних активів, запасів, фінансових інвестицій, розрахунків, забезпечень, доходів та витрат;
- 3) практика – включає в себе безпосереднє ведення обліку на вищеперерахованих ділянках шляхом реєстрації в первинних документах та їх обробки; відображення господарських операцій згідно діючого Плану рахунків; узагальнення інформації в облікових регістрах обраної форми обліку; організація внутрішнього контролю та взаємодії бухгалтерії з іншими службами господарюючого суб'єкта [190, с. 89].

По іншому складові облікової політики розмежовує М.С. Пушкар, який включає в облікову політику:

1) теорію облікової політики, яка включає у себе принципи обліку, законодавчі акти, наукові положення конструювання інформаційної системи;

2) методологію обліку, яка складається із принципів та правил отримання, обробки, фіксації та передачі інформації, правил оцінки, ведення рахунків, критеріїв розмежування основних засобів та малоцінних швидкозношуваних предметів, порядку нарахування амортизації і зносу; порядку обліку ремонтів; оцінки запасів та готової продукції; списання витрат майбутніх періодів, порядку визначення обсягу реалізації продукції, порядку обліку і розподілу комплексних витрат і включення їх у собівартість, порядку створення статутного капіталу, формування витрат і доходів та інших питань;

3) технологію обліку, яка містить у собі такі елементи:

- План рахунків обліку;
- форми обліку;
- послідовність проходження документів та їх обробка;
- організація внутрішнього контролю;
- організація складання регістрів обліку та форм звітності;
- проведення інвентаризації майна та зобов'язань;

4) організацію обліку, яка передбачає визначення структури бухгалтерії, централізовану чи децентралізовану систему обробки інформації, розробку інструкцій, внутрішніх стандартів, способів ведення обліку, взаємодію бухгалтерії із іншими службами та інші сторони діяльності бухгалтерського апарату [226, с. 14-15].

Комбінуючи представлені складові вчені розмежовують в обліковій політиці наступні аспекти:

- методичний і організаційний [8, с. 257-248; 18, с. 106-107; 240, с. 25];
- організаційно-технічний і методичний [29, с. 363-364; 38, с. 12; 176, с. 38];
- методичний, технічний і організаційний [9, с. 70; 193, с. 308].

Вивчення чинного законодавства, зокрема Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (Розділ III «Організація та ведення бухгалтерського обліку»), дозволило встановити, що право підприємства на самостійне встановлення облікової політики, визначається одночасно із правами на самостійне визначення форми організації бухгалтерського обліку; розробки системи управлінського обліку, звітності і контролю господарських операцій; встановлення правил документообороту і технології обробки облікової інформації, додаткової системи рахунків і регістрів аналітичного обліку. Тому, вважаємо, що облікова політика підприємства та організація обліку на підприємстві є взаємопов'язаними поняттями, проте різними за своїм змістом.

Підтверджує цю тезу зміст Листа Міністерства фінансів України «Про облікову політику», яким чітко встановлено перелік елементів облікової політики, що мають бути відображені у розпорядчому документі про облікову політику - відповідно до зазначених науковцями аспектів облікової

політики усі вони відносяться до методичного аспекту [216], аналогічна інформація щодо складових облікової політики наводиться у інших нормативно-правових актах [200] та Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства [150].

Виходячи із вищевикладеного у даному дослідженні поняття «облікова політика» включає лише методичний аспект, оскільки усі інші її аспекти (технічний, організаційний) автор вважає за необхідне відносити до аспектів організації обліку на підприємстві та не включає їх до облікової політики підприємства (рис. 1.3).

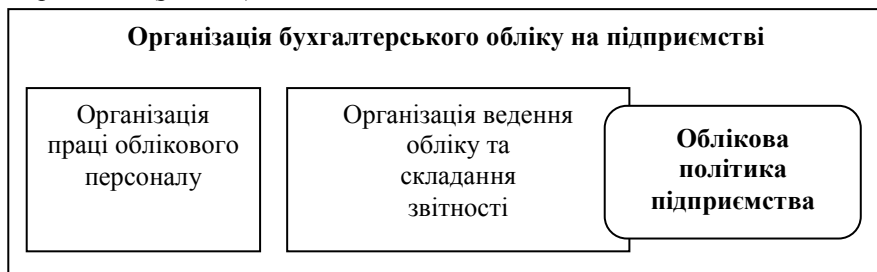


Рис. 1.3. Співвідношення організації обліку та облікової політики підприємства

Таким чином, облікова політика підприємства регламентує методику ведення бухгалтерського обліку, а організація обліку передбачає організацію облікового процесу та праці облікового апарату.

Такий підхід не є однозначним, оскільки, окремими вченими обґрунтовується теза про те, що поняття «облікової політики» є ширшим за поняття «організація обліку» та включає до свого складу останню [20, с. 19; 278].

Тезу про те, що облікова політика є частиною організацію обліку на підприємстві, затверджено і на законодавчому рівні. Зокрема, у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства (п. 1.3), зазначається, що «облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві».

У даному дослідженні облікова політика підприємства розглядається як частина організації обліку, і не повинна включати в себе:

- тип організаційної структури апарату бухгалтерії (простий, лінійно-штабний, комбінований);
- форму ведення фінансового обліку;
- організацію внутрішньогосподарського (управлінського) обліку;
- відбір облікових номенклатур тієї інформації, яка потрібна для відображення об'єктів бухгалтерського й особливо управлінського обліку;
- визначення форм і змісту альбомів первинних документів, облікових реєстрів, звітності, графіків документообороту, бухгалтерського діловодства;

– обрання оптимального варіанту комплексу взаємопов'язаних, сумісних засобів обчислювальної й оргтехніки, програмного забезпечення, вирішення інших важливих питань, пов'язаних з упровадженням системи «людина – машина – середовище»;

– розробку організаційних регламентів: положень про бухгалтерію підприємства та кожний топологічний її підрозділ, посадових інструкцій для кожного виконавця, відповідних зведених, структурних та індивідуальних графіків виконання облікових робіт, регламентів окремих облікових операцій, які виконують працівники інших структурних підрозділів підприємства (начальники цехів, завідувачі складами та ін.);

– створення системи матеріальної відповідальності, яка б поєднувала вимоги загальнодержавних та внутрішньогосподарських нормативно-правових актів щодо переліку матеріально-відповідальних осіб, укладання договорів, що передбачають індивідуальну чи колективну (бригадну), повну чи обмежену відповідальність, умови її настання, порядок визначення тощо, регламентація процесу тимчасової заміни чи звільнення матеріально відповідальних осіб;

– розробку обґрунтованих регламентів внутрішньогосподарських ревізій, інвентаризацій, інших форм і методів контролю, а також комплексу аналітичних робіт.

У процесі визначення об'єктів та елементів облікової політики автор даного дослідження поділяє позицію М.С. Пушкаря та М.Т. Щирби [227, с. 63], Т.В. Барановської [11, с. 19-21]. Об'єктом облікової політики підприємства є об'єкт обліку, щодо якого нормативно-правовими документами передбачено альтернативні варіанти обліку. 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. Співвідношення об'єктів та елементів облікової політики, а також їх види наведено на рис. 1.4.

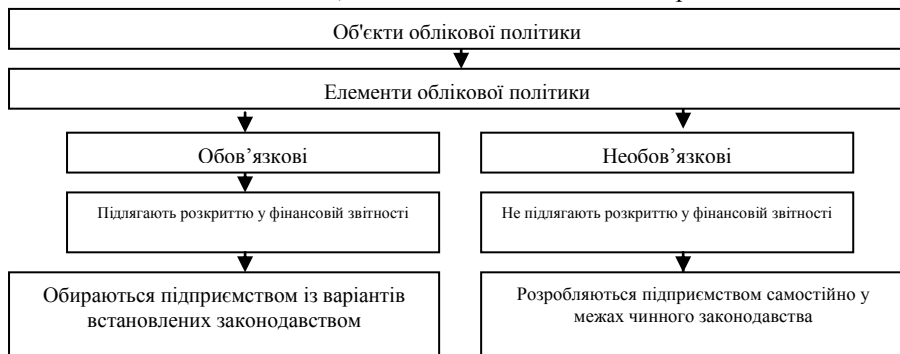


Рис. 1.4. Об'єкти та елементи облікової політики за Т.В. Барановською [11, с. 19]

У даному випадку Т.В. Барановська до елементів облікової політики включає їх обидва види: 1) елементи облікової політики, що обираються підприємством із запропонованих на законодавчому рівні альтернатив; 2) елементи облікової політики, що розробляються підприємством самостійно.

Недоліком запропонованої класифікації, на нашу думку, є відсутність в обліку поняття, яке б повною мірою характеризувало першу групу елементів облікової політики та було введено до облікової термінології, вирішення зазначеної проблеми дозволило б удосконалити понятійний апарат облікової політики.

Вважаємо, поняття «елементи облікової політики» включає у себе дві складових: власне (безпосередньо) елементи облікової політики та облікові оцінки.

У даному випадку, власне елементами облікової політики є способи, методи, прийоми обліку окремих об'єктів, що обираються підприємством із альтернативних варіантів, наведених у нормативно-правових актах (наприклад, методи нарахування амортизації основних засобів, методи оцінки вибуття запасів, способи обліку готової продукції).

Облікові оцінки встановлюються підприємством самостійно у межах чинного законодавства та мають, зазвичай, числовий вираз (наприклад, тривалість операційного циклу, межа суттєвості при складанні звітності, ліквідаційна вартість основних засобів).

МСА 540 «Аудиторська перевірка облікових оцінок» передбачено, що до облікових оцінок включаються суми показників бухгалтерської звітності, що були розраховані керівництвом підприємства, та є припустимими відповідно до положень бухгалтерського обліку за неможливості визначення їх точних значень. Співвідношення між елементами облікової політики та обліковими оцінками ілюструє рис. 1.5.

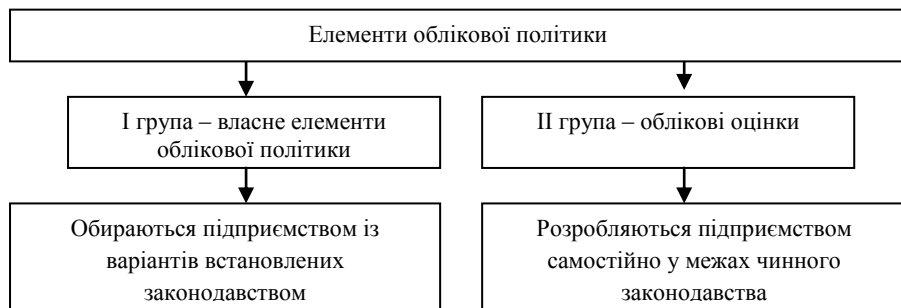


Рис. 1.5. Співвідношення між елементами облікової політики та обліковими оцінками

Облікові оцінки становлять частину бухгалтерської системи підприємства, здебільшого вони враховують норми, що ґрунтуються на досвіді роботи самого підприємства. Наприклад, створення різних резервів (на виконання гарантійних зобов'язань, на виплату відпусток, страховий резерв тощо). У такому разі керівництво підприємства має контролювати виконання єдиного підходу до розрахунку облікових оцінок. Розрізняють такі види облікових оцінок (рис. 1.6).

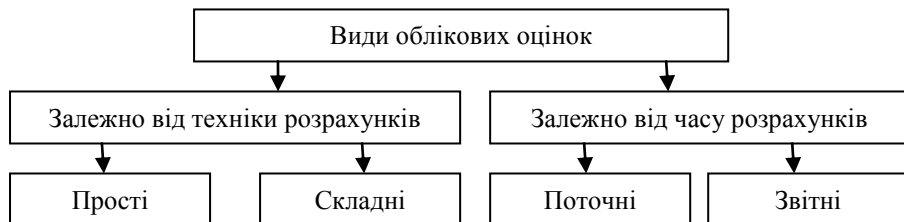


Рис. 1.6. Класифікація облікових оцінок [298, с. 98]

Прості облікові оцінки розраховуються на основі будь-якого одного розрахунку. Наприклад, резервний капітал розраховується на підставі фіксованого відсотка до отриманого прибутку; орендна плата, що включається до витрат звітного періоду, визначається в сумі, вказаний у договорі.

Складні облікові оцінки розраховуються на основі декількох показників з використанням спеціальних прогнозів. Наприклад, оцінка можливих втрат від знецінення вартості товарно-матеріальних запасів може потребувати серйозного аналізу поточних даних і прогнозування майбутніх обсягів реалізації. Складні оцінки можуть вимагати високого рівня спеціальних знань для розрахунку.

Поточні облікові оцінки відображаються на рахунках бухгалтерського обліку з тією періодичністю, що й заповнення самих регістрів бухгалтерського обліку. Наприклад, нарахування резерву на виплату відпусток.

Звітні облікові оцінки відображаються тільки під час складання бухгалтерської звітності й до кінця поточного року не виконуються. Наприклад, нарахування резерву під знецінення вкладень у цінні папери.

Таким чином, об'єкти облікової політики у більшості випадків співпадають із об'єктами бухгалтерського обліку (ними є активи, власний капітал, зобов'язання, доходи, витрати та фінансові результати), елементами облікової політики є альтернативні варіанти обліку окремих об'єктів, передбачених нормативно-правовими актами (наприклад, визначення межі суттєвості при складанні звітності, методи оцінки вибуття запасів, методи нарахування амортизації основних засобів і т.д.); до облікових оцінок

включаються суми показників бухгалтерської звітності, що були розраховані керівництвом підприємства, та є припустимими відповідно до положень бухгалтерського обліку за неможливості визначення їх точних значень.

1.5. Зміни облікової політики та облікові оцінки

Один із основоположних принципів підготовки фінансової звітності - принцип послідовності – передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної ним облікової політики (ст. 4. Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»). За його допомогою 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 потоків. Передумовою порівнянності є подання відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику та її зміни.

Відповідно до вимог п. 4. та п. 5 розділу III «Якісні характеристики фінансової звітності та принципи її підготовки» Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати:

- фінансові звіти підприємства за різні періоди;
- фінансові звіти різних підприємств.

Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни. Установлення і зміни облікової політики підприємства здійснюються підприємством, яке визначає її за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів.

Проте це не означає, що визначивши підходи до обліку активів чи зобов'язань, підприємство вже не вправі їх змінити. Підприємство повинно мати поважні причини, щоб змінити той чи інший елемент облікової політики, а самі зміни в ній повинні бути обґрунтовані, оцінені у вартісному виразі й оформлені наказом керівника.

Згідно зі ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», змінити облікову політику підприємство може тільки у виключних випадках, прямо встановлених Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Перегляд облікової політики має бути обґрунтований, а усі зміни розкрито у фінансовій звітності (ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»).

Випадки, коли може бути внесено зміни до облікової політики, наведено в п. 9 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», а саме при зміні статутних вимог та зміні вимог

органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Перегляд окремих положень облікової політики можливий також за наявності впевненості підприємства в тому, що такі зміни забезпечать більш достовірне відображення подій або господарських операцій у його фінансовій звітності.

Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для: подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій та (або) подій або операцій, які не відбувалися раніше.

Облікова політика застосовується щодо подій та операцій з моменту їх виникнення, за винятком випадків, передбачених п. 13 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». У ньому зазначено, якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Датою зміни облікової політики може бути будь-яка, обрана підприємством. Однак з практичної точки зору найбільш прийнятним є 1 січня (початок фінансового року), оскільки коригування облікової політики з початку нового звітного року забезпечить послідовність облікового процесу протягом цього періоду та більшу порівнянність показників фінансової звітності. У міжнародному стандарті міститься прив'язка такого застосування до дати початку звітного періоду. Розбіжність стає суттєвою з огляду на те, що національним обліковим законодавством не встановлено обмеження на застосування зміненої політики лише з початку звітного періоду [248].

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. 1.7).

Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом: коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року; повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів. У міжнародній практиці такий механізм визначено як ретроспективний метод коригування фінансової звітності. При цьому ретроспективне відображення змін полягає в застосуванні новообраної облікової політики до подій та операцій так, неначе така нова облікова політика застосовувалася завжди, а не з моменту її встановлення. Тобто коригування впливає на показники не тільки поточного та майбутніх періодів, а й на показники попередніх звітних періодів.

Ретроспективний підхід до змін в обліковій політиці, запропонований Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», має низку невирішених питань. Зокрема, при внесенні змін до облікової політики із використанням запропонованого способу, крім сальдо нерозподіленого прибутку мають змінюватися ще й

статті активів, власного капіталу або зобов'язань, адже лише так буде виконуватися балансове рівняння.

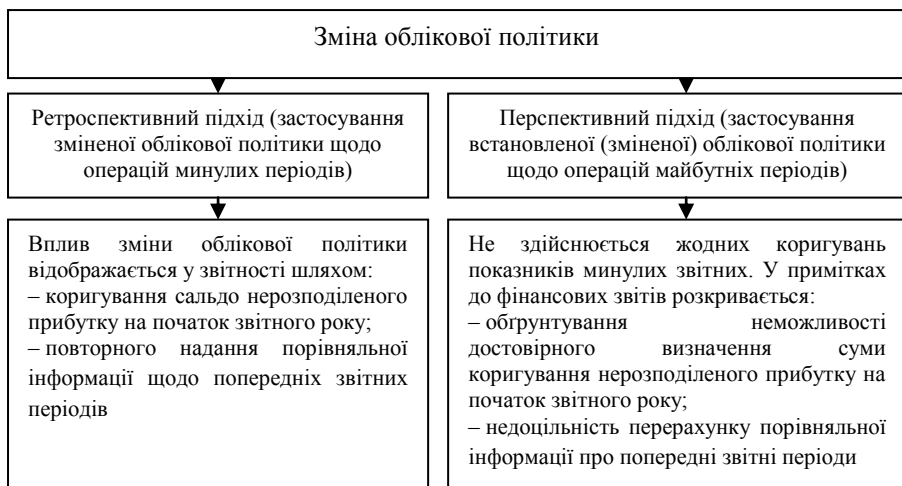


Рис. 1.7. Порядок зміни облікової політики відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»

Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, (розділ III «Зміна облікової політики»), передбачено, що:

1) 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;

2) 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) 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.

Механізм відображення виправлень у фінансовій звітності за вимогами міжнародних стандартів наведено у табл. 1.11.

Таблиця 1.11

Відображення виправлень в фінансовій звітності згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності [153]

Зміни	Коригування
Облікова політика	Коригувати залишок кожного компоненту активів, зобов'язань та власного капіталу на початок періоду, на який вона впливає, за самий перший поданий попередній період та інші порівнювальні суми, інформація про які розкрита за кожний поданий попередній період таким чином, наче нова облікова політика застосовувалася завжди.
Облікова оцінка	Коригування балансової вартості відповідного активу, зобов'язання або статті власного капіталу в період зміни та майбутні періоди, яких стосується дана зміна

Зазначений спосіб коригування фінансової звітності в результаті зміни облікової політики (табл. 1.11) дозволяє здійснити виправлення так, ніби «нова» облікова політика застосовувалася завжди, забезпечує порівнянність фінансової звітності за різні періоди і сприяє більш наочному і детальному дослідженню змін, викликаних зміною облікової політики. Такий підхід дозволяє не тільки визначити суму відхилення, але й «зважити» всі переваги і недоліки «нової» оцінки стосовно «старої».

Також варто зауважити, що порядок повторного подання інформації про зміни у обліковій політиці Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» не конкретизовано і не містить ніяких пояснень щодо порядку його застосування. У той же час, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» (п. 39) зазначено, що суб'єкт господарювання, який розкриває порівняльну інформацію, подає, як мінімум, два звіти про фінансовий стан, по два з усіх інших звітів, та відповідні примітки. Якщо суб'єкт господарювання застосує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей своєї фінансової звітності або коли він перекласифікує статті у своїй фінансовій звітності, він подає, щонайменше, три звіти про фінансовий стан, по два з усіх інших звітів та відповідні примітки. Суб'єкт господарювання подає звіти про фінансовий стан:

- на кінець поточного періоду;
- на кінець попереднього періоду (який є початком поточного періоду);
- на початок першого з представлених періодів.

Відповідно до п. 22. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», у разі зміни в обліковій політиці підприємству слід розкривати:

- причини та суть зміни;
- суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення;

– факт повторного подання порівнянної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахунку.

При формулюванні вимог до розкриття інформації про зміни облікової політики Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» не було охоплено вимогу Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» про «розкриття сум коригування показників звітності, пов'язаних з періодами, що передують відображенням, наскільки можливо», що могла б частково компенсувати обмеженість ретроспективного підходу в українському трактуванні, об'єктивно зумовлену структурою вітчизняної звітності, коли користувач має змогу для аналізу отримувати співставні показники лише на початок та кінець звітного періоду.

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

Зміни та доповнення облікової політики оформляються в тому ж порядку, що і вже прийнята підприємством облікова політика - відповідним розпорядчим документом - наказом (розпорядженням), яким, власне, і коригується базовий наказ (розпорядження) про облікову політику підприємства. У ситуації, коли внесені до облікової політики зміни за обсягом охоплюють більшу частину тексту або суттєво впливають на її зміст, на законодавчому рівні рекомендується розпорядчий документ про облікову політику підприємства повністю викласти в новій редакції [216].

Водночас, часто на практиці важко розмежувати перегляд облікової політики та зміни облікових оцінок. Оскільки, порядок відображення у фінансовій звітності підприємства змін в облікових оцінках відрізняється від порядку коригування звітності у зв'язку з переглядом облікової політики. Адже наслідки зміни облікових оцінок показують у фінансовій звітності в періоді, в якому відбулася така зміна, а також у подальших звітних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди (п. 8 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»). Це означає, що перегляд облікових оцінок не спричинює коригування нерозподіленого прибутку минулих періодів та необхідності повторного подання порівнянної інформації, оскільки стосується поточного та майбутнього періодів, а вплив таких змін відображається відповідно в поточному та подальших звітних періодах. Таким чином, зміни в облікових оцінках не спричиняють ретроспективного перерахунку відповідних показників фінансової звітності.

Отже, зміни облікової політики та облікових оцінок регламентовано міжнародним та вітчизняним законодавством. Проте, неузгодженість між окремими нормативно-правовими актами щодо регламентації порядку зміни облікової політики та облікових оцінок зумовлює проблеми при коригуванні показників обліку та звітності. Гармонізація вітчизняного та міжнародного законодавства, що регламентує окреслені питання, а також взаємоузгодженість вимог Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку дозволить підвищити достовірність звітної інформації та зробити її більш порівняною та, як результат, кориснішою для прийняття стратегічних та поточних рішень.

Висновки до першого розділу

1. Офіційно поняття «облікова політика» (accounting policy) у міжнародну практику обліку введено Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 1 «Розкриття облікової політики» у 1975 р. Зокрема, відповідно до першої редакції Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 «Розкриття облікової політики», облікова політика – це певні принципи, основи, домовленості, правила та практика, прийняті підприємством для складання та подання фінансових звітів.

2. Вітчизняний бухгалтерський облік за радянських часів історично розвивався за активної участі держави. Інструментом нормативного регулювання була інструкція, що містила правила його ведення та охоплювала всю методичну базу з урахуванням галузових особливостей. До початку ринкових реформ необхідності в розробці облікової політики у вітчизняних підприємств не виникало, оскільки законодавство, що регулює організацію бухгалтерського обліку, не передбачало можливості декількох варіантів відображення в обліку та звітності одних і тих же господарських операцій.

3. Поява поняття «облікова політика» у бухгалтерському обліку пострадянських країн і його офіційне закріплення, пов'язана з процесами реформування бухгалтерського обліку відповідно до ринкових відносин шляхом гармонізації його з міжнародними стандартами.

Причини виникнення та розвитку облікової політики у вітчизняному обліку пов'язані з:

- розширенням видів діяльності та організаційно-правових форм ведення бізнесу в умовах ринкової економіки;
- переходом України на національні стандарти бухгалтерського обліку, що мають у своїй основі міжнародні розробки у цій галузі;
- наданням в законодавчих актах альтернативних варіантів організації та ведення бухгалтерського обліку;
- зміною ролі бухгалтера в господарському житті підприємства від простого реєстратора господарських операцій до активного її учасника.

4. Облікова політика підприємства є тим важливим інструментом, завдяки якому існує можливість розумного поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку. Формування та застосування облікової політики відбувається на п'яти рівнях, до яких відносяться: міжнародна облікова політика, міждержавна облікова політика, державна облікова політика, галузева облікова політика, облікова політика підприємства. Кожен рівень облікової політики передбачає наявність нормативно-правового забезпечення, спрямованого на регламентацію різних аспектів облікової політики.

5. Удосконалення нормативно-правового забезпечення облікової політики в Україні передбачає внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» - у частині визначення поняття «облікова політика» та до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, шляхом доповнення елементів облікової політики підприємства, що передбачені Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, проте не увійшли до змісту зазначеного нормативно-правового акту. Також необхідно гармонізувати національне законодавство, що регламентує особливості формування та застосування облікової політики для господарюючих суб'єктів, оскільки окремі положення методичних рекомендацій (інструкцій, вказівок, листів, наказів) галузевих міністерств і відомств суперечать вимогам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

6. Поняття «облікова політика» має бути переглянуто на законодавчому рівні та повинно включати наступні аспекти:

- визначати необхідність використання облікової політики не лише при складанні та поданні фінансової звітності, а й при веденні бухгалтерського обліку;

- містити складові облікової політики, що встановлені (або мають бути встановлені) чинним законодавством;

- враховувати направленість облікової політики на задоволення інформаційних потреб не тільки зовнішніх користувачів, а й внутрішніх, тобто обґрунтовувати управлінський характер облікової політики.

7. Складовими облікової політики в Україні є об'єкти облікової політики, елементи облікової політики та облікові оцінки. Об'єкти облікової політики у більшості випадків співпадають із об'єктами бухгалтерського обліку (ними є активи, власний капітал, зобов'язання, доходи, витрати та фінансові результати), елементами облікової політики є альтернативні варіанти обліку окремих об'єктів, передбачених нормативно-правовими актами (наприклад, визначення межі суттєвості при складанні звітності, методи оцінки вибуття запасів, методи нарахування амортизації основних засобів і т.д.); до облікових оцінок включаються суми показників бухгалтерської звітності, що були розраховані керівництвом підприємства, та є припустимими відповідно

до положень бухгалтерського обліку за неможливості визначення їх точних значень.

8. Визначивши підходи до обліку активів чи зобов'язань, підприємство може їх змінити, проте підприємство повинно мати поважні причини, щоб змінити той чи інший елемент облікової політики, а самі зміни в ній повинні бути обґрунтовані. Зміни облікової політики та облікових оцінок регламентовано міжнародним та вітчизняним законодавством. Проте, неузгодженість між окремими нормативно-правовими актами щодо регламентації порядку зміни облікової політики та облікових оцінок зумовлює проблеми при коригуванні показників обліку та звітності. Гармонізація вітчизняного та міжнародного законодавства, що регламентує окреслені питання, а також взаємоузгодженість вимог Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку дозволить підвищити достовірність звітної інформації та зробити її більш порівняною та, як результат, кориснішою для прийняття стратегічних та поточних рішень.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ЯК СКЛАДОВА СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ

2.1. Облікова політика у системі інших політик підприємства

Досвід країн з розвиненими ринковими відносинами свідчить про те, що важливою складовою загального механізму управління господарською діяльністю підприємств є уміло сформована облікова політика. Облікова політика визначає ідеологію господарювання підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик і добитися успіхів в конкурентній боротьбі [224].

Основою будь-якої цивілізації є розробка і реалізація різних видів рішень, пов'язаних із окремою особою чи організаційною структурою. Рішення мають цільову спрямованість, вони розробляються і реалізуються особами, що мають різні наміри, важелі впливу, рівень підготовки.

До економічних рішень належать рішення, що приймаються фізичними та (або) юридичними особами, державними установами, громадськими організаціями та впливають на діяльність підприємства. Прийняття обґрунтованих економічних рішень можливе лише за допомогою релевантної інформації, яка об'єктивно відображає економічну ситуацію, що склалася на підприємствах. Основною складовою інформаційного забезпечення діяльності підприємств є інформація, що накопичується у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності і формується на підставі чинного законодавства та обраної підприємством облікової політики.

Використання облікової політики при формуванні показників фінансової звітності здійснюється шляхом обрання одного із альтернативних способів обліку, запропонованих чинним законодавством та спрямоване на створення інформаційного забезпечення прийняття рішень.

Визначення змістовного наповнення поняття «облікова політика в системі управління» проведено за схемою: цілі облікової політики – взаємообумовленість функцій менеджменту та облікової політики – економічні рішення на які впливає обрана підприємством облікова політика – співвідношення облікової політики із іншими видами політик на підприємстві (рис. 2.1).

Конкретизуючи мету облікової політики та напрями її впливу на систему управління вітчизняні та зарубіжні вчені зазначають, що облікова політика є інструментом досягнення різноманітних цілей підприємства, спрямованих на покращення його діяльності.



Рис. 2.1. Облікова політика підприємства в системі управління

Зокрема, Т.В. Барановська зазначає, що облікова політика підприємств може відігравати значну роль у становленні власників як реального апарату влади на підприємстві, як інструмент організації бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю на підприємстві відповідно до його інтересів [10, с. 14].

Міщенко С.М. зазначає, що облікова політика є інструментом податкового планування, резервом підвищення ефективності діяльності, управління фінансовими ресурсами суб'єкта господарювання [160, с. 18].

Лялькова Є.Є. вказує, що однією з основних переваг, яку одержують господарюючі суб'єкти від використання облікової політики є зростання їх конкурентоздатності [138, с. 19].

Залишкіна Т.А. [94, с. 17-18] виділяє наступні напрями використання облікової політики:

- 1) інструмент управління затратами, фінансовими результатами, значенням статей звітності і фінансовим станом;
- 2) інструмент управління обсягом нарахованих податків;
- 3) інструмент практичного розв'язання протиріч нормативних актів з бухгалтерського обліку;
- 4) інструмент уніфікації облікових процедур і зниження їх трудомісткості.

Легенчук С.Ф. також виділяє чотири цілі формування облікової політики, виконання яких забезпечує підвищення ефективності її використання: раціоналізація грошових потоків, зниження трудомісткості обліку, формування привабливої звітності, наближення до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності [132].

Гомбоєва А.Н. [57, с. 9] зазначає, що облікова політика є важливішим інструментом оптимізації податкового навантаження підприємства.

Досліджуючи взаємозв'язок облікової політики із системою управління підприємством варто пам'ятати, що безпосередньо на самі управлінські рішення впливають: масштаби, кількість, структура проблем, які розв'язуються; зв'язок між ними; методи управління; організаційні принципи; складність управлінської роботи, частина її самостійності та ступінь відповідальності; ризикованість рішень, відповідальність суб'єктів й об'єктів управління, а також зацікавленість в досягненні мети [182].

Процес прийняття економічних рішень на основі обліково-звітної інформації, сформованої на підставі обраної підприємством облікової політики зумовлений взаємоузгодженістю функцій менеджменту, етапів процесу прийняття рішень зі складовими облікової політики підприємства.

Управлінську систему підприємства необхідно розглядати як динамічний процес, бо її форми, методи і функції перебувають під впливом багатьох факторів, як зовнішнього так і внутрішнього характеру, що впливають безпосередньо на ефективність діяльності підприємства. А ефективність діяльності підприємства, в свою чергу, залежить від ефективності процесу управління ним. Діяльність будь-якого підприємства здійснюється з метою

отримання певних результатів, які досягають за допомогою управління, що, в свою чергу, являє собою сукупність цілеспрямованих дій з досягнення бажаних результатів [88].

Виходячи з того, що облік є складовою інформаційного забезпечення управління, тобто одним із способів досягнення поставлених цілей перед керованою системою та використання під час планування, прогнозування, організація, регулювання, мотивація, контроль, аналіз, оцінювання та прийняття рішення, можна стверджувати, що за допомогою облікової політики можна безпосередньо впливати на процес управління підприємством [256, с. 8].

Облікова політика як складова обліку має за мету створення інформаційних передумов та реальних можливостей для цілеспрямованого здійснення інших функцій управління – планування, контролю, аналізу, регулювання, стимулювання. Вони виконуються в певній логічній послідовності, що зумовлено змістом і стадійністю сукупного управлінського процесу, його технологією [239].

Функція управління – планування, є початковою стадією процесу управління, що передбачає формування економічних цілей підприємства, їх обґрунтування на підставі даних аналізу. На цій стадії підприємством здійснюється оцінка отриманих за попередній період результатів, виявляються резерви розвитку, розроблюються кількісні економічні моделі бажаного стану господарюючого суб'єкта. Загалом процес планування є видом, сферою діяльності органів управління щодо передбачення майбутнього стану економіки на основі врахування дії законів розвитку природи і суспільства, а також тенденцій розвитку підприємства, галузі і національної економіки. Процес планування полягає у визначенні мети, якої прагне досягнути підприємство за певний період, а також засобів, шляхів та умов її досягнення [13, с. 234]. Планування виступає певною сферою діяльності господарюючого суб'єкта щодо передбачення та прогнозування майбутніх подій, використовуючи для цього певні шляхи, прийоми та методи для їх досягнення.

Функції організації, координації та мотивації складають зміст другої стадії управлінського процесу. У процесі здійснення господарської діяльності необхідно організовувати та координувати дії, тобто встановлювати гармонію між частинами системи.

На третій, заключній, стадії здійснюється функція контролю. У процесі контролю не тільки констатують певні факти, але й виявляють причини недоліків і розробляють заходи з метою їх усунення, розробляються схеми стимулювання та підвищення мотивації. Контроль дає можливість забезпечити зворотний зв'язок [36, с. 7].

Функції планування, організації, координації, мотивації, контролю так чи інакше, більшою чи меншою мірою, але обов'язково інтегруються й складають циклічний процес управління.

Проте, часто вчені звертають увагу на відокремленість обліку від функцій управління. Зокрема, І. Рузмаїкіна, обґрунтовує зазначену тезу через неузгодженість змісту планової та облікової моделей багатьох економічних об'єктів [239].

Виходячи із того, що у даному дослідженні бухгалтерський облік та облікова політика як його складова розглядаються як інструменти створення інформаційного забезпечення управління, а не однією із його функцій, вважаємо, що функції обліку повинні підпорядковуватися функціям управління, які є первинними при формуванні системи інформаційного забезпечення підприємства.

Таким чином, інформація фінансової звітності як результату застосування облікової політики, з одного боку, є наслідком ефективної чи неефективної діяльності, а з іншого – значною мірою залежить від того, на скільки вдало обрана облікова політика, та якою є мета її формування. Виходячи з цього, необхідно докласти максимум зусиль для того, щоб облікова політика була дієвим важелем впливу на досягнення стратегії розвитку підприємства, бухгалтерський облік був активним учасником функціонування підприємства та елементом системи його управління, а також забезпечував користувачів достовірною та неупередженою інформацією про стан та результати діяльності підприємства [48].

Узагальнений перелік економічних рішень, що приймаються на основі використанням фінансової звітності, сформованої за допомогою обраної облікової політики наведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Економічні рішення на які впливає обрана підприємством облікова політика

Рішення, що приймаються	Суб'єкти, що приймають рішення	Інформаційні потреби суб'єктів при прийнятті рішень	Вплив облікової політики на форми звітності, що забезпечують користувачів інформацією для прийняття рішень
Придбання, продаж, володіння цінними паперами Участь у капіталі підприємства Оцінка якості управління Визначення суми дивідендів	Інвестори, власники	Інформація щодо стану та можливих змін розміру корпоративних прав	Баланс (Звіт про фінансовий стан) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) Звіт про власний капітал
Поточне керівництво підприємством та планування	Керівництво підприємства	Визначення теперішнього фінансового стану підприємства Формування стратегії подальшого	Баланс (Звіт про фінансовий стан) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) Звіт про рух

		функціонування	грошових коштів
Рішення щодо початку, продовження, припинення подальшої співпраці	Покупці, замовники	Оцінка здатності підприємства вчасно виконувати договірні зобов'язання	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) Звіт про рух грошових коштів
Рішення щодо надання кредитів Рішення щодо початку, продовження, припинення подальшої співпраці	Банки, постачальники, інші кредитори	Забезпечення зобов'язань Оцінка здатності підприємства вчасно погашати свої борги	Баланс (Звіт про фінансовий стан) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) Звіт про рух грошових коштів
Прийняття рішень про подальше працевлаштування на даному підприємстві чи зміну місця роботи	Працівники	Оцінка здатності підприємства вчасно погашати заборгованість з оплати праці	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
Рішення про проведення додаткових перевірок	Податкові органи та органи соціального страхування	Оцінка здатності підприємства вчасно виконувати покладені на нього зобов'язання	Баланс (Звіт про фінансовий стан) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
Рішення щодо підтримки конкретної галузі економіки	Органи статистики	Вихідна інформація для формування макропоказників	Баланс (Звіт про фінансовий стан) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
Рішення про продовження (припинення) діяльності підприємства у зв'язку із впливом на навколишнє середовище	Громадськість	Інформація щодо стану охорони навколишнього середовища	Баланс (Звіт про фінансовий стан) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

Отже, інформація табл. 2.1 ілюструє різноспрямованість рішень, що приймаються на основі аналітичних показників, розрахованих на підставі фінансової звітності, сформованої на підставі обраних підприємством елементів облікової політики.

Види економічних рішень, представлені у табл. 2.1. ілюструють взаємозв'язок облікової політики із іншими видами політик на підприємстві, зокрема, амортизаційною, дивідендною, маркетингово-збутовою, фінансовою, ціноюю.

Амортизаційна політика - це управління процесом відтворення основного капіталу, направлене на підвищення технічного рівня виробництва, запобігання надмірному зносу його активної частини, вдосконалення видової, технологічної і вікової структури основного капіталу, нарощування основного капіталу і об'єму випуску продукції, підвищення продуктивності праці і зниження собівартості продукції, максимізацію прибутку і

активізацію інвестиційної діяльності підприємств [184, с. 12]. Основні елементи амортизаційної політики на макро- і мікро рівнях відображено в систематизованому вигляді на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Основні елементи амортизаційної політики на макро- та мікрорівні [212]

При здійсненні амортизаційної політики на мікрорівні йде процес оновлення активної частини основного капіталу і підвищується технічний рівень виробництва. Все це, у свою чергу, створює достатні передумови для зниження собівартості продукції і максимізації прибутку, які є основними напрямками стійкої діяльності підприємств [82]. Основними складовими амортизаційної політики на рівні підприємства є:

- 1) проведення переоцінки основних засобів;
- 2) визначення термінів корисного використання основних засобів, граничні терміни використання яких встановлено Податковим кодексом України;
- 3) вибір та застосування методів нарахування амортизації, передбачених чинним законодавством;

4) мінімізація морального і фізичного зносу основних засобів шляхом впровадження нової техніки і технологій, вдосконалення ремонтно-експлуатаційного обслуговування, диференціації термінів корисного використання залежно від зносу та ін.;

5) вибір найбільш ефективних форм відтворення основних засобів за рахунок здійснення своєчасного і якісного технічного переозброєння, реконструкції і модернізації виробництва.

Як видно із наведеного переліку, перші три складові амортизаційної політики пов'язані із обліковою політикою підприємства та відображаються у розпорядчому документі про облікову політику.

Дивідендна політика підприємства - це сукупність стратегічних і поточних рішень щодо розподілу результатів діяльності акціонерного підприємства. В цілому дивідендну політику можна трактувати як сукупність заходів, щодо розподілу чистого прибутку на зарезервовану та споживчу частини [136].

Основними чинниками, що впливають на дивідендну політику підприємства є:

- фінансова стратегія підприємства;
- умови діяльності; склад інвесторів та їх інтереси в отриманні доходу;
- податкові наслідки; вартість та структура капіталу підприємства;
- прибутковість акціонерного капіталу та наявність альтернатив вкладення акціонерного капіталу;
- законодавчі пріоритети та державна політика в галузі розподілу прибутку акціонерних товариств [178, с. 18].

Проектом наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства» [150], передбачено, що облік розподілу прибутку (доходу) підприємствами державного, комунального секторів економіки відповідно до фінансового плану, відображається у порядку, наведеному у Положенні 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. При цьому розпорядчим документом підприємства має бути визначено застосування порядку виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (у тому числі визначається їх вичерпний склад).

Відповідно до 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 напрямами розподілу прибутку можуть бути [200]:

1) розвиток виробництва - за дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» і кредитом субрахунку 426 «Фонди

спеціального призначення» (субрахунок 4261 «Фонд розвитку виробництва»). Здійснені за рахунок цього фонду капітальні інвестиції (придбання, створення, модернізація, модифікація, реконструкція, добудова, дообладнання тощо необоротних активів) відображаються за дебетом субрахунку 4261 Фонд розвитку виробництва» і кредитом субрахунку 4262 «Використання фонду розвитку виробництва»;

2) матеріальне заохочення - за дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» і кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» наводиться сума нарахованої працівникам винагороди, допомоги, премії тощо, яка обчислена відповідно до законодавства, установчих і розпорядчих документів з прибутку попереднього звітного кварталу (року) відповідно до фінансового плану;

3) створення інших фондів - за дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» і кредитом субрахунку 426 «Фонди спеціального призначення» (субрахунок 4263 «Інші фонди»). Використання інших фондів відображається за дебетом субрахунку 426 «Фонди спеціального призначення» (субрахунок 4263 «Інші фонди») і кредитом субрахунку 4264 «Використання інших фондів»;

4) належна до бюджету суму прибутку відповідно до законодавства - за дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» і кредитом рахунку 67 «Розрахунки з учасниками»;

5) відрахування у централізований фонд (за рахунок чистого прибутку) відповідно до законодавства та установчих документів - за дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» і кредитом субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки».

Підприємства, що не відносяться до державного та комунального секторів економіки напрями розподілу прибутку наводять у розпорядчому документі про облікову політику.

Використання елементів облікової політики при формуванні маркетингово-збутової політики передбачає формування релевантної інформації для управління реалізацією продукції. Відповідно до чинного Плану рахунків та Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», облік маркетингово-збутових витрат передбачено вести на рахунку 93 «Витрати на збут», де відображаються: витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції; ремонт тари; оплата праці та комісійні винагороди працівникам, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), передпродажну підготовку товарів, відрядження працівників, зайнятих збутом, утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом, транспортування і страхування готової продукції відповідно до умов поставки, гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування. При формуванні облікової політики підприємства із врахуванням обліку маркетингово-збутових витрат вчені пропонують визначати у розпорядчому документі наступні елементи

облікової політики: спосіб обліку витрат, перелік статей витрат, поділ витрат на постійні та змінні, спосіб розподілу витрат між об'єктами калькулювання, визначення субрахунків для обліку витрат у робочому плані рахунків [174, с. 56].

Фінансова політика підприємства визначається як управління фінансовим забезпеченням функціонування підприємства та досягнення ним поставлених цілей [198, с. 16].

Сторожук Т.М та Сторожук Д.Є. досліджують поняття «фінансова політика» у більш широкому розумінні – як політику конкретного підприємства щодо управління грошовими потоками для покращення його фінансового стану та досягнення цілей, поставлених керівництвом [262]. До складових фінансової політики вчені відносять: виробничу політику, технічну політику, інформаційну політику, облікову політику, кредитну політику, дивідендну політику, політику управління грошовими потоками, політику управління доходами та витратами. На нашу думку, фінансова політика та облікова політика підприємства співвідносяться між собою не як ціле та його частина, а як два відокремлені об'єкти, що мають спільну площину перетину.

За результатами досліджень І.О. Бланка фінансова політика підприємства поділяється на політику управління активами, капіталом, інвестиціями, грошовими потоками, фінансовими ризиками, політику антикризового фінансового управління [17, с. 90]. Особливості формування обліково-звітної інформації щодо представлених об'єктів у межах конкретних елементів облікової політики щодо активів, власного капіталу та (або) зобов'язань відображаються у розпорядчому документі про облікову політику підприємства.

Основними елементами цінової політики підприємства є цілі формування цінової політики та методи ціноутворення. Цілі цінової політики можна розподілити на групи: цілі, орієнтовані на збут; цілі орієнтовані на прибуток; цілі, орієнтовані на існуюче положення на ринку [194].

Ключовою складовою цінової політики є метод ціноутворення, як спосіб, прийом, сукупність послідовних дій щодо визначення та обґрунтування ціни конкретного товару. Існуючі методи ціноутворення можна розподілити на такі групи:

- методи ціноутворення, що ґрунтуються на попиту (метод визначення економічної цінності товару для споживача, метод максимально прийнятної ціни, метод трьох рівнів ціни, метод вивчення намірів про купівлю та ін.);

- методи ціноутворення з орієнтацією на конкуренцію (метод орієнтації на поточні ціни, метод проходження за ціновим лідером, тендерне ціноутворення, метод аналізу цільового позиціонування та ін.);

- параметричні методи (агрегатний метод, метод структурної аналогії, метод кореляційно-регресійного аналізу та ін.);

— витратні методи (метод повних витрат, метод виробничих витрат, метод змінних витрат, метод точки беззбитковості, метод на основі рентабельності активу та ін.).

Із наведеного переліку можна зробити висновок, що остання група методів ціноутворення відноситься до елементів облікової політики щодо витрат, один із них, обраний підприємством, відображається у розпорядчому документі про облікову політику.

Для підвищення ефективності діяльності підприємства, розробка різних видів політик повинна здійснюватися відповідно до стратегії розвитку підприємства та узгоджуватися із обліковою політикою підприємства.

Найпоширенішими, з точки зору формування облікової політики підприємства, є два типи стратегії підприємства:

- 1) управління з метою максимізації прибутку;
- 2) вартісно-орієнтоване управління.

Оприлюднення фінансової звітності є зручним способом контролю акціонерів за найманими менеджерами та «рекламою» підприємства для потенційних інвесторів. Часто, для залучення нових інвестицій менеджери прагнуть сформувати звітність таким чином, щоб створити модель більш рентабельного підприємства – у такому випадку при формуванні облікової політики використовується стратегія, направлена на максимізацію прибутку.

У прагненні дотримання стратегії максимізації прибутку обираються такі елементи облікової політики, що забезпечать мінімальні витрати та максимальні доходи підприємства.

Для цього варто передбачити:

- 1) максимально можливий термін експлуатації необоротних активів щодо яких це можливо;
- 2) обрати прямолінійний метод нарахування амортизації для всіх необоротних активів;
- 3) обрати метод ФІФО для оцінки вибуття запасів, що за умов інфляції забезпечить зменшення суми витрат у звітному періоді;
- 4) залежно від стану платіжної дисципліни обрати метод нарахування сумнівних боргів, що забезпечить його мінімальну величину;
- 5) передбачити обов'язковість капіталізації витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційних активів;
- 6) залежно від особливостей діяльності обрати спосіб оцінки завершення робіт, що забезпечить максимальний дохід.

Проте, запропонований підхід призведе до зростання податкового тиску та зменшення розміру прибутку до оподаткування у майбутньому звітному періоді, крім того, знизить показники ділової активності підприємства.

Якщо в основі формування облікової політики була стратегія максимізації прибутку, то під час проведення аналізу показників звітності спостерігається наявність значної вартості необоротних та оборотних активів підприємства, незначний розмір резерву сумнівних боргів, завищений показник

нерозподіленого прибутку, на підставі чого можна зробити висновок про фінансову стабільність підприємства та наявність у нього значної кількості ресурсів для продовження та розширення діяльності. У даному випадку, власниками можуть бути прийняті рішення про подальше розширення інвестиційної діяльності, зростання частки вилученого прибутку. Однак, якщо реальний стан підприємства не відповідає інформації звітності, такі рішення можуть призвести до зниження ефективності діяльності підприємства і можливого банкрутства при незмінності ситуації.

Іноді підприємства обирається другий тип стратегії – вартісно-орієнтоване управління. Зазвичай вартісно-орієнтоване управління обирається тоді, коли за мету ставиться «зменшення» вартості підприємства, така ситуація можлива, коли підприємство бажають продати за найнижчою ціною. У такому випадку у розпорядчому документі про облікову політику зазначають найменший строк використання основних засобів та нематеріальних активів, прискорені методи нарахування амортизації необоротних активів, витрати, пов'язані із створенням кваліфікаційних активів відносять до витрат звітного періоду. Результатом застосування вартісно-орієнтованого управління є зниження прибутку або, навіть, «збитковість» підприємства.

Вплив найбільш поширених елементів облікової політики на аналітичні показники, що можуть бути розраховані на підставі даних звітності наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Елементи облікової політики та їх вплив на аналітичні показники, розраховані на підставі звітності

Елементи облікової політики	Вплив на показники					
	динаміка та структури майна	динаміка та структури джерел формування майна	ліквідності та платоспроможності	фінансової стійкості	ділової активності	рентабельності
1	2	3	4	5	6	7
Строк корисного використання об'єкта основних засобів	+	+	+	-	+	+
Методи нарахування амортизації основних засобів	+	+	+	-	+	+
Поріг переоцінки основних засобів	+	+	+	-	+	+
Величина вартісного критерію належності матеріального активу до інших необоротних матеріальних активів	+	+	+	-	+	+

Методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів	+	+	+	-	+	+
Строк корисного використання нематеріальних активів	+	+	+	-	+	+
Методи нарахування амортизації нематеріальних активів	+	+	+	-	+	+
Методи оцінки біологічних активів	+	+	+	-	+	+
Методи нарахування амортизації довгострокових біологічних активів	+	+	+	-	+	+
Методи обліку транспортно-заготівельних витрат	-	-	-	-	-	-
Методи оцінки вибуття запасів	+	+	+	+	+	+
Методи нарахування резерву сумнівних боргів	+	+	+	+	+	+
Підхід до обліку фінансових витрат	+	+	+	-	+	+
Порядок визнання та оцінки фінансових інвестицій, в. т.ч. дооцінки	-	-	-	-	-	-
База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу	-	+	-	-	+	+
Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	+	-	+	-	+	+
Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	+	+	+	-	+	+
Застосування чи незастосування для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів середньозваженого валютного курсу відповідного місяця	+	+	+	+	+	-
Методи оцінки активів та зобов'язань в операціях пов'язаних сторін	+	+	+	+	+	-

За даними табл. 2.2 можна зробити висновок, про неможливість створення універсальної методики впливу облікової політики на статті звітності, яка б забезпечувала позитивні зміни усіх груп показників. Але, маючи за мету постійно впливати на визначену групу показників (ліквідності, рентабельності або іншу) підприємства, можна розробити комплекс заходів, спрямованих на її досягнення, використовуючи відповідні інструменти облікової політики.

Так, реалізуючи обрану стратегію, менеджери можуть забезпечити максимальну ефективність діяльності підприємства або, навпаки, підвищити його збитковість. Такі підходи до облікової політики можуть спричинити викривлення облікової інформації, знизити її достовірність та зумовити прийняття на її основі неправильних рішень. Вітчизняне законодавство передбачає відповідальність за недостовірне відображення подій впливає на показники фінансової звітності підприємства, а це означає внесення до неї

неправдивих даних. За таке порушення стаття 164-2 КпАП передбачає відповідальність – накладення штрафу від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Дослідження облікової політики як інструменту формування показників фінансової звітності дозволяє стверджувати, що обґрунтування системи елементів облікової політики забезпечує можливість коригування інформації звітності для забезпечення економічних інтересів конкретних груп користувачів. Така позиція підприємств суперечить принципу обачності та послаблює обґрунтованість рішень, що приймаються на основі аналізу показників звітності. Проведене дослідження доводить, що у межах облікової політики менеджери мають можливість маніпулювати інформацією фінансової звітності. Таким чином користувачі звітності, які потребують неупередженої та достовірної інформації, стають заручниками стратегії, що визначили для себе менеджери при формуванні облікової політики.

2.2. Місце розпорядчого документу про облікову політику у системі внутрішніх регламентів підприємства

Система бухгалтерського обліку є частиною інформаційної системи управління підприємством, оскільки вона будується на єдиній методологічній основі, що дозволяє адекватно відображати діяльність підприємства, формувати достовірні дані про майновий і фінансовий стан на мікроекономічному рівні, здійснювати економічний аналіз для прийняття управлінських рішень та постійний контроль за його показниками.

Запорукою ефективного функціонування будь-якої штучної системи, якою є система бухгалтерського обліку, є її раціональна організація, що забезпечує виконання поставлених перед системою бухгалтерського обліку завдань. Виділимо два основні елементи організації системи бухгалтерського обліку:

- 1) організація праці облікового персоналу;
- 2) організація облікового процесу, що включає організацію ведення обліку та складання звітності.

Кожен із зазначених елементів організації обліку потребує регламентації за допомогою внутрішніх розпорядчих регламентів (рис. 2.3).

На дієвість і ефективність організації бухгалтерського обліку впливають:

- 1) взаємовідносини між людьми та результатами їх трудової діяльності;
- 2) політика керівництва і методи, що використовуються для впливу на персонал;
- 3) повноваження та функції працівників підприємства на різних рівнях управління.



Рис. 2.3. Організація обліку за допомогою системи внутрішніх регламентів [125, с. 14]

За вмілого поєднання цих факторів створюється оптимальна структура облікового апарату, що дозволяє досягти високої ефективності діяльності підприємства. Нормальне функціонування підприємства також залежить від належної організації роботи його персоналу, у тому числі бухгалтерської служби. Обов'язковою умовою ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку є розробка та затвердження Положення про підрозділ.

Обов'язковою умовою ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку є розробка та затвердження Положення про підрозділ, що дасть змогу:

- визначити правовий статус підрозділу і його місце в системі управління підприємством;
- закріпити внутрішню структуру підрозділу;
- розмежувати завдання, функції, права і відповідальність підрозділу;
- забезпечити виконання покладених на підрозділ і його керівника функцій;
- обґрунтувати оцінку результатів діяльності підрозділу;
- закріпити організаційно-правову основу документування діяльності підрозділу.

Розробка посадових інструкцій є наступним обов'язковим елементом організації праці бухгалтерської служби.

Сучасні дослідження з організації праці дають можливість стверджувати, що в змісті посадових інструкцій, окрім стандартних розділів, таких як загальні положення, функціональні обов'язки, права, відповідальність, кваліфікаційні вимоги, умови праці, враховуючи сучасні умови й завдання організації праці, обов'язковим є розділ відносини з іншими працівниками.

Взаємини з підрозділами, посадовими особами підприємства і зовнішніми організаціями виникають у процесі виконання певних функцій або обов'язків. Практично всі службові взаємовідносини можна охарактеризувати одним із термінів: передає, одержує або робить спільно. Цей розділ доцільно оформити у вигляді таблиці.

У Положенні про інвентаризацію має бути зазначена інформація щодо інвентаризаційних комісій для різних об'єктів обліку; терміни проведення інвентаризацій і види майна, що інвентаризується; перелік матеріально відповідальних осіб та обсяги їх відповідальності; норми природних втрат, що можуть бути списані за рахунок підприємства.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (розділ III «Організація та ведення бухгалтерського обліку») як право підприємства проголошується самостійне встановлення облікової політики, одночасно із визначенням форми організації бухгалтерського обліку; розробкою системи управлінського обліку, звітності і контролю господарських операцій; встановленням правил документообороту і технології обробки облікової інформації, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку. Оскільки, організація облікового процесу включає організацію ведення бухгалтерського обліку та складання і подання звітності, вважаємо за доцільне закріпити особливості процесу документування та методичні аспекти ведення обліку двома різними внутрішніми регламентами:

- 1) Положенням про документування та документообіг;
- 2) Розпорядчим документом про облікову політику.

Для ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку важливо забезпечити своєчасне і якісне отримання інформації на вході. Джерелом такої інформації є документ.

У процесі організації документообігу на підприємстві необхідно прагнути до скорочення етапів узгодження й кількості документів, що обертаються в системі. При цьому має бути критерій достатності, тобто при скороченні кількості документів етапів їх узгодження не повинні послаблюватися контрольні можливості системи документування і документообігу.

Тому насамперед необхідно розробити перелік документів, що формується або узгоджується в конкретному підрозділі, а потім на основі цього встановити зв'язки між підрозділами.

Регламентация документообігу передбачає систему контролю потоків документів на підприємстві. Регламенти документообігу важливо не тільки створити, а й підтримувати, інакше вони можуть втратити свою актуальність.

Надмірна бюрократизація документообігу ускладнює діяльність підприємства.

Неправильно організований документообіг спричиняє виникнення низки проблем:

- несвоєчасне надходження інформації;
- неоптимальність маршрутів документів;
- відсутність закріплення відповідальності працівників за формування документів;
- неможливість формування управлінської звітності на основі зібраної інформації.

Правильно організований документообіг сприяє покращенню контролю за всією роботою підприємства.

Терміни і маршрути руху документів усередині підприємства від моменту їх створення до використання і передачі в архів оформлюють за допомогою графіка документообігу, який можна оформлювати у вигляді схем маршрутів документів або переліку робіт зі створення, первинної обробки, перевірки, узгодження документів що виконуються в кожному конкретному підрозділі.

Порядок руху документів на підприємстві повинен бути закріплений у внутрішньому регламенті – Положенні про документування та документообіг, додатком до якого буде графік документообігу. В структурі цього положення слід виділити такі розділи:

1. Загальні положення.
2. Первинні документи.
3. Регістри.
4. Організація документообігу.
5. Організація зберігання документів.

Основним внутрішнім регламентом, що забезпечує формування облікової політики на підприємстві є Розпорядчий документ про облікову політику.

Ведення обліку та складання звітності на кожному підприємстві здійснюється на підставі нормативно-правових документів, що розробляються органами, на які покладено обов'язки регулювання у країні питань обліку і звітності. Однак, це не означає, що підприємство, виходячи з конкретних умов господарювання, не може вибирати найбільш прийнятні для нього форми ведення обліку. Для вибору оптимальних методів та способів обліку окремих об'єктів активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів та витрат із передбачених законодавством альтернативних варіантів формується облікова політика підприємства. Облікова політика підприємства – це система способів і прийомів організації та ведення обліку на конкретному підприємстві, яка закріплена на невизначений термін відповідним внутрішнім розпорядчим документом [107]. У розпорядчому документі про облікову політику повинні міститися відомості щодо обраних підприємством елементів облікової політики, альтернативні варіанти яких представлено у чинному законодавстві. Це дає змогу вести бухгалтерський облік і складати

фінансову звітність за єдиними принципами і, таким чином, забезпечувати порівнянність облікової інформації.

Таким чином, Положення про підрозділ, Положення про інвентаризацію, Положення про документування та документообіг та Розпорядчий документ про облікову політику є основними внутрішніми регламентами на підставі яких здійснюється організація обліку на підприємстві. Розробка даних регламентів повинна здійснюватися на високому методичному рівні, особами, які мають спеціальні знання та обізнані із специфікою діяльності підприємства. На нашу думку, розробку усіх вказаних регламентів доцільно проводити одночасно, одразу ж після реєстрації підприємства, що забезпечить чіткий зміст і структуру даних документів, їх взаємозв'язок між собою та сприятиме відсутності дублювань та неузгодженості за окремими пунктами. Враховуючи тематику даного дослідження розглянемо детальніше особливості формування Розпорядчого документу про облікову політику підприємства.

2.3. Формування облікової політики підприємства

Процес формування облікової політики - це надана законом можливість суб'єкту господарювання самостійно здійснювати у межах правового поля облікову діяльність, яка включає сукупність принципів, методів і процедур здійснення первинного спостереження, аналізу, поточного групування, підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності, складання та подання фінансової звітності [84, с. 75].

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» основними з цих принципів мають бути: обачність; повне висвітлення; автономність; послідовність; безперервність; нарахування та відповідність доходів та витрат; превалювання сутності над формою; історична (фактична) собівартість; єдиний грошовий вимірник; періодичність. Однак, за сучасних умов господарювання, облікова політика покликана виконувати не лише власне функції обліку та формування звітності, а й надавати інформацію для виконання інших функцій управління – планування, організації, координації, мотивації, контролю. Тому при розробці облікової політики слід дотримуватися не тільки специфічних принципів бухгалтерського обліку, а й загальнонаукових:

1) принципу системності (згідно якого облікова політика розглядається в якості штучно створеної складової виробничої системи, що виконує функції, пов'язані зі збиранням, класифікацією, обробкою, аналізом і формуванням різних видів облікової інформації для визначення економічної ідеології підприємства);

2) принципу комплексності (який передбачає вивчення і оцінку події не з позиції окремих ізольованих причин, а за сукупним впливом на господарську

систему технічних, економічних, соціальних, екологічних, політичних та інших значимих чинників);

3) принципу наукової обґрунтованості (в узгодженості з дією НТП, законів економічного розвитку суспільства, концепцією державної політики, нормативно-правовою базою);

4) принципу ефективності, планомірності та динамізму (передбачає спрямування облікової політики на розв'язання не лише поточних, а й довгострокових стратегічних завдань розвитку підприємства, за умов існування ефективних альтернативних варіантів досягнення тієї чи іншої мети);

5) принципу профілактики (виконує запобіжну функцію, створюючи умови для своєчасного інформування управлінського персоналу підприємства про відхилення від планових чи нормативних величин витрат та результатів діяльності, для можливої корекції управлінських рішень);

6) принципу «селекції» (передбачає, що інформація, яка надається на кожному рівні виробничої системи, має бути необхідною і суттєвою для прийняття управлінських рішень);

7) принципу сумісності особистих, регіональних і державних інтересів [86, с. 26].

Незважаючи на значні досягнення вчених у розробці принципів облікової політики має місце ситуація, коли фахівці, які формують облікову політику не достатньо уваги приділяють сфері діяльності конкретного підприємства, не враховують особливостей взаємодії з іншими структурами, звертаючи увагу лиш на теорію формування облікової політики, не до кінця розуміючи принципів побудови [115, с. 71]. Тому, при формуванні облікової політики необхідно чітко визначитися із її місцем у системі управління підприємством в цілому та її взаємозв'язків із іншими елементами. Логічним, на нашу думку, є формування облікової політики у системі обліку, яка у свою чергу, інтегрована у систему управління підприємством.

Побудова та функціонування облікової політики підприємства повинні враховувати принципи побудови і функціонування обліку та управління підприємством в цілому (табл. 2.3).

Підпорядкування цілей побудови облікової політики загальним цілям підприємства та його системи управління є надзвичайно важливим питанням при формуванні облікової політики підприємства, що передбачає:

1) розуміння ієрархічності побудови системи; чітке уявлення складу підсистем;

2) усвідомлення одного з об'єктивних принципів цілепокладання, котрий полягає в тому, що розмаїтість та ієрархічність побудови системи цілей мають бути адекватними складності, розмаїтості та ієрархічності самої системи;

3) знання того, що принцип адекватності не означає можливість перенесення цілей системи на діяльність підсистем;

4) розуміння відмінності системних властивостей цілого та його складових частин.

Таблиця 2.3

Принципи управління, обліку та побудови облікової політики
[238, с. 263]

Рівні управління	Цілі функціонування	Запропоновані принципи
Система управління підприємством в цілому	Створення організаційних, інформаційних і інших умов для досягнення цілі об'єктом управління	1. Відповідність внутрішньої організаційної побудови системи управління внутрішній побудові системи, що є об'єктом управління 2. Зосередження функцій в центрах управління 3. Достатність інформації 4. Особиста зацікавленість персоналу у високих економічних результатах діяльності
Система обліку	1. Розробка бухгалтерської моделі господарських процесів, стану ресурсів, зобов'язань, витрат, доходів і фінансових результатів 2. Ведення оперативного обліку	1. Адекватність облікових моделей об'єкту обліку 2. Доцільність введення функцій до центрів прийняття управлінських рішень 3. Делегування повноважень у системі обліку
Облікова політика	1. Підпорядкування цілей облікової політики загальним цілям підприємства та його системи управління	1. Актуальність 2. Системність 3. Варіантність 4. Стабільність 5. Ефективність

Перед управлінським апаратом підприємства та бухгалтерською службою, зокрема, ставляться такі завдання:

- контроль за раціональним використанням матеріальних і трудових ресурсів у процесі господарської діяльності;
- можливість максимального виробництва за мінімальних витрат;
- виявлення максимальних можливостей реалізації продукції;
- виявлення можливих резервів (нові технології, економія енергоносіїв і т. д.);
- своєчасне і повне відображення господарських процесів у бухгалтерських документах;
- своєчасне і достовірне подання звітності.

Отримана в системі бухгалтерського обліку інформація використовується за такими напрямками:

- 1) прийняття обґрунтованих стратегічних та поточних рішень;
- 2) керування потоками платежів по забезпеченню черговості заходів;
- 3) інформаційне підтвердження вартості витрат і доходів за спектром сфер діяльності;
- 4) оперативний контроль по використанню матеріальних ресурсів.

Таким чином, облікова інформація, отримана у результаті якісно сформованої облікової політики має відображати:

- 1) ідентифікацію та систематизацію даних, накопичення, контроль та передавання інформації за напрямками документообігу;
- 2) систему обліку, яка пов'язана з деталізацією доходів і витрат виробництва;
- 3) економічну систему підприємства за підрозділами діяльності;
- 4) систему обліку, яка забезпечує фінансову та нефінансову інформацію, необхідну для відповідних користувачів [236].

На підставі вищевикладеного та при використанні системного підходу до облікової політики, погоджуємося із існуванням таких принципів облікової політики як актуальність, системність, варіантність, стабільність, ефективність.

Принцип актуальності облікової політики за системного підходу передбачає підпорядкованість облікової політики загальним цілям управління. Зокрема, якщо метою підприємства, у короткостроковій перспективі є зниження виплат із податку на прибуток, в обліковій політиці необхідно передбачити такий перелік елементів, які будуть сприяти досягненню зазначеної мети.

Принцип системності передбачає необхідність зміни облікової політики у випадку зміни окремого елементу управління підприємством чи системи обліку, які впливають на неї.

Принцип варіантності необхідний при обґрунтуванні найбільш ефективної облікової політики, спрямованої на досягнення цілей підприємства. Цей принцип доцільно використовувати при формуванні декількох варіантів розпорядчого документу про облікову політику з метою обговорення та обрання більш вдалого.

Принцип стабільності, полягає у тому, що облікова політика повинна охоплювати стратегічні, життєво важливі для підприємства питання, тому і вироблятися вона має на довготривалий термін. Звичайно, окремі уточнення, зміни акцентів і пріоритетів можуть бути, в деяких випадках вони навіть неминучі, проте генеральна лінія поведінки може змінюватися лише за якихось виключних обставин.

Принцип ефективності, ілюструє значимість облікової політики в управлінні та можливість за її допомогою отримання економічного ефекту. Економічний ефект може бути вимірний як у якісних, так і кількісних показниках та повинен позитивно впливати на результати діяльності підприємства.

Зазначимо, що наведені принципи облікової політики деякою мірою перекликаються із законодавчо закріпленими принципами обліку та звітності (послідовність-стабільність) та загальнонауковими принципами облікової політики, визначеними вченими (комплексність-системність). Проте, врахування системного підходу при визначенні принципів облікової політики дозволяє проілюструвати їх взаємозв'язок із процесом формування та застосування облікової політики.

Облікову політику підприємства доцільно формувати за такими етапами:

- 1) організаційний – створення відповідного виконавчого органу та закріплення за його фахівцями обов'язків та повноважень;
- 2) підготовчий – визначення стратегічних і тактичних напрямків господарської діяльності підприємства і об'єктів обліку;
- 3) етап вивчення факторів, що впливають на діяльність підприємства;
- 4) етап вибору елементів облікової політики підприємства, розробка порядку інформаційного забезпечення процесу формування облікової політики;
- 5) заключний – затвердження базового та складання поточного розпорядчого документа про облікову політику, впровадження та контроль за його дотриманням [297].

У представленій послідовності кожен етап є необхідним, а виконання кожного попереднього забезпечує здійснення наступного.

На першому етапі прийнята новоствореним підприємством облікова політика вважається дійсною із дня набуття ним прав юридичної особи. Законодавством не встановлено терміну формування облікової політики.

Для усунення претензій з боку контролюючих органів новоствореному підприємству доцільно оформлювати облікову політику до першого подання (публікації) бухгалтерської звітності, але не пізніше 30 днів з дня набуття прав юридичної особи [295, с. 381].

При створенні підприємства, тобто врегулюванні правових умов фактичного виникнення підприємства у статусі правового господарюючого суб'єкта права, передбачає одержання документів, які є основою облікової політики:

- рішення власників (власника) або уповноваженого органу про створення підприємства;
- статуту (якщо цього вимагає організаційно-правова форма);
- посвідчення про державну реєстрацію (за необхідності для новоствореного підприємства земельної ділянки сюди входять також документи на землекористування (землеволодіння), визначені земельним законодавством України). Ці установчі документи повинні містити обов'язкові дані про підприємство, без яких вони вважаються такими, що не відповідають вимогам законодавства, унеможливають створення облікової політики.

Зокрема, це:

– найменування (завод, фабрика, майстерня тощо) і вид підприємства;
 – зазначення власника (склад засновників, учасників) та місцезнаходження підприємства [20, с. 16].

Таким чином, слід відмітити важливість установчих документів (статут, установчий договір або ін.), які закладають основи побудови усієї господарської та управлінської системи підприємства. Поряд з визначенням предмета господарської діяльності підприємства, її статуту, порядку функціонування, установчі документи зазвичай відображають ряд питань бухгалтерського обліку (тривалість звітного року, порядок розгляду та затвердження річного бухгалтерського звіту, порядок проведення аудиту звітності тощо) [289, с. 9].

Однак в Листі Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 відмічено, що «розпорядчий документ складається виконавчим органом управління підприємством і подається на затвердження (погодження) власнику (власникам), органу, уповноваженому управляти державним майном, органу, уповноваженому управляти корпоративними правами держави». У зв'язку з тим процес формування облікової політики на підприємстві повинен бути покладений на виконавчий орган, ним може бути бухгалтер, бухгалтерська служба, один із структурних підрозділів облікової служби підприємства, спеціально створена комісія тощо. Тому власник (власники) повинні делегувати свої повноваження виконавчому органу (управлінському персоналу) і обов'язково документально оформити передачу їх наказом або протоколом зборів, що в майбутньому забезпечить захист інтересів власника (власників) при виникненні господарських спорів.

Процес формування облікової політики трудомісткий та потребує відповідального й професійного підходу, тому власнику або керівнику підприємства доцільно ініціювати процес формування облікової політики. Виконання робіт із формування облікової політики може передбачати залучення наступних суб'єктів (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Суб'єкти формування облікової політики

Суб'єкти	Особливості
Головний бухгалтер та бухгалтерська служба	На початковому етапі формування облікової політики головним бухгалтером та бухгалтерською службою використовуються досвід та професійні знання вузькоспеціалізованих працівників бухгалтерії. Інженерно-технічна, планово-фінансова та інші служби підприємства, відповідальні за планування таких важливих показників як собівартість продукції, амортизація тощо, розробляють і вносять пропозиції з питань формування облікової політики
Спеціально створена комісія	У випадку делегування власником повноважень з вибору суб'єктів формування облікової політики підприємства облікової політики підприємства найманому управлінському персоналу, необхідно підтвердити передачу повноважень документально (протокол

	зборів засновників), що задекларує рішення і забезпечить захист інтересів власника при виникненні господарських спорів
Відділ внутрішнього контролю	При використанні праці найманого управлінського персоналу повинна діяти захисна функція, яка реалізується через створення незалежної і підпорядкованої лише власникам служби внутрішнього контролю, обов'язком якої є контроль за дотриманням інтересів власника
Власник або керівник підприємства	Здійснює підготовку розпорядчого документу про облікову політику за наявності необхідних професійних знань та навичок формування облікової політики
Спеціалізовані консалтингові та аудиторські фірми	Якщо формування облікової політики здійснюється аудиторською фірмою (а також у випадках, коли цього вимагають власники), елементи облікової політики, що будуть представлені у майбутньому розпорядчому документі повинні бути презентовані власникам, з поясненням їх дії і ефекту для підприємства

Тому, а підприємстві доцільно створити спеціальну комісію із розробки розпорядчого документу про облікову політику та, за потребою, заключити договір з аудиторською (консалтинговою) фірмою про розробку облікової політики.

Руденко О.В. із цього приводу слушно зазначає: «Формування облікової політики зумовлює використання знань різних галузей науки, тому в її створенні повинні брати участь майже всі економічні, технічні й екологічні служби підприємства для задоволення власних потреб і виконання зобов'язань перед державою» [237, с. 101]. Оскільки фінансово-господарська діяльність підприємства є багатоаспектною і багато в чому залежить від технологічних та організаційних особливостей суб'єктів господарювання, то у зв'язку з цим до складу фахівців, які безпосередньо формуватимуть облікову політику необхідно залучати спеціалістів виробничих, планово-економічних, фінансових та інших заінтересованих служб. Це дасть можливість інтегрувати бухгалтерський облік з іншими складовими системи управління - плануванням, бюджетуванням, прогнозуванням, аналізом, контролем тощо, а також прискорити процес впровадження на підприємствах нашої країни системи управлінського обліку. Правильний підхід до формування облікової політики дозволить забезпечити потреби менеджменту всіх рівнів управління в достатній, оперативній, релевантній інформації для прийняття рішення [140].

Вибір суб'єктів формування облікової політики залежить від обсягів діяльності підприємства, кваліфікації та рівня освіти облікових працівників, наявності платіжних засобів і є суто індивідуальним для кожного суб'єкта господарювання у конкретній економічній ситуації. Остаточне рішення про зміст розпорядчого документу про облікову політику приймає власник або колегіальний орган, що складається із власників або їх представників,

оскільки вони несуть відповідальність за формування та дотримання обраної облікової політики на підприємстві.

На другому та третьому етапах визначаються стратегічні орієнтири діяльності підприємства, оцінюються фактори, що на неї впливають та створюється система обліку, що підпорядкована стратегії функціонування підприємства. Потрібно зауважити, що кожного року розпорядчий про облікову політику підприємства підлягає коригуванню з причин впливу зовнішніх чинників, які залежать від змін у чинному законодавстві країни, нормативно-правовій базі регулювання організації бухгалтерського обліку та внутрішніх, що можуть відбуватися в результаті змін методів та видів оцінок, які застосовує підприємство у своїй обліковій діяльності. Зокрема, із введенням у дію Податкового кодексу, підприємствам потрібно переглянути ряд положень розпорядчого документу про облікову політику підприємства, що пов'язано зі змінами у податковому обліку.

Спостерігається формальний, вузькоспрямований підхід до формування облікової політики, який зводиться до складання фінансової звітності відповідно до загальних вимог положень (стандартів) бухгалтерського обліку та зовнішніх користувачів. В основному такий рівень підготовки та прийняття облікової політики на підприємстві спричинений такими факторами:

- відсутність достатнього практичного досвіду управління в ринкових умовах, недостатнє законодавче урегулювання цього питання, а також недостатнє вивчення з боку науковців цієї проблеми;

- в Україні не сформувалися стійкі товарні та фінансові ринки, а також їх інфраструктура, основними елементами якої є біржі, аукціони, кредитна та емісійна системи, інформаційні технології й засоби ділової комунікації, система страхування комерційного ризику, спеціальні зони вільного підприємництва;

- поряд з проблемами формування ринкових структур, зростанням виробництва та розвитком комерційних зв'язків відбуваються процеси становлення нового економічного мислення, нової етики управління, адаптації бухгалтерського обліку до реалій господарювання, наближення його до світової облікової практики та умов ринкової економіки. Відсутність достатнього досвіду роботи у новому економічному середовищі негативно позначається на процесах формування облікової політики;

- у господарській практиці трапляються випадки, коли функціональні процеси впроваджуються розрізнено, без відповідної підготовки. В результаті функціональна діяльність - планування, облік, аналіз, звітність тощо - на окремих підприємствах здійснюється на достатньо високому рівні, а виробнича система розвивається та вдосконалюється слабо

- у господарській практиці відбувається адаптація до умов роботи з використанням національних стандартів бухгалтерського обліку. При цьому виникає багато організаційних проблем [115, с. 72].

При підготовці до складання розпорядчого документу про облікову політику необхідно встановити:

- стратегічні орієнтири підприємства (зміна виду діяльності; розширення номенклатури продукції; розширення ринків збуту; вихід на міжнародний ринок і т.д.);

- фактори, що впливають на діяльність підприємства зараз чи будуть впливати у майбутньому.

Пушкар М.С. та Щирба М.Т. поділяють такі фактори на зовнішні і внутрішні. До зовнішніх відносять:

- інфраструктуру ринку;
- вплив інфляційних дефляційних процесів;
- законодавчі акти та нормативні документи з питань підприємництва бухгалтерського обліку і оподаткування та перспективи їх змін;
- загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку;
- особливості (систему) оподаткування (звичайна, спрощена);
- зовнішніх користувачів;
- склад та форми фінансової звітності та ін.

До внутрішніх:

- форму власності та організаційно-правову форму;
- галузеву приналежність та вид діяльності;
- організаційну структуру управління та наявність структурних підрозділів і їх економічні взаємозв'язки;
- масштаби діяльності підприємства;
- тип виробництва і його вид;
- виробничу структуру підприємств;
- технологічні особливості процесу виробництва та ін. [227, с. 173-174].

Таким чином, при складанні розпорядчого документу про облікову політику виникає багато проблем, які можуть бути вирішені лише за умови чіткого розуміння значення облікової політики, її місця у системі обліку, взаємодії із іншими елементами, врахування факторів, що на неї впливають, а також розробки чіткого змісту та структури розпорядчого документу про облікову політику.

На етапі формування облікової політики за конкретними об'єктами обліку здійснюється вибір одного варіанта з декількох – альтернативних, передбачених нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку. Оскільки облікова політика підприємства визначається на підставі методів і процедур, регламентованих не тільки положень (стандартів) бухгалтерського обліку, то при обранні того чи іншого варіанта можуть використовуватися також інші нормативно-правові документи, що регулюють методологію бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Слід зауважити, переважна більшість принципів, методів і процедур, що використовуються для складання та подання фінансової звітності, безальтернативно (однозначно) прописані в нормативних документах з

бухгалтерського обліку, тому перелічувати їх в обліковій політиці немає потреби. Адже такі норми підлягають безумовному виконанню, тобто є імперативними для застосування підприємством. Про недоцільність включення до розпорядчого документа про облікову політику підприємства безальтернативних методів оцінки, обліку та процедур (імперативних норм) Мінфін зазначав у листах № 27793 та від 21.03.2006 р. № 31-34000-20-16/5770.

Висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису принципів оцінки і методів обліку окремих статей фінансової звітності із зазначенням одного або декількох допустимих варіантів потрібно тільки тоді, коли нормативно-правові акти у сфері бухгалтерського обліку надають можливість вибору (містять більше ніж один варіант). Причому з усіх допустимих варіантів слід обрати той, який якнайповніше відображає специфіку господарської діяльності конкретного підприємства.

Розглядаючи у процесі вироблення власної облікової політики всі теоретично можливі варіанти, до розпорядчого документу про облікову політику необхідно заносити ті з них, якими підприємство керуватиметься у своїй повсякденній діяльності або має намір скористатися в найближчому майбутньому. Наприклад, якщо підприємство не здійснює і не планує здійснювати будівельну діяльність, то йому немає потреби встановлювати його обліковою політикою методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом. Передбачати наперед всі події та операції, а тим більше перелічувати у розпорядчому документі про облікову політику всі можливі варіанти оцінки та методи обліку недоцільно, оскільки при виникненні в майбутньому на підприємстві фактів господарської діяльності, що не мали місця раніше, облікову політику може бути доповнено, а в окремих випадках змінено.

Законодавством не затверджена типова форма розпорядчого документу про облікову політику, у зв'язку із цим відсутні вимоги до його оформлення, змісту та структури.

Форма розпорядчого документу про облікову політику обирається підприємством самостійно. Для надання документу юридичної сили він повинен містити наступні реквізити:

- назву підприємства;
- назву виду документа;
- дату документа та його реєстраційний номер;
- текст документа;
- підписи керівника;
- підписи осіб, відповідальних за виконання положень даного документа.

За результатами проведеного дослідження, що здійснювалося шляхом анкетування та вивчення розпорядчих документів про облікову політику було виявлено наступні тенденції формування та застосування облікової політики на вітчизняних підприємствах.

Серед досліджуваних підприємств 90,1 % респондентів складають на підприємстві розпорядчий документ про облікову політику, що слід відмітити як позитивну тенденцію, пов'язану із підвищенням розуміння значимості облікової політики; 9,9 % опитаних не вважають складання даного документу обов'язковим. Відсутність на підприємстві розпорядчого документу про облікову політику можна пояснити недотриманням окремими власниками та бухгалтерами вимог чинного законодавства через його незнання або халатне відношення до власних обов'язків.

Негативним є і те, що при формуванні даного документу не проводиться аналітична робота щодо дослідження розпорядчих документів про облікову політику, які подаються у науковій літературі, застосовуються на інших підприємствах та можуть слугувати певною мірою зразком для формування власного. Трапляються ситуації, коли бухгалтери вважають достатнім розкриття облікової політики лише у примітках, без складання розпорядчого документу про облікову політику.

Найчастіше, затвердження або зміни до розпорядчого документу про облікову політику вносяться на початку календарного року, що засвідчили відповіді 84,0 % респондентів. Частина розпорядчих документів про облікову політику затверджується у кінці календарного року, зазвичай у двадцятих числах грудня та вводиться у дію із першого січня наступного року – 12,9 %. Незначна кількість респондентів – 3,1 % відповіли, що на підприємстві діють розпорядчі документи про облікову політику, що були сформовані на момент реєстрації підприємства, що припадав на середину календарного року.

Дослідження розпорядчих документів про облікову політику дозволило визначити перелік найбільш розповсюджених неточностей, що мають місце при оформленні даного документу (табл. 2.5).

Аналіз розпорядчих документів про облікову політику багатьох підприємств свідчить про наявність у них певних недоліків:

– досить рідко у розпорядчих документах про облікову політику зустрічаються посилання на робочий план рахунків, графіки (схеми) документообороту тощо, розроблених підприємством самостійно, виходячи зі специфіки його діяльності;

Таблиця 2.5

Особливості документального оформлення розпорядчих документів про облікову політику вітчизняних підприємств

Характеристика	Кількість, од.	Частка у загальній кількості, %
1. Наявність обов'язкових реквізитів: – назва підприємства; – назва виду документа; – дата документа та його реєстраційний номер; – текст документа; – підписи керівника; – підписи осіб, відповідальних за виконання	143	87,7

положень даного документа		
2. Посилання на додатки у тексті документу, зокрема таких: – Робочий план рахунків; – Графік документообороту; – Склад інвентаризаційних комісій; – Перелік осіб, що мають право підпису; – Перелік матеріально-відповідальних осіб	98	60,1
3. Наявність додатків, зокрема таких: – Робочий план рахунків; – Графік документообороту; – Склад інвентаризаційних комісій; – Перелік осіб, що мають право підпису; – Перелік матеріально-відповідальних осіб	45	27,6
4. Структура документу (розподіл тексту на розділи та підрозділи)	87	53,4
5. Дата затвердження розпорядчого документу про облікову політику підприємства: – на початку року; – у кінці року; – розпорядчий документ затверджено на момент реєстрації підприємства	137 21 5	84,0 12,9 3,1

– зміст більшості розпорядчих документів про облікову політику не структуризовано, елементи облікової політики наведені без їх систематизації в довільному порядку;

– дуже часто розпорядчий документ про облікову політику формують і затверджують в перших числах звітного року, в якому вона повинна вже діяти, що суперечить вимогам законодавчих актів, нормативних документів та ін.

Вирішення перелічених проблем може бути здійснено за рахунок:

– встановлення вимог до розпорядчого документу про облікову політику, його обов'язкових реквізитів та їх закріплення на законодавчому рівні;

– обґрунтування назви документу, яким встановлюється облікова політика підприємства (наказ, розпорядження, положення);

– встановлення типової структури розпорядчого документу про облікову політику із обґрунтуванням приблизного переліку статей, що мають розкриватися в окремих підрозділах.

Головне призначення облікової політики – оптимізація процесу організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності конкретного підприємства через вибір і декларування певних методів та облікових процедур. Виконання цього можливо через процедуру формалізації за допомогою таких носіїв інформації, як наказ, положення, інша організаційно-розпорядча документація, система внутрішньої документації (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Формалізація облікової політики підприємства [49]

Документ (група документів)	Склад (характеристика)
Наказ про облікову політику	Правовий акт, що видається керівником підприємства (структурного підрозділу), який діє на основі єдиначальності, з метою регламентації основ організації та ведення обліку та внутрішнього контролю на підприємстві
Положення про облікову політику	Правовий акт, що встановлює системно пов'язані норми і правила з питань організації та ведення обліку та внутрішнього контролю на підприємстві
Організаційно-розпорядчі документи	Внутрішні правила, інструкції, регламенти, стандарти щодо засад ведення обліку чи рішення конкретної господарської ситуації
Інша внутрішня документація	Графіки документообігу, робочий план рахунків, посадові інструкції облікових робітників, проект автоматизованого ведення обліку тощо

Вивчення вітчизняної і зарубіжної економічної літератури та проведені дослідження на підприємствах нашої країни свідчать про те, що, крім наказу (переважна більшість вітчизняних підприємств використовує наказ - прим. автора) як організаційно-розпорядчого документа стосовно документального оформлення облікової політики використовують розпорядження та положення. У зв'язку з цим, М.Т. Щирбою розглянуто зміст цих організаційно-розпорядчих документів, якими пропонують документально оформлювати облікову політику [295, с. 381].

Наказ - це правовий акт (розпорядчий документ), що видається керівником підприємства, організації, установи на правах єдиначальності і в межах своєї компетенції для вирішення основних та оперативних завдань, які поставлено перед даним підприємством [72, с. 92; 272, с. 24].

Розпорядження - це правовий акт управління посадової особи (керівника) державного органу, організації, установи, підприємства (незалежно від форми власності), котрий виданий у межах їхньої компетенції і має обов'язкову юридичну силу щодо громадян (працівників) та підлеглих організацій, яким адресовано розпорядження з метою вирішення оперативних питань. Має обмежений термін дії та стосується вузького кола організацій, посадових осіб і громадян-виконавців розпорядження [51, с. 198; 72, с. 96; 272, с. 24].

Положення - це правовий акт, який встановлює основні правила організаційної діяльності підприємств, організацій, установ, фірм та їх структурних підрозділів, а також нижчестоячих установ, організацій і підприємств (філій), що їм підпорядковуються; його складають під час створення нових підприємств, організацій чи установ. Затверджується

вищими органами або керівниками установ [51, с. 181; 72, с. 54; 161, с. 55; 272, с. 13;].

Аналіз змісту наведених організаційно-розпорядчих документів стосовно документального оформлення облікової політики свідчить про те, що найбільше підходить наказ, який видається керівником підприємства для вирішення основних та оперативних завдань. Що стосується розпорядження, то воно, по-перше, на відміну від наказу має обмежений строк дії; по-друге, воно стосується дуже вузького кола посадових осіб; по-третє, згідно ділової практики, його підписують заступники керівника підприємства (інші уповноважені на це посадові особи); по-четверте, воно практично не застосовується для затвердження інших документів підприємства [116, с. 73].

Дослідження розпорядчих документів про облікову політику показало, що серед бухгалтерів-практиків також відсутній єдиний підхід до складових частин розпорядчих документів про облікову політику, більшість респондентів складає розпорядчий документ про облікову політику без виділення будь-яких розділів. Структурованість розпорядчого документу про облікову політику, що має місце на 53,4 % із опитаних підприємств, свідчить про системність знань щодо облікової політики та бажання бухгалтерів розподілити облікову політику на методичну та організаційну складові або залежно від видів обліку – облікову політику щодо управлінського обліку, облікову політику щодо податкового обліку, облікову політику щодо фінансового обліку; розділити організаційні та методичні аспекти.

Вчені-обліковці по-різному підходять до виокремлення складових частин розпорядчого документу про облікову політику (табл. 2.7).

У найбільш узагальнених варіантах розпорядчих документів про облікову політику прослідковується наступна структура. Так, М.С. Пушкар та М.Т. Щирба. виділяють у структурі документа загальні положення (преамбулу), методику, техніку та організацію [227, с. 201-202]; Ф.Ф. Бутинець [31, с. 52], Г.М. Давидов [174, с. 32] теорію, методологію, технологію, організацію; В.Д. Новодворський та Р.Л. Сабанін [170, с. 20-21] виділяють методологічну, методичну та організаційну частини тощо.

Таблиця 2.7

Структура розпорядчих документів про облікову політику: погляди вчених

Вчені	Структура розпорядчого документу про облікову політику
Бутинець Ф. [31, с. 98]	Преамбула Розділ 1. Організація роботи облікового апарату Розділ 2. Методика обліку Розділ 3. Організаційно-технічні аспекти
Гордієнко Л. [60, с. 41], Ілляш Л. [100, с. 70]	Розділ 1. Про облікову політику підприємства Розділ 2. Про організацію бухгалтерського обліку Розділ 3. Про організацію податкового обліку

	Розділ 4. Організаційні питання Розділ 5. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку Розділ 6. Контроль за виконання наказу
Гуйда Л. [63, с. 18]	Розділ 1. Організаційні заходи щодо порядку ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, складання та подання звітності Розділ 2. Форми, методи, норми та процедури, які стосуються облікової політики підприємства
Чалий І. [280, с. 49]	Розділ 1. Про облікову політику
Міняйло В. [159]	Розділ 1. Організація бухгалтерського обліку Розділ 2. Основні положення щодо застосування принципів, оцінки статей та методів обліку відносно окремих статей звітності Розділ 3. Прикінцеві положення
Дроздова Т. [76, с. 52]	Розділ 1. Встановлення на підприємстві облікової політики Розділ 2. Організація бухгалтерського обліку
Завгородній А., Партин Г. [189, с. 55]	Розділ 1. Облікова політика стосовно методики облікових робіт Розділ 2. Облікова політика стосовно організації облікових робіт
Полякова Л., Билень З. [210, с. 469]	Розділ 1. Принципи обліку Розділ 2 Організація облікових робіт Розділ 3. Методика облікових робіт

У преамбулі розпорядчого документу про облікову політику вчені пропонують зазначити наступну інформацію:

- назва, організаційно-правова форма і місцезнаходження підприємства;
- короткий опис основної діяльності підприємства;
- назва органу управління;
- середня чисельність персоналу протягом звітного періоду (ці дані особливо важливі, оскільки саме вони дають право зарахувати підприємство до категорії малих) [26].

Огляд обліково-економічної літератури дає можливість зробити висновок про те, що більшість авторів виділяють три основних розділи розпорядчого документу про облікову політику підприємства, що відповідають основним етапам формування облікової політики підприємства: методичні, організаційні та технічні. Кожен автор пропонує власний перелік складових кожного із зазначених розділів. Узагальнивши, вивчені підходи можна визначити, що найбільш використовуваним є поділ елементів облікової політики підприємства на методичні, організаційні та технічні [31, с. 56; 62, с. 145].

Вважаємо, що виділення технічних елементів облікової політики окремою групою є недоцільним, оскільки передбачає включення до неї елементів облікової політики, що використовуються лише при автоматизованій формі

бухгалтерського обліку. У випадку, коли на підприємстві застосовується ручний спосіб обробки облікової інформації технічних елементів облікової політики не існує. Враховуючи, що у межах зазначеного дослідження до облікової політики підприємства відноситься лише її методичний аспект, розглянемо можливі варіанти формування розпорядчих документів про облікову політику, припускаючи, що на підприємстві діють і інші розпорядчі документи, які регламентують організацію обліку.

У ринкових умовах господарювання система управління підприємством повинна включати елементи планування, бюджетування, прогнозування, аналізу та контролю. Тому необхідно, щоб облікова політика давала можливість керівництву підприємства отримувати оперативні дані управлінського обліку для прийняття ними відповідних обґрунтованих рішень. На нашу думку, принципи та методи облікової політики для цілей управлінського обліку повинні знайти своє відображення в певному документі, затвердженому керівником підприємства. При цьому основоположні засади функціонування системи управлінського обліку можуть бути відображені в такій формі:

- окремого наказу про облікову політику для цілей управлінського обліку;
- окремого розділу у складі розпорядчого документу про облікову політику підприємства;
- об'єднаної облікової політики в контексті викладення окремих елементів управлінського обліку в різних розділах наказу про облікову політику.

Всі вищевказані варіанти мають право на існування. Однак, ми вважаємо, що оформлення облікової політики для цілей управлінського обліку окремим наказом або виділення в окремий розділ наказу є зайвим, оскільки в нашій країні функціонує інтегрована система бухгалтерського обліку. Спільним для фінансового і управлінського обліку є також єдина інформаційна база підприємства. Елементи облікової політики для цілей управлінського обліку, на нашу думку, можуть бути включені до розділів розпорядчого документу про облікову політику підприємства.

У кінцевому випадку це дасть можливість уникнути дублювання інформації, оскільки з цілого ряду пунктів облікова політика для цілей фінансового обліку і для цілей управлінського обліку може співпадати [295, с. 381].

Виходячи із видів та обсягів діяльності підприємства, його організаційної структури, видів обліку, які ведуться на підприємстві та інших факторів можливі два варіанти структури розпорядчого документу про облікову політику (рис. 2.4 та рис. 2.5).

Перший варіант запропонованої структури розпорядчого документу про облікову політику доцільно застосовувати великим підприємствам, що мають складну організаційну структуру підприємства та фінансово-економічної служби, відокремлені структурні підрозділи, ведуть управлінський облік та складають управлінську звітність.

Розпорядчий документ про облікову політику, у даному випадку, повинен розповсюджуватися на усі структурні одиниці та враховувати особливості облікової політики для окремих підрозділів.

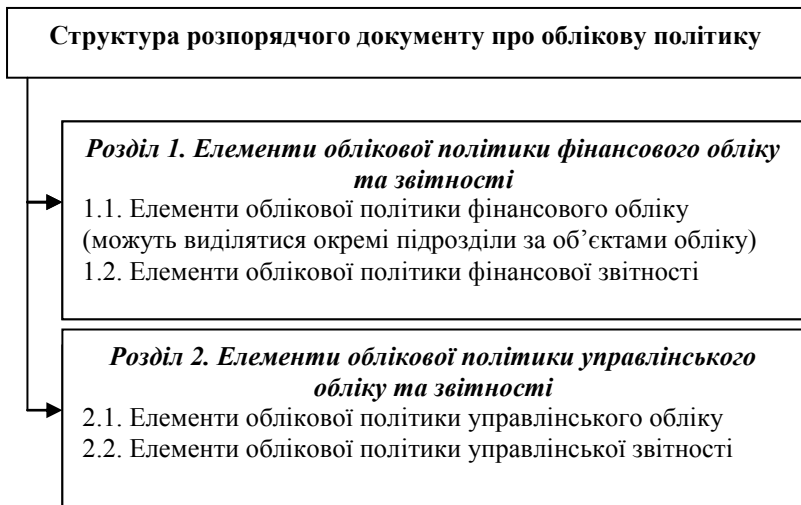


Рис. 2.4. Структура розпорядчого документа про облікову політику (варіант 1)

Другий варіант використовують невеликі за обсягом підприємства, а також ті, що не ведуть управлінський облік та перелік елементів облікової політики щодо окремих об'єктів обліку є незначним. У даному випадку, мова йде про підприємства, що займаються одним або декількома видами господарської діяльності та мають невеликі обсяги діяльності.

Іноді структура розпорядчого документа про облікову політику може формуватися із використанням попроцесного підходу у наступних розділах: документування господарських операцій; оцінка і інвентаризація майна і зобов'язань; методика обліку; звітність, проте, на нашу думку, такий підхід є недоцільним, оскільки зменшить зручність користування положеннями зазначеного документа (розділи не будуть рівнозначними, інформація не буде наглядною) та буде дублювати інформацію інших розпорядчих документів, якими регламентується організація обліку на підприємстві (Положення про підрозділ, Положення про документування та документооборот; Положення про інвентаризацію).

Формуючи облікову політику для методів оцінки, обліку і процедур, варіантність яких передбачена нормативними документами з бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Підприємство здійснює вибір способів з

декількох, які допускають законодавство і нормативні акти, що регламентують бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. При цьому доцільно наводити нормативне обґрунтування кожного вибраного методу оцінки, обліку і процедур, тобто треба вказувати, на підставі якого нормативного документа прийнято те чи інше положення з облікової політики [181].

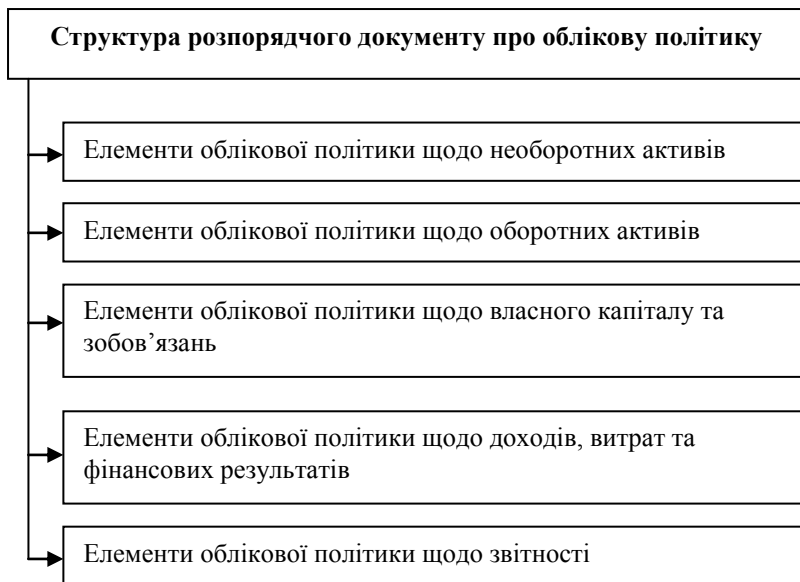


Рис. 2.5. Структура розпорядчого документа про облікову політику (варіант 2)

При формуванні облікової політики може виникнути ситуація, коли варіативність елементів облікової політики зумовлена суперечностями і недосконалістю чинного законодавства. Для вирішення колізій в загальному випадку мають застосовуватися певні правила:

1) якщо розходження мають акти, видані тим самим правотворчим органом, але в різний час, коли прийняття нового акта не супроводжувалось одночасним скасуванням застарілих актів з того ж питання, застосовується акт, виданий пізніше. Що стосується раніше виданих актів, то до приведення їх у відповідність з новим законом вони застосовуються в частині, що не суперечить цьому закону;

2) якщо розходження мають загальний та спеціальний акт, який був прийнятий раніше і не скасований прийнятим пізніше загальним актом, перевагу віддають спеціальному акту;

3) якщо є розходження в актах, виданих тим самим органом, але з різною юридичною силою, застосовують акт вищої юридичної сили;

4) якщо розходження за змістом мають акти, які прийняли різні за ієрархією органи, застосовують норму, прийняту вищим органом.

Проте деякі протиріччя в нормативних актах з бухгалтерського обліку не можна усунути, навіть якщо скористатися наведеними правилами вирішення колізій. Так, при вирішенні протиріч слід враховувати, що розподіл документів з бухгалтерського обліку між рівнями регламентації досить умовний і нормативно ніде не закріплений [181].

Конкретизація змісту розпорядчого документу про облікову політику підприємства повинна забезпечити:

- незмінність протягом поточного року прийнятої методології відображення окремих господарських операцій та оцінки майна. Зміна методології обліку на наступний рік повинна передбачатись у примітках до річної фінансової звітності;

- повноту відображення в обліку за звітний період (місяць, квартал, рік) всіх господарських операцій, що були проведені за цей час, та результатів інвентаризації майна і зобов'язань;

- правильність віднесення доходів та витрат до відповідних звітних періодів, незалежно від часу надходження доходів та оплати витрат, якщо інше не встановлено чинним законодавством;

- тотожність даних аналітичного обліку оборотам та залишкам синтетичного обліку на перше число кожного місяця [107].

На заключному етапі, сформована виконавчим органом управління підприємством облікова політика подається на затвердження (погодження) власнику (власникам), органу, уповноваженому управляти державним майном, органу, уповноваженого управляти корпоративними правами держави [216]. Зі змістом розпорядчого документу про облікову політику, під підпис, повинні бути ознайомлені усі працівники підприємства, які зобов'язані виконувати його положення. За невиконання зазначених норм розпорядчого документа можливе застосування відповідальності, яка встановлюється внутрішніми правилами підприємства.

Зміни та доповнення облікової політики оформляються в тому ж порядку, що і вже прийнята підприємством облікова політика – відповідним розпорядчим документом – наказом (розпорядженням, положенням), яким, власне, і коригується базовий наказ (розпорядження, положення) про облікову політику підприємства. У ситуації, коли внесені до облікової політики зміни за обсягом охоплюють більшу частину тексту або суттєво впливають на її зміст, відповідно до рекомендацій наданих у Листі Міністерства фінансів України № 27793, варто викласти зміст розпорядчого документу про облікову політику у новій редакції [47].

Оскільки, способи ведення обліку, обрані підприємством повинні застосовуватися із 1-го січня, для дотримання принципу послідовності, то

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 бухгалтерської звітності.

Зміст розпорядчого документу про облікову політику підприємства повинні знати:

- керівник підприємства, який несе відповідальність за її формування;
- бухгалтер підприємства, за участю якого можна грамотно та всебічно обґрунтувати зміст облікової політики;
- аудитор (оскільки облікова політика є одним з об'єктів дослідження, з вивчення яких розпочинається процес аудиторської перевірки);
- податковий інспектор (адже від багатьох принципів облікової політики залежить порядок формування того чи іншого об'єкта оподаткування) [29, с. 22].

2.4. Додатки до розпорядчого документу про облікову політику

У випадку, коли на підприємстві складається один розпорядчий документ для регламентації облікової політики та організації обліку, додатками до нього можуть бути:

- графік документообороту;
- склад та структура бухгалтерії;
- посадові інструкції бухгалтерів;
- перелік та форми первинних документів, що використовуються на підприємстві;
- перелік та форми реєстрів, що використовуються на підприємстві;
- перелік та форми внутрішньої звітності, порядок їх складання, затвердження та подання;
- перелік фінансової та податкової звітності, порядок її складання, затвердження і подання;
- перелік осіб, які складають звітність;
- план проведення інвентаризацій та склад інвентаризаційних комісій;
- порядок ведення архіву документів підприємства;
- перелік посадових осіб з правом розпорядчого підпису;
- перелік осіб, які наділяються правом отримувати та видавати товарно-матеріальні цінності;
- перелік бланків суворої звітності, які використовуються підприємством у практичній діяльності;
- перелік осіб, які використовують бланки суворого обліку у своїй роботі;
- строки зберігання первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку в архіві підприємства [3; 20, с. 172].

У інших випадках зазначені документи також можуть бути додатками до Положення про бухгалтерію, Положення про організацію обліку, Положення

про організацію управлінського обліку та звітності та інших і у розпорядчому документі про облікову політику не дублюються.

Враховуючи, що у даному дослідженні під обліковою політикою розуміється лише її методичний аспект, вважаємо, що додатками до розпорядчого документу про облікову політику мають бути:

- робочий план рахунків;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- перелік, склад і порядок розподілу змінних і постійних загальновиробничих витрат;
- нормальна потужність цехів та інших структурних підрозділів;
- перелік створюваних на підприємстві резервів (фондів) і порядок їх формування та використання.

Робочий план рахунків містить інформацію про перелік рахунків, що використовуються підприємством у більш деталізованому вигляді, порівняно із тим, що наводиться у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженому Міністерством фінансів України.

Формуючи робочий план рахунків бухгалтер, керується практичними потребами підприємства, тому використовує лише рахунки та субрахунки, необхідні для відображення господарської діяльності підприємства. Побудова робочого плану рахунків залежить від низки факторів: мети формування інформації; обсягу інформації, заданого її користувачем; характеру та напрямків аналізу отриманої інформації.

При формуванні робочого плану рахунків застосовується метод послідовного групування об'єктів обліку та виділення їх вертикальної (ієрархічної) і горизонтальної (інформаційних зв'язків) структури. Багатоступенева ієрархічна структура робочого плану рахунків дозволяє шляхом застосування методу послідовного групування об'єктів обліку одержати узагальнення активів, капіталу та зобов'язань підприємства на різних рівнях управління та провести поглиблений, послідовний аналіз їх наявності та змін.

Робочий план рахунків формується шляхом поступового розкладання, деталізації рахунків вищого порядку на рахунки нижчого порядку. Синтетичні рахунки і субрахунки, передбачені Планом рахунків, розкладаються, діляться на більш дрібні аналітичні рахунки як рахунки третього, четвертого, тощо, порядку. В основу розробки робочого плану рахунків покладено систему показників внутрішньої та зовнішньої звітності, формування якої він призначений забезпечити. Рівень деталізації облікової інформації практично не обмежується. Кількість рахунків, з одного боку, визначається фактичною наявністю об'єктів господарювання, а, з іншого, не повинна містити рахунків, що не використовуються [186].

У робочому плані рахунків визначені субрахунки, які відображають специфіку діяльності саме цього підприємства. Зокрема, користуючись правом введення нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків), необхідних для потреб управління, контролю, аналізу й звітності (але із збереженням кодів (номерів) субрахунків, які вже є у типовому Плані рахунків, передбачених Інструкцією, підприємства, зазвичай, доповнюють синтетичні рахунки 22 – «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 – «Виробництво», 26 – «Готова продукція», 27 – «Продукція сільськогосподарського виробництва» субрахунками, за якими групують ці активи, виходячи зі спільності ознак, характерних для своєї діяльності.

Включаючи рахунки до Робочого плану рахунків, розробники розпорядчого документу про облікову політику керуються практичними потребами підприємства. Так, невеликому підприємству достатньо мати декілька десятків рахунків. Великому підприємству, навпаки, необхідно використовувати тисячі рахунків, що дозволить достовірніше відображати інформаційні дані про господарську діяльність. У свою чергу, робочий план рахунків визначає зміст аналітичного обліку та впливає на форму ведення бухгалтерського обліку, яка застосовується. Аналітичні рахунки розробляються підприємством з урахуванням вимог законодавства та управлінських потреб. Розроблений підприємством Робочий план рахунків повинен бути гнучким і зручним у користуванні.

У нормативних документах та науковій літературі, не наводять форму робочого Плану рахунків, який підприємство могло б використати у своїй обліковій політиці. Звісно, що не йдеться про шаблон, який треба було б скопіювати, адже викладені особливості унеможливають розробку уніфікованого робочого Плану рахунків для всіх суб'єктів господарювання [20, с. 73-74].

Для полегшення розробки робочого плану рахунків К. П. Боримською було розроблено принципи побудови робочого плану рахунків, їх перелік наведено у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Система принципів розробки Робочого плану рахунків [23]

Принцип	Характеристика
Легітимності	Відповідність нормативним документам, у першу чергу типовому плану рахунків бухгалтерського обліку
Оптимізації критеріїв	Ознаки введення рахунків до робочого плану та їх кодування повинні бути однакові на всіх рівнях системи бухгалтерського обліку, за допомогою чого забезпечується визначеність, однозначність робочого плану рахунків, виникає можливість виявити зміст кожного рахунка та його відмінність від інших рахунків
Однорідності	Позиції в робочому плані рахунків повинні передбачатися для якісно однорідних об'єктів обліку. Дотримання у відношенні до

	кожного рахунка єдності економічного змісту, визначеності структури та призначення, однозначності щодо балансу. Один аналітичний рахунок не може узагальнювати інформацію про різномірні господарські операції або виконувати несуміжні функції. Однозначність і розмежованість рахунків, які складають робочий план рахунків, визначається згідно з їх обґрунтованою класифікацією, при цьому субрахунки одного і того ж рівня виділяються на основі класифікації лише за однією ознакою
Системності	У робочому плані рахунків облікові позиції одного порядку (синтетичні та аналітичні) повинні забезпечувати однаковий рівень узагальнення інформації про господарські операції. Введення однопорядкових рахунків дозволяє правильно встановити взаємозв'язки між ними та суттєво упорядкувати їх кореспонденцію. Зміщення різних рівнів обліку позбавляє робочий план рахунків послідовності та чіткості
Раціональності	Спрямований на формування розумного співвідношення між кількістю рівнів субрахунків й аналітичних рахунків і корисністю розмежування інформації, яка на них формується
Адаптивності	У межах кожного розділу слід передбачати вільні позиції, які можуть бути заповнені в разі введення нових рахунків
Багатозначного кодування	Дозволяє забезпечувати максимальну аналітичність інформації

Розроблена система принципів розробки робочого плану рахунків спрямована на подолання різномірності та низького рівня інформативності робочих планів рахунків підприємств, її дотримання дозволяє підвищити якість бухгалтерської інформації, систематизованої і відображеної на відповідних рахунках робочого плану, а також є суттєвим фактором підвищення обґрунтованості та оперативності управлінських рішень, прийнятих на основі такої інформації.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Групування витрат за статтями забезпечує відокремлення тих витрат, які пов'язані з виробництвом окремих видів продукції та можуть прямо і безпосередньо включатись до їх собівартості, а також тих, що збираються протягом місяця, а в кінці місяця розподіляються між окремими видами продукції пропорційно певній базі.

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.

За статтями витрат визначають собівартість одиниці продукції, тобто здійснюють її калькуляцію.

Відмінність статей калькуляції від аналогічних елементів витрат полягає в тому, що в першому випадку враховуються тільки витрати на певний виріб, а в другому – всі витрати підприємства, незалежно від того, де і на які потреби вони були здійснені (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Характеристика витрат за статтями калькуляції

Статті калькуляції	Зміст витрат
1. Сировина та матеріали	Вартість сировини та матеріалів, що використовуються в процесі виробництва продукції (робіт, послуг) для забезпечення нормального технологічного процесу і упакування продукції і включаються безпосередньо до собівартості окремих видів продукції та замовлень
2. Покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій	Вартість покупних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, що підлягають монтажу або додатковій обробці на даному підприємстві, робіт і послуг виробничого характеру, які виконуються сторонніми підприємствами або структурними підрозділами підприємства, що не належать до основного виду діяльності
3. Паливо й енергія на технологічні цілі	Витрати на всі види палива й енергії, як одержані від сторонніх підприємств та організацій, так і виготовлені самим підприємством, що безпосередньо використовуються в процесі виробництва продукції
4. Основна заробітна плата	Витрати на виплату основної заробітної плати, обчисленої згідно з прийнятими підприємством системами оплати праці, у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників, зайнятих виробництвом продукції

5. Додаткова заробітна плата	Витрати на виплату виробничому персоналу підприємства додаткової заробітної плати, нарахованої за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці
6. Відрахування на соціальне страхування	Відрахування до пенсійного фонду та на соціальне страхування
7. Витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва продукції	Витрати на підготовчі роботи для забезпечення господарської діяльності, освоєння нового виробництва, на винахідництво і раціоналізацію
8. Відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристроїв цільового призначення та інші спеціальні витрати	Витрати на відшкодування вартості спеціальних інструментів (спецоснащення) і пристроїв цільового призначення незалежно від їх вартості; ремонт і утримання в робочому стані спеціальних інструментів і пристроїв тощо
9. Витрати на утримання та експлуатацію устаткування	Витрати у вигляді амортизаційних відрахувань основних засобів, обчислених за їх вартістю відповідно до встановлених норм, витрати на проведення робіт з поліпшення устаткування, знос малоцінних і швидкозношуваних інструментів та пристроїв нецільового призначення тощо
10. Загальновиробничі витрати	Витрати, пов'язані з управлінням виробництвом, на службові відрядження, обслуговування виробничого процесу тощо
11. Загальногосподарські витрати	Витрати на управління підприємством
12. Втрати внаслідок технічного неминучого браку	Вартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів) з технологічних причин та витрати на усунення технічного неминучого браку
13. Інші виробничі витрати	Витрати, які безпосередньо включаються до собівартості відповідних видів продукції і не можуть бути віднесені до конкретних статей витрат
14. Позавиробничі (комерційні) витрати	Витрати на реалізацію продукції

Якщо на підприємстві ведеться облік загальновиробничих витрат доцільно передбачити у розпорядчому документі про облікову політику їх перелік, склад і порядок розподілу змінних і постійних загальновиробничих витрат, а також нормальну потужність цехів та інших структурних підрозділів.

В окремих додатку розпорядчого документу про облікову політику доцільно визначити:

- фактори, що визначають нормальну потужність;
- види показників нормальної потужності (планові, середньорічні, тощо);

– одиниці виміру нормальної потужності (відпрацьовані людино-години, машино-години роботи обладнання, обсяг випуску в натуральних, вартісних показниках).

Іще одним додатком до розпорядчого документу про облікову політику підприємства може бути Перелік створюваних на підприємстві резервів (фондів) і порядок їх формування та використання.

Резерви – це частина власного капіталу підприємства, тобто коштів із власним джерелом походження, яка призначається для погашення окремих (цільових) витрат або здійснення розрахунків. Їх існування зумовлене принципом обачності. Наприклад, при використанні найманої праці підприємство відповідно до законодавства зобов'язане оплачувати працівникам відпустки незалежно від того, коли і в якому розмірі мають бути виплачені відпускні. Такі виплати не використовуються у господарській діяльності і не пов'язані з отриманням майбутніх економічних вигод. Отже, для своєчасної і повної виплати відпускних підприємству потрібно залишити про запас певну суму коштів у складі пасивів підприємства, яку згодом можна буде витратити на виплати відпускникам.

У вітчизняному обліку вирізняють такі групи резервів [276]:

- резерв сумнівних боргів (забезпечення на випадок непогашення дебіторської заборгованості);
- резерв відпусток (забезпечення для оплати відпусток)
- резерв (забезпечення) гарантійних зобов'язань;
- резерв виплат (забезпечення призового фонду) при проведенні лотерей, розіграшів тощо;
- резерв (забезпечення) інших витрат і платежів.

До розпорядчого документу про облікову політику можуть бути розроблені і інші додатки, що конкретизують елементи облікової політики, обрані підприємством.

Висновки до другого розділу

1. За сучасних умов господарювання облікова політика покликана виконувати не лише функції обліку та формування звітності, а й забезпечувати інші функції управління – планування, організації, координації, мотивації та контролю. Ефективне управління потребує надійного інформаційного забезпечення, інструментом формування якого у сучасних умовах виступає облікова політика підприємства. У результаті дослідження встановлено, що формування інформаційної системи на підприємстві повинно враховувати всі аспекти його фінансово-господарської діяльності і забезпечувати оптимізацію взаємозв'язків і залежності між всіма основними функціями управління. Функції управління та управлінські рішення, що приймаються у процесі господарської діяльності націлені на конкретні специфічні економічні об'єкти та сфери діяльності.

2. Формуючи облікову політику підприємства необхідно розуміти яким чином сукупність тих, чи інших елементів облікової політики підприємства впливають на окремі групи аналітичних показників. Адже, саме на підставі аналітичних показників формуються управлінські рішення, спрямовані на подальше планування та здійснення поточної діяльності підприємства, проведення коригувальних дій. Маючи за мету постійно впливати на визначену групу показників підприємства (ліквідності, рентабельності і т.д.), можна розробити комплекс заходів, спрямованих на її досягнення, використовуючи відповідні інструменти облікової політики. Формування недостовірної інформації унеможливило прийняття ефективних економічних рішень та негативно впливає на ефективність управління в цілому.

3. Найпоширенішими, з точки зору формування облікової політики підприємства, є два типи стратегії підприємства: 1) управління з метою максимізації прибутку; 2) вартісно-орієнтоване управління. У прагненні дотримання стратегії максимізації прибутку обираються такі елементи облікової політики, що забезпечать мінімальні витрати та максимальні доходи підприємства. Вартісно-орієнтоване управління обирається тоді, коли за мету ставиться «зменшення» вартості підприємства.

4. Однією із головних причин ефективності системи обліку на підприємстві є її раціональна організація, що має здійснюватися на підставі внутрішніх регламентів. Враховуючи, що складовими організації обліку є організація праці облікового персоналу та організація ведення обліку і складання звітності, внутрішніми регламентами на підставі яких здійснюється управління зазначеними елементами є: Положення про підрозділ, Положення про інвентаризацію, Положення про документування та документообіг та Розпорядчий документ про облікову політику.

5. Розпорядчий документ про облікову політику підприємства є складовою організації обліку на підприємстві і в той же час виступає посередником в забезпеченні інтересів різних груп користувачів (керівництва підприємством, керівників структурних підрозділів, облікових працівників і т.д.). Тому ефективне функціонування системи облікової політики підприємства не можливе без дотримання принципів її побудови, що мають співвідноситися із принципами побудови та функціонування обліку та управління підприємством в цілому. До таких принципів відносяться: актуальність, системність, варіантність, стабільність, ефективність.

6. Облікову політику підприємства доцільно формувати за такими етапами: організаційний; підготовчий; етап вивчення факторів, що впливають на діяльність підприємства; етап вибору елементів облікової політики підприємства, розробка порядку інформаційного забезпечення процесу формування облікової політики; заключний. У представленій послідовності кожен етап є необхідним, а виконання кожного попереднього забезпечує здійснення наступного.

7. Питання змісту та структури розпорядчого документу про облікову політику підприємства вирішується на підприємстві під впливом багатьох чинників, а правильність їх використання перевіряється часом і результатом діяльності. Розроблені варіанти структури розпорядчого документу про облікову політику надають можливість раціонально викласти обрані підприємством альтернативні варіанти обліку активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів та витрат, що полегшує якість облікової політики підприємства та підвищує зручність користування зазначеним документом.

8. Враховуючи, що у даному дослідженні під обліковою політикою розуміється лише її методичний аспект, вважаємо, що додатками до розпорядчого документу про облікову політику мають бути: робочий план рахунків; перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік, склад і порядок розподілу змінних і постійних загальновиробничих витрат; склад і порядок розподілу витрат майбутніх періодів; нормальна потужність цехів та інших структурних підрозділів; перелік створюваних на підприємстві резервів (фондів) і порядок їх формування та використання. Складання зазначених додатків до розпорядчого документу про облікову політику полегшить подальше ведення обліку і складання звітності та дозволить уникнути розбіжностей і неузгодженостей при створенні системи обліку конкретного підприємства.

РОЗДІЛ 3. ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ОКРЕМИХ ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

3.1. Необоротні активи: елементи облікової політики

3.1.1. Нематеріальні активи та гудвіл: елементи 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.

Елементи облікової політики щодо нематеріальних активів встановлюються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [202], розкриваються у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [147] та Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства [150] (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Елементи облікової політики щодо нематеріальних активів

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти	Коментар
Строк корисного використання нематеріальних активів	Самостійно встановлюється підприємством	Обираючи стратегію «максимізації прибутку», у розпорядчому документі про облікову політику варто передбачити елементи облікової політики, що забезпечують «зменшення» витрат підприємства: максимально можливий строк корисного використання нематеріальних активів; максимально можливу величину ліквідаційної вартості; прямолінійний метод нарахування амортизації
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	Вартісно-орієнтоване управління, спрямоване на «зростання» витрат підприємства, тому у розпорядчому документі про облікову політику варто зазначати найкоротший строк корисного використання; обрати один із «прискорених» методів нарахування амортизації; визначити мінімальну величину ліквідаційної вартості нематеріальних активів
Методи амортизації	– прямолінійний; – зменшення залишкової	Встановлення критерію суттєвості та порядок проведення переоцінки

нематеріальних активів	вартості; – прискороного зменшення залишкової вартості; – кумулятивний; – виробничий	також може бути підпорядкованим обраній стратегії управління. Залежно від того зменшує чи збільшує свою вартість у часі конкретний об'єкт нематеріальних активів, за допомогою зазначеного елемента облікової політики можна впливати на зміну первісної вартості об'єкта нематеріальних активів
Критерій суттєвості і порядок проведення переоцінки	Самостійно встановлюється підприємством, за умови, що для нематеріального активу існує активний ринок	

У міжнародній обліковій практиці, відповідно до вимог Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» (п. 90), при визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід враховувати наступні фактори [153]:

- технічне, технологічне та інші види старіння;
- рівень видатків на обслуговування,
- необхідних для отримання очікуваних майбутніх економічних вигід від активу.

У вітчизняній обліковій практиці перелік цих факторів є дещо розширеним. Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (п. 25) при визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів доцільно знати:

- строк корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;
- очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством;
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства.

Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство також може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Класифікація груп нематеріальних активів та строки дії користування ними відповідно до вимог Податкового кодексу України (п. 145.1.1)

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	відповідно до

користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	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.

Запропонована класифікація повною мірою відповідає розподілу об'єктів нематеріальних активів за субрахунками згідно з Інструкцією № 291. На відміну від основних засобів та інших необоротних активів, у випадку з нематеріальними активами законодавець практично ніде не встановив мінімально допустимих строків права користування. Це пояснюється тим, що строк дії права користування в першу чергу залежить від суб'єктивного фактора, тобто бажання власника (автора) передати права, а це питання не регулюється розділами Податкового кодексу України.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод підприємство самостійно обирає метод амортизації нематеріальних активів. Для нематеріальних активів можливо застосовувати наступні методи нарахування амортизації:

- 1) прямолінійний;

- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивний;
- 5) виробничий.

Прямолінійний метод нарахування амортизації є найпоширенішим та застосовується також у випадку, коли умови отримання майбутніх економічних вигід визначити неможливо. Крім прямолінійного методу нарахування амортизації підприємство може обрати інший метод амортизації, який краще враховує форму надходження економічних вигід від використання нематеріального активу.

При розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків, передбачених п. 28 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»:

- 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.

Якщо виконується друга частина зазначеного пункту визначення ліквідаційної вартості здійснюється на підприємстві спеціально створеною комісією та фіксується у розпорядчому документі про облікову політику.

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.

Строк 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 вигід. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання в кінці кожного року також оцінюються на наявність ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання та за відсутності таких ознак підприємством встановлюється строк корисного використання таких нематеріальних активів.

Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства передбачено, що при виборі методу амортизації нематеріального активу враховуються умови отримання майбутніх економічних вигід. 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.

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 [105, с. 27]. 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.

До складу необоротних активів підприємства також включається гудвіл. Особливості обліку гудвілу на підприємствах регламентуються Податковим кодексом України, Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» та іншими нормативно-правовими актами. У розпорядчому документі про облікову політику, доцільним, є визначення наступних моментів щодо обліку гудвілу на підприємстві:

- метод оцінки гудвілу;
- термін корисного використання гудвілу;
- метод нарахування амортизації (зазначається для бухгалтерського обліку; у податковому обліку не використовується).

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», гудвіл - це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання.

Відповідно до положень Податкового кодексу України, гудвіл - це нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо. Вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується під час визначення витрат платника податку.

У сучасній міжнародній та вітчизняній обліковій практиці відображається лише придбаний гудвіл, який набуває ознак активу з можливістю його достовірної оцінки лише в разі придбання підприємства як цілісного майнового комплексу. Відповідно до діючого законодавства України, яке регламентує ведення обліку та формування фінансової звітності, можливе

також відображення гудвілу при консолідації звітності та приватизації підприємств державної та комунальної форм власності. Внутрішньо створений гудвіл активом не визнається і в обліку не відображається. Але позитивний внутрішній гудвіл опосередковано впливає на показники фінансового стану, а відповідно - на рішення інвесторів і кредиторів підприємства. Витрати на його створення поступово знаходять відображення в складі витрат того звітного періоду, у якому вони були понесені.

Вартість гудвілу для відображення його в обліку можна визначити за допомогою незалежної оцінки. Для проведення незалежної оцінки застосовують такі методичні підходи [168]:

- витратний (передбачає визначення поточної вартості витрат на відтворення або заміщення об'єкта оцінки з подальшим коригуванням їх на суму зносу (знецінення);

- дохідний (визначається як поточна вартість очікуваних доходів від найбільш ефективного використання об'єкта оцінки, включаючи дохід від його можливого перепродажу);

- порівняльний (передбачає аналіз цін продажу та пропонування подібного майна з відповідним коригуванням відмінностей між об'єктами порівняння та об'єктом оцінки).

Витратний підхід у чистому вигляді при оцінці гудвілу застосувати практично неможливо, оскільки оцінити затрати на формування гудвілу неможливо.

Порівняльний підхід також не застосовується при оцінці гудвілу, оскільки гудвіл має яскраво виражену індивідуальність та підібрати йому адекватний аналог практично неможливо.

Тому найбільш раціонально проводити оцінку гудвілу в рамках дохідного підходу за допомогою трьох найбільш розповсюджених методів [169]:

- 1) метод надлишкового прибутку. Згідно з ним вартість гудвілу визначається діленням надлишкового прибутку на ставку капіталізації. У ході реалізації цього методу визначається надлишковий прибуток і проводиться його капіталізація. Коефіцієнт капіталізації не є встановленим, чітко розрахованим показником, що призводить до неможливості точного розрахунку вартості гудвілу. Також до переоцінки чи недооцінки розраховуваної вартості може привести застосування при розрахунку надлишкового прибутку простої середньої величини прибутку за кілька років (при цьому може не враховуватись те, що ті суми прибутку, які значно відрізняються від середнього значення, не повинні враховуватись при розрахунку). Тому розглянемо наступний метод [281, с. 124];

- 2) метод ринкової капіталізації. Згідно з ним вартість гудвілу розраховується як різниця між ринковою капіталізацією та чистою вартістю цілісного майнового комплексу. У сучасних умовах визначення ринкової капіталізації можливе тільки для підприємств, акції яких є об'єктом активних

угод. Тому при сучасному ринковому стані найбільш раціональним є наступний метод;

3) метод залишків ґрунтується на розрахунку вартості гудвілу як різниці між ринковою вартістю підприємства та чистою вартістю цілісного майнового комплексу.

Таким чином, практичні проблеми оцінки гудвілу можна звести до визначення ринкової вартості підприємства та чистої вартості цілісного майнового комплексу.

Вченими пропонуються наступні підходи до відображення гудвілу як активу в системі бухгалтерського обліку [244]:

- перший підхід: капіталізація гудвілу і відображення його в балансі як нематеріального активу довгострокового використання;

- другий підхід: фіксування гудвілу в обліку з наступним списанням за рахунок різних джерел.

Перший підхід передбачає капіталізацію гудвілу з амортизацією або без амортизації. Згідно з чинним законодавством України в сучасній обліковій практиці найбільшого поширення набув перший варіант, тобто капіталізація гудвілу з подальшою амортизацією. З точки зору економічного змісту гудвілу він не може амортизуватися, оскільки амортизація - це процес відшкодування зносу. Але облік не завжди враховує економічну сутність окремих об'єктів та процесів, виходячи у першу чергу зі зручності виконання розрахунків.

Амортизація гудвілу здійснюється протягом терміну його корисного використання. Відповідно до Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» тривалість експлуатації позитивного гудвілу при придбанні в Україні визначається терміном корисного використання придбаного об'єкта, але не більше як 20 років. Період амортизації гудвілу визначає покупець підприємства, виходячи з найкращої оцінки періоду, протягом якого очікується надходження до підприємства майбутніх економічних вигод.

При визначенні терміну корисного використання гудвілу слід ураховувати, зокрема, такі фактори [53, с. 437]:

- характер та очікуваний термін функціонування придбаного підприємства;

- стабільність та очікуваний термін існування галузі, до якої належить гудвіл;

- загальнодоступну інформацію про характеристики гудвілу щодо подібних підприємств або галузей і типові життєві цикли подібних підприємств;

- вплив старіння продукту, змін у попиті та інших економічних факторів на придбане підприємство;

- очікувану тривалість терміну трудової діяльності ключових працівників (або груп працівників) і можливість іншої групи керівників ефективно управляти придбаним підприємством;

- витрати на експлуатацію або фінансування, необхідні для отримання очікуваних у майбутньому економічних вигод від придбаного підприємства, та спроможність і намір підприємства нести такі витрати;
- очікувані дії наявних та потенційних конкурентів;
- період контролю за придбаним підприємством, а також правові норми, що впливають на термін корисного використання.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», якщо є переконливе свідчення того, що термін корисного використання гудвілу буде більшим за 20 років, то в примітках до фінансової звітності підприємства повинно бути обґрунтування періоду амортизації. Це може статися, коли гудвіл настільки тісно пов'язаний з ідентифікованим активом (або з групою ідентифікованих активів), що можна обґрунтовано очікувати вигоди для покупця протягом терміну корисної експлуатації активу (або групи ідентифікованих активів). У цьому випадку підприємство принаймні щорічно розглядає суму очікуваного відшкодування гудвілу для визначення можливого збитку від зменшення корисності. Для нарахування амортизації гудвілу слід застосовувати прямолінійний метод, якщо немає переконливого свідчення, що інший метод є більш прийнятним. Цей метод амортизації застосовується послідовно від одного періоду до іншого, доки не відбудеться зміна очікуваної схеми отримання економічних вигод від гудвілу. Період та метод амортизації гудвілу необхідно переглядати принаймні наприкінці кожного звітного року. Якщо очікуваний термін корисного використання гудвілу суттєво відрізняється від попередніх оцінок, період амортизації слід відповідно змінювати. У разі суттєвої зміни очікуваної схеми надходження економічних вигод від гудвілу треба відповідно змінювати метод амортизації.

Згідно з другим варіантом першого підходу гудвіл обліковується як постійний актив, що не амортизується. Його облік аналогічний обліку земельних ділянок. Проте це не означає, що оцінка гудвілу консервується назавжди. Можливе періодичне тестування гудвілу на предмет знецінення. Згідно з другим підходом гудвіл не визнається активом, а витрати на його придбання списуються за рахунок певних джерел, зокрема: у міжнародній практиці використовується варіант одноразового списання гудвілу за рахунок зменшення капіталу власників. На сьогодні в Україні він дієвий щодо гудвілу при приватизації (корпоратизації).

Згідно з Положенням № 1213 гудвіл, який виник у процесі приватизації підприємства, не амортизується, повністю або частково може бути списаний за рішенням уповноваженого органу [200]: Дебет 45 «Вилучений капітал» - Кредит 19 «Гудвіл».

3.1.2. Основні засоби та інші необоротні матеріальні активи: елементи облікової політики

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності 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).

Елементи облікової політики щодо основних засобів встановлюються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [201], Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» [204], Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів [148], Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства [150] (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Елементи облікової політики щодо основних засобів

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти	Коментар
<i>щодо власних основних засобів</i>		
Виокремлення об'єкта основних засобів	Самостійно встановлюється підприємством	Обираючи стратегію «максимізації прибутку», у розпорядчому документі про облікову політику варто передбачити елементи облікової політики, що забезпечують «зменшення» витрат підприємства: максимально можливий строк корисного використання об'єктів основних засобів; максимально можливу величину ліквідаційної вартості; прямолінійний метод нарахування амортизації
Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів	Самостійно встановлюється підприємством	
Ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів	Самостійно встановлюється підприємством	
Методи нарахування амортизації основних засобів	– прямолінійний; – зменшення залишкової вартості; – прискореного зменшення залишкової вартості; – кумулятивний; – виробничий	
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	строк корисного використання; обрати один із «прискорених» методів нарахування амортизації; визначити мінімальну величину ліквідаційної вартості основних засобів.
Періодичність зарахування сум дооцінки основних засобів активів до нерозподіленого прибутку	Самостійно встановлюється підприємством	Встановлення критерію суттєвості та порядок проведення переоцінки також може бути підпорядкованим обраній стратегії управління. Залежно від того зменшує чи збільшує свою вартість у часі конкретний об'єкт основних засобів, за допомогою зазначеного елемента облікової політики можна впливати на зміну первісної вартості об'єкта основних засобів. Періодичність сум дооцінки основних засобів активів до нерозподіленого прибутку може вплинути на показники проміжної звітності, що може бути важливим для підприємства
щодо основних засобів, отриманих у фінансову оренду		
Об'єкти основних засобів, наданих та прийнятих в оренду	– перелік основних засобів, зданих (прийнятих в оренду); – джерела покращення орендованого майна; – орендодавець вказує, чи є оренда доходом від основної діяльності, чи іншими доходами	Основні засоби, що передані у фінансову оренду відображаються у фінансовій звітності у складі основних засобів, що знаходяться у власності підприємства. Формування облікової політики щодо основних засобів, що отримані у фінансову оренду підпорядковується правилам складання облікової політики щодо власних основних засобів.
Період очікуваного використання об'єкта фінансової оренди	Встановлюється підприємством самостійно, виходячи із строку корисного використання (якщо угодою передбачено перехід права власності на актив до орендаря) або коротшого із двох періодів – строку оренди або строку корисного використання об'єкта	Варто відзначити, що залежно від обраної стратегії оцінка об'єкта, одержаного у фінансову

	фінансової оренди (якщо переходу права власності на об'єкт фінансової оренди після закінчення строку оренди не передбачено)	оренду в орендаря може проводитися таким чином, щоб забезпечити максимально можливу вартість об'єкта основних засобів (стратегія «максимізації прибутку») або мінімально можливу вартість об'єкта основних засобів (за умови застосування вартісно-орієнтованого управління)
Метод нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди	– прямолінійний; – зменшення залишкової вартості; – прискореного зменшення залишкової вартості; – кумулятивний; – виробничий	
База розподілу загальновиробничих витрат при нормальній потужності	Самостійно обирається підприємством. Як база розподілу можуть використовуватися: – прямі витрати; – обсяги доходів; – прямі витрати на оплату праці; – відпрацьований будівельними машинами та механізмами час тощо	
Оцінка об'єкта, одержаного у фінансову оренду в орендаря	– за справедливою вартістю; – за теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів	

Важливою передумовою ефективного обліку основних засобів є обґрунтування виокремлення об'єктів обліку основних засобів. Підприємства мають право визначати за самостійний об'єкт обліку окремі конструктивні частини основних засобів за умови суттєвої відмінності строків їх корисного використання. Класичним прикладом такого підходу є виокремлення корпусу літака та його двигуна як об'єкта обліку. Двигун має експлуатаційний строк значно менший, ніж корпус літака, внаслідок чого він виділяється як окремий об'єкт з метою амортизації. Однак, у практиці формування облікової політики такий порядок, на жаль, застосовується рідко, а інвентарними об'єктами найчастіше визнаються комплекси основних засобів. Це призводить до негативних наслідків, зокрема, занесення об'єкта до визначеної класифікаційної групи стає достатньо умовним, надходження та вибуття окремих частин об'єкта розглядається як ремонт, а не рух, що значно ускладнює облік таких операцій. Такий підхід унеможливує формування достовірної інформації про ступінь зносу об'єкта. Усуненню подібних недоліків повинна сприяти оптимальна деталізація об'єктів основних засобів саме на стадії формування облікової політики [174, с. 136].

Наступним елементом облікової політики підприємства щодо основних засобів є самостійне встановлення підприємством строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів. При визначенні строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів слід урахувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

У процесі визначення намірів керівництва підприємства щодо використання об'єктів основних засобів мають бути враховані накопичений досвід, ринкова ситуація, стратегічні цілі розвитку та фінансовий стан підприємства. Заплановані строки заміни та оновлення основних засобів підприємства можуть переглядатись у першу чергу за недостатнього обсягу коштів на оновлення, що накопичені до запланованого моменту. Перегляд строку використання об'єкта, його ліквідаційної вартості та методу амортизації не є зміною облікової політики, а вважається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансовій звітності» зміною облікової оцінки [174, с. 96].

Дослідження практики формування облікової політики підприємств свідчить про відсутність навичок визначення строку корисного використання. Прийняття рішення щодо строку корисного використання об'єкта основних засобів можливе шляхом використання наступних способів:

- на підставі накопиченого досвіду підприємства під час експлуатації подібних активів і економічної політики підприємства;
- використання єдиних норм амортизації для об'єктів однієї галузі або, наприклад, державної форми власності із застосуванням прямолінійного методу нарахування амортизації: метод створює більше можливостей порівняно із іншими методами, але необхідною умовою є розроблення норм на рівні галузевого міністерства або розпорядчого органу управління державним майном;
- відповідно до технічних документів, що додаються до придбаного об'єкта основних засобів, але недоліком такого способу є неврахування специфіки експлуатації одного й того самого об'єкта у різних умовах [174, с. 198].

Пасько О.В. виокремлює іще один спосіб встановлення строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів – експертний, що на думку вченого допомагає «визначити реальний стан справ на підприємстві» [151].

Крім того, мінімально допустимі строки корисного використання об'єктів необоротних активів, у тому числі основних засобів визначено ст. 145 Податкового кодексу України (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації згідно з Податковим кодексом України (ст. 145.1)

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
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 2500 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

Даний пункт статті 145 Податкового кодексу України регулює два основних моменти:

1) вся сукупність основних засобів та інших необоротних активів для цілей оподаткування поділена на 16 груп. Ця класифікація має враховуватись платником податку при застосуванні методів амортизації та розрахунку норм амортизації. Виходячи з перелічених у цьому пункті груп, законодавець визначив, що йдеться про матеріальні необоротні активи. Слід зазначити, що класифікація основних засобів та інших необоротних активів, наведена в цьому пункті, майже повністю повторює класифікацію основних засобів, наведену в п. 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», та назви субрахунків синтетичних рахунків 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи» згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [197]. Таким чином, для цілей оподаткування платником податку при класифікації основних засобів та інших необоротних активів за групами, згідно з вимогами цього пункту, за основу мають братися дані про розподіл цих активів за субрахунками в бухгалтерському обліку. Наведена в цьому пункті класифікація має певні відмінності, зокрема відсутня окрема група під назвою «Інші необоротні матеріальні активи», яка б відповідала даним субрахунку 117 «Інші необоротні матеріальні активи». Виходячи з логіки цього пункту, ці активи мають відноситися до групи 9 «Інші основні засоби». Одночасно до класифікації введена група 16 «Довгострокові біологічні активи», яка відповідає даним синтетичного рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» в бухгалтерському обліку [166];

2) встановлюються мінімально допустимі строки корисного використання об'єктів основних засобів та інших необоротних активів за групами, що мають певні особливості порівняно із вимогами Положень (стандартів) бухгалтерського обліку:

- загального законодавства, яке б визначало мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів та інших необоротних активів, не існує. Єдині, хто має обмежені строки корисного використання, це бюджетні установи згідно з Інструкцією з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затвердженою наказом ДКУ від 17.07.2000 № 64 [97]. Наведені в цій Інструкції строки досить суттєво відрізняються від запропонованих у Податковому кодексі України. Втім, як відомо, бюджетні установи належать до організацій, що мають статус неприбуткових. Вимоги Податкового кодексу України в частині встановлення мінімально допустимих строків корисного використання (експлуатації) основних засобів на них не розповсюджуватимуться;

- законодавець визначив 4 групи активів, які мають невизначений строк корисного використання, а саме: земельні ділянки, природні ресурси, бібліотечні фонди та малоцінні необоротні матеріальні активи;

- 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 активів найбільше перебуває під впливом розвитку науково-технічного прогресу та впровадження містких технологій, тому законодавець, впровадивши для цих активів мінімально можливий строк корисного використання (2 роки), фактично надав стимул платникам податку запроваджувати місткі інформаційні системи та забезпечувати їх періодичне оновлення відповідно до потреб ринку;

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

Порівняння складу груп основних засобів у бухгалтерському обліку та в цілях визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток наведено у таблиці Г.1 (додаток Г). Порівняння вказує, що позиції бухгалтерського обліку та оподаткування практично збігаються. Лише за окремими позиціями (групи 2, 3, 4, 6), групи у податковому обліку регламентовано більш детально [166].

Наступним елементом облікової політики основних засобів є визначення підприємством ліквідаційної вартості. Ліквідаційна вартість - сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією). Визначення ліквідаційної вартості здійснюється спеціально створеною на підприємстві ліквідаційною комісією.

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

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

- залучити фахівців-експертів – суттєвим недоліком методу є суб'єктивність і наявність додаткових витрат;

- за ліквідаційну вартість узяти вартість матеріальних цінностей, що, як очікується, будуть утворені та оприбутковані в результаті ліквідації основного засобу – таке прогнозування має велику ймовірність помилки;

- встановити норматив у вигляді відсотка (наприклад 10 – 15 %) від первісної вартості основного засобу або диференціювати такий норматив за групами основних засобів [174, с. 96].

Ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів також використовується при нарахуванні амортизації.

Метод амортизації основних засобів обирається підприємством самостійно із альтернативних варіантів, запропонованих чинним законодавством з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання та ліквідаційної вартості.

Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів:

1) прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

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

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється;

4) кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

5) виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Переваги та недоліки застосування кожного із передбачених законодавством методів наведено у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Переваги та недоліки методів амортизації [65, с. 205]

Метод нарахування амортизації	Переваги	Недоліки
Прямолінійний метод	Простота застосування	Недоліком цього методу є те, що, сума амортизації не залежить від обсягів виробленої продукції, що не дозволяє реально розрахувати собівартість
Метод зменшення залишкової вартості	Основна частина амортизаційних відрахувань припадає на перші роки	В перші роки застосування завищується показник собівартості продукції

	експлуатації, що є виправданим у випадку швидкого морального старіння об'єкта основних засобів	(товарів, робіт, послуг)
Метод прискореного зменшення залишкової вартості	Основна частина амортизаційних відрахувань припадає на перші роки експлуатації, що є виправданим у випадку швидкого морального старіння об'єкта основних засобів	Не дозволяє відображати реальний фінансовий стан. При застосуванні даного методу в перші роки експлуатації об'єкта основних засобів показник собівартості завищується. Недоліком також є складність розрахунку
Кумулятивний метод	На відміну від інших прискорених методів суми нарахування, зменшення амортизаційних сум відбувається рівномірно	При застосуванні даного методу сума амортизації не залежить від обсягів виробленої продукції, що не дозволяє реально розрахувати собівартість
Виробничий метод	При застосуванні даного методу можна реально оцінити стан об'єкту основних засобів та сума амортизаційних відрахувань пропорційна обсягу випущеної продукції (товарів, робіт, послуг)	Застосування методу обмежене тим, що не завжди можливо визначити виробничу потужність об'єкта протягом всього терміну його експлуатації

За даними табл. 3.5, методи нарахування амортизації умовно можна розділити на три групи: перша – прямолінійний метод; друга – виробничий метод; третя – прискорені методи нарахування амортизації (зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний).

При використанні прямолінійного методу вартість об'єкту основних засобів списується однаковими частинами протягом усього періоду його експлуатації. Метод прямолінійного списання, як правило, використовується по відношенню до об'єктів основних засобів, стан яких залежить виключно від строку корисного використання та на них не діє вплив інших факторів. До таких основних засобів відносять будови, споруди, меблі та інші. Характеризуючи метод прямолінійного списання, не можна не відмітити його переваги у простоті розрахунків та рівномірності розподілу сум амортизації між обліковими періодами, простоті, точності розрахунків. Його використання особливо доцільне, коли ступінь експлуатації об'єкта основних засобів у кожному звітному періоді залишається незмінною. Він передбачає практично рівномірний спад економічної корисності об'єкту із року в рік. Але ж недоліком такого методу є те, що при його використанні не враховується моральний знос, а також не робиться реальна оцінка виробничої

потужності основних засобів у різні роки експлуатації. Практика показує, що знос машин збільшується у перші роки їх експлуатації, потім величина зносу стабілізується, а у останні роки експлуатації знос машин знову зростає. Що до морального зносу машин, то він також нерівномірний. Застосування наданого методу не завжди забезпечує повне перенесення вартості основних засобів на знов створений продукт, в результаті чого створюється недоамортизація основних засобів, що є прямим збитком підприємства [1].

При використанні виробничого методу для окремих видів основних засобів нарахування амортизації робиться на основі сумарного виробітку об'єкта за весь період його експлуатації у відповідних одиницях виміру (одиницях виготовленої продукції, відпрацьованих годин, кілометрах пробігу тощо). Відзначимо, що при використанні виробничого методу, сума амортизації, яка визнається витратами звітної періоду, та балансова вартість об'єкту при використанні цього методу змінюється у зрівнянні з попереднім періодом прямо пропорційно обсягу виробленої продукції (робіт, послуг).

В основі цього методу лежить припущення, що фактично отриманий прибуток від експлуатації відповідного матеріального активу у кожному звітному періоді пов'язаний з випуском одиниць продукції, вироблених з його участю у цих звітних періодах. Існує точка зору, що на такий вид обладнання, як верстат, амортизація повинна нараховуватися в облікових цінах пропорційно одиницям виробленої на ньому продукції у кожному звітному періоді (на основі первісно визначеного загального випуску продукції), а не просто пропорційно часу з початку експлуатації. При цьому стверджується, що більшість виробничих активів приймають участь у створенні прибутку (та відповідно зношуються) лише тоді, коли вони використовуються у виробництві. Метод нарахування зносу пропорційно випуску продукції також дуже простий, раціональний та систематичний. Краще за все його використовувати у тому випадку, коли відносно активу, на який нараховується знос, можна визначити фактичний обсяг виробленої продукції. Його використання також доцільно, коли економічна користь того чи іншого необоротного активу зменшується у зв'язку з експлуатацією його у виробництві, а не у зв'язку з впливом на нього часу. Цей метод забезпечує також відповідність суми амортизації, яка визнається витратами поточного періоду, отриманням прибутку, у випадку, якщо використання відповідного необоротного активу у різні періоди неоднакові. Але, не дивлячись на плюси, цей метод у закордонній практиці не знайшов широкого застосування, оскільки дуже складно визначити фактичний обсяг продукції, виробленої з використанням того чи іншого необоротного активу [1].

Прискорені методи нарахування амортизації дозволяють у перші роки експлуатації списати значну частку вартості основних засобів. Такі методи доцільно застосовувати для амортизації об'єктів, схильних до швидкого морального старіння, через що термін їх корисного використання може бути визначений лише приблизно. До таких об'єктів відносяться транспортні

засоби, що використовуються в адміністративних цілях, прилади, засоби зв'язку, комп'ютери. Прискорені методи можуть бути обрані також на підприємствах, до стратегічних цілей яких відноситься мінімізація розміру прибутку у найближчі роки.

Умовно сильні та слабкі сторони амортизації при використанні різних методів згруповано у табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Сильні та слабкі сторони амортизації [15]

Завищення норми амортизації		Зниження норми амортизації	
Перевага	Недолік	Перевага	Недолік
Прискорення повернення авансового платежу	Штучно занижується тривалість життєвого циклу й амортизаційного періоду	Повне використання технічних можливостей засобів праці	Уповільнення оборотності авансового капіталу
Прискорення оборотності капіталу	Недостатнє використання засобів праці	Зменшення сукупних витрат на розширене відтворення засобів праці	Ризик недостатньої амортизації засобів праці
Збільшення чистого грошового потоку	Зростання собівартості продукції		Посилення впливу морального зносу
Збільшення суми щорічної амортизації Створення можливості формування резервного фонду для розширеного відтворення засобів праці	Зменшення прибутку	Зниження собівартості продукції	Зниження можливості формування резервного фонду для відтворення засобів праці
	Зменшення суми дивідендів	Збільшення прибутку	
	Зменшення надходжень до бюджету	Збільшення суми дивідендів	
Послаблення впливу морального зносу	Ускладнення бухгалтерського обліку і аналізу фактичного зносу засобів праці	Збільшення надходжень до бюджету	
Створення можливості прискореного відновлення засобів праці	Неможливість вірогідного обґрунтування ефективності впровадження нової техніки		
	Розподіл норми амортизації на		

	технічну та фінансову величину, не пов'язану з функціонуванням засобів праці		
--	---	--	--

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

Важливим питанням, яке необхідно враховувати під час розроблення облікової політики основних засобів, є порядок їх переоцінки. Згідно з вітчизняним законодавством переоцінка основних засобів - це доведення залишкової вартості основних засобів до справедливої. А в більшості випадків, як свідчить практика, справедлива вартість основних засобів - це ринкова вартість. У свою чергу, як зазначено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість - це сума, за якою можуть бути здійснені обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [205]. Відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (п. 16), 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.

Відповідно до вимог Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів підприємство самостійно встановлює 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, або величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

Процес проведення переоцінки потребує додаткових фінансових витрат, адже відповідно до вимог законодавства під час проведення переоцінки основних засобів підприємство має обов'язково залучати на договірних засадах суб'єктів оціночної діяльності – фізичних та юридичних осіб, у складі яких працює хоча б один оцінювач та які отримали сертифікат суб'єкта оціночної діяльності. Неминучі і додаткові витрати праці у зв'язку з необхідністю постійного відстеження змін справедливої вартості та її порівняння із залишковою вартістю, яка не відображається на рахунках обліку і потребує додаткового розрахунку [174, с. 248].

З метою максимального наближення даних бухгалтерського обліку до реальної вартості активів, механізм переоцінки повинен бути таким, щоб стимулювати підприємства оцінювати об'єкти за ринковою вартістю, тобто

важливо створити умови, щоб підприємствам було вигідно та зручно приводити вартість своїх активів до ринкової.

Одним з таких механізмів є, як ми вважаємо, необхідність на законодавчому рівні надати право таким суб'єктам самостійно вирішувати, яким чином проводити оцінку або власними силами, чи за допомогою професійних оцінників. Так як послуги останніх коштують чималі суми, що для підприємств малого та середнього бізнесу це буде обтяжливим. Цілком зрозуміло, що це потребуватиме розробки методичних рекомендацій вищезгаданих питань, але зробить цей процес більш доступним [19].

Зазвичай, до переоцінки підприємство спонукає або зміна вартості об'єкта, або необхідність скласти звітність, квартальну або річну. Так, стаття 13 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначає зокрема наступне: «проміжна звітність складається щоквартально нарастаючим підсумком з початку звітного року в складі балансу та звіту про фінансові результати». Тобто баланс повинен складатися 4 рази на рік. Таким чином й здійснення переоцінки основних засобів не є обов'язковим частіше чотирьох разів на рік.

У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» наведене наступне визначення справедливої вартості: «Справедливою вартістю основних засобів є їхня ринкова вартість, визначена експертною оцінкою, яку звичайно здійснюють професійні оцінщики». Смоленюк П.С. вважає, що таке визначення справедливої вартості необхідно внести і в чинне законодавство для врегулювання питань оцінки і переоцінки основних засобів [251]. На нашу думку, такий підхід є спірним, оскільки зумовить небажання підприємств через значні витрати на професійних оцінювачів приводити облікову вартість основних засобів у відповідність зі справедливою.

У свою чергу, в статті 32 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» зазначено, що частота переоцінок залежить від коливань справедливої вартості переоцінюваних об'єктів основних засобів. У випадку, якщо справедлива вартість переоціненого активу суттєво відрізняється від його балансової вартості, слід проводити подальшу переоцінку. Деякі об'єкти основних засобів можуть зазнавати значних і непостійних коливань справедливої вартості, потребуючи щорічної переоцінки. Такі часті переоцінки не потрібні для об'єктів основних засобів з незначними коливаннями справедливої ринкової вартості. У такому разі достатньо оцінювати їх кожні три або п'ять років» [154].

Переоцінка основних засобів має значення не тільки із позицій достовірності фінансової звітності, але й виходячи із потреб фінансового менеджменту. Так, при дооцінці основних засобів збільшуються суми амортизаційних відрахувань. Рациональне сполучення методів переоцінки і методів прискореної амортизації здатне забезпечити підприємство надходженням грошових коштів у кількості, достатній для здійснення нових

капітальних інвестицій. Але означена ситуація актуальна лише для підприємств із високим рівнем рентабельності. На підприємствах, прибутковість яких є невисокою дооцінка основних засобів призведе до збільшення частки амортизації і, відповідно, зменшення суми прибутку, що не є економічно доцільним [19].

Крім того, Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства передбачено, що 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.

Поряд із елементами облікової політики основних засобів Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» встановлює елементи облікової політики для інших необоротних матеріальних активів, крім того елементи облікової політики щодо інших необоротних матеріальних активів встановлюються Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Елементи облікової політики щодо інших необоротних матеріальних активів

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти	Коментар
Величина вартісного критерію приналежності матеріального активу до малоцінних необоротних матеріальних активів	Стандартом не регламентовано, але її може бути встановлено підприємством самостійно	Обираючи стратегію «максимізації прибутку», у розпорядчому документі про облікову політику варто передбачити елементи облікової політики, що забезпечують «зменшення» витрат підприємства, зокрема прямолінійний метод нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів
Методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів (крім малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів)	– прямолінійний; – виробничий	Вартісно-орієнтоване управління, спрямоване на «зростання» витрат підприємства, тому у розпорядчому документі про облікову політику варто зазначати один із методів нарахування амортизації, що забезпечить найбільшу величину витрат. Для малоцінних необоротних матеріальних активів і
Методи нарахування амортизації	– прямолінійний; – виробничий;	

малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів	– метод нарахування 50 % вартості в першому місяці використання об'єкта і решти 50 % амортизованої вартості в місяці їх вилучення з активів (списання з балансу); – метод нарахування 100 % вартості в першому місяці використання об'єкта	бібліотечних фондів найефективнішим для цього є метод нарахування 100 % вартості в першому місяці використання об'єкта. При вартісно-орієнтованому управлінні до оцінки вибуття малоцінних необоротних матеріальних активів доцільно використовувати підхід у розрізі класифікаційних груп, у разі використання стратегії «максимізації прибутку» - більше підходить пооб'єктне вибуття малоцінних необоротних матеріальних активів
Підходи до оцінки вибуття малоцінних необоротних матеріальних активів	– пооб'єктно; – у розрізі класифікаційних груп	

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» передбачено, що підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів (рис. 3.1).

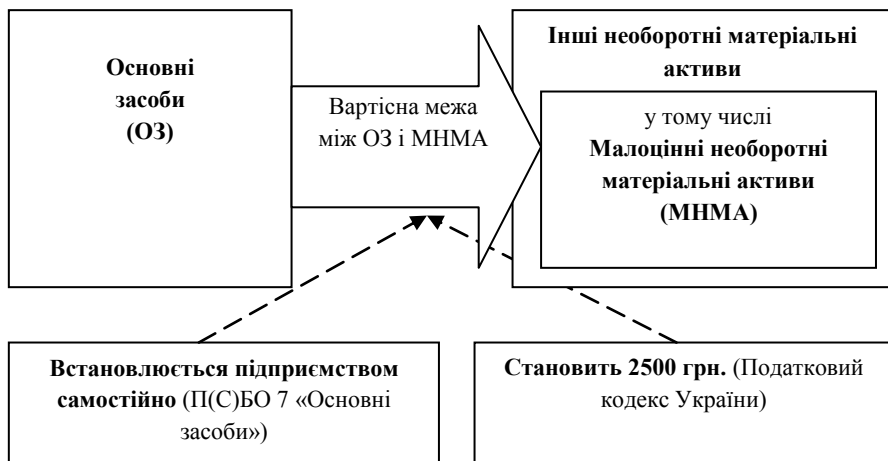


Рис. 3.1. Визначення вартісної межі між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами

Ці предмети в обліку підпадають під визначення основних засобів, але обліковуються не на рахунку 10 «Основні засоби», а на окремому субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи». Такий вартісний критерій розмежування має обиратися самим підприємством і під час формування

облікової політики слід враховувати, що його рівень впливає на формування фінансових результатів підприємства, оскільки чим він вище, тим більше необоротних матеріальних активів оприбутковуються як малоцінні необоротні матеріальні активи.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів, до яких відносяться: бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату та інші необоротні матеріальні активи нараховується за допомогою прямолінійного та виробничого методів нарахування амортизації.

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.

Це, у свою чергу, призводить до максимізації витрат підприємства шляхом списання 50 або 100 % вартості об'єктів малоцінних необоротних матеріальних активів під час введення їх в експлуатацію. Обліковою політикою переважної більшості підприємств з метою скорочення облікової роботи у фінансовому обліку передбачено вартісний ліміт віднесення засобів праці до основних на рівні 2500 грн. (розмір установлений для податкових цілей).

Інструкція про застосування плану рахунків передбачає два підходи до оцінки вибуття малоцінних необоротних активів: пооб'єктно та у розрізі класифікаційних груп. Перший метод передбачає оцінку вартості окремої одиниці активів, а другий ґрунтується на розрахунку середньої ціни активу як відношення сукупної вартості певної групи до кількості одиниць, що обліковуються в даній групі. Такий підхід може застосовуватись і при вирішенні проблеми оприбуткування швидкозношуваних предметів, що вже перебували в експлуатації. Якщо активи вже використовувались у господарській діяльності, тоді відбувся їх частковий знос [290].

3.1.3. Біологічні активи: елементи облікової політики

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», біологічний актив - 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», Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів [145] та

Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, що визначають елементи облікової політики біологічних активів (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Елементи облікової політики щодо біологічних активів

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти	Коментар
Об'єкт бухгалтерського обліку	– вид біологічних активів; – група біологічних активів	Обираючи стратегію «максимізації прибутку», у розпорядчому документі про облікову політику варто передбачити елементи облікової політики, що забезпечують «зменшення» витрат підприємства: максимально можливий строк корисного використання довгострокових біологічних активів; прямолінійний метод нарахування амортизації
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)	Вартісно-орієнтоване управління, спрямоване на «зростання» витрат підприємства, тому у розпорядчому документі про облікову політику варто обирати один із «прискорених» методів нарахування амортизації Залежно від обраної підприємством стратегії управління можна «збільшувати» або «зменшувати» вартість біологічних активів, що відображаються у балансі за рахунок методики встановлення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції
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	– прямолінійний; – зменшення залишкової	

біологічних активів, що обліковуються за первісною вартістю	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 наказі про облікову політику [112, с. 181].

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

знос 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».

Справедлива вартість біологічного активу ґрунтується на цінах активного ринку. Разом з тим, за відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за ринковою ціною. Крім того, згідно п. 15 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» у разі відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчислену відповідно до пунктів 11-14 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів»:

1) теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу визначається застосуванням відповідної ставки дисконту до майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу та його продажу (списання) наприкінці строку корисного використання (експлуатації). Майбутні грошові потоки від активу визначаються, виходячи з фінансових планів підприємства на період не більше п'яти років. Якщо в підприємства є досвід визначення суми очікуваного відшкодування активу і наявні розрахунки, що свідчать про достовірність оцінки майбутніх грошових потоків, то така оцінка може визначатися на підставі фінансових планів підприємства, які охоплюють період більше п'яти років.

При цьому грошові потоки в році, що настає за останнім роком, на який складено фінансовий план, та за кожний подальший рік використання активу приймаються в сумі, яка (без урахування впливу інфляції) не перевищує величину грошових потоків останнього року, на який складено фінансовий план;

2) майбутні грошові потоки слід попередньо оцінювати для активу в його теперішньому стані. При визначенні майбутніх грошових потоків від активу не враховують очікувані надходження або вибуття грошових коштів унаслідок:

2.1) майбутньої реструктуризації, щодо якої підприємством не визнано зобов'язання;

2.2) майбутніх капітальних інвестицій для збільшення первісного рівня корисності активу;

2.3) майбутніх грошових потоків від фінансової діяльності;

2.4) сплати (відшкодування) податку на прибуток;

3) майбутні грошові потоки від продажу (списання) активу наприкінці строку його корисного використання оцінюються за чистою вартістю його реалізації;

4) ставка дисконту базується на ринковій ставці відсотка (до вирахування податку), що використовується в операціях з аналогічними активами. За відсутності ринкової ставки відсотка ставка дисконту базується на ставці відсотка на можливі позики підприємства або розраховується за методом середньозваженої вартості капіталу підприємства. При визначенні ставки дисконту враховуються ризики, крім ризиків, що були враховані при визначенні майбутніх грошових потоків;

5) втрати від зменшення корисності активу визнаються іншими витратами, а щодо активів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, - у порядку, передбаченому відповідним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку з одночасним зменшенням його балансової (залишкової) вартості. Після визнання втрат від зменшення корисності активу, що амортизується, нарахування амортизації здійснюється, виходячи з нової балансової (залишкової) вартості активу і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання (експлуатації).

Дана методика (за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень) із-за її складності не застосовується в практиці обліку вітчизняних підприємств [89, с. 35].

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 загальновиробничих витрат рослинництва і тваринництва.

Визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку. Таке нововведення створює труднощі щодо об'єктивності визначення справедливої вартості окремих активів, адже на ринку спостерігаються коливання цін, не завжди присутній активний ринок, а якщо і існує такий ринок, то по окремих активах може бути відсутня інформація про ринкові ціни [245]. Моссаковський В. пропонує при визначенні справедливої вартості враховувати різні типи продукції:

- продукцію, яка реалізується на ринку відразу (овочі, молоко);
- продукцію, яка потребує доробки (зернові);
- продукцію, яка буде реалізована в подальшому, через кілька місяців чи навіть років (приріст живої маси тварин);
- продукцію, яка не має зовнішнього збуту [162, с. 41].

Такий порядок оцінки біологічних активів при застосуванні у практичній діяльності виявив низку недоліків, що потребують усунення. Серед них: тривала процедура оцінки кожного окремого виду біологічних активів і сільськогосподарської продукції, а також документального оформлення, зумовленого великою кількістю задіяних осіб (працівники бухгалтерії, спеціалісти галузей, керівники структурних підрозділів) та їх територіальна відокремленість; складність та необґрунтованість застосовування зазначеного

підходу в фермерських та інших господарствах різних організаційно-правових форм, де через специфіку роботи функції декількох працівників (бухгалтера, агронома і керівника підприємства) виконує одна особа [232, с. 56].

Значним недоліком запропонованої оцінки поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю є те, що їх справедливую вартість визначити досить складно. Причиною цього є, перш за все, залежність галузі рослинництва від природно-кліматичних факторів, які спрогнозувати для визначення справедливої вартості досить тяжко. Тому, як правило, справедлива вартість поточних біологічних активів рослинництва не визначається. Облік цих активів ведеться на рахунку 23 «Виробництво» і відображається у звітності як незавершене виробництво за сумою витрат, понесених підприємством на біологічні перетворення, тобто, за фактичною собівартістю [22, с. 10].

Крім цього, необхідно також розрахувати очікувані витрати на місці продажу. Але п. 5.1 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів передбачено, що до витрат на місці продажу включається тільки частина витрат на збут, які безпосередньо пов'язані з продажем біологічних активів та сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, а також непрямі податки, що сплачуються при реалізації цих активів. Транспортні та інші витрати на збут до витрат на місці продажу не відносяться [145].

Якщо біологічні активи рослинництва на активному ринку оцінюються з урахуванням вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення, то оцінка таких активів здійснюється за вирахуванням справедливої вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення [145, 208]. При цьому знову проблемним питанням є визначення справедливої вартості землі і капітальних витрат на її поліпшення.

У зв'язку з цим на підприємстві значно збільшиться обсяг облікової роботи, тому доцільно створити спеціальну групу (комісію) щодо розрахунку справедливої вартості, яка б мала можливість проаналізувати цінові пропозиції покупців і замовників, ціни підприємств регіонів або розробити свою методику оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю. З цього приводу В.М. Жук зазначає, що найбільш ефективним шляхом по вирішенню проблем оцінки є створення на підприємствах постійно діючих комісій з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільгосппродукції [173, с. 51]. На рівні Міністерства аграрної політики України доцільно розробити критерії розрахунку справедливої вартості окремих видів активів і забезпечити бухгалтерів-аналітиків сільськогосподарських підприємств спеціальними методичними рекомендаціями.

Тому, значна кількість підприємств, на даний час, поки що не прислухались до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30

«Біологічні активи» щодо оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції, і застосовують планову собівартість з коригуванням в кінці року до рівня фактичної. Можливо, на період адаптації стандарту до умов вітчизняного сільськогосподарського виробництва, доцільно зберегти традиційну оцінку за первісною вартістю (виробничою собівартістю) [123].

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.

В обліковій політиці підприємства зазначається, що довгострокові біологічні активи відповідної галузі, які оцінюються за первісною вартістю, об'єднуються в одну групу і обліковуються окремо від довгострокових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю.

Таким чином, Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» встановлена необхідність застосування при оцінці біологічних активів справедливою вартості, що не узгоджується із вимогами чинного законодавства. Пріоритетність оцінки за справедливою вартістю суперечить Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (ст. 4), у якому зазначено, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання – принцип історичної (фактичної) собівартості. Тому необхідно привести у відповідність основні положення законодавчих актів і нормативних документів, що стосуються оцінки активів та усунути розбіжності у чинному законодавстві.

3.1.4. Інвестиційна нерухомість: елементи облікової політики

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», інвестиційна нерухомість - 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.

Елементи облікової політики щодо інвестиційної нерухомості встановлюються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» та Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Елементи облікової політики щодо інвестиційної нерухомості

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти	Коментар
Критерії розмежування операційної та інвестиційної нерухомості (інвентарний об'єкт)	Самостійно встановлюються підприємством	Залежно від обраної підприємством стратегії управління та динаміки зміни вартості об'єкта інвестиційної нерухомості у часі за допомогою підходів до оцінки. За рахунок способу оцінки інвестиційної нерухомості на дату балансу можна «збільшувати» або «зменшувати» вартість об'єкта інвестиційної нерухомості, що відображається у балансі та, відповідно, забезпечити можливість дотримання стратегії «максимізації прибутку» або вартісно-орієнтованого управління підприємством
Оцінка інвестиційної нерухомості на дату балансу	– за справедливою вартістю; – за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення	

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» визначено поняття «інвестиційна нерухомість» та «операційна нерухомість», критерії віднесення об'єктів нерухомості до інвестиційної або операційної визначаються підприємством самостійно, виходячи із вимог законодавства.

Інвестиційна нерухомість - 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 - 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.

Обґрунтована оцінка інвестиційної нерухомості забезпечує достовірність бухгалтерської інформації про вартість даного специфічного об'єкта

основних засобів. Це, в свою чергу, сприяє прийняттю оптимальних управлінських рішень щодо її використання і сприяє оптимізації орендних платежів, які плануються до отримання.

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

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

У загальному випадку відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», нерухомість повинна оцінюватися за справедливою вартістю. Якщо підприємство обирає модель оцінки за залишковою вартістю, то порядок обліку такої нерухомості, по суті, абсолютно не відрізняється від порядку, передбаченого Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [46].

Переоцінка нерухомості, оціненої за справедливою вартістю, впливає на фінансовий результат поточного року і відображається у складі інших операційних доходів або витрат (п. 22 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість»). А переоцінка інвестиційної нерухомості, оціненої за залишковою вартістю, впливатиме на фінансовий результат тільки у межах попередніх витрат/ доходів від зменшення (відновлення) корисності.

Проблем з оцінкою інвестиційної нерухомості не виникало б, якби підприємства мали можливість:

- відображати ринкові тенденції на останню дату;

– проводити оцінку й документально оформляти її результати у найкоротший строк до дати балансу [81, с. 64 – 65].

Знос нараховується тільки при виборі методу оцінки за первісною вартістю із використанням методів нарахування амортизації, передбачених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

Таким чином, згідно з нормами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку інвестиційну нерухомість, для оцінки цих об'єктів можуть використовувати один із двох методів: оцінка за справедливою вартістю, оцінка за первісною вартістю. Для визначення справедливої вартості об'єкта інвестиційної нерухомості підприємства можуть скористатися послугами оцінювачів, але протягом декількох років користуватися цими не оновленими даними не можна. Адже в такому разі не буде виконано вимогу про визначення цієї вартості на кожную дату балансу. Крім того, одного разу скориставшись послугами оцінювача, згодом можна застосовувати інші методи для визначення справедливої вартості.

Отже, нормативно-правова база з бухгалтерського обліку інвестиційної нерухомості потребує вдосконалення, зокрема, в частині оцінки. У зв'язку з цим, пропонується розробити методичні рекомендації, що забезпечать удосконалення та уніфікацію облікового відображення інвестиційної нерухомості як специфічного об'єкта основних засобів. При оцінці інвестиційної нерухомості на дату балансу для підприємств, які складають або планують готувати фінансову звітність за міжнародними стандартами, рекомендовано використовувати оцінку за справедливою вартістю, що забезпечить зростання рівня довіри інвесторів, кредиторів, учасників фондового ринку до фінансової звітності і сприятиме залученню іноземних інвестицій. Для інших суб'єктів господарювання прийнятним є використання оцінки за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, оскільки ринок нерухомості України характеризується рядом обмежень, що не дозволяє визначити достовірну справедливу вартість інвестиційної нерухомості [265].

3.1.5. Елементи облікової політики щодо фінансових інвестицій

До втрати чинності Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» визначення поняття «фінансові інвестиції» зазначалося у ньому. Згідно зазначеного нормативно-правового акту, фінансові інвестиції - активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора. Після введення у дію Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», визначення поняття «фінансові інвестиції» чинним законодавством не регламентується.

Елементи облікової політики фінансових інвестицій встановлюються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Питання щодо фінансових інвестицій, які, на нашу думку, можуть бути відображені у розпорядчому документі про облікову політику стосуються видів довгострокових фінансових інвестицій, що мають місце на підприємстві та підходів до їх оцінки (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу згідно з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції»

Види фінансових інвестицій	Оцінка, що застосовується для відображення інвестицій на дату балансу
Інвестиції в: асоційовані, дочірні, спільні підприємства	1) вартість, визначена за методом участі в капіталі 2) справедлива вартість Цей метод використовується для обліку фінансових інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства за наявності однієї з умов: а) фінансові інвестиції придбані та утримуються виключно для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання; б) асоційоване або дочірнє підприємство веде діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців. 3) собівартість з врахуванням зменшення корисності Цей метод використовується за наявності однієї з умов, зазначених у п. 2, у разі неможливості визначення справедливої вартості інвестиції
Фінансові інвестиції, що придбані та утримуються до їх погашення (боргові цінні папери)	Амортизована собівартість
Фінансові інвестиції, що придбані та утримуються з метою їх продажу	1) справедлива вартість; 2) собівартість з врахуванням зменшення корисності (якщо справедливую вартість визначити неможливо)

Фінансові інвестиції, первісно зараховані на баланс за собівартістю, на кожен дату балансу відображаються з використанням таких оцінок:

- за справедливою вартістю;
- за собівартістю з врахуванням зменшення корисності;
- за амортизованою собівартістю;
- за вартістю, визначеною за методом участі в капіталі.

Оцінка довгострокових інвестицій залежить як від виду цінних паперів, що формують інвестиційний портфель, так і від рівня впливу інвестора на операційну і фінансову діяльність підприємства, акції якого були придбані. Так, довгострокові фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства та у спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) на дату балансу відображаються за вартістю, що визначена за методом участі у капіталі.

Застосування того чи іншого методу залежить від мети придбання інвестицій, рівня впливу інвестора на інвестоване підприємство, строку, на який вони були придбані.

У разі володіння борговими інвестиціями (облігаціями) для їх оцінки на дату балансу передбачений метод оцінки за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій.

Амортизована собівартість фінансових інвестицій (АСФІ) - собівартість фінансових інвестицій з урахуванням часткового їх списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії) (3.1):

$$\text{Амортизована собівартість} = \text{Первісна собівартість} + (-) \text{Накопичена сума амортизації дисконту (премії)} \quad (3.1)$$

Таким чином, амортизована собівартість визначається шляхом коригування первісної вартості на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Дисконт (премія) виникають у разі відхилення ринкової вартості облігацій від номіналу. Якщо інвестор сплачує більше номіналу, вважається, що боргові зобов'язання придбані з премією, якщо менше - з дисконтом.

Дисконт та премія амортизуються інвестором протягом періоду з дати придбання до дати погашення за ефективною ставкою відсотка, визначити яку можна за формулою (3.2):

$$ECB = \frac{PCB + (-)PCD(PCP)}{(PBO + HBO) \div 2} \quad (3.2)$$

де ECB - ефективна ставка відсотка;

PCB - річна сума відсотка (номінал, помножений на відсоткову ставку);

PCD, PCP - річна сума дисконту, річна сума премії. Ці показники визначаються шляхом ділення загальної суми дисконту (премії) на кількість років позики;

PBO - ринкова вартість облігацій;

HBO - номінальна вартість облігацій.

Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства елементи облікової політики щодо фінансових інвестицій не визначаються.

3.2. Оборотні активи: елементи облікової політики

3.2.1. Запаси: елементи облікової політики

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 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/установою.

Формування облікової політики щодо запасів на підприємствах здійснюється на підставі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів та Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства (табл. 3.11).

Таблиця 3.11

Елементи облікової політики щодо запасів

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти	Коментар
Одиниця обліку запасів	– найменування; – однорідна група (вид)	Формуючи облікову політику підприємства відповідно до обраної стратегії, варто відмітити, що для досягнення стратегії «максимізації прибутку» підприємству варто обрати елементи облікової політики, що забезпечують «мінімізацію» витрат: метод обліку транспортно-заготівельних витрат за методом середнього відсотка; метод оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю; якщо на підприємстві значна частина запасів зберігається на складах – одиницею обліку запасів доцільно обрати їх найменування. Вартісно-орієнтоване управління передбачає включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості запасів, а також вибір методу оцінки
Метод обліку транспортно-заготівельних витрат	– шляхом, прямого списання транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості одиниці запасів, що придбаваються (за можливості точного розподілу (віднесення); – за середнім відсотком (при узагальненні суми транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку з подальшим їх розподілом)	
Методи оцінки вибуття	– ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; – середньозваженої собівартості; – собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); – нормативних витрат; – ціни продажу	
База розподілу транспортно-	за кількісним критерієм: – вага;	

заготівельних витрат, що прямо включаються до первісної вартості запасів	– об'єм; кількість місць; – одиниць; за вартісним критерієм: – ціна одиниці запасів	вибуття запасів, що забезпечить «найвищу» суму витрат підприємства. Для різних підприємств цей спосіб може бути різним (крім середньозваженої собівартості) та може бути визначеним у результаті додаткових розрахунків
Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	Самостійно встановлюється підприємством	
Призначення та умови використання запасів	Самостійно встановлюється 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 доходу;

- 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 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

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).

Наступним елементом облікової політики щодо запасів є метод обліку транспортно-заготівельних витрат.

Відповідно до п. 9 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», до транспортно-заготівельних витрат належать витрати на

заготівлю запасів та оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, уключаючи витрати на страхування ризиків транспортування запасів. Склад транспортно-заготівельних витрат для виробничого підприємства наведено у п. 20 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [149], а також Листі Міністерства фінансів України від 27.02.03 р. № 053-2920 [164] (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

Основні статті транспортно-заготівельних витрат відповідно до чинного законодавства

Нормативно-правовий акт	Перелік статей транспортно-заготівельних витрат
П(С)БО 9 «Запаси» (п. 9)	До транспортно-заготівельних витрат належать: – затрати на заготівлю запасів, – оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, уключаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (п. 20)	До транспортно-заготівельних витрат належать: – витрати на утримання спеціальних заготівельних пунктів у місцях заготівлі запасів; – транспортні витрати із усіма додатковими зборами, якщо ціна на запаси встановлена із оплатою поставки «франко-вагон» зі станції відправлення; – витрати на протипожежну і сторожову охорону під час транспортування запасів; – витрати на страхування ризиків, що можуть виникнути при транспортуванні запасів; – витрати на оплату тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи, пов'язані із доставкою запасів на склади підприємства (крім оплати праці постійним складським працівникам, що відноситься до витрат на утримання заводських складів та включається до адміністративних витрат підприємства); – витрати на відрядження, пов'язані безпосередньо із заготівлею запасів і доставкою їх на склади підприємства із місць заготівлі (витрати на відрядження водіїв та вантажників даного підприємства при доставці вантажів від покупців)
Лист Міністерства фінансів України від 27.02.03 р. № 053-2920	До транспортно-заготівельних витрат належать «будь-які витрати підприємства, пов'язані з транспортуванням запасів від постачальників (станцій, причалів) до місця їх використання»

При доставці запасів власним транспортом виникають витрати на перевезення власним транспортом, такі як:

- вартість паливно-мастильних матеріалів, витрачених власним автотранспортом на доставку запасів;
- зарплату водіїв, експедиторів, заготівників;
- єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) із такої зарплати;
- амортизація транспорту, задіяного в перевезенні запасів та ін. [78].

Відповідно до Методичних рекомендацій № 373 [149] та Листа Міністерства фінансів України від 14.03.05 р. № 31-04200-30-10/3778 [164], власні транспортні витрати, понесені при доставці запасів на підприємство, включаються до складу транспортно-заготівельних витрат. У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» і у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 «Запаси» порядок відображення транспортно-заготівельних витрат не залежить від того, чийм транспортом перевозяться запаси. Відсутнє розмежування на «власні» та «сторонні» транспортно-заготівельних витрат у пп. 138.6 і 146.5 Податкового кодексу України.

Транспортно-заготівельні витрати можуть або прямо включатися до первісної вартості кожної конкретної одиниці запасів, або обліковуватися на окремому субрахунку і збільшувати собівартість запасів, що вибули, за середнім відсотком.

При прямому включенні до первісної вартості конкретної одиниці запасів, транспортно-заготівельні витрати у періоді придбання запасів відразу при оприбуткуванні включаються до їх первісної вартості та відображаються на відповідних субрахунках обліку запасів. У п. 5.5 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів зазначається, що цей варіант доцільно застосовувати в разі, якщо можна достовірно визначити суми витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів. При перевезенні запасів одного найменування це зробити просто, а при доставці запасів декількох найменувань, виникає необхідність розподілу транспортно-заготівельних витрат між одиницями запасів. Нормативними документами не регламентується, які саме показники слід приймати за базу розподілу, тому підприємство має право вирішити це самостійно і передбачити у розпорядчому документі про облікову політику. Таким чином, підприємство на власний розсуд визначає, що розподіл транспортно-заготівельних витрат між найменуваннями запасів, які перевозяться, здійснюється за кількісним (вага, об'єм, кількість місць, одиниць) або вартісним критерієм (ціна одиниці запасів).

Метод «узагальнення транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку з подальшим розподілом за середнім відсотком» передбачає, що транспортно-заготівельні витрати обліковуються на окремому субрахунку та списуються лише в момент вибуття запасів виходячи із середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат. Отже, фактично транспортно-заготівельні витрати включаються не до первісної вартості кожної конкретної одиниці запасів, а до фактичної собівартості їх вибуття. Для обліку транспортно-

заготівельних витрат рекомендовано використовувати субрахунок 289 «Транспортно-заготівельні витрати» у торгівлі, а у виробництві рекомендовано використовувати субрахунок 200 «Транспортно-заготівельні витрати на запаси» з аналітикою в розрізі окремих груп запасів, або субрахунки другого порядку, наприклад, субрахунок 2011 «Транспортно-заготівельні витрати на сировину й матеріали». Зазначені рахунки доцільно включити до Робочого плану рахунків [146].

Розрахунок середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат можна описати такою формулою (3.3):

$$\text{ТЗВ}\%_{\text{серед.}} = (\text{ТЗВ}_{\text{зпоч.}} + \text{ТЗВ}_{\text{знад.}}) / (\text{З}_{\text{поч.}} + \text{З}_{\text{над.}}) \times 100, \quad (3.3)$$

де $\text{ТЗВ}\%_{\text{серед.}}$ – середній відсоток транспортно-заготівельних витрат, %;

$\text{З}_{\text{поч.}}$ – залишок запасів на початок місяця, грн.;

$\text{З}_{\text{над.}}$ – вартість запасів, що надійшли впродовж місяця, грн.;

$\text{ТЗВ}_{\text{зпоч.}}$ – сума транспортно-заготівельних витрат, що припадають на запаси, на початок місяця, грн.;

$\text{ТЗВ}_{\text{знад.}}$ – сума транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних із запасами, які надійшли впродовж місяця, грн.

Розрахунок суми транспортно-заготівельних витрат, які відносяться до запасів, що вибули, можна описати такою формулою (3.4):

$$\text{ТЗВ}_{\text{звиб.}} = \text{З}_{\text{звиб.}} \times \text{ТЗВ}\%_{\text{серед.}} / 100, \quad (3.4)$$

де $\text{ТЗВ}_{\text{звиб.}}$ – сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, грн.;

$\text{З}_{\text{звиб.}}$ – вартість запасів, що вибули впродовж місяця, грн.;

$\text{ТЗВ}\%_{\text{серед.}}$ – середній відсоток транспортно-заготівельних витрат, %.

До конкретної групи запасів може бути застосовано тільки один метод обліку транспортно-заготівельних витрат, інакше пропорції розподілу не буде дотримано. Отже, якщо підприємство має намір визначати транспортно-заготівельні витрати стосовно одних найменувань або видів запасів за середнім відсотком, а інших – прямим підрахунком, то у розпорядчому документі про облікову політику треба передбачити розмежування зазначених груп запасів.

На практиці часто виникає ситуація, коли склад транспортно-заготівельних витрат у податковому та бухгалтерському обліку не збігається. Якщо підприємство платник податку на прибуток, здійснило придбання у фізичних осіб-підприємців, які є платниками єдиного податку та щодо яких існує заборона на віднесення будь-яких послуг (у тому числі з доставки запасів) до податкових витрат (пп. 139.1.12 ПКУ), то такі витрати знаходять відображення лише у бухгалтерському обліку, але не визнаються і не

включаються до витрати, що формують собівартість реалізованих запасів для потреб податкового обліку.

При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

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

Оцінка відпущених запасів за ідентифікованою собівартістю може застосовуватися підприємством у випадку, якщо запаси не замінюють один одного або відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів, або їх первісна вартість визначена з ідентифікованої вартості (автомобілі, дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння тощо).

Метод оцінки за середньозваженою собівартістю запасів 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.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Метод нормативних затрат полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичної норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього процента торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо застосування інших методів оцінки вибуття запасів не виправдано) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною

(роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажної (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

Досліджуючи альтернативні підходи до оцінки запасів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (табл. 3.13), можна стверджувати, що існують певні неузгодженості при формуванні вартості запасів при надходженні, вибутті, на дату балансу.

Таблиця 3.13

Порівняння міжнародних та національних стандартів з обліку запасів

Ознака	П(С)БО 9 «Запаси»	М(С)БО 2 «Запаси»
Оцінка запасів при надходженні	Собівартість формується з таких витрат: 1) при придбанні у постачальника: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) 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; 2) при виготовленні власними силами: витрати, що утворюють виробничу собівартість, визначену за П(С)БО 16 «Витрати»; 3) при внесенні до статутного капіталу: справедлива вартість, погоджена із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника; 4) при безоплатному отриманні: справедлива вартість; 5) при отриманні у результаті обміну на подібні активи: балансова вартість переданих запасів; 6) при отриманні в результаті обміну на неподібні активи: справедлива вартість отриманих запасів	Собівартість формується з таких витрат: 1) витрати на придбання. Ціни придбання; мита, та інших податків; витрати на транспортування; вартості робіт з навантаження та розвантаження й інших витрат. 2) витрати на переробку. Витрати, безпосередньо пов'язанні з одиницею виробництва; 3) інші витрати. Інші витрати, якщо вони відбулися при доставці до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану
Оцінка	Собівартість перших за часом	Допускається метод ЛІФО,

запасів при витрачанні	надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість, нормативні затрати, ціна продажу	собівартість останнього за часом надходження запасів
Оцінка запасів на дату балансу	Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації	Чиста вартість реалізації

Кожен із зазначених у вітчизняному законодавстві методів оцінки вибуття запасів має переваги та недоліки (табл. 3.14).

Таблиця 3.14

Переваги та недоліки методів оцінки вибуття запасів, встановлених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»

Метод оцінки вибуття запасів	Переваги	Недоліки
Ідентифікованої собівартості	1) найбільш точний метод; 2) при застосуванні цього методу для кожної одиниці запасів використовується спеціальне маркування, яке дозволяє визначити її собівартість, таким чином підприємство може регулювати прибуток шляхом реалізації більш дорогих або більш дешевих запасів	1) трудомісткість методу; 2) у результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно
Середньозваженої собівартості	1) дає об'єктивну картину руху матеріальних цінностей на підприємстві; 2) при застосуванні цього методу чистий прибуток буде мати середнє значення, яке найбільш відповідає фактичному; 3) доцільність використання даного методу оцінки запасів зумовлена рівномірністю їх списання, реальністю стану залишків запасів у балансі та вартості витрачених матеріальних цінностей; 4) метод полегшує роботу і не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею запасів	1) не приділяється увага останнім за часом цінам, а вони більш доречні в оцінці доходу й при прийнятті управлінських рішень; 2) у період підвищення цін метод призводить до того, що підприємства оголошують більший прибуток, ніж реально отримують, у результаті чого сплачуються надлишкові кошти у вигляді податків

Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	1) метод простий у використанні та запобігає можливості маніпулювання прибутком; 2) залишки невикористаних матеріалів відображаються в активі балансу за цінами, які максимально наближені до 3) реальної ринкової вартості, на дату складання звітності; 4) вигідно застосувати при плановому скороченні закупок матеріалів та при очікуванні падіння цін на продукцію, що виготовляється; 5) в період постійного зростання цін метод надає найбільш високий з можливих рівень чистого доходу	1) метод призводить до зниження величини витрат, які списуються за закупівельними цінами на собівартість продукції, що реалізується; 2) у період зростання цін підприємства оголошують більший прибуток, ніж справжній і виплачують надлишкові кошти у вигляді прибуткових податків; 3) завищує фінансові результати, що в умовах інфляції призведе до зниження частки купівельної вартості та до «вимивання» оборотних коштів та нестачі платіжних ресурсів для придбання нових партій товарів за цінами, які постійно зростають
Нормативних затрат	1) можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм; 2) відокремлений облік змін норм, тобто контроль за здійсненням режиму економії; 3) укрупнення об'єктів обліку, оскільки нормативні калькуляції складають по всіх видах виробів, а відхилення враховують за групами однорідної продукції, унаслідок чого зменшується число об'єктів калькулювання; 4) охоплення нормативними калькуляціями значної частини витрат; 5) можливість рідше здійснювати інвентаризацію незавершеного виробництва	1) постійний перегляд норм використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін
Ціни продажу	1) даний метод розповсюджений у роздрібній торгівлі	1) у балансі відображається продажна вартість товарів за вирахуванням нереалізованої торгової націнки, яка

		розраховується за допомогою середнього відсотка торгових націнок. Розрахована у такий спосіб величина досить приблизна і може відхилятися від реальної вартості товарів
--	--	---

Так, метод ідентифікованої собівартості є незамінним, якщо на підприємстві використовуються запаси високої вартості або такі, що не можуть бути взаємозамінні. Проте даний метод недоцільно застосовувати при наявності на підприємстві великої кількості запасів та значній різноманітності їх номенклатури [213].

Олійник Т.О та Дем'яненко І.С. [180] переконані, що найбільш простим у застосуванні і дієвим для надання інформації в управлінських цілях є метод середньозваженої собівартості, котрий практично повністю виключає можливість маніпуляції обліковими записами. Підтримують позицію цих авторів К.І. Посилаєва та Ю.О. Крот, оскільки простота та доступність цього методу дозволяють широко застосовувати його на практиці. Водночас слід мати на увазі, що використання даного методу за умов щоденного надходження та використання виробничих запасів у великих обсягах (наприклад, на крупних промислових підприємствах) може бути неефективним та досить трудомістким [213]. Крім того, метод середньозваженої оцінки запасів має труднощі при використанні, у випадку коли до бухгалтерії прибуткові документи надходять із запізненням, коли всі розрахунки зі списання вже завершено і результати проведено за відповідними регістрами. Тому дуже важливо, щоб після закінчення звітного періоду всі дані про надходження були зібрані, а результати розрахунків - відкориговані останніми (в цьому періоді) списаннями [187].

Недолік методу ФІФО у тому, що його застосування дозволяє зовнішнім чинникам економічного життя держави впливати на показник валового прибутку кожного окремо взятого підприємства. Так, в умовах постійно зростаючих цін метод ФІФО дає найвищий показник валового прибутку. Звичайно, будь-яке підприємство в умовах загального зростання цін прагне підвищити ціни на свої товари, тоді під застосування методу ФІФО до оцінки товарів під час вибуття, показник валового прибутку а також податок на прибуток буде завищеним [50, с. 149]. Якщо ж спостерігається зниження цін, то показник валового прибутку внаслідок застосування методу ФІФО виходить заниженим (табл. 3.15).

Таблиця 3.15

Вплив чинників на вартість вибулих запасів, оцінених за методом ФІФО [121, с. 25]

Зовнішні економічні	Недоліки	Переваги
---------------------	----------	----------

чинники		
Підвищення цін (інфляція)	Завищений показник валового прибутку у звіті про фінансові результати	1. Оцінка запасів, що залишаються на балансі максимально близька до їх реальної (поточної) вартості 2. Результати аналізу фінансового стану підприємства виглядають привабливими для інвесторів та кредиторів (показники рентабельності, платоспроможності і фінансової стійкості підприємства вищі, ніж вони є насправді)
Зниження цін (дефляція)	Занижений показник валового прибутку у звіті про фінансові результати	Оцінка запасів, що залишаються на балансі максимально близька до їх реальної (поточної) вартості

Метод нормативних затрат при оцінці вибуття запасів базується на застосуванні затверджених підприємством норм витрат на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг). Норми розраховуються з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних підприємство повинно регулярно аналізувати відхилення від норм та у разі необхідності переглядати встановлені норми. Оцінка готової продукції (робіт, послуг) за нормативними затратами на дату балансу коригується до фактичної виробничої собівартості.

Що стосується методу нормативних затрат і ціни продажу, перший застосовується виключно у промисловості, а використання другого є найбільш прийнятним у сфері роздрібної торгівлі [21, с. 78].

Натомість у зарубіжних країнах використовують здебільшого такі методи оцінки виробничих запасів: метод специфічної ідентифікації; метод середньої вартості; метод ФІФО; метод ЛІФО. В свою чергу, М.О. Виноградова [40, с. 59], порівнюючи методичні підходи до обліку запасів в Україні та Росії, звертає увагу на те, що в Росії, на відміну від України, використовується чотири методи визначення собівартості запасів: за собівартістю кожної одиниці; за середньою собівартістю; за собівартістю перших за часом придбання матеріально - виробничих запасів (метод ФІФО) та за собівартістю останніх за часом придбання (метод ЛІФО).

Саме використання методу ЛІФО під час оцінювання запасів і є основною відмінністю в обліку запасів в Україні і Росії. При цьому П.Л. Сук [263, с. 3] переконаний, що метод ЛІФО дозволяє штучно занижувати суму одержаного прибутку, і тому має обмежене використання у зарубіжній практиці. Відповідно закономірним явищем стало призупинення використання даного методу в Україні у 2004 р.

Принципово протилежної точки зору дотримується Ю.В. Гончаров та І.В. Кравченко [58, с. 52]. Зокрема, автори переконані, що скасування методу ЛІФО в Україні було дещо передчасним. Адже використання цього методу на практиці забезпечує відображення реальної вартості запасів саме в умовах нестабільності економіки. Даний метод оцінки запасів заснований на використанні в обліку останньої ціни їх придбання за принципом «останній прийшов - перший пішов». На відміну від методу ФІФО (заснованому на принципі «перший прийшов - перший пішов»), метод ЛІФО дозволяє одержати реальну оцінку активів в умовах інфляції та ефективніше управляти вартісною формою руху запасів. Крім того, на думку Ф.Ф. Бутинця [30, с. 45] оцінка вибуття запасів за поточною (ринковою, що склалася на певний момент) вартістю дає змогу підприємству в умовах зростання цін поповнювати свої запаси, не шукаючи додаткових джерел поповнення оборотних коштів. Відносно ефективності застосування методу ЛІФО Г.С. Суков [264, с. 188] стверджує, що на користь цього методу є важливий аргумент, оскільки для діяльності підприємства потрібна певна норма запасів - витрачені запаси відразу ж мають бути поповнені. При цьому автор вважає, що найточніше визначити прибуток можна лише за умови збігання поточної собівартості з поточною ціною, незалежно від того, які матеріали витрачено для виготовлення продукції.

На противагу вищезазначеному О.В. Лишиленко [134] вважає, що використання на практиці лише традиційних методів оцінки вибуття виробничих запасів в системі управлінського обліку не повною мірою забезпечує керівництво підприємств необхідною інформацією в системі оптимізації ціноутворення на власні продукцію, роботи і послуги, та визначення точки беззбитковості. Тому автором пропонуються додатково ще два методи оцінки вибуття виробничих запасів: найменшої собівартості запасів ЧІФО; найбільшої собівартості запасів ЕІФО. Зміст методу ЧІФО розкриває його переклад із англійської мови – (cheapest - in – first - out), тобто «найдешевший в – перший із». Оцінка вибуття запасів за методом ЧІФО базується на припущенні, що з початку вибувають найдешевші запаси, які першими відпускаються у виробництво (продажу та іншому вибутті). В основу другого методу ЕІФО (expensive - in – first - out), тобто «найдорожчий в – перший із» закладено принцип прямо протилежний тому, який використовується при методі ЧІФО. Тобто оцінка вибуття запасів за цим методом базується на припущенні, що спочатку вибувають найдорожчі запаси, які першими відпускаються у виробництво. Однак, висока трудомісткість та відсутність досконалої конкуренції на більшості українських ринків значно ускладнює застосування цих методів на практиці [213].

Оцінка за чистою вартістю реалізації проводиться підприємствами, які здійснюють продаж або виробництво продукції, яка може зіпсуватися або втратити первинну очікувану вигоду. Наприклад, це одяг, продукти харчування, електроніка. Підприємство самостійно встановлює умови, при

яких необхідно оцінювати вартість запасів за чистою вартістю реалізації, та критерії такої оцінки [105, с. 30].

Визначимо також особливості оцінки запасів, що застаріли або з інших причин втратили свою вартість.

На дату звітності вартість всіх видів запасів у балансі відображається за меншою із двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їхня ціна знизилася або вони зіпсовані, застаріли або іншим способом втратили первісно очікувану економічну вигоду. Рішення про уцінку до чистої вартості реалізації приймається діючою інвентаризаційною комісією з подання робочих інвентаризаційних комісій відповідно до результатів інвентаризації.

На дату складання фінансової звітності підприємство знижує вартість запасів до чистої вартості реалізації у випадку, якщо ціна на запаси зменшилася у зв'язку з їхнім ушкодженням, частковим або повним старінням, або внаслідок зміни ринкових цін або збільшилися можливі витрати на завершення або на здійснення продажу, або запаси визнаються неліквідними, неходовими або застарілими.

Списання проводиться за кожним номенклатурним номером. Подальший облік списаних сум ведеться на забалансових рахунках.

При відсутності інформації про чисту вартість реалізації кожного конкретного номенклатурного номеру запасів, пропонується застосовувати підхід відповідно до розрахунків списання, наведений у табл. 3.16.

Таблиця 3.16

**Розрахунок резерву списання запасів відповідно до рівня оборотності
[242]**

Клас	Рівень оборотності запасів резерву	%
1	Зберігаються на складі до 12 місяців або при відсутності інформації про строк зберігання на складі показник оборотності запасів ≥ 1	0
2	Зберігаються на складі від 12 до 24 місяців або при відсутності інформації про строк зберігання на складі показник оборотності запасів $\geq 0,5 < 1$	30
3	Зберігаються на складі від 24 до 36 місяців або при відсутності інформації про строк зберігання на складі показник оборотності запасів $\geq 0,33 < 0,5$	50
4	Клас запасів, призначений для списання. Зберігаються на складі довше 36 місяців або при відсутності інформації про строк зберігання на складі показник оборотності запасів $< 0,33$	100

При наявності інформації про чисту вартість реалізації кожного конкретного номенклатурного номеру (або номенклатурної групи), передбачає застосування наступного підходу: чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів вирахуванням з очікуваної ціни

реалізації очікуваних витрат на завершення виробництва й збут. Дані про величину чистої вартості реалізації надаються відповідними службами підприємства, і після затвердження керівництвом надаються до бухгалтерії. У ситуації, коли запаси відносяться до одного асортименту виробів, які мають однакове призначення, і які практично не можуть бути оцінені окремо від інших статей, можливе списання відносно згрупованих статей.

Запаси, оцінені за чистою вартістю реалізації, розкриваються у примітках до фінансової звітності.

Розглянемо елементи облікової політики, що стосуються окремих видів запасів: малоцінних та швидкозношуваних предметів, незавершеного виробництва, готової продукції та товарів.

Ведення обліку малоцінних активів ускладнюється тим, що Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено три рахунка для обліку схожих активів: 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»; 106 «Інструменти, прилади та інвентар».

При цьому варто зазначити, що лише активи, що обліковуються на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» відносяться до оборотних та не потребують нарахування зносу. Критерієм розмежування у даному випадку є тривалість операційного циклу. Проте, для покращення облікової роботи у даному напрямі доцільно зазначити інформацію про види і склад малоцінних активів та субрахунки, на яких вони будуть обліковуватися.

До малоцінних та швидкозношуваних предметів відносять безліч дрібного інструменту, строк експлуатації якого законодавчо не встановлено. Вважаємо, що у розпорядчому документі про облікову політику підприємства необхідно відобразити порядок віднесення дрібного інвентарю до малоцінних та швидкозношуваних предметів та встановлення строку його експлуатації на підприємстві [16].

У складі малоцінних та швидкозношуваних предметів можуть обліковуватися активи, що мають різне функціональне призначення та відрізняються за вартісним критерієм. Для того, щоб з одного боку не втратити контроль над використанням матеріальних цінностей, а з іншого не залучати додаткову робочу силу у зв'язку із зростанням обсягів операцій, доцільно ввести вартісний критерій та розділити малоцінних та швидкозношуваних предметів на малоцінні та дорогоцінні. Величина останнього може розраховуватись як процентне співвідношення до сукупних витрат на придбання швидкозношуваних предметів попереднього періоду. Аналогічно до основних засобів вона повинна бути затверджена в обліковій політиці підприємства як абсолютна величина із обов'язковим переглядом у наступних періодах [290]. Такий підхід зумовить можливість застосування до зазначених груп малоцінних та швидкозношуваних предметів різних методів оцінки вибуття запасів, якщо це підвищить якість інформації про рух малоцінних та швидкозношуваних предметів та буде економічно доцільним.

Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання.

При проведенні інвентаризації малоцінних та швидкозношуваних предметів на підприємстві можуть бути виявлені їх надлишки. Передбачено, що їх оцінка може здійснюватися за чистою вартістю реалізації малоцінних та швидкозношуваних предметів (при їх можливої реалізації) або в оцінці їх можливого використання (при використанні малоцінних та швидкозношуваних предметів на підприємстві), ці аспекти доцільно відобразити у розпорядчому документі про облікову політику підприємства. Якщо на підприємстві використовують малоцінних та швидкозношуваних предметів, що були у вжитку, тоді їх облік доцільно вести на окремому субрахунку, про що рекомендуємо відобразити у розпорядчому документі про облікову політику підприємства, при цьому зазначивши методику їх оцінки [16].

При складанні розпорядчого документу про облікову політику підприємству доцільно вказати наступні елементи облікової політики щодо малоцінних та швидкозношуваних предметів: номенклатура малоцінних і швидкозношуваних предметів; порядок встановлення строку корисного використання (експлуатації) малоцінних та швидкозношуваних предметів; організація оперативного кількісного обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів за місцем експлуатації і відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання; оцінка надлишків малоцінних та швидкозношуваних предметів при інвентаризації; порядок обліку і методика оцінки малоцінних та швидкозношуваних предметів, що були у вжитку [16].

Під незавершеним виробництвом як об'єктом бухгалтерського обліку розуміється продукція (роботи, послуги), що не пройшла всі етапи обробки, передбачені технологічним процесом, а також продукція, яка не повністю укомплектована та не пройшла технічний контроль.

У нормативних документах, які регулюють бухгалтерський облік незавершеного виробництва в Україні не наведено складових, які включаються до незавершеного виробництва. У зв'язку з цим відсутня однакова позиція авторів щодо складу незавершеного виробництва як в літературі наукового, так і практичного спрямування [267]. Для вирішення цього питання доцільно визначити склад незавершеного виробництва на законодавчому рівні шляхом доповнення Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» або Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів.

До складу незавершеного виробництва варто включати:

- вироби, деталі та вузли, які не пройшли всіх стадій (фаз, переділів), що передбачені технологічним процесом, і не закінчені обробкою;
- продукція, обробку якої закінчено, але яка не прийнята відділом технічного контролю, а також прийняті ним, але з певних причин не здана на склад;
- вироби, що проходить стадію випробування або спеціального налагодження, зумовленого договором із замовником;
- готова продукція, що не пройшла затарювання та пакування на місці виробництва, якщо це передбачено технологічним процесом;
- деталі і напівфабрикати власного виробництва, що підлягають подальшій обробці;
- виправний брак у виробництві.

Обсяг незавершеного виробництва залежить від виду економічної діяльності підприємства, що визначає тривалість виробничого циклу. Іншими факторами, від яких залежить обсяг незавершеного виробництва та які доцільно врахувати при організації обліку та контролю незавершеного виробництва на конкретному підприємстві є: обсяг загального виробництва, кількість та конструкція обладнання, що приймає участь в процесі виробництва; асортимент та номенклатура продукції, що виготовляється; організація технологічного процесу; організація складського господарства; процес контролю якості та ін. [267].

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» оцінка незавершеного виробництва на дату балансу має здійснюватися за нижчою із двох вартостей: первісною або чистою вартістю реалізації. З позиції І.В. Смірної методика проведення оцінки незавершеного виробництва повинна включати певні етапи, які відображені на рис. 3.2.

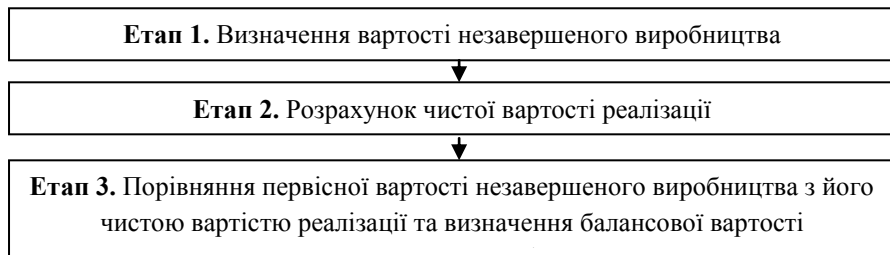


Рис. 3.2. Етапи здійснення оцінки незавершеного виробництва [250, с. 5]

При порівнянні первісної вартості незавершеного виробництва з його чистою вартістю реалізації балансова вартість незавершеного виробництва буде дорівнювати:

- а) первісній вартості незавершеного виробництва, якщо $HЗВ_{п.в.} \leq HЗВ_{ч.в.р.}$;

б) чистій вартості реалізації незавершеного виробництва, якщо $HЗВ_{п.в.} \geq HЗВ_{ч.в.р.}$,

де, $HЗВ_{п.в.}$ – первісна вартість незавершеного виробництва;

$HЗВ_{ч.в.р.}$ – чиста вартість реалізації незавершеного виробництва [250, с. 5].

У першу чергу необхідно визначити склад статей за якими оцінюється незавершене виробництво. Є два погляди на цю проблему. Перший полягає в тому, що незавершене виробництво необхідно оцінювати у такому самому порядку, за яким формується собівартість готової продукції, тобто оцінювати за всіма калькуляційними статтями. Цей погляд пояснюється тим, що загальновиробничі витрати пов'язані з виробництвом усього обсягу продукції: як завершеного обробленням, так і часткової готовності. А також тим, що у наступному місяці незавершене виробництво перетвориться у готову продукцію.

Прибічники другої думки стверджують, що обмеження собівартості незавершеного виробництва лише змінними (прямими) витратами суттєво не впливає на розмір собівартості готової продукції, проте дає змогу прискорити та спростити формування собівартості незавершеного виробництва і зробити вихідну інформацію більш придатною для аналізу та прийняття рішень стосовно управління витратами виробництва [174, с. 265].

Обов'язково в розпорядчому документі про облікову політику виробничого підприємства слід вказати перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). До їх складу не повинні включатися адміністративні та збутові витрати, які згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» не підлягають розподілу між незавершеним виробництвом і вартістю готової продукції, а відносяться до витрат звітного періоду[114].

Оцінка незавершеного виробництва може здійснюватися на різних стадіях виробничого процесу: до та після оцінки готової продукції. У першому випадку, коли спосіб оцінки незавершеного виробництва передую оцінці готової продукції використовують наступні методи:

- за фактичною собівартістю;
- за плановою (нормативною) виробничою собівартістю;
- за вартістю сировини, матеріалів, напівфабрикатів;
- за прямими витратами;
- за фактично здійсненими витратами – вартість незавершеного виробництва визначається в сумі прямих та непрямих витрат за окремими об'єктами, які є не завершеними та не здані замовнику [96, с. 216].

У другому випадку, коли оцінка незавершеного виробництва відбувається після проведення оцінки готової продукції, використовують наступні методи оцінки незавершеного виробництва за собівартістю:

- плановою (нормативною);
- фактичною [135, с. 139-140]

Достовірна оцінка незавершеного виробництва має важливе значення для точного розрахунку собівартості виготовленої продукції і забезпечення збереження незавершених деталей і виробів у виробництві. Для оцінки незавершеного виробництва додаються витрати за тими операціями обробки (фазами, переділами), які вироби (роботи) вже пройшли [267].

Оцінка незавершеного виробництва, що передусе оцінці готової продукції, здійснюється різними способами в залежності чи є виробництво масовим (серійним) або одиничним (рис. 3.3).

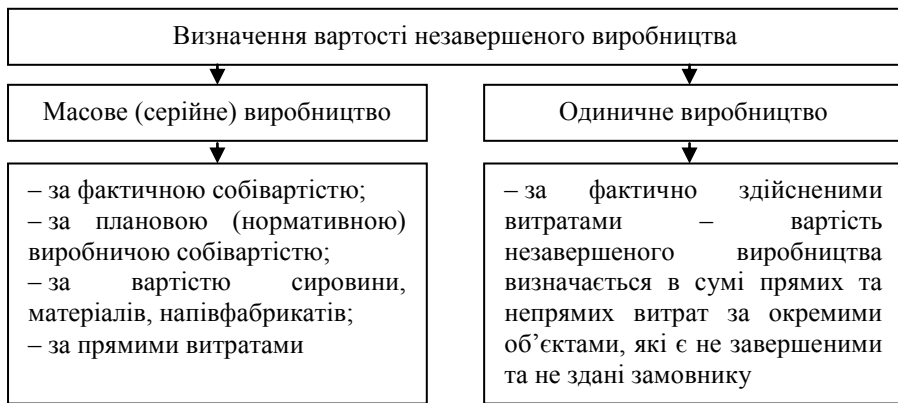


Рис. 3.3. Способи оцінки незавершеного виробництва [267]

Оцінка незавершеного виробництва в масовому (серійному) виробництві може бути здійснена за одним із чотирьох способів (рис. 3.3). Найбільш об'єктивною та точною є оцінка за фактичною собівартістю, проте сфера використання даного методу оцінки обмежена.

Зазвичай оцінку за фактичною собівартістю використовують у серійному виробництві з позамовним методом калькулювання, при якому витрати обліковують за партіями-замовленнями або у виробництві з попроцесним методом калькулювання.

При оцінці незавершеного виробництва за плановою (нормативною) собівартістю визначається планова собівартість незавершеного виробництва, при цьому між готовою продукцією (виконаними роботами) і незавершеним виробництвом розподіляється планова величина загальновиробничих витрат.

Спосіб оцінки за плановою (нормативною) виробничою собівартістю використовують підприємства, що застосовують метод обліку за нормативними витратами. Цей спосіб оцінки може викликати недостовірність даних обліку, зокрема, в частині викривлення даних про собівартість продукції, оскільки відхилення суми фактичних витрат від планового рівня буде віднесено на готову продукцію.

Оцінка незавершеного виробництва за прямими витратами передбачає, що вся незавершена виробництвом продукція оцінюється за вартістю використаних для її виробництва сировини, матеріалів, з урахуванням нарахованої заробітної плати працівникам виробництва даної продукції (незавершеного виробництва), без урахування загальновиробничих витрат. Даний спосіб доцільно використовувати лише якщо кількість незавершеного виробництва істотно не змінюється протягом кількох періодів.

Спосіб оцінки за вартістю сировини, матеріалів, напівфабрикатів відображає витрати, якщо незавершене виробництво – це сировина (матеріали, напівфабрикати), яку тільки передано на виробництво, і яка ще не пройшла переробку. Кількість сировини, матеріалів та напівфабрикатів визначається шляхом проведення замірів та лабораторних аналізів і зазначається в перерахунку на вміст у них корисної речовини. Використовується на підприємствах з безперервним технологічним процесом.

Для одиничного виробництва оцінка незавершеного виробництва здійснюється за фактично здійсненими витратами, оскільки витрати обліковуються за кожним конкретним замовленням. В даному випадку всі виробничі витрати розподіляються між окремими об'єктами обліку.

На оцінку залишків незавершеного виробництва впливає варіант зведеного обліку витрат (напівфабрикатний, безнапівфабрикатний), що використовується на підприємстві і має бути визначений під час формування облікової політики. У процесі зведення витрат виробництва за напівфабрикатним варіантом кінцеві залишки незавершеного виробництва оцінюються за собівартістю первинної сировини або напівфабрикатів на попередній стадії оброблення і витратами на оброблення в межах цього цеху. У такому випадку у витратах незавершеного виробництва кожного цеху відображаються не лише власні витрати на оброблення незавершеного виробництва, а й витрати на оброблення попередніх цехів.

У процесі зведення витрат виробництва за безнапівфабрикатним варіантом для оцінки залишків незавершеного виробництва спочатку визначають загальну кількість деталей, які знаходяться в процесі оброблення в цьому цеху та у наступних цехах згідно з технологічним процесом. Потім цю кількість деталей оцінюють, виходячи або з нормативної суми витрат такого цеху на оброблення одиниць цих деталей, або з планової чи фактичної собівартості оброблення таких деталей у цьому цеху. Якщо облік незавершеного виробництва ведеться у подетальному розрізі, то витрати цеху на оброблення одиниць деталей відносять на деталі, що знаходяться в такому цеху в розмірі 50 % , а на деталі в наступних цехах – у повному розмірі. На першій стадії оброблення в оцінку незавершеного виробництва включають вартість первинних матеріалів за всіма деталями, що залишились у незавершеному виробництві.

Тобто за використання безнапівфабрикатного варіанта у витратах кожного цеху відображаються лише власні витрати і на готову продукцію щомісяця списується лише частка витрат, що відносять до готової продукції. Витрати на деталі, передані наступним цехам, що не ввійшли до готових виробів, продовжують обліковуватись за цехами в складі їх незавершеного виробництва. Витрати в незавершеному виробництві у кожному цеху в цьому випадку не відповідають фактичній наявності незавершеного виробництва в межах такого цеху.

Зазначений порядок оцінки незавершеного виробництва дає змогу визначити частку витрат цеху в собівартості продукції в цілому за підприємством, але не забезпечує визначення цехової собівартості [174, с. 298].

Для розрахунку чистої вартості реалізації незавершеного виробництва існує два варіанти:

у першому варіанті для розрахунку чистої вартості реалізації незавершеного виробництва використовується формула 3.5:

$$\text{ЧВР}_{\text{нзв.}} = (\text{ЦР}_{\text{гп.}} - \text{ВЗ}_{\text{гп.}}) \times K \quad (3.5),$$

де $\text{ЧВР}_{\text{нзв.}}$ – чиста вартість реалізації незавершеного виробництва;

$\text{ЦР}_{\text{гп.}}$ – очікувана ціна реалізації готової продукції, що буде виготовлена з незавершеного виробництва;

$\text{ВЗ}_{\text{гп.}}$ – витрати на збут готової продукції, що буде виготовлена з незавершеного виробництва;

K – коефіцієнт готовності незавершеного виробництва.

у другому варіанті для розрахунку чистої вартості реалізації незавершеного виробництва використовується формула 3.6:

$$\text{ЧВР}_{\text{нзв.}} = \text{ЦР}_{\text{гп.}} - \text{ВЗ}_{\text{нзв.}} - \text{ВЗ}_{\text{гп.}} \quad (3.6),$$

де $\text{ВЗ}_{\text{нзв.}}$ – витрати на завершення незавершеного виробництва.

Перший варіант є більш простим, проте його застосування на практиці ускладнюється тим, що абсолютно точно визначити коефіцієнт готовності незавершеного виробництва не можливо, оскільки воно повинно оцінюватись у розрізі всіх статей калькуляції, які можуть мати різний рівень готовності.

Доцільним є визначення чистої вартості реалізації за другим варіантом. Виходячи з цього, для здійснення розрахунку необхідно визначити можливу ціну реалізації відповідного виду готової продукції, витрати на завершення незавершеного виробництва та витрати на реалізацію [24]. Можлива ціна реалізації – це ціна, що склалася на момент проведення переоцінки на подібну готову продукцію, що виготовляється підприємствами України. З цієї метою можна використовувати ціни, що склалися на ринку [250, с. 7].

Визначення витрат на завершення незавершеного виробництва (другий варіант) ускладнюється тим, що по-перше, більшість промислових підприємств виготовляє достатньо великий асортимент продукції, а, по-друге, не завершена обробкою продукція кожного окремого виду знаходиться на різних операціях технологічного маршруту, а отже, вимагає різних витрат по завершенню [250, с. 8].

Отже, у розпорядчому документі про облікову політику щодо незавершеного виробництва має бути визначено перелік статей за якими оцінюється незавершене виробництво, варіанти обліку незавершеного виробництва до та після оцінки готової продукції, зведеного обліку витрат, спосіб розрахунку чистої вартості реалізації що дасть змогу оцінити незавершене виробництво.

Оцінка готової продукції може здійснюватися за продажними цінами (плановою собівартістю) або за фактичною виробничою собівартістю, що відображається у розпорядчому документі про облікову політику.

Застосування облікових продажних цін (планової собівартості) на готову продукцію доцільне на виробничих підприємствах, які здійснюють масовий випуск продукції широкого асортименту. У цьому разі випущена з виробництва готова продукція оприбутковується протягом місяця за продажними цінами (плановою собівартістю). Готову продукцію обліковують за продажними цінами (плановою собівартістю) із застосуванням відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від вартості її за обліковими цінами. Зазначений порядок оцінки готової продукції викликаний тим, що фактичну виробничу собівартість випущеної з виробництва протягом місяця продукції на підприємстві обчислюють тільки наприкінці місяця, після відображення всіх прямих витрат і розподілу непрямих витрат та складання внутрішньої звітної калькуляції.

Випуск готової продукції за звітний місяць відображають у двох оцінках: за обліковими цінами (за плановою собівартістю, продажними цінами) і за фактичною собівартістю, яка визначається наприкінці місяця після упорядкування звітної калькуляції, яка базується на даних аналітичного обліку. Порівнюючи показники між собою, визначають відхилення між плановою собівартістю (продажними цінами) і фактичною собівартістю (економію, перевитрату), їх враховуються на окремих аналітичних рахунках які відкриваються в складі рахунку 26 «Готова продукція». В аналітичному обліку записи по випуску корегуються на суму відхилень фактичної собівартості від вартості за обліковими цінами шляхом зіставлення. Від'ємна сума відхилень фіксується методом червоного сторно, додатна - звичайним записом [249, с. 42].

Оцінка продукції за обліковими цінами дає змогу вести постійний поточний облік незалежно від калькуляції фактичної собівартості. Такі ціни є

основою ведення бухгалтерського обліку готової продукції на складах оперативного-бухгалтерським методом [233].

Оцінку готової продукції за фактичною виробничою собівартістю доцільно застосовувати у разі виготовлення підприємством незначної кількості видів (груп) продукції.

Згідно з п. 11 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі

витрати. Елементи облікової політики щодо витрат будуть розглянуті у наступних розділах.

Отже, у розпорядчому документі про облікову політику щодо готової продукції має бути визначено спосіб оцінки готової продукції (за плановою чи фактичною собівартістю). При обранні першого способу доцільно навести економічне обґрунтування планової собівартості.

Важливим аспектом облікової політики торговельних підприємств є визначення елементів облікової політики щодо товарів. Торговельні підприємства мають право вибору способу оцінки товарів за цінами продажу (із використанням субрахунку 285 «Торговельна націнка») чи оцінку за вартістю придбання (без використання субрахунку 285 «Торговельна націнка»). Підприємства оптової торгівлі, зазвичай, обліковують товари за цінами придбання. Пояснення до застосування субрахунку 285 «Торговельна націнка», що даються Інструкцією про застосування плану рахунків [98], обґрунтовують можливість обрання роздрібними торговельними підприємствами одного із двох можливих способів оцінки товарів (за цінами продажу чи за цінами придбання).

Порівняння умов застосування зазначених способів оцінки товарів наведено у табл. 3.17.

Таблиця 3.17

Умови застосування оцінки товарів за цінами продажу і за вартістю придбання [121]

Оцінка товарів за цінами продажу	Оцінка товарів за вартістю придбання
– тільки для підприємств роздрібно́ї торгівлі та громадського харчування (в оптовій торгівлі застосовуватися не може); – за умови постійного відсотка торговельної націнки; – за необхідності зменшення трудомісткості облікових процедур, спрощення процедури інвентаризації	– наявність підрозділів як роздрібно́ї так і оптової торгівлі; – за наявності широкої номенклатури товарів з суттєвими відмінностями у відсотку торговельної націнки; – широкого застосування практики знижок; – для підприємства, серед користувачів звітності яких домінують зарубіжні партнери (завдяки відсутності методу обліку за цінам

складу; – необхідність збільшення контролю за реалізацією товарів нижче собівартості	продажу у міжнародній практиці)
---	---------------------------------

Метод обліку товарів за ціною придбання застосовують підприємства роздрібною торгівлі з широкою номенклатурою товарних одиниць, оскільки він дозволяє відображати в обліку їх ціну продажу і формувати виручку від реалізації цих товарів в їх собівартість. Величина торгової націнки регулюється підприємством самостійно, виходячи від рівня операційних витрат, рівня рентабельності і, звичайно ж, ринкових (конкурентних) цін на аналогічні товари. При цьому торгова націнка може формуватися як в цілому по торговельному підприємству (як правило, при незначному асортименті товарів), так і в розрізі окремих видів чи груп товарів. Цей метод зручний тим, що собівартість реалізованих товарів буде дорівнювати сумі прибутку від їх реалізації. Але для формування фінансових результатів від операцій реалізації необхідно встановити фактичну собівартість реалізованих товарів.

Для цього потрібно здійснити досить важкі підрахунки для визначення торгової націнки, яка припадає на залишок товарів на кінець звітного періоду на складі підприємства. У цьому випадку треба звернути увагу – якщо підприємство оприбутковує товари по цінах продажу, то, крім торгової націнки в цю ціну необхідно включати податок на додану вартість, сплаченого постачальнику при купівлі товару. Суму податку на додану вартість включають до ціни продажу товару, адже ціну продажу визначають з врахуванням податку на додану вартість [121].

Отже, у розпорядчому документі про облікову політику торговельних підприємств має бути обов'язково визначено спосіб обліку товарів та метод оцінки їх виходу.

Якщо на підприємстві діє інтегрована система фінансового та управлінського обліку, то у розпорядчому документі про облікову політику підприємства можуть бути передбачені елементи управлінського обліку щодо запасів. Полянська О.А. зазначає, що система управлінського обліку є дієвою інформаційною системою, що забезпечує управління необхідною інформацією та інтегрує у собі традиційні методи обліку, аналізу, нормування, планування і контролю та являє собою єдину систему отримання, обробки інформації та прийняття на її основі управлінських рішень [211].

Ключовим аспектом управлінського обліку товарних запасів є досягнення за кожною товарною групою оптимального рівня запасів, який би дозволив мінімізувати витрати на постачання та зберігання товарів і водночас максимально задовольнити попит на них.

Управлінський облік запасів передбачає визначення таких основних параметрів, як:

- 1) рівень мінімального запасу;
- 2) оптимальну величину партії закупівлі;
- 3) рівень максимального запасу;
- 4) цикл замовлення (рис. 3.4).

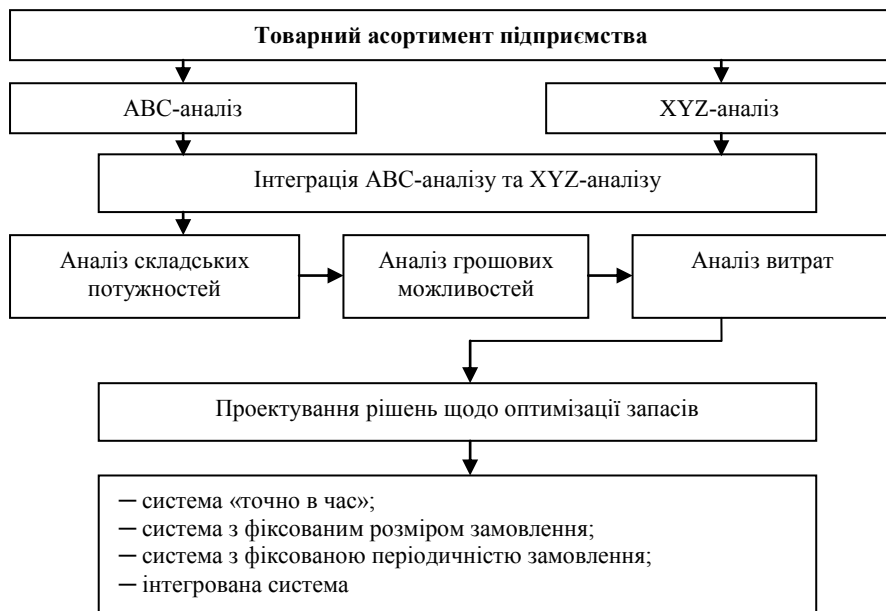


Рис. 3.4. Модель визначення оптимальної величини запасів [211]

Визначення перелічених елементів облікової політики управлінського обліку щодо запасів ґрунтується на результатах ABC-аналізу та XYZ-аналізу, дослідженнях складських та фінансових можливостей підприємства. Проведені аналітичні роботи спрямовані на обґрунтування рішень щодо оптимізації товарних запасів та вибору доцільної системи управління запасами.

3.2.2. Елементи облікової політики щодо поточної дебіторської заборгованості та витрат майбутніх періодів

Відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», поточна дебіторська заборгованість – це сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Формування облікової політики щодо поточної дебіторської заборгованості здійснюється на підставі Положення (стандарту)

бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» та Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства (табл. 3.18).

Таблиця 3.18

Елементи облікової політики щодо поточної дебіторської заборгованості

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти	Коментар
Методи визначення величини резерву сумнівних боргів	– застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості – застосування коефіцієнта сумнівності	Оцінюючи елементи облікової політики щодо поточної дебіторської заборгованості, виходячи із обраної стратегії підприємства однозначної відповіді дати не можна. Вибір елементів облікової політики щодо поточної дебіторської заборгованості відповідно до обраної стратегії можливий лише після додаткових розрахунків, аналізу поточної дебіторської заборгованості, виявлення її динаміки на майбутнє
Спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності (за необхідності)	– визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході; – класифікація 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	
Класифікація дебіторської заборгованості за строками погашення	Самостійно встановлюється підприємством	

Резерв сумнівних боргів розраховується лише для тієї частини дебіторської заборгованості, щодо якої виконуються одночасно такі умови:

- заборгованість є фінансовим активом, тобто виникла внаслідок звичайної господарської діяльності (до цієї категорії не входять набута заборгованість і заборгованість, призначена для продажу);
- заборгованість є поточною дебіторською заборгованістю. Для довгострокової заборгованості резерв не розраховується;
- заборгованість не віднесено до безнадійної [279].

Відповідно до п. 8 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» величина резерву сумнівних боргів визначається за одним із методів:

- 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.

Метод абсолютної суми сумнівної заборгованості є найпростішим в розрахунках, оскільки не потребує застосування будь-яких коефіцієнтів та статистичних даних. Розмір резерву визначається в сумі заборгованості тих дебіторів, платоспроможність яких викликає сумніви.

Наприклад, підприємству стає відомо, що судом порушена справа про банкрутство дебітора. Заборгованість такого дебітора визнається сумнівним боргом, і на суму цієї заборгованості створюється резерв. Даний метод з легкістю можуть використовувати підприємства з невеликою кількістю дебіторів, тобто, коли за діяльністю боржників пильно стежать. Цей метод зручний, якщо підприємство має справу з декількома великими дебіторами, заборгованість кожного з яких представляє собою істотну суму – більше 5% від валюти балансу [64, с. 87].

Однак при цьому необхідно дуже пильно стежити не лише за інформацією про банкрутство підприємства, а й про його платоспроможність. При великій кількості дебіторів або на великих підприємствах дана інформація може «вислизнути» з уваги. Кушина О. вважає, що даний метод неприйнятний тому що, «якщо дебіторів у підприємства дуже багато, він втрачає свою привабливість, оскільки його реалізація стає досить трудомісткою» [129, с. 155]. Крім того, процедуру формування резерву саме цим методом не встановлено й існують не врегульовані питання щодо створення статті резерву на початок звітного року та подальшого її коригування [252].

Даний метод ґрунтується на формуванні резерву сумнівних боргів з використанням розрахункового показника – коефіцієнта сумнівності. Даний метод більш врегульований положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, оскільки в його тексті присутні формули розрахунку коефіцієнта сумнівності. Для використання даного методу не має значення кількість дебіторів. Проте, він є більш працемістким, ніж метод абсолютної суми сумнівної заборгованості, адже потребує проведення певних розрахунків та інформаційний пакет даних за декілька періодів. Як зазначалося вище,

коефіцієнт сумнівності можна розраховувати з допомогою різних способів. Проаналізуємо кожен з них окремо.

Перший спосіб - визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході. При застосуванні цього методу аналізуються показники безнадійної заборгованості за минулі періоди. Питома вага визначається відношенням безнадійної заборгованості за минулі періоди до суми чистого доходу за ті самі періоди. Після чого питома вага множиться на суму чистого доходу за поточний період.

Такий спосіб розрахунку дещо відокремлює взаємозалежність між сумою дебіторської заборгованості і сумою сумнівної заборгованості й дає більш узагальнену величину. Через не прив'язаність суми безнадійної дебіторської заборгованості до загальної суми існуючої дебіторської заборгованості може виникнути ситуація, коли резерв перевищуватиме первісну вартість дебіторської заборгованості, а це, згідно з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», неприпустимо[252].

Другий спосіб - класифікація дебіторської заборгованості за строками непогашення. Для застосування цього методу необхідно згрупувати поточну дебіторську заборгованість у кілька груп за строками її непогашення. Далі визначається коефіцієнт сумнівності, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за попередні періоди. Коефіцієнт сумнівності розраховується як відношення суми списаної безнадійної заборгованості групи за період до сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи на кінець попереднього періоду. Після чого сальдо дебіторської заборгованості відповідної групи на кінець попереднього періоду множиться на шуканий коефіцієнт.

Спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності на основі класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення краще використовувати якщо період погашення дебіторської заборгованості більше року. Період для розрахунку коефіцієнта сумнівності визначається у роках, а не у місяцях. Він дещо розширює і узагальнює розрахунковий результат, оскільки база розрахунку «страждає» від інфляційних коливань. Розрахована сума резерву сумнівних боргів донараховується до суми існуючого резерву.

Третій спосіб - визначення середньої питомої ваги, списаної протягом періоду дебіторської заборгованості в сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3–5 років.

Спочатку визначається сума списаної безнадійної заборгованості за обраний період, а потім обчислюється її питома вага у загальній сумі дебіторської заборгованості на початок періоду. За рекомендаціями Міністерства фінансів України, викладеними у Листі від 05.06.2008 р. № 31-34000-20-25/21471, коефіцієнт сумнівності для визначення величини резерву сумнівних боргів розраховується як частка від розподілу суми списаної дебіторської заборгованості за обраний період на суму дебіторської заборгованості на початок кожного року в обраному періоді. Отримані

показники за усі періоди додаються, а загальна сума розподіляється на кількість періодів для визначення середнього показника.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» запропоновано виокремлення трьох груп дебіторської заборгованості за строками непогашення, проте це не є установленою нормою. Підприємство на свій погляд може збільшити або зменшити кількість груп. Збільшення призведе до більшої точності і конкретизації результатів, але й збільшить кількість необхідних розрахунків. Зменшення періодів призведе до оберненого ефекту. При цьому О.Є. Федорченко радить «не подрібнювати» кількість періодів [275], хоча розбивка на менші періоди дасть більш точні й інформативні дані. Враховуючи, що у формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» використовується саме три групи дебіторської заборгованості, то найчастіше такий поділ й використовується.

Оскільки метод використовує дані попередніх періодів, то отриманий розрахунковий результат може дещо не відповідати ситуації в майбутньому. Тому необхідно буде постійно на протязі звітного періоду коригувати величину резерву. Спосіб не орієнтований на резервування дебіторської заборгованості певного виду. Застосовувати даний спосіб доцільно, коли період погашення дебіторської заборгованості коливається в межах року [252].

У міжнародній практиці існують два методи списання безнадійних боргів:

- 1) прямого списання;
- 2) нарахування резерву.

Сутністю методу прямого списання передбачає попередню оцінку, і записи безнадійних боргів не здійснюються. Безнадійний борг відбивається на рахунках у той період, коли вірогідно відомо, що рахунок не буде оплачений.

За методу нарахування резерву оцінка очікуваної величини безнадійних боргів здійснюється на основі загальної дебіторської заборгованості з використанням двох підходів:

- 1) виходячи з даних звіту про фінансові результати – на основі загальної величини реалізації (як відсоток від загальної величини реалізації);
- 2) виходячи з даних балансу – на основі загальної кількості рахунків, що підлягають одержанню. Сума резерву розраховується як добуток відсотка безнадійних боргів у загальному обсязі дебіторської заборгованості по рахунках за минулі періоди і величини дебіторської заборгованості по рахунках поточного року. Відсоток безнадійних боргів може бути розрахований на основі всієї суми дебіторської заборгованості по рахунках або ідентифікованої дебіторської заборгованості по рахунках, згрупованих за термінами оплати [42].

При обліку резерву сумнівних боргів виникають наступні проблемні питання, що потребують вирішення, а саме:

- прогалини в нормативному регулюванні обліку сумнівних боргів;

- необхідність постійно мати на балансі безнадійні борги для обчислення підприємством резерву сумнівності;
- відсутність чіткої регламентації стосовно того, хто саме має приймати рішення про рівень сумнівності того чи іншого боргу;
- невизначеність у методиці відображення нарахованого резерву в бухгалтерському обліку;
- розбіжності у визнанні безнадійних боргів у фінансовому та податковому обліку [279].

Враховуючи той факт, що чітких роз'яснень та рекомендацій щодо формування та обліку витрат майбутніх періодів немає, підприємства, виходячи з економічної доцільності, повинні самостійно вирішувати, які витрати включати до складу витрат майбутніх періодів та зазначати їх перелік у Наказі про облікову політику.

Куцук П.О. та Куценко Н.В. пропонують до складу витрат майбутніх періодів відносити витрати майбутніх періодів, розподілені за наступними групами: витрати, пов'язані із підготовкою та освоєнням нових виробництв (витрати пов'язані з підготовкою і освоєнням нових видів продукції, пускові витрати); витрати у сезонних галузях діяльності (витрати на консервацію та на утримання обладнання, машин і механізмів; витрати пов'язані з підготовчими до виробництва роботами); витрати на нерівномірно виконані ремонти основних засобів виробничого призначення; інші витрати майбутніх періодів (витрати пов'язані зі сплатою орендного платежу за користування основними засобами, витрати на підписку періодичних видань, витрати на придбання ліцензій і торгових патентів, витрати на оплату телефонних послуг та радіозв'язку, витрати пов'язані зі страхуванням майна виробничого призначення, витрати пов'язані з організацією набору працівників, витрати пов'язані з рекламною продукцією, загальновиробничі витрати майбутніх періодів, витрати на дослідження і розробки майбутніх періодів, витрати майбутніх періодів за малоцінними та швидкозношуваними предметами, інші витрати майбутніх періодів), а також нерозподілені загальновиробничі витрати, що пов'язані з виробництвом продукції, реалізації якої не було у звітному періоді. Також, до складу витрат майбутніх періодів доречно відносити витрати на дослідження і розробки виробів, кінцевий результат від яких на певний момент визначити не можливо. З метою пропорційного розподілу вартості малоцінних та швидкозношуваних предметів між звітними періодами і, відповідно, правильного визначення поточних витрат, необхідним є віднесення вартості МШП на витрати майбутніх періодів [128].

Вигівська І.М. та Мельник Е.Г. пропонують інший підхід до групування витрат майбутніх періодів та їх переліку. Вчені вважають, що витрати майбутніх періодів доцільно класифікувати за видами діяльності (рис. 3.5), що сприятиме визначенню напрямів їх здійснення (використання) та впливу на конкретні показники діяльності.

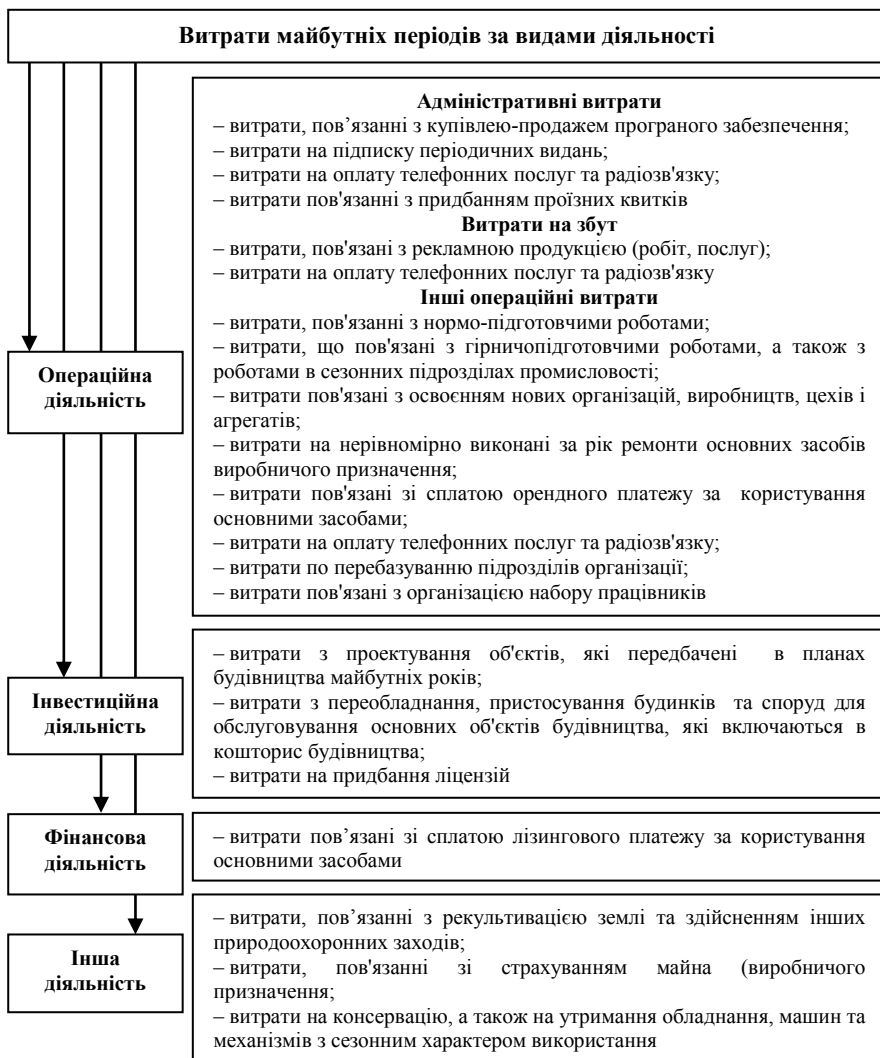


Рис. 3.5. Класифікація витрат майбутніх періодів за видами діяльності підприємства [39]

Беручи до уваги досвід Болгарії, І. М. Вигівська та Е. Г. Мельник пропонують класифікувати витрати майбутніх періодів за фінансових характером (походженням): фінансові та нефінансові для можливості

визначення потоків фінансових ресурсів та руху інших ресурсів підприємства, списаних на витрати майбутніх періодів [39].

Обидві класифікації є корисними для підвищення аналітичності облікової інформації щодо витрат майбутніх періодів, сприяють покращенню інформаційного забезпечення управління підприємством та можуть бути використані при формуванні розпорядчого документу про облікову політику підприємства при створенні Робочого плану рахунків.

3.3. Власний капітал та зобов'язання: елементи облікової політики

При формуванні облікової політики щодо складових власного капіталу та зобов'язань підприємства самостійно обирають елементи облікової політики, що стосуються:

- фінансових інструментів;
- виплат працівникам;
- відстрочених податкових активів та зобов'язань;
- забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- векселів.

Регулювання питань з обліку фінансових інструментів здійснюється на підставі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», який визначає основні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», фінансовий інструмент - контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого.

Зазначений стандарт базується на положеннях Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання» та Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». Вченими-обліковцями та бухгалтерами-практиками відмічається складність застосування даного стандарту через незрозумілість окремих понять, у тому числі тих, що використовуються при формуванні облікової політики підприємства [27].

Національний і міжнародні стандарти вимагають від підприємств у фінансовій звітності розкривати інформацію про розміри та наслідки використаних ними фінансових інструментів.

Більшість фінансових інструментів використовують у якості інструментів управління фінансовими ризиками, до них відносяться:

- фінансові активи;
- фінансові зобов'язання;
- інструменти власного капіталу;
- похідні фінансові інструменти;
- складні фінансові інструменти [27].

Для кожного класу фінансових інструментів підприємство наводить інформацію про:

- види та суму фінансових інструментів, строки та умови, які можуть впливати на їх суму, розподіл у часі та визначеність майбутніх грошових потоків;

- облікову політику, зокрема методи визнання та оцінки [203].

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. Фінансові активи або фінансові зобов'язання, що виникають внаслідок твердих контрактів на придбання або продаж ресурсів (робіт, послуг), відображаються в балансі після виникнення права на отримання активу або зобов'язання на його передачу. Форвардний контракт визнається фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням на дату виникнення зобов'язання щодо придбання або продажу предмета контракту. Опціони визнаються фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями у разі укладення контракту між покупцем і продавцем.

Фінансові активи, придбані в результаті систематичних операцій, визнаються на дату укладення контракту або на дату його виконання, що має бути відображено у розпорядчому документі про облікову політику. При цьому обраний підприємством метод визнання має застосовуватися послідовно до кожного виду фінансових активів.

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.

Порядок визнання фінансових інструментів узагальнено у дослідженні І.В. Бурденко (табл. 3.19)

Таблиця 3.19

Порядок визнання фінансових інструментів [27]

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
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.	Відбувається в момент визнання

Регулярне придбання або продаж – це контракт на купівлю або продаж фінансового активу, умови якого вимагають передачу активу вповодж строку, встановленого нормативним актом або конвенцією, що регламентує функціонування відповідного ринку. Такі контракти в міжнародній практиці називають контракти за стандартними процедурами	фінансового активу і фінансового зобов'язання
--	---

Оцінка фінансових інструментів регламентується п. 29-34 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти».

Фінансові інструменти первісно оцінюють та відображають за їх фактичною собівартістю, яка складається із справедливої вартості активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу, наданих або отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструмента (комісійні, обов'язкові збори та платежі при передачі цінних паперів тощо).

На кожну наступну після визнання дату балансу фінансові активи оцінюються за їх справедливою вартістю, крім:

- дебіторської заборгованості, що не призначена для перепродажу;
- фінансових інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення;
- фінансових активів, справедливую вартість яких неможливо достовірно визначити;
- фінансових інвестицій та інших фінансових активів, щодо яких не застосовується оцінка за справедливою вартістю.

На кожну наступну після визнання дату балансу фінансові зобов'язання оцінюються за амортизованою собівартістю, крім фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу, і зобов'язань за похідними фінансовими інструментами.

Фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, і фінансові зобов'язання за похідними фінансовими інструментами (крім зобов'язання за похідним фінансовим інструментом, яке має бути погашеним шляхом передачі пов'язаного з ним інструмента власного капіталу) на кожну наступну після визнання дату балансу оцінюються за справедливою вартістю.

Зобов'язання за похідним фінансовим інструментом, яке має бути погашене шляхом передачі пов'язаного з ним інструмента власного капіталу, справедливую вартість якого на кожну наступну після визнання дату балансу не можна достовірно визначити, оцінюється за собівартістю.

Збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інструментів, які не є об'єктом хеджування та оцінюються за справедливою вартістю, визнається іншими доходами або іншими витратами.

Балансова вартість фінансових активів, щодо яких не застосовується оцінка за справедливою вартістю, переглядається щодо можливого зменшення корисності на кожну дату балансу на основі аналізу очікуваних грошових потоків.

Сума втрат від зменшення корисності фінансового активу визначається як різниця між його балансовою вартістю та теперішньою вартістю очікуваних грошових потоків, дисконтованих за поточною ринковою ставкою відсотка на подібний фінансовий актив, з визнанням цієї різниці іншими витратами звітного періоду.

Фінансовий актив і фінансове зобов'язання згортаються з відображенням в балансі згорнутого сальдо, якщо підприємство має:

- юридичне право на залік визнаних сум;
- можливість і намір погасити згорнуте зобов'язання або реалізувати активи і погасити зобов'язання одночасно.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» (п. 27), витрати, пов'язані з кількома операціями з інструментами власного капіталу, розподіляються між цими операціями із застосуванням обґрунтованої бази розподілу (кількість акцій, сума операції тощо), що обирається підприємством та застосовується ним послідовно.

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.

Елементи облікової політики щодо виплат працівникам регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам». Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [207] останні поділяються на наступні види (рис. 3.6).

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.

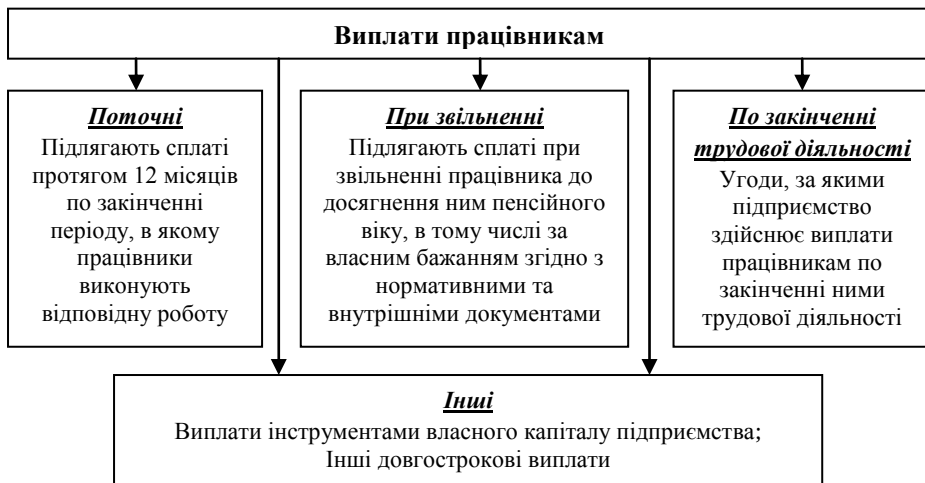


Рис. 3.6. Виплати працівникам відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [83]

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 [259]. 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 створюють 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 [105, с. 34-35].

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. 3.7).



Рис. 3.7. Порядок формування та основні елементи облікової політики щодо операцій із векселями [69]

Товарними векселями вважаються такі, що отримані/видані на забезпечення заборгованості за відвантажені товари, виконані роботи, надані послуги, тобто векселі, виписані або індосовані безпосередньо боржником і які регулюються Законом України «Про обіг векселів в Україні» [217].

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» [221].

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 [69].

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 використати при формуванні Робочого плану рахунків.

3.4. Доходи, витрати та фінансові результати: елементи облікової політики

Формування облікової політики щодо доходів, витрат та фінансових результатів здійснюється на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», Інструкції до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Методичних

рекомендацій щодо облікової політики підприємства, Листа Міністерства фінансів України «Про облікову політику» (табл. 3.20).

Таблиця 3.20

Елементи облікової політики доходів, витрат та фінансових результатів

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти	Коментар
Методи оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг	– вивчення виконаних робіт; – визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані; – визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній вартості таких витрат	Обираючи стратегію «максимізації прибутку», у розпорядчому документі про облікову політику варто передбачити елементи облікової політики, що забезпечують «зменшення» витрат підприємства та «максимізацію» доходів підприємства. Зокрема, калькулювання витрат за методом, що забезпечує їх «найменшу» величину, універсальний спосіб у даному випадку визначити не можливо, оскільки невідомо чи буде підприємство понесені витрати відображати у складі собівартості готової продукції чи накопичена сума витрат буде «акумульована» у вигляді вартості готової продукції на складі. Використання інших елементів облікової політики щодо витрат, також залежить від обраної підприємством стратегії та інших факторів. «Збільшення» доходів на конкретну дату може бути досягнуте за рахунок «завищення» розміру
Методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно обираються підприємством	
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно обираються підприємством	
Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат	Самостійно обираються підприємством	
База розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат при фактичній потужності	– години роботи; – заробітна плата; – обсяг діяльності; – прямі витрати тощо	
Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	– вимірювання та оцінка виконаної роботи; – співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі; – співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати	

	балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом	виконаних робіт. Вартісно-орієнтоване управління, спрямоване на «зростання» витрат підприємства та «зменшення» доходів. У кожному конкретному випадку ці способи у розпорядчому документі про облікову політику підприємства визначаються самостійно
База розподілу загальновиробничих витрат при нормальній потужності	– прямі витрати; – обсяги доходів; – прямі витрати на оплату праці; – відпрацьований будівельними машинами і механізмами час тощо	
Схема обліку витрат	Із використанням для обліку витрат рахунків: – 8 класу; – 9 класу; – 8 і 9 класів одночасно	
Періодичність визначення фінансових результатів	– щомісячно; – щорічно	

Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства (розділ II «Формування облікової політики») передбачено наступні елементи облікової політики підприємства:

щодо доходів:

- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;

щодо витрат:

- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;

щодо фінансових результатів:

- підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку.
- порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);
- дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Доходи підприємства визначаються на підставі оцінки ступеня завершеності операцій. Залежно від виду діяльності підприємства у розпорядчому документі про облікову політику необхідно передбачити один із видів визначення ступеня завершеності операцій та (або) робіт за будівельними контрактами.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» (п. 11) передбачено застосування наступних способів оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг:

- 1) вивчення виконаної роботи;
- 2) визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- 3) визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Метод рівномірного нарахування доходу використовується у разі надання послуг у вигляді невизначеної кількості дій (операцій) за певний період часу (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг). Однак якщо дохід (виручку) від надання послуг достовірно визначити не можна, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі витрат, що підлягають відшкодуванню. Якщо дохід (виручку) від надання послуг достовірно оцінити не можна і не існує імовірності відшкодування зазначених витрат, то дохід не визнається, а зазначені витрати визнаються витратами звітного періоду. Коли надалі суму доходу можна буде достовірно оцінити, то такий дохід визнається за такою оцінкою. При цьому визнаний дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на розмір пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості [260].

Для підприємств, що у процесі своєї діяльності здійснюють будівництво, Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» передбачено наступні способи визначення ступеня завершеності робіт за будівельними контрактами:

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

Іще одним елементом облікової політики щодо доходів, що може бути передбачений у розпорядчому документі про облікову політику є перелік

доходів майбутніх періодів. Хоча нормативно-правовими актами такий елемент облікової політики не передбачено.

Враховуючи національну практику, чинні законодавчо-нормативні документи і принципи ведення обліку та складання звітності до основних елементів облікової політики підприємства щодо доходів віднесено: визначення критеріїв оцінки доходу від надання послуг і виконання робіт на дату складання балансу; вибір методу оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг і завершеності робіт за будівельними контрактами, перелік та склад доходів майбутніх періодів.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Перелік елементів облікової політики щодо витрат, що має бути відображеним у розпорядчому документі про облікову політику є більш розширеним.

Зокрема, важливим елементом облікової політики підприємства є визначення способу обліку транспортно-заготівельних витрат. На підприємстві може використовуватися один із способів, що передбачені чинним законодавством:

- 1) включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості запасів у момент їх оприбуткування;
- 2) облік транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку із їх подальшим розподілом. Зазначений елемент облікової політики детально розглянутий у п. 3.2.1. даного дослідження.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку витрат на підприємстві можуть бути використані наступні способи їх обліку:

- 1) із використанням рахунків 9 класу;
- 2) із використанням рахунків 8 класу;
- 3) із використанням рахунків 8 і 9 класу одночасно.

Ведення рахунків класу 9 є обов'язковим для всіх підприємств, крім суб'єктів малого підприємництва, а також організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності. Рішення щодо застосування рахунків класу 8 приймається підприємством самостійно та визначається у розпорядчому документі про облікову політику.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» (п. 15), 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 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», загальновиробничі витрати поділяються на змінні загальновиробничі витрати та постійні загальновиробничі витрати. Постійні загальновиробничі витрати поділяються на розподілені та нерозподілені.

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 звітного періоду.

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

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються між конкретними об'єктами витрат відповідно до зазначеної у розпорядчому документі про облікову політику бази розподілу, виходячи з фактичної потужності підприємства, що мала місце у звітному періоді. Базою розподілу можуть бути встановлені години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, величина прямих витрат.

Постійні розподілені загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат, використовуючи аналогічну базу розподілу, за умови, що підприємство працює при нормальній потужності. Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати включаються до собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг у період їх виникнення.

Отже, для розподілу загальновиробничих витрат підприємству у розпорядчому документі про облікову політику доцільно визначити: перелік постійних та змінних загальновиробничих витрат; базу розподілу загальновиробничих витрат; величину нормальної потужності підприємства та обґрунтувати її розмір у додатках; планову величину змінних та постійних загальновиробничих витрат.

Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» (п. 14), передбачено, що загальновиробничими витратами, які можуть бути відображені у розпорядчому документі про облікову політику підприємства можуть визначатися:

- 1) витрати, пов'язані зі здійсненням управління підприємством;
 - 2) витрати на організацію та обслуговування будівельного виробництва.
- Зазначимо, що загальновиробничі витрати необхідно розподіляти між об'єктами будівництва із використанням бази розподілу.

Крім переліку загальновиробничих витрат, що є обов'язковим елементом облікової політики підприємств, що займаються будівництвом, одним із елементів облікової політики є база розподілу загальновиробничих витрат. Базою розподілу загальновиробничих витрат може бути встановлено прямі витрати, розмір доходів, витрати на оплату праці, час, відпрацьований машинами і механізмами та ін.

Згідно з п. 138.8 Податкового кодексу України на підставі даних бухгалтерського обліку необхідно визначати виробничу собівартість підприємства, що є підставою для визначення розміру бази оподаткування. За вимогами податкового законодавства загальновиробничі витрати до виробничої собівартості не відносяться, їх розподіл не здійснюється. Згідно з пп. 138.10.1 Податкового кодексу України, змінні та постійні загальновиробничі витрати відносяться до складу інших витрат та відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені, про що свідчать дані первинних документів.

Згідно із вимогами податкового законодавства та Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства у розпорядчому документі про облікову політику підприємства визначається перелік та склад

статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» передбачено перелік статей, що мають бути включені до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). До виробничої собівартості повинні бути включені: прямі витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. У розпорядчому документі про облікову політику кожне підприємство повинно конкретизувати перелік витрат, що включаються до виробничої собівартості і прикласти у додатки до розпорядчого документу про облікову політику.

Відповідно до п. 138.7 Податкового кодексу України підприємствами самостійно визначається розмір допустимих норм технічно неминучого браку. Обов'язковою умовою є технічне обґрунтування його норм. Такий підхід може бути використаний підприємством до того часу, коли чинним законодавством не будуть визначені такі норми до відповідних об'єктів обліку.

Також у розпорядчому документі про облікову політику варто визначати метод калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Важливо звернути увагу на те, що ні в офіційних документах, ні в спеціальній літературі, не вказано конкретного переліку методів обліку витрат і методів калькулювання, які є рекомендованими для використання підприємствами різних галузей промисловості [246].

Факторами, що зумовлюють вибір того, чи іншого методу обліку калькулювання витрат є:

- організаційна структура управління виробництвом;
- галузь діяльності, тип виробництва, його складність, характер технологічного процесу;
- номенклатура продукції, що випускається;
- тривалість виробничого циклу;
- наявність незавершеного виробництва;
- запити управлінців.

Аналіз наукових досліджень [144; 231; 246] із цього напрямку дозволяє стверджувати, що найбільш поширеними методами є наступні: позамовний метод, попередільний метод, нормативний метод, фактичний метод, змішаний метод, метод «директ-костинг», метод «стандарт-костинг», метод «поглинутих» затрат (табл. 3.21).

Таблиця 3.21

Характеристика методів калькулювання [144, с. 21]

Метод калькулювання	Коротка характеристика методу
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
Фактичний метод	«Збирається» сума фактично понесених затрат
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, а до собівартості виробленої продукції включаються тільки змінні виробничі затрати. Застосовується на підприємствах залізничного транспорту, у масложировому виробництві
Метод «стандарт-костинг»	Планові затрати обліковуються на підставі системи існуючих стандартів. Аналітичний облік затрат за об'єктами не передбачається. Метод має «західне» походження
Метод «поглинутих» затрат	Загальні виробничі затрати відносяться на собівартість виробленої продукції та пропорційно розподіляються між реалізованою продукцією і продукцією, яка поки що перебуває на складі підприємства

Кожен з методів має цілу низку як переваг, так і недоліків, тому кожне підприємство повинно самостійно підходити до вибору методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, який найбільш повно задовольняв би функціонування підприємства [246].

Визначення бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу, що безпосередньо впливає на фінансовий результат підприємства, відображається підприємством у розпорядчому документі про облікову політику та застосовується на підставі принципу послідовності. Базою розподілу можуть бути: кількість акцій, сума операції тощо. Визначаючи склад витрат на придбання або випуск інструментів власного капіталу, варто пам'ятати, що до них включаються лише витрати на оплату послуг сторонніх організацій з операцій, результатом яких є збільшення або зменшення розміру власного капіталу підприємства. Застосовуючи обрану базу розподілу підприємство розподіляє витрати, пов'язані з кількома операціями з інструментами власного капіталу.

Іще одним елементом облікової політики щодо витрат, що може бути передбачений у розпорядчому документі про облікову політику є перелік витрат майбутніх періодів.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», фінансові результати підприємства можуть бути у вигляді прибутку або збитку. Прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Збиток – це

перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Збільшення фінансового результату підприємства може відбуватися за рахунок зарахування до нерозподіленого прибутку перевищення сум попередніх дооцінок (індексацій) об'єктів основних засобів та нематеріальних активів. Елементом облікової політики у даному випадку є періодичність сум зарахування (щомісяця, щокварталу, раз на рік).

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. 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».

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено можливість самостійного вибору підприємством періодичності визначення фінансового результату:

1) щомісячно;

2) щорічно.

Підприємство самостійно може обрати один із запропонованих варіантів, проте варто відмітити, що перший спосіб є найбільш доцільним, оскільки складання проміжної звітності є обов'язковим, тому визначення фінансового результату щомісячно є доречним.

Варто відзначити, що бухгалтерський облік в Україні, відповідно до чинного законодавства, має задовольняти потреби як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів. Тому, розширення меж дії облікової політики не лише на показники фінансової звітності, а на систему бухгалтерського обліку в цілому, зумовлює потребу виокремлення елементів облікової політики щодо управлінського обліку як інформаційної бази, призначеної для задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів облікової інформації у процесі управління підприємством.

Облікова політика повинна мати управлінську спрямованість, тоді вона більшою мірою зможе позитивно впливати на господарські процеси, що відбуваються на підприємстві. Саме інтереси внутрішніх користувачів облікової інформації підприємств є пріоритетними й на задоволення їх потреб повинна бути направлена облікова політика [140].

Отже, необхідною складовою облікової політики є управлінський облік. Згідно з міжнародними положеннями, управлінський облік визначається як процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передавання фінансової інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та забезпечення відповідного підзвітного контролю [55, с. 16].

Основною метою управлінського обліку є орієнтація управлінського процесу на досягнення цілей, визначених для підприємства, забезпечення управлінського апарату оперативною, достовірною та максимально повною, інтегрованою інформацією для прийняття раціональних рішень. Інформація для прийняття рішень отримується переважно із фінансової звітності. Дані про витрати і результати господарської діяльності мають розглядатися в розрізі необхідних для управління об'єктів з метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства. Від своєчасного надання об'єктивних даних менеджерам залежить якість управлінського рішення, що, в свою чергу, є інструментом впливу на об'єкт управління та окремі його підсистеми, важливою ланкою формування відносин управління в організації, а також становить основу реалізації кожної з функцій менеджменту. Важливі елементи управлінського обліку – операції управління витратами, доходами та результатами діяльності. Управління результатами діяльності здійснюється через використання фінансових індикаторів, отриманих в системі бухгалтерського обліку [108].

Як бачимо, вчені розглядають облікову політику з позицій бухгалтерського обліку як загальної системи, яка передбачає сукупність способів та методів отримання, накопичення, оцінки та передачі облікової інформації. На відміну від інших науковців, Лялькова Є.Є. застосовує інший підхід і досліджує особливості формування облікової політики в умовах розвитку управлінського обліку, вважаючи, що обліковою політикою в системі управлінського обліку є сукупність способів ведення управлінського обліку, які забезпечують його безперервність і послідовність, а також сприяють реалізації можливостей його елементів (бюджетування, власне обліку і звітності, внутрішнього контролю та управлінського аналізу) в інтересах внутрішньофірмового управління суб'єктом господарювання [138, с. 13].

Враховуючи, що до облікової політики підприємства, на нашу думку, доцільно відносити лише її методичну складову, вважаємо, що елементами облікової політики щодо управлінського обліку, які мають бути висвітлені у розпорядчому документі про облікову політику є:

- 1) класифікаційні ознаки витрат;
- 2) перелік статей калькуляції готової продукції;
- 3) методи обліку витрат і калькулювання;
- 4) класифікаційні ознаки маржинального доходу.

Інформація про витрати, необхідна для цілей управлінського обліку може бити згрупована наступним чином:

- 1) класифікація витрат для визначення собівартості та отриманого доходу;
- 2) класифікація витрат для планування і прийняття рішень;
- 3) класифікація витрат для контролю і регулювання [104, с. 121].

Витрати для визначення собівартості робіт (послуг, продукції) і отриманого доходу поділяються на: вхідні (невичерпані) і минулі (вичерпані); витрати на продукцію і витрати періоду; прямі і непрямі; основні і накладні; за статтями калькуляції і елементами витрат; виробничі і невиробничі. Для планування та прийняття рішень найбільш важливе значення займає поділ витрат за елементами і калькуляційними статтями. Елементи витрат лужать основою для визначення макроекономічних показників: валового прибутку, національного доходу. Класифікація за калькуляційними статтями витрат має важливе значення для визначення собівартості окремих видів продукції і фінансових результатів діяльності окремих структурних підрозділів. Витрати, призначені для контролю і регулювання поділяються на: контрольовані, неконтрольовані [235].

Більш широкий перелік класифікаційних ознак для групування інформації про витрати пропонують А.М. Дідик, С.Б. Гнатів [71] (табл. 3.22).

Таблиця 3.22

Класифікаційні ознаки поділу витрат для цілей управлінського обліку [71]

Класифікаційні ознаки	Цілі класифікації
З метою оцінювання запасів та визначення фінансових результатів	
За способом перенесення на продукцію	Для проведення калькуляційних розрахунків
За статтями калькуляції	Для побудови аналітичного обліку витрат на виробництво одиниці продукції, зіставлення планової і фактичної калькуляції собівартості окремих видів продукції
З метою дослідження поведінки витрат і прийняття управлінських рішень	
За реальністю виникнення (за необхідності обміну на реальні активи)	З метою вирішення поточних та довгострокових завдань, вибору оптимального рішення із сукупності альтернативних
За розрахунком на одиницю продукції	Для обґрунтування рішення про оптимальний розмір обсягів діяльності, визначення середніх показників
За релевантністю	З метою врахування впливу управлінського рішення на величину витрат і доходів у майбутньому, скорочення часу на економічні розрахунки
За формою залежності від обсягів	З метою оптимізації процесу операційної

виробництва	діяльності та аналізу її беззбитковості
За календарними періодами	Для розробки напрямів діяльності
За стадіями життєвого циклу виробу	Для оптимізації життєвого циклу виробу
З метою контролю за виконанням рішень (поставлених завдань) та регулювання	
За ознакою контрольованості	Для оцінки діяльності центрів відповідальності
За відношенням до норм	З метою контролю за економічним використанням ресурсів, організації системи «стандарт-кост» чи застосування нормативного методу
За доцільністю витрачання	Для контролю за дотриманням технології та умов виробництва
За місцем виникнення витрат та центрів відповідальності	З метою здійснення контролю за відповідальними особами та за місцями виникнення витрат

Виділені для використання в управлінському обліку класифікаційні ознаки витрат, сприятимуть забезпеченню управлінців необхідною, достовірною та точною інформацією для прийняття ефективних рішень. Основною перевагою цієї класифікації витрат є те, що в управлінському обліку витрати накопичуватимуться відповідно до видів рішень, що будуть прийматися на основі цієї інформації.

У розпорядчому документі про облікову політику підприємство розробляє номенклатуру калькуляційних статей в залежності від специфіки його діяльності. Розробляючи перелік, на підприємстві можуть бути використані положення Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [149]. Зазначеним нормативно-правовим документом передбачені такі статті 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).

Управлінський облік безпосередньо пов'язаний з обліком витрат і результатів діяльності підприємства, аналізом і оцінкою їх співвідношення. Жодне управлінське рішення не можна здійснити без витрат, і від його

реалізації завжди очікується (або забезпечується) певний результат. Залежно від стадії кругообігу номінального і реального майна підприємства можна виділити наступні елементи управлінського обліку, що мають бути відображені у розпорядчому документі про облікову політику:

1) цикл планування і випуску продукції: передбачається визначення нормативної потреби в ресурсах для випуску передбачених обсягів продукту, механізму складання калькуляцій на плановий випуск продукції, розрахунок собівартості товарної продукції та собівартості одиниці продукції;

2) цикл виробництва продукції: передбачається вибір порядку обліку прямих і непрямих виробничих затрат, формування повної і неповної собівартості продукції з обґрунтуванням вибраного методу розрахунку собівартості продукції підприємства;

3) цикл випуску продукції: передбачається визначення фактичної собівартості одиниці продукції, розрахунок відхилень собівартості продукції від бюджетних показників, оцінка незавершеного виробництва;

4) цикл відвантаження продукції: передбачається визначення фактичної собівартості відвантаженої продукції, розрахунок відхилень фактичної собівартості відвантаженої продукції від бюджетних показників [196].

Особливе значення при складанні облікової політики щодо маржинального доходу має висвітлення методики ведення управлінського обліку. Так, для забезпечення раціональності організації процесу бухгалтерського обліку маржинального доходу необхідно враховувати ряд факторів:

- визначення класифікаційних ознак маржинального доходу з метою використання їх в системі аналітичного обліку;

- класифікацію витрат для планування їх розміру, раціональної організації обліку, здійснення аналізу рівня та поведінки витрат;

- визначення статей калькуляції для забезпечення планування, бухгалтерського обліку та економічного аналізу для визначення резервів мінімізації витрат;

- визначення методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємстві;

- оперативність складання внутрішньої бухгалтерської звітності на вимогу управлінського персоналу;

- здійснення прогностичних розрахунків фінансових результатів за видами діяльності [44].

Також, О.П. Войналович та Т.П. Назаренко зазначають, що положення облікової політики повинні регламентувати порядок визначення та методику аналізу маржинального доходу для цілей управління.

Перелічені елементи, повністю або частково можуть бути відображені у розпорядчому документі про облікову політику підприємства.

Таким чином, у процесі динамічного розвитку підприємств в умовах висококонкурентного середовища змінюються інформаційні потреби процесу

управління підприємством. Це зумовлює необхідність обґрунтування елементів управлінського обліку у системі внутрішніх розпорядчих документів, одним із яких є розпорядчий документ про облікову політику. Обґрунтування у розпорядчому документі про облікову елементів облікової політики, що стосуються і фінансового і управлінського обліку, дасть можливість створити ефективну інформаційну базу, здатну задовольнити потреби внутрішніх користувачів при прийнятті рішень у процесі управління підприємством.

Висновки до третього розділу

1. Елементи облікової політики підприємства щодо окремих об'єктів обліку регламентуються Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку; Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Інструкцією до його використання, Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, іншими нормативно-правовими актами.

2. Елементи облікової політики щодо нематеріальних активів включають: строк корисного використання нематеріальних активів, ліквідаційну вартість об'єкта нематеріальних активів, методи амортизації нематеріальних активів, критерій суттєвості і порядок проведення переоцінки та повинні бути розкриті у розпорядчому документі про облікову політику підприємства, що має у складі майна нематеріальні активи.

3. Визначення елементів облікової політики щодо основних засобів та інших необоротних матеріальних активів здійснюється у розпорядчому документі про облікову політику усіх досліджених підприємств, оскільки зазначені види активів присутні у складі майна підприємств.

4. Елементи облікової політики підприємства щодо інших видів необоротних активів визначаються у розпорядчому документі про облікову політику підприємства за умови, що підприємство використовує їх у своїй господарській діяльності. Зазвичай, довгострокові біологічні активи та інвестиційна нерухомість є особливими видами необоротних активів, що тісно пов'язані із специфікою діяльності підприємства.

5. Формування облікової політики щодо оборотних активів включає визначення елементів облікової політики підприємства, пов'язаних із запасами, дебіторською заборгованістю за реалізовану готову продукцію (товари, роботи, послуги), поточною дебіторською заборгованістю, фінансовими інвестиціями.

6. Власний капітал і зобов'язання є об'єктами обліку, перелік елементів облікової політики щодо яких є незначним. Проте, елементи облікової політики щодо власного капіталу та зобов'язань є обов'язковими для відображення у розпорядчому документі про облікову політику, якщо на

підприємстві обліковують програми виплат працівникам інструментами власного капіталу; операції з векселями та фінансовими інструментами.

7. Елементи облікової політики щодо доходів, витрат та фінансових результатів передбачають деталізацію інформації щодо окремих видів доходів та витрат, періодичність визначення фінансового результату та тісно пов'язані із елементами облікової політики щодо управлінського обліку.

РОЗДІЛ 4. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ТА ЗВІТНІСТЬ

4.1. Елементи облікової політики для складання звітності

Розглядаючи елементи облікової політики підприємства, варто відзначити, що існує група елементів облікової політики, що відносяться до усіх об'єктів обліку та використовується у момент відображення інформації щодо них у звітності. Умовно, зазначену групу елементів облікової політики можна назвати «елементами облікової політики щодо звітності» (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Елементи облікової політики щодо звітності

Елементи облікової політики	Нормативно-правовий акт	Альтернативні варіанти
Поріг суттєвості	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Дається визначення «суттєвій інформації» Встановлено право підприємства включати у фінансову звітність інформацію за окремими статтями, за умови, що вона є суттєвою Визначено способи складання «Звіту про рух грошових коштів»
	Лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 № 304230-04108	Рекомендації щодо встановлення порогу суттєвості
Застосування чи незастосування для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів середньозваженого валютного курсу відповідного місяця	П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»	Використання чи не використання цієї можливості встановлюється підприємством самостійно
Вартість залишку незавершеного виробництва і готової продукції, що використовується для складання звітності суб'єктами малого підприємництва	П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»	– інвентаризацією на кінець звітного року (або кварталу) встановлюється залишок незавершеного виробництва, який оцінюється за прямими матеріальними витратами і прямими витратами на оплату праці; – вартість залишку визначається на підставі первинних документів, якими оформляється рух готової продукції. Залишок готової продукції оцінюється за справедливою вартістю (ціна реалізації за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми прибутку, виходячи з прибутку для цього конкретного виду готової продукції)
Види сегментів та їх пріоритетність	П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»	Обліковою політикою підприємства визначаються види сегментів, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках

Відповідно до Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів [110]. Більш повне визначення суттєвості наведено у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» та Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», а саме: «пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть (окремо чи в сукупності) впливати на економічні рішення, які приймають користувачі на основі фінансової звітності. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Визначальним чинником може бути як розмір або характер статті, так і поєднання статей».

У Україні сутність понять «суттєва інформація» та «суттєвість» викладено у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [167] та Листі Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку» [220]. Суттєвою інформацією є інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та керівництвом підприємства.

Кількісні та якісні характеристики, важливі для користувачів такої інформації. Кількісною ознакою є рівень (поріг) суттєвості, під яким розуміють сукупний розмір допустимих викривлень у даних фінансової звітності, який не впливає на якість рішень, що приймаються користувачами на основі аналізу цієї звітності. Поріг суттєвості може бути абсолютною чи відносною величиною. Абсолютна величина розраховується як розмір допустимої помилки у встановленій сумі, що буде вважатися суттєвою незалежно від інших обставин. Вона використовується досить рідко.

Відносна величина встановлюється у відсотковому відношенні до відповідної прийнятої базової величини. При цьому, чим більший кількісний показник рівня суттєвості, тим нижчий встановлений рівень суттєвості і тим більша за розміром сумарна помилка вважається допустимою для даної звітності. Пороги (діапазони) суттєвості, що прийняті у різних країнах наведено у табл. 4.2.

У якості бази для розрахунку рівня суттєвості може бути обрана одна з трьох груп показників:

- а) залишки на рахунках бухгалтерського обліку;
- б) значення окремих статей балансу;
- в) показники фінансової звітності.

У кожному конкретному випадку вибір тих інших рахунків, статей та показників залежить від якісних та кількісних характеристик бухгалтерської інформації. При цьому можуть використовуватися як підсумкові, так й

усереднені показники поточного року, а також значення фінансових показників попередніх років, але із врахуванням динаміки їх зміни [177].

Таблиця 4.2

Пороги (діапазони) суттєвості, прийняті у різних країнах, % [177]

База для визначення порогу суттєвості	Країна						
	США	Велика Британія	Шотландія	Австралія	Росія	Білорусь	Україна
Валюта балансу	4,5-5,5	-	5	-	5	2	5
Власний капітал	1-2	-	-	-	-	10	-
Чистий прибуток	5-10	10-5	5-10	-	-	5	1-2
Будь-яка із наведених вище	-	-	-	5-10	-	-	-

Об'єктами застосування суттєвості в Україні є [105, с. 19]:

1) діяльність підприємства в цілому. 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;

2) окремі господарські операції та об'єкти обліку. Суттєвість окремих господарських операцій та об'єктів обліку визначається керівництвом підприємства, якщо інше не передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Листом Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» від 29.07.2003 р., № 04230 – 04108, встановлено поріг суттєвості до окремих об'єктів обліку (табл. 4.3):

Таблиця 4.3

Рекомендації щодо визначення порогу суттєвості для окремих об'єктів обліку [220]

Об'єкт визначення суттєвості	Поріг суттєвості	Базовий показник для визначення порога суттєвості
Окремі об'єкти обліку активів, зобов'язань і власного капіталу	до 5 %	Підсумок відповідно всіх активів, усіх зобов'язань і власного капіталу
Окремі види доходів і витрат	до 2 %	Чистий прибуток (збиток) підприємства
Переоцінка або зменшення корисності об'єктів обліку	до 1 %	Чистий прибуток (збиток) підприємства
	до 10 %	Відхилення залишкової вартості

		об'єктів обліку від їх справедливої вартості
Окремі види доходів, витрат і відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку неприбуткових організацій	до 0,5 %	Сума надходжень на провадження статутної діяльності
Строк оренди для визнання оренди фінансовою	до 75 %	Строк корисного використання об'єкту оренди
Визначення звітного сегмента	до 10 %	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або фінансових результатів сегмента або активів усіх сегментів підприємства
Визначення подібних активів	Не більше 10 %	Різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну
Інші господарські операції та об'єкти обліку	У межах 1 – 10 %	Обсяг діяльності підприємства, характер впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та якісних чинників, які можуть впливати на визначення порогу суттєвості
Визначення суттєвості для окремих статей	Частка відповідної статті в базовому показнику	За базовий показник рекомендують використовувати: - для статей Балансу (Звіту про фінансовий стан) – суму власного капіталу та підсумок відповідного класу активів або зобов'язань; - для статей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) – 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 витрачання) відповідно від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності за звітний період

3) статті фінансової звітності. У Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства [150] зазначено, що 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 й відповідно 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.

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.

Альтернативний підхід до визначення порогу суттєвості пропонують вчені Н.Л. Шкіря та Н.В. Залізняка (4.1):

$$P = 2 \times \left[1 + \frac{T}{B} \right], \quad (4.1)$$

де P – відсоток суттєвості;

T – грошовий оборот за звітний період;

B – підсумок балансу на кінець звітного періоду [286].

Показник обороту за рахунками бухгалтерського обліку беруть з підсумкового рядка оборотно-сальдової відомості за звітний період. Проте, варто відмітити, що якщо отриманий показник буде знаходитися у межах, визначених Листом Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності», то використання зазначеного алгоритму може бути використане при формуванні розпорядчого документу про

облікову політику, у іншому випадку – це буде порушення чинного законодавства.

Використання суттєвості у бухгалтерському обліку є досить спірним, адже практично у кожному випадку передбачає вилучення «несуттєвої» інформації та неврахування її у звітності. Тому, окремі вчені вважають недопустимим визначення порогу суттєвості при формуванні облікової інформації, оскільки це суперечить принципу повного висвітлення та заважає користувачам повною мірою оцінити фінансовий стан та результати діяльності підприємства [77; 45, с. 289]. Інші вчені, пропонують на практиці використовувати бухгалтерам більш розширений діапазон інструментів для визначення порогу суттєвості ніж передбачений чинним законодавством [177].

До припинення дії Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» (п. 4), зазначеним нормативно-правовим документом було визначено поняття «операційний цикл», право вибору тривалості якого було надано підприємству. Операційний цикл розглядався як проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг. Поняття операційного циклу використовувалося підприємствами для поділу активів на оборотні та необоротні, а також класифікації зобов'язань на поточні та довгострокові, що впливало на методику обліку зазначених об'єктів бухгалтерського обліку та порядок їх відображення у звітності. Найчастіше, при здійсненні господарської діяльності цей проміжок часу менше одного року, проте в окремих галузях тривалість операційного циклу може перевищувати 12 місяців (машинобудування). Після введення в дію Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» поняття операційного циклу використовується лише у стандартах обліку, що пов'язані із особливостями обліку окремих об'єктів, або специфічних господарських операцій.

Облікова політика підприємства повинна включати порядок відображення в обліку всіх аспектів господарського життя підприємства. А в умовах поживлення зовнішньоекономічної діяльності та виходу економічної співпраці за межі однієї держави, важливим елементом такої діяльності є валютні операції підприємств.

В обліковій політиці підприємств, які здійснюють валютні операції, необхідно виокремити пункт «Операції в іноземній валюті», в якому розкрити наступні підпункти:

- 1) порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій в іноземній валюті;
- 2) порядок проведення перерахунку «валютних» статей фінансової звітності [66].

У першому пункті варто висвітлити такі питання:

- складання переліку господарських операцій, що здійснюються підприємством за межами України;
- порядок первісної оцінки активів, зобов'язань та елементів власного капіталу вартість яких виражена в іноземній валюті;
- порядок визначення величини доходів та витрат, які виникли в результаті здійснення валютних операцій;
- вказати перелік рахунків обліку операцій в іноземній валюті з детальним виділенням субрахунків відповідних рівнів для можливості організації аналітичного обліку;
- вказати чітку межу між поняттям курсової різниці та інших доходів чи витрат, які виникають при здійсненні операцій в іноземній валюті при зміні валютного курсу та описати особливості їх відображення на рахунках обліку [66].

Ключовим моментом в даному випадку виступає інструмент переведення – валютний курс, який діяв на дату здійснення операції в іноземній валюті. Відповідно до п.10.2 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» [206], статті доходів в іноземній валюті на дату балансу підлягають перерахунку за валютним курсом. Перерахунок доходів в іноземній валюті в національну за відповідний місяць на дату балансу може здійснюватись двома способами :

- за курсом Національного банку України на дату здійснення операцій, за винятком випадків, коли фінансова звітність господарської одиниці складена у валюті країни з гіперінфляційною економікою;
- за середньозваженим валютним курсом за відповідний місяць.

Середньозважений валютний курс є результатом ділення суми добутків величин курсів Національного банку України та кількості днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому місяці.

Який спосіб (курс) використовувати, підприємство вирішує самостійно в межах облікової політики підприємства [260].

До питання виділення рахунків обліку операцій в іноземній валюті в розрізі окремих субрахунків необхідно підійти досить виважено. Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено більше двадцяти синтетичних рахунків для обліку валютних операцій. Проте, з метою побудови на підприємстві виваженого аналітичного обліку, який би мав відповідати за збирання та накопичення інформації в тому вигляді, який необхідний управлінському персоналу для прийняття оперативних рішень, варто відкривати аналітичні рахунки першого, другого чи навіть третього порядків.

У такому випадку об'єктами аналітики можуть бути:

- 1) види валют – за Класифікатором валют (1, 2, 3), за ступенем конвертованості, за найменуванням іноземної грошової одиниці. Для рахунків обліку грошових коштів, векселів та кредитів;
- 2) види контрагентів – за країною походження, за формою власності, за типом контрагентів. Для рахунків обліку розрахунків з контрагентами;

3) види валютних операцій – експорт, імпорт, фінансові операції тощо; поточні торговельні операції, поточні неторговельні операції, операції, пов'язані з рухом капіталу. Для рахунків обліку доходів, витрат, фінансових результатів;

4) види заборгованості – монетарна та немонетарна. Для рахунків обліку дебіторської та кредиторської заборгованостей [260].

Виокремлення переліку визначених субрахунків першого, другого та третього порядків доцільно робити у Робочому плані рахунків, одному із додатків розпорядчого документу про облікову політику.

Крім того, у розпорядчому документі про облікову політику підприємство може передбачити схему відображення в обліку різниць у курсах, якими є різниці між курсами НБУ та МВБ, які виникають при купівлі-продажі іноземної валюти (рахунки бухгалтерського обліку відповідно до Інструкції до Плану рахунків: 719 «Інші доходи від операційної діяльності», 949 «Інші витрати операційної діяльності»; 746 «Інші доходи від звичайної діяльності», 977 «Інші витрати звичайної діяльності») [209, с. 91].

Підприємствам, що керуються у своїй діяльності Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» у розпорядчому документі про облікову політику доцільно передбачити спосіб оцінки залишку незавершеного виробництва і готової продукції на кінець року. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» (п. 2.5) передбачено наступні варіанти:

- залишок на кінець періоду незавершеного виробництва і готової продукції визначається на підставі первинних документів, якими оформляється рух (придбання, виготовлення, передача в місця зберігання, відпуск на сторону, реалізація) запасів;

- залишок на кінець періоду незавершеного виробництва і готової продукції визначається за результатами інвентаризації на кінець звітного періоду.

Підприємства, що підпадають під дію Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами». Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства передбачено, що у межах облікової політики зазначають наступні елементи, які стосуються складання звітності за сегментами:

- ступінь деталізації географічних регіонів (п. 7);
- звітні сегменти (п. 8-11, 17);
- кількість сегментів (п. 6, 10, 17);
- пріоритетність сегментів (п. 14-16, 17);
- засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках (п. 17);
- базу розподілу доходів і витрат між сегментами (п. 20-21) [192].

Відповідно до п. 17 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» види сегментів визначаються в межах

облікової політики підприємства. Слід зауважити, що інформація за сегментами у фінансовій звітності наводиться з дотриманням облікової політики сегмента [192].

У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» (п. 7), зазначено, що 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.

Основою для виділення географічного сегмента може виступати діяльність, яка ведеться в окремій області (областях) України, в окремій зарубіжній країні, в кількох зарубіжних країнах, у сталих регіональних угрупованнях країн. Підприємство самостійно визначає ступінь деталізації географічних регіонів, виходячи з необхідності розкриття суттєвої інформації.

Кількість сегментів може бути довільною і визначається підприємством відповідно до критеріїв, встановлених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами». У випадку, якщо показники сформованих сегментів не відповідають критеріям, то необхідно проводити подальше об'єднання двох або кількох подібних сегментів.

Внаслідок зміни господарської діяльності (розширення) підприємство у звітному році може виділяти нові звітні сегменти. За цими звітними сегментами наводяться відповідні порівняльні показники за попередній звітний період або надається обґрунтоване пояснення причин неможливості достовірного визначення показників.

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 п. 9 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами».

На підприємстві також можуть здійснювати виділення додаткових сегментів. Така ситуація може виникнути, якщо підприємство має сукупний дохід від операцій із зовнішніми покупцями всіх визначених та визнаних звітних сегментів менше ніж 75% загального доходу підприємства від

операцій із зовнішніми покупцями. Підприємство здійснює виділення додаткових сегментів з метою досягнення зазначеного рівня доходу, навіть, якщо такі додаткові сегменти не будуть відповідати критеріям визнання звітного сегмента.

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.

Крім того, при складанні звітності необхідно враховувати інфляційні процеси, що відбуваються у країні, оскільки внаслідок інфляції відбувається розрив між обліковою та реальною вартістю майна та джерел його формування, доходів, витрат та фінансових результатів.

Перш за все на підприємстві слід окреслити об'єкти бухгалтерського обліку, які виникають у зв'язку з існуванням інфляції. Однак, не всі об'єкти обліку будуть перераховуватися. Остап'юк Н.А. [185] пропонує визначити в обліковій політиці підприємства складові активів і пасивів, які вимагають змін при інфляції. До таких об'єктів доцільно відносити необоротні активи, матеріальні оборотні активи, заборгованість, яка виникає в попередніх періодах, коли ціни значно відрізнялись від діючих (заборгованість за придбаними активами та послугами, із заробітної плати і т.п.). У процесі розробки даної частини облікової політики формується перелік складових монетарних і немонетарних активів і пасивів, сформувавати перелік рахунків, на яких буде обліковуватися різниця вартостей. В умовах стрімкого зростання цін доцільно забезпечити збір інформації про величину інфляційного впливу. Для оперативного отримання таких даних необхідно ввести в робочий план рахунків аналітичні рахунки, на яких узагальнювалися б всі наслідки зміни цін.

У розпорядчому документі про облікову політику доцільно відобразити обраний метод обліку інфляції. Важливо встановити спосіб проведення коригування – поточний чи наступний, й внаслідок – суцільний або вибіркоковий. Відповідно до способу необхідно передбачити як методи обчислення коефіцієнтів змін для усіх об'єктів, так і окремо для кожної складової майна та джерел його утворення. Вказаний підхід повинен бути обґрунтований, оскільки обрана модель обліку впливає на розмір фінансових

результатів суб'єкта господарювання. Визначені підприємством методи оцінки, визнання елементів майна, порядок застосування методів за окремими обліковими об'єктами також передбачаються у розпорядчому документі про облікову політику та деталізуються в додатках до нього [185].

Таким чином, при формуванні елементів облікової політики щодо звітності необхідно: передбачити обрані підприємством поріг суттєвості; обґрунтувати необхідність застосування чи незастосування для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів середньозваженого валютного курсу відповідного місяця; визначити спосіб розрахунку вартості залишку незавершеного виробництва і готової продукції (для суб'єктів малого підприємництва); виділити види сегментів та їх пріоритетність; відобразити особливості оцінки окремих об'єктів обліку в умовах інфляції.

4.2. Елементи облікової політики для груп підприємств

Процес нормативного регулювання складання консолідованої фінансової звітності повинен відбуватися з урахуванням наступної ієрархії нормативних документів. На державному рівні встановлюються єдині правила і методичні основи складання консолідованої фінансової звітності. На рівні групи підприємств можливим є вибір і визначення елементів облікової політики в частині складання консолідованої фінансової звітності з урахуванням особливостей суб'єкта господарювання (рис. 4.1).

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» питання формування облікової політики, належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу. У групі підприємств акціонери передають повноваження управління раді директорів материнського підприємства. Акціонери обирають раду директорів, яка в свою чергу визначає політику компанії, в тому числі облікову політику. Фінансовий директор та головні бухгалтери підприємств групи, що виступають як наймані працівники, можуть вносити свої пропозиції для формування облікової політики [241].

Особливість облікової політики групи підприємств полягає в тому, що вона повинна бути єдина для всіх учасників групи, що сприятиме процесу складання консолідованої фінансової звітності. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність», якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності.

Відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти» при формуванні консолідованої фінансової звітності повинна застосовуватися лише єдина облікова політика.

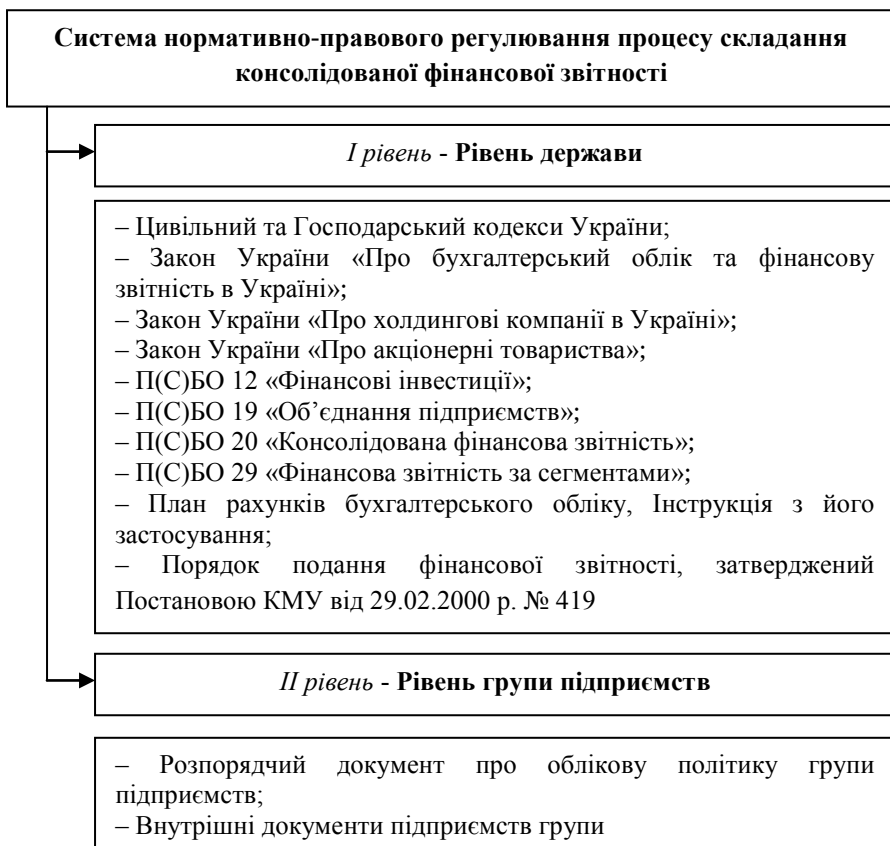


Рис. 4.1. Система нормативно-правового регулювання процесу складання консолідованої фінансової звітності в Україні [241]

Якщо при складанні фінансової звітності будь-якого дочірнього підприємства була використана облікова політика, яка відрізняється від облікової політики, що використовується для складання консолідованої фінансової звітності, то до об'єднання фінансової звітності дочірнього підприємства з фінансовою звітністю материнського підприємства у консолідовану фінансову звітність, облікова політика дочірнього підприємства приводиться у відповідність з обліковою політикою, що використовується для складання консолідованої фінансової звітності. Така робота покладається на дочірні підприємства, проте можуть бути випадки, коли її виконує материнське підприємство здійснюючи при цьому контроль над операціями.

У зв'язку з цим О.І. Пилипенко зазначає, що створити єдину облікову політику в об'єднаннях підприємств можливо завдяки використанню спеціальних процедур перерахунку показників діяльності підприємств-членів корпорації у відповідності до показників, відображених у звітності головного підприємства корпорації [195, с. 169-175].

На думку В.М. Костюченко, формування методичної складової облікової політики групи підприємств в частині складання консолідованої фінансової звітності полягає у визначенні найбільш доцільних принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих показників звітності та процедур для складання консолідованої фінансової звітності з переліку можливих [117, с. 222-223].

У свою чергу І.В. Семчук [241], вважає, що до складу елементів облікової політики, що використовуються при складанні консолідованої звітності необхідно включати альтернативні варіанти обліку, запропоновані як національними так і міжнародними стандартами (табл.4. 4).

Таблиця 4.4

Елементи облікової політики для складання консолідованої звітності, визначені міжнародними та національними стандартами обліку

Елементи облікової політики	Нормативно-правове забезпечення
Метод собівартості, що застосовується для звітів материнського підприємства, що впливають на процес консолідації та підготовку консолідованих фінансових звітів групи підприємств	П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», МСБО 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства», МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»
Засади ціноутворення у внутрішньогрупових розрахунках	П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність», П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами», МСБО 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти», МСФЗ 8 «Операційні сегменти»
Альтернативний підхід до оцінювання частки меншості в капіталі дочірнього підприємства на дату придбання, за яким частка меншості складає частку справедливої вартості чистих ідентифікованих активів придбаного підприємства	П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»

Зокрема, фінансові інвестиції в дочірні підприємства, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», елементами облікової політики, які йому відповідають є метод обліку інвестицій у дочірні підприємства за собівартістю, за методом участі в капіталі, за справедливою вартістю. Відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти» від застосування методу участі в капіталі для відображення інвестицій у дочірні підприємства взагалі відмовились. Отже, за вказаним об'єктом найбільше підходить елемент облікової політики – метод обліку інвестицій у дочірні підприємства за собівартістю, що не суперечить міжнародним стандартам.

Визначення в обліковій політиці групи підприємств такого елемента як внутрішньогрупові операції сприяє формуванню єдиної методики обліку таких операцій в межах групи.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність», елементом облікової політики є базовий підхід до оцінювання частки меншості. Відповідно до МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», елементом облікової політики за даним об'єктом є альтернативний підхід до оцінювання частки меншості. Таким чином, якщо консолідовану фінансову звітність необхідно складати за Міжнародними стандартами фінансової звітності, то і елементи облікової політики групи підприємств повинні застосовуватися такі, що не суперечать міжнародним стандартам.

Якщо консолідована звітність складається за вимогами Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, то вважаємо за доцільне при розробці облікової політики враховувати елементи облікової політики, запропоновані Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність» та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних осіб» (табл. 4.5).

Пов'язаними сторонами вважаються [150]:

- 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.

Порівнюючи вимоги Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність» і Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність», можна виявити наступні відмінності:

- 1) розбіжність у даті складання звітності;

2) відмінність в обліковій політиці між материнським і дочірніми підприємствами [179].

Таблиця 4.5

Елементи облікової політики для складання консолідованої звітності та щодо пов'язаних сторін відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність» та Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних осіб»

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти обліку
Погодження облікової політики групи підприємств	Порядок погодження облікової політики групи підприємств для цілей складання консолідованої фінансової звітності. Консолідовану фінансову звітність групи підприємств складають з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. У разі неможливості застосування єдиної облікової політики, про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності
Перелік пов'язаних сторін	– материнське (холдингове) та його дочірні підприємства; – спільне підприємство та контрольні учасники спільної діяльності; – підприємство-інвестор та його асоційовані підприємства; – підприємства та фізичні особи, які здійснюють контроль або суттєво впливають на це підприємство, а також близькі члени сім'ї кожної такої фізичної особи; – підприємства та його керівники, інші особи, які належать до провідного управлінського персоналу підприємства, а також близькі члени сім'ї таких осіб
Методи оцінки активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін	– порівняльної неконтрольованої ціни; – ціни перепродажу; – «витрати плюс»; – балансової вартості

Розбіжності на дату складання звітності у Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність» не розглядаються. Відповідно до вимог Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність», необхідні коригування, якщо виявлено вплив суттєвих операцій або інших подій. У даному випадку принцип послідовності вимагає, щоб тривалість

звітних періодів залишалась однаковою в залежності від одного періоду до іншого [155].

Відмінності між обліковими політиками: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність» передбачає пояснення у примітках до консолідованої звітності щодо неможливості застосування єдиної політики між материнським і дочірнім підприємством; у Міжнародну стандарту бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» вказано порядок її розкриття.

Якщо у складі підприємства є господарські одиниці, що розташовані та/або здійснюють свою діяльність за межами України та, ним складається консолідована звітність, у розпорядчому документі про облікову політику варто передбачити наступні моменти:

- перелік всіх дочірніх, асоційованих, спільних підприємств, філій, представництв або інших підрозділів підприємства, які перебувають або ведуть господарську діяльність за межами України;
- порядок подання інформації господарськими одиницями за межами України про рівень інфляції в іноземній країні;
- порядок проведення консолідації звітності та можливість використання середньозваженого валютного курсу.

Відповідно до вітчизняного законодавства, фінансова звітність суб'єктів господарювання України складається та подається виключно в національній грошовій одиниці, на відміну від міжнародних стандартів, де звітність може складатися в одній валюті (функціональній), а подаватися в іншій (валюті подання). Тому українські підприємства здійснюють перерахунок статей фінансової звітності з іноземної валюти у гривні, лише при наявності за кордоном господарської одиниці (дочірнє, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ підприємства, які перебувають або ведуть господарську діяльність за межами України [66]).

4.3. Розкриття облікової політики та її змін у звітності

Досліджуючи вплив облікової політики підприємства на інформацію бухгалтерського обліку та фінансової звітності варто пам'ятати про обов'язковість розкриття інформації обліку у річному фінансовому звіті. «Розкриття» означає надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності [168].

Розкриття інформації може бути трьох рівнів і залежить «ступеня публічності» звітності:

I рівень розкриття – стосується підприємств, які не оприлюднюють свою звітність;

II рівень розкриття – для підприємств, оприлюднення звітності, яких є обов'язковим;

III рівень розкриття інформації, стосується підприємств, які знаходяться у міжнародному лістингу [127, с. 92].

Якщо підприємства не зобов'язані оприлюднювати свою звітність, то до складу приміток, які вони подають разом із річним звітом входить форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» і пояснювальна записка. Якщо підприємства оприлюднюють звітність, то крім форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», вони складають примітки до усіх форм звітності, згідно із вимогами положень (стандартів) бухгалтерського обліку. На міжнародному рівні, поняття «розкриття інформації» є ключовим та загальноовизнаним принципом функціонування ринку капіталів [152].

Складові ефективного розкриття інформації:

- обов'язковість розкриття інформації;
- оперативність розкриття інформації;
- забезпечення рівного доступу до інформації для всіх категорій учасників ринку;
- повнота інформації;
- достовірність інформації;
- відповідальність.

Ефективне розкриття інформації потрібне:

- інвестору – для прийняття поінформованого та зваженого рішення про інвестування в цінні папери емітента;
- фінансовим посередникам та іншим учасникам ринку – для здійснення аналізу поточного та перспективного фінансово-господарського стану емітента, визначення його ролі (частки) в певному сегменті ринку, можливості впливу на певні сектори, тощо;
- регулятору – для здійснення ефективного нагляду за емітентом;
- іншим користувачам (ділові партнери, стратегічні інвестори, кредитори, ЗМІ тощо);
- емітенту – для демонстрації результатів діяльності, створення або підтримки позитивного іміджу.

Основними джерелами, в яких викладено міжнародні регулятивні принципи розкриття інформації:

- 1) Принципи корпоративного управління Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) 1999 року зі змінами 2004 року;
- 2) Стандарти розкриття інформації, схвалені Міжнародною організацією Комісій з цінних паперів (IOSCO);
- 3) Директиви Європейського Співтовариства.

Принципи корпоративного управління ОЕСР розроблені у 1998 році для цілей впровадження загальноовизнаних стандартів та керівних принципів у сфері корпоративного управління. Принципи є дієвим інструментом, який містить опис стандартів та позитивної практики, що напрацьовані у сфері корпоративного управління в країнах-членах ОЕСР, а також рекомендації стосовно їхнього запровадження. Принципи не є обов'язковими, але є

рекомендованими для їхнього застосування в країнах-членах ОЕСР і поділяються на шість основних напрямків.

1. Забезпечення базису ефективної структури корпоративного управління.
2. Права акціонерів.
3. Рівне ставлення до акціонерів.
4. Роль зацікавлених осіб (стейкхолдерів) в корпоративному управлінні.
5. Розкриття інформації та прозорість.
6. Відповідальність Ради Директорів.

Міжнародні принципи та стандарти затверджені Міжнародною організацією Комісій цінних паперів (IOSCO). IOSCO – є міжнародною організацією, яка об'єднує регуляторів ринків цінних паперів світу для цілей співробітництва з метою розробки та впровадження кращих стандартів регулювання, спрямованих на підтримку справедливого, ефективного та стабільного ринку цінних паперів.

Директивами Європейського Співтовариства, що стосуються розкриття інформації, є:

- 1) «Про проспект емісії, що підлягає оприлюдненню, коли цінні папери пропонуються широкому загалу або допускаються до торгівлі» (2003/71/EC);
- 2) «Про включення цінних паперів до офіційного лістингу на фондовій біржі та інформація про ці цінні папери, яка підлягає опублікуванню» (2001/34/EC);
- 3) «Про гармонізацію вимог щодо прозорості стосовно інформації про емітентів, цінні папери яких допускаються до торгівлі на організованому ринку зі змінами до Директиви 2001/34/EC» (2004/109/EC).

Розкриття облікової політики у річному фінансовому звіті є важливим для забезпечення розуміння користувачами фінансової звітності методів та процедур, що були використані при формуванні інформації бухгалтерського обліку та визначенні показників за окремими статтями фінансової звітності.

Згідно з вимогами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», примітки до фінансової звітності – це сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності. Примітки до фінансової звітності повинні розкривати додаткову інформацію про фінансову діяльність підприємства, оскільки саме за ними користувач фінансової звітності, який не має спеціальної освіти та підготовки, зможе зробити висновок про фінансово-господарську діяльність підприємства [61]. Отже, примітки повинні включати:

- 1) сукупність показників та роз'яснень, що забезпечують деталізацію й обґрунтованість статей фінансових звітів, тобто інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, необхідної для забезпечення її зрозумілості. При цьому йдеться про оцінку та розкриття статей форм

фінансової звітності форми 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», форми 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», форми 3 «Звіт про рух грошових коштів», форми 4 «Звіт про власний капітал»;

2) іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними Положеннями (стандартами), тобто інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою згідно з відповідними положеннями (стандартами). При цьому йдеться про спеціальні вимоги щодо висвітлення даних у примітках до фінансової звітності або про додаткові вимоги та додатковий перелік показників розкриття інформації, що містяться у кожному конкретному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку [61].

Розкриття облікової політики та іншої суттєвої інформації здійснюється у примітках до фінансової звітності двох видів:

1) примітки щодо розкриття окремих показників звітності;

2) Примітки до річної фінансової звітності (форма 5), що доповнюють попередні [219].

Враховуючи, що Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» не закріплено нову форму приміток, підприємства при складанні приміток керуються Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2000 року № 302 «Про Примітки до річної фінансової звітності» та доповнюють їх інформацією, передбаченою IV розділу «Розкриття інформації у фінансовій звітності» Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» містить п'ятнадцять розділів (таблиць) і один додаток (звітну форму № 6 «Інформація за сегментами»). До окремих таблиць даються пояснення у вигляді наведення цифрової інформації за додатковими показниками. Загалом уся інформація, що міститься у прийнятих формах звітності № 5 і 6, є цифровою і не містить текстових пояснень [120].

Проте, нормативно-правовими актами вимагається розкриття інформації в описовому режимі. Зокрема, відповідно до вимог Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», у примітках до фінансового звіту мають міститися такі дані про підприємство, а саме:

- назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країну, де зареєстроване підприємство, адресу його офісу);
- короткий опис основної діяльності підприємства;
- назву материнської (холдингової) компанії підприємства;
- середню кількість працівників підприємства протягом звітного періоду;
- дату затвердження фінансової звітності;
- повідомлення про складання фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності.

У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу (крім зареєстрованого капіталу).

Акціонерні товариства наводять у примітках до фінансової звітності інформацію про:

1) загальну суму активів, одержаних у ході передплати на акції, у такому розрізі:

1.1) сума грошей, внесених як плата за акції, із зазначенням кількості акцій;

1.2) вартісна оцінка майна, внесеного як плата за акції, із зазначенням кількості акцій;

1.3) загальна сума іноземної валюти, внесеної як плата за акції, із зазначенням кількості акцій та курсу, за яким валюту зараховано в облік;

2) акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями:

2.1) кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу;

2.2) номінальна вартість акцій;

2.3) зміни протягом звітного періоду у кількості акцій, що перебувають в обігу;

2.4) права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, у тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу;

2.5) акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам;

2.6) перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють;

2.7) кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному капіталі перевищують 5%;

2.8) акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами, із зазначенням їх термінів і сум;

3) накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями;

4) суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені.

Усі інші підприємства наводять у примітках до фінансової звітності інформацію про:

1. Розподіл часток зареєстрованого капіталу між власниками.

2. Права, привілеї або обмеження щодо цих часток.

3. Зміни у складі часток власників у зареєстрованому капіталі.

У примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) інформація про:

1. Склад грошових коштів.

2. Склад статей звіту про рух грошових коштів «Інші надходження», «Інші платежі» та інших статей, які об'єднують декілька видів грошових потоків.

3. Наявність значних сум грошей, які є в наявності у підприємства і які недоступні для використання групою, до якої належить підприємство.

У разі придбання або продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць протягом звітного періоду наводиться (розкривається) інформація про:

- 1) загальну їх вартість придбання або продажу;
- 2) частину їх загальної вартості, яка, відповідно, була сплачена або отримана грошима;
- 3) суму грошей у складі їх активів, що були придбані чи продані;
- 4) суму активів (крім грошей) і зобов'язань придбаного або проданого дочірнього підприємства та інших господарських одиниць у розрізі окремих статей.

Зазначена інформація вимагає текстових пояснень та не може бути відображена у формі уніфікованих таблиць. У практиці європейських країн така доповнююча і роз'яснювальна інформація до фінансових звітів розкривається по-різному, наприклад:

- у формі пояснювальної записки;
- у формі аналітичних таблиць і показників;
- у додатково введеній формі фінансової звітності.

До інформації, яка вимагає описового представлення у примітках, належить інформація, яка розкриває облікову політику підприємства. Розкриття облікової політики підприємства здійснюється у примітках до річного фінансового звіту шляхом опису:

- 1) принципів оцінки статей звітності;
- 2) методів обліку щодо окремих статей звітності.

Викласти матеріал щодо основних елементів облікової політики підприємства, а також внесення змін до неї можна лише, описавши їх.

В економічній літературі досить часто спостерігаються ототожнення понять «формування облікової політики» та «розкриття облікової політики». Автор розділяє думку Н.Р. Домбровської, про те, що розкриття облікової політики – висвітлення у звітності підприємства прийнятих при формуванні облікової політики принципів, методів та способів ведення бухгалтерського обліку, які мають істотний вплив на прийняття рішень зацікавленими користувачами бухгалтерської звітності, з метою забезпечення можливості порівняння звітності за різні періоди; а, формування облікової політики – вибір принципів, методів, процедур і способів організації та ведення бухгалтерського обліку з числа затверджених законодавчими та нормативними актами відповідно до особливостей господарської діяльності конкретного підприємства [75]. Способи використання облікової політики на різних етапах формування обліково-звітної інформації умовно можна відобразити за наступною схемою (рис. 4.2).

Проте, на кожному із представлених етапів створення обліково-звітної інформації - і формування, і застосування, і розкриття облікової політики

здійснюється за допомогою переліку елементів облікової політики, що застосовуються на підприємстві.

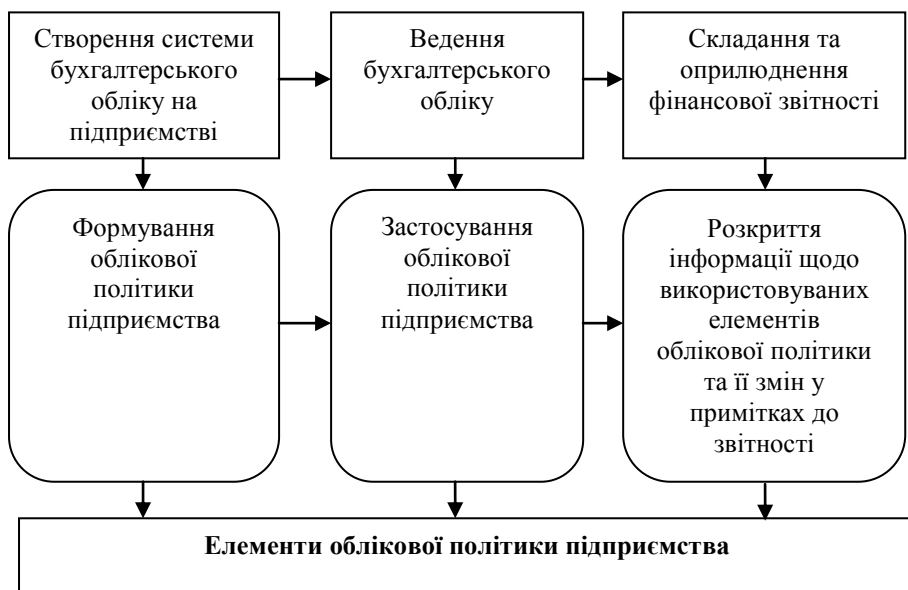


Рис. 4.2. Використання облікової політики на різних етапах формування обліково-звітної інформації

Варто відзначити, що якщо нормативно встановлені методи оцінки, обліку і процедури не дають підприємству змогу достовірно відобразити фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки підприємства, йому необхідно виробити і обґрунтувати відмінний від наявного метод оцінки, обліку і процедур. Але відступ від встановлених правил обліку має бути обґрунтований і розкритий в обліковій політиці та в примітках до річної фінансової звітності з урахуванням принципів бухгалтерського обліку.

У примітках до річної фінансової звітності треба розкривати факти незастосування правил бухгалтерського обліку, коли вони не дозволяють вірогідно відобразити фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки підприємства, з відповідним обґрунтуванням, тому що незастосування правил бухгалтерського обліку може розглядатися як ухилення від їх виконання і визнається порушенням законодавства. Застосування інших методів оцінки, обліку і процедур бухгалтерського обліку порівняно із загальновстановленими має бути аргументованим і обґрунтованим.

Барановською Т.В. з метою забезпечення зовнішніх користувачів інформацією про використані способи ведення обліку та складання звітності пропонується розкриття облікової політики в складі Приміток до річної фінансової звітності, у спеціальній формі «Розкриття облікової політики». Дана форма повинна містити інформацію про методичну складову облікової політики, через яку реалізується політика складання фінансової звітності, та про внесені зміни до облікової політики підприємства [10, с. 87].

Облікова політика дає змогу урегулювати ситуацію, коли стосовно одного й того ж методу оцінки, обліку і процедур неможливо однозначно визначити правильність їх застосування, тому що їх трактують по-різному у різних нормативних актах з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, тобто коли варіативність методів оцінки, обліку і процедур зумовлена суперечностями та недосконалістю чинного законодавства [181].

Поняття «розкриття облікової політики» тісно пов'язане із принципом повного розкриття, згідно з яким інформація вважається розкритою, коли розкриті всі суттєві деталі цієї інформації. У той же час так звані «несуттєві» елементи, операції та події не виокремлюються у фінансовій звітності, а, відповідно, інформація, що вважається бухгалтерами несуттєвою, не розкривається інвесторам, кредиторам та іншим користувачам фінансової звітності. У деяких випадках інвестори приділяють більше уваги саме випущеній, несуттєвій інформації.

Доцільним, на нашу думку, є законодавче закріплення необхідності прикладання розпорядчого документу про облікову політику як одного із обов'язкових додатків до річного фінансового звіту. Варто поширити таку вимогу на підприємства усіх галузей, а не лише тих, що належать до АПК [218]. Такий підхід забезпечить розуміння користувачами звітності методів та процедур, що використовуються на підприємстві при формуванні інформації щодо окремих статей фінансової звітності.

Висновки до четвертого розділу

1. Групу елементів облікової політики, що відносяться до усіх об'єктів обліку та використовується у момент відображення інформації щодо них у звітності умовно можна назвати «елементами облікової політики щодо звітності». До неї відносяться: поріг суттєвості, застосування чи незастосування для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів середньозваженого валютного курсу відповідного місяця, вартість залишку незавершеного виробництва і готової продукції, що використовується для складання звітності суб'єктами малого підприємництва, види сегментів та їх пріоритетність.

2. Особливість облікової політики групи підприємств полягає в тому, що вона повинна бути єдина для всіх учасників групи, що сприятиме процесу складання консолідованої фінансової звітності. Якщо при складанні

консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності. Якщо при складанні фінансової звітності будь-якого дочірнього підприємства була використана облікова політика, яка відрізняється від облікової політики, що використовується для складання консолідованої фінансової звітності, то до об'єднання фінансової звітності дочірнього підприємства з фінансовою звітністю материнського підприємства у консолідовану фінансову звітність, облікова політика дочірнього підприємства приводиться у відповідність з обліковою політикою, що використовується для складання консолідованої фінансової звітності.

3. Відповідно до вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку елементами облікової політики при складанні консолідованої звітності є: перелік пов'язаних сторін; методи оцінки активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін.

4. На законодавчому рівні підприємствам надано право складати звітність за міжнародними стандартами. Незважаючи на те, що національні стандарти складенні на основі міжнародних, між ними існують суттєві відмінності. Компанії, які самостійно прийняли рішення або зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами, повинні ретельно продумувати положення облікової політики з метою розкриття усієї можливої інформації з метою уникнення нерозуміння фінансової інформації як керівним персоналом (власниками), так і зовнішніми користувачами.

5. Розкриття облікової політики у річному фінансовому звіті є важливим для забезпечення розуміння користувачами фінансової звітності методів та процедур, що були використані при формуванні інформації бухгалтерського обліку та визначенні показників за окремими статтями фінансової звітності. Розкриття облікової політики підприємства здійснюється у примітках до річного фінансового звіту шляхом опису: 1) принципів оцінки статей звітності; 2) методів обліку щодо окремих статей звітності.

6. Доцільним, на нашу думку, є законодавче закріплення необхідності прикладання розпорядчого документу про облікову політику як одного із обов'язкових додатків до річного фінансового звіту. Такий підхід забезпечить розуміння користувачами звітності методів та процедур, що використовуються на підприємстві при формуванні інформації щодо окремих статей фінансової звітності.

РОЗДІЛ 5. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА: ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

5.1. Креативний облік та облікова політика

Креативний облік – термін, який часто перекладають як творчий облік. Раніше подібна «творчість» зводилася до викривлення облікових даних, сьогодні, креативний облік розглядається як результат застосування облікової політики і втрачає свій негативний відтінок.

Розглядаючи історичні аспекти креативного обліку, С.Ф. Легенчук зазначає, що «творчі (креативні)» підходи до формування даних обліку та звітності використовувались майстрами бухгалтерського обліку ще наприкінці XIX ст. Про це свідчать дослідження І.Ф. Шера, висвітлені в праці «Бухгалтерія і баланс» (1925), в якій виділено окремий додаток «Вуалювання балансу». Вуалювання балансу розглядається вченим у аспекті необхідності виявлення хитрувань у процесі ведення обліку та знаходженні способів самостійного конструювання реального стану справ на підприємстві. Прикладом вуалювання даних у зазначеній праці І.Ф. Шера є застосування Лейпцігським Банком креативних методів обліку в операціях з акцептами «дочірніх» товариств [131, с. 90].

Заббарова О.А. виникнення креативного обліку пов'язує із законодавчим впровадженням облікової політики у США 1972 р. [92, с. 30] та не включає до креативного обліку порушення чинного законодавства.

Проведені західними аналітиками соціологічні дослідження, показують, що ставлення до креативного обліку диференційовано за країнами. За базу для порівняння були взяті дві європейські країни - Іспанія та Великобританія. Дослідження дало дуже цікаві результати: ставлення до легальності креативного обліку, як інструменту бізнесу, виявилось приблизно рівним, а ставлення до можливості розв'язання проблеми креативного обліку у Великобританії та Іспанії виявилось прямо протилежним. 91% британських респондентів визнали креативний облік нерозв'язною проблемою, а в Іспанії цієї ж точки зору дотримуються лише 38% опитаних [285].

Вітчизняні вчені також пов'язують виникнення креативного обліку у нашій державі із прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», що надає можливість формування облікової політики та реалізації творчого підходу під час формування інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Тракткування поняття «креативний облік» у працях зарубіжних та вітчизняних вчених наведено у табл. 5.1.

Практично всі вчені відзначають двоїсту природу «креативного» обліку, підпорядкованість його певній меті та зв'язок із обліковою політикою підприємства. З одного боку, «креативним» може бути визнаний будь-який обліковий метод, який не відповідає загальноприйнятій практиці або

встановленим стандартам і принципам, проте здійснюється в межах чинного законодавства та обраної підприємством облікової політики. У гіршому його прояві - це процес викривлення показників обліку та звітності шляхом порушення чинного законодавства з метою задоволення інтересів групи осіб.

Таблиця 5.1

Визначення поняття «креативний облік» [54, с. 10]

Автор	Зміст поняття «креативний облік»
Сиджел Ж.Д.	Спроби менеджменту «валяти дурня» з бухгалтерським обліком з метою завищення чистого прибутку
Паркер Р.Х.	Використання бухгалтерського обліку для введення в оману користувачів, замість належної допомоги ним
Єлліот В.Д.	Форма обліку, яка хоча й узгоджується зі всіма правилами і практикою, проте надає упереджене враження про фінансовий стан і результати діяльності підприємства
Ріган Р.О.	Використання та зловживання методами й принципами бухгалтерського обліку для досягнення фінансових результатів, які навмисно не забезпечують чесний і справедливий погляд
Метьюс М. та Перера	Це будь-який метод бухгалтерського обліку, що не відповідає загальноприйнятій практиці, або встановленим стандартом чи принципом, але забезпечує достовірне подання стану справ у компанії
Медведєв М.Ю.	Облік, спрямований на податкову оптимізацію
Пушкар М.С.	Одне з джерел інформації, що має великий ступінь довіри, оскільки ґрунтується на даних системного обліку
Голов С.Ф.	Формальне застосування або цілеспрямований вибір методів і принципів бухгалтерського обліку для забезпечення показників фінансової звітності, які відповідають цілями окремих осіб, але вводять в оману широке коло користувачів

Перший варіант «креативного обліку» є легітимним, оскільки, у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» (п. 10) зазначено, що якщо немає Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку або Міжнародного стандарту фінансової звітності, який конкретно застосовується до операцій, іншої події або умови, управлінський персонал має застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики, щоб інформація була:

- доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень; та
- достовірною, в тому значенні, що показники фінансової звітності:

- подають достовірно фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання;
- відображають економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не лише юридичну форму;
- є нейтральними, тобто вільними від упереджень;
- є об'єктивними;
- є повними в усіх суттєвих аспектах.

Використання елементів облікової політики для маніпулювання показниками фінансової звітності називають «вуалюванням фінансової звітності» або «балансовою політикою».

Під балансовою політикою розуміють переоформлення балансу при дотриманні чинного законодавства в галузі регулювання бухгалтерського обліку, при якому можливі зміни структури капіталу та розміру прибутку, для того щоб надати вплив на основні показники балансу. При цьому баланс за один і той же рік може містити різні модифікації в обидві сторони (погіршення показників для податкових відомств, поліпшення - для банків). Ці маневри багато в чому залежать від цілей управління і можуть змінюватися: наприклад, можна поліпшити показники з метою залучення нових акціонерів, якщо фірма має потребу в збільшенні капіталу, або погіршити їх, якщо необхідно зменшити виплату дивідендів і збільшити розмір резервованій прибутку [93].

Під бухгалтерською маніпуляцією Х. Столови та Г. Бретон розуміють використання управлінських дій для здійснення бухгалтерського судження чи для проектування угоди з метою впливу на можливість трансферу багатства між підприємством і суспільством (політичні затрати), фондами (затрати на капітал) чи управліннями (компенсаційні плани) (рис. 5.1).

За наявності вмінь та бажання бухгалтера і керівництва підприємства існує можливість здійснювати облікові маніпуляції, внаслідок чого спостерігач (користувач облікової інформації) буде дивитись на стан та результати діяльності підприємства в «рожевих» (завищення показників звітності) чи «чорних» (заниження показників звітності) окулярах, тобто в «правдозахисних» окулярах, де під правдою розуміється дійсні показники діяльності підприємства.

Другий варіант «креативного обліку», здійснюється із порушенням чинного законодавства, зводиться до нелегітимних бухгалтерських маніпуляцій та передбачає фальсифікацію інформації про факти господарської діяльності підприємства.

Фальсифікація виникає у випадках, коли певний користувач видає свою суб'єктивну мету за мету об'єктивну, навіть якщо така звітність більш ясно, правильно, точно й об'єктивно, з погляду користувача, може відображати майновий стан підприємства, але вона складена без урахування вимог нормативно-правових актів.

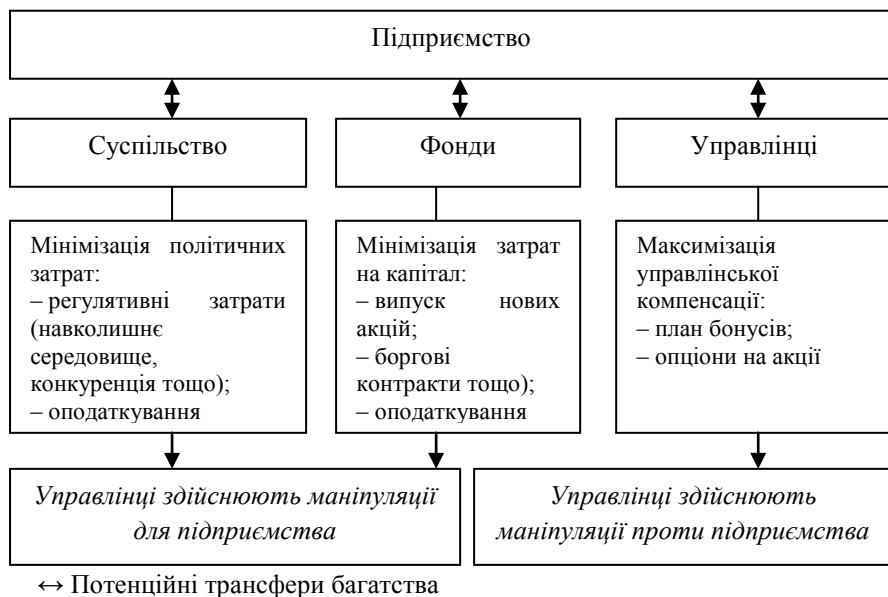


Рис. 5.1. Принципи бухгалтерських маніпуляцій за Х. Столови та Г. Бретоном [процитовано за джерелом 132]

Виникнення таких ситуацій говорить про недосконалість законодавчих документів і спонукає відноситися до них критично, а в цьому, у свою чергу, криється потенціал удосконалення фінансової звітності, коли адміністрація навмисно перекручує дані звітності з метою:

- 1) ввести в оману акціонерів щодо величини отриманого прибутку для створення можливості виплати додаткових премій (завищення прибутку) або виплат підвищених дивідендів, або навпаки, їх мінімізації, що приводить до збільшення сум, які залишаються у власному розпорядженні (заниження прибутку);
- 2) обману робітників і службовців за рахунок зниження бази виплати відповідних премій;
- 3) дезинформації кредиторів щодо платоспроможності (або ліквідності) підприємства;
- 4) дезинформації податкових органів для приховання сум до оподаткування [56; 234, с. 18].

Дослідження, проведене Фондом інтенсивних технологій [59] дало змогу визначити такі основні напрями сучасного українського «творчого» обліку:

- завищення прибутковості для можливості нарахування якнайбільших дивідендів;

- заниження реальної прибутковості з метою позбавлення власників корпоративних прав належних їм виплат;
- завищення прибутковості та заниження обсягів зобов'язань з метою отримання вищої категорії позичальника при залучення кредитних ресурсів;
- завищення прибутковості державними підприємствами заради зниження обов'язкових платежів до бюджету;
- коригування показників дохідності для отримання бажаного податкового статусу підприємства;
- маніпулювання зі структурою та вартістю активів для задоволення офіційних обмежень, запроваджених чинним законодавством;
- штучне поліпшення показників дохідності, прибутковості та ліквідності для заохочення потенційних стратегічних інвесторів;
- прискорення відображення валових витрат у податковому обліку з метою оптимізації бюджетних платежів з податку на прибуток.

У розвинених країнах Європи і США проблему бухгалтерських маніпуляцій вирішують шляхом підвищення рівня професійної етики бухгалтерів і аудиторів. Активізація робіт над створенням кодексу бухгалтерської етики, в першу чергу в США, знаменує собою спробу викоринити подібні зловживання силами самої облікової спільноти. У цьому плані великий оптимізм у бухгалтерських асоціацій викликає досвід Нової Зеландії, де система бухгалтерських стандартів та законодавче регулювання обліку в сукупності з діяльністю саморегулюючих організацій гранично знизили можливості для використання технологій творчого обліку [102].

Таким чином, можна зробити висновок, що формуючи облікову політику, підприємства не завжди прагнуть до підвищення достовірності інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, часто створення розпорядчого документу про облікову політику підпорядковане іншим завданням.

5.2. Контроль за правильністю формування та застосування облікової політики підприємства

Враховуючи беззаперечний вплив облікової політики на релевантність інформації, необхідної для управління, вченими пропонуються різні підходи до використання облікової політики у вітчизняній обліковій практиці. Більшість вітчизняних вчених [20; 90; 105; 227] зазначають, що впровадження в українську методологію креативного обліку та облікової політики є закономірним явищем та має позитивний і негативний вплив на функціонування підприємства та його середовище. Визнаючи об'єктивну необхідність переходу України на міжнародні стандарти, частиною яких є облікова політика, окремі вчені підтримують думку щодо доцільності ведення «одноваріантного» («безальтернативного») обліку [2; 10]. Така

позиція спрямована на зменшення зловживань та перекручень при складанні звітності з метою захисту інтересів певної групи користувачів.

Погоджуючись із тезою про значний вплив облікової політики на інформацію фінансової звітності, С.Ф. Легенчук пропонує наступні підходи до вирішення проблеми «недостовірності» звітності, створеної за допомогою інструментів облікової політики:

1) розробка методик контролю: відповідності застосування принципів обліку; за змінами в обліковій політиці підприємства; відповідності обраних методів і процедур обліку очікуванням ринку;

2) створення методологічних обмежень на основі застосування принципу консерватизму [131, с. 101].

Таким чином, вчений наголошує на необхідності підсилення контролю у процесі формування та застосування облікової політики підприємства. Використання такого інструменту бухгалтерського обліку як облікова політика в сфері господарського контролю доцільно розглядати у напрямках, кожен з яких висвітлює її зв'язок з різними видами контролю та містить низку проблемних питань:

1) облікова політика підприємства та аудит: чи є облікова політика об'єктом аудиту; чи необхідно наводити в аудиторському висновку думки аудитора щодо облікової політики підприємства; яким чином можна використати облікову політику при здійсненні аудиту;

2) облікова політика підприємства та внутрішній контроль: чи є облікова політика елементом внутрішнього контролю; яким чином облікова політика може забезпечити реалізацію функцій системи внутрішнього контролю; які елементи облікової політики щодо внутрішнього контролю повинні знайти відображення у розпорядчому документі про облікову політику підприємства.

Крім того, Л.В. Гнилицька [52, с. 11] пропонує способи контролю за достовірністю фінансової звітності з точки зору третіх осіб – потенційних інвесторів, партнерів, громадськості. На думку вченої, контроль може здійснюватися на підставі:

- видань центральних та регіональних органів управління статистики України. У них публікуються середньогалузеві показники за окремими напрямками діяльності;

- періодичні офіційні видання державних органів та структур, зокрема, Комісії по цінним паперам, галузеві збірники, у яких міститься інформації про кількісні та якісні показники;

- офіційні сайти державних структур, комітетів, міністерств на яких публікується фінансова звітність;

- біржова інформація про динаміку змін вартості цінних паперів та тенденцій на фондовому ринку в цілому та за його окремими сегментами.

Досліджуючи особливості аудиту облікової політики Т.В. Барановська пропонує винести облікову політику за межі об'єктів аудиту, оскільки вона не

є показником фінансової звітності та вимагає відмови від використання терміну «аудит облікової політики», проте не обмежує можливостей використання облікової політики при здійсненні аудиту на всіх його стадіях [10, с. 129].

Давидов Г.М. розглядає аудит облікової політики як обов'язків етап аудиторської перевірки, незалежно від об'єкту аудиту. Оскільки, перевірка облікової політики суб'єкта дослідження дає відповідь на наступні питання: чи є ця політика відповідною для його бізнесу, чи відповідає вона застосованій концептуальній основі фінансової звітності та обліковій політиці, які застосовуються у відповідній галузі [6, с. 138].

Мельник М.М. [143], Качанова Т.Є. [106], Полякова Л.М., Билень З.В. [210], Яцишин С.Р. [300], вважають облікову політику відокремленим об'єктом аудиту та чітко визначають мету і завдання, що мають бути досягнутими у результаті проведення аудиторської перевірки облікової політики.

Метою аудиту облікової політики підприємства є встановлення її відповідності чинним нормативним та законодавчим актам, а також характеру і масштабу діяльності підприємства.

Завданнями аудиту облікової політики підприємства є:

- встановлення наявності наказу (розпорядження) керівника про прийняття облікової політики підприємства;
- визначення відповідності прийнятої облікової політики вимогам законодавства та положенням (стандартам) бухгалтерського обліку;
- вивчення дотримання під час розроблення наказу про облікову політику припущень і вимог, встановлених нормативними документами;
- дослідження повноти розкриття вибраних під час формування облікової політики способів ведення бухгалтерського обліку, що істотно впливають на оцінювання і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності;
- перевірка наявності посадових інструкцій, наявності та ефективності затвердженої системи документообігу, вибору форми ведення бухгалтерського обліку, встановленого порядку проведення інвентаризації майна та зобов'язань, затвердженого робочого плану рахунків бухгалтерського обліку;
- аналіз та оцінка загальних та конкретних елементів облікової політики.

У той же час М.Т. Щирба та І.М. Щирба пропонують до об'єктів аудиту відносити «ефективність облікової політики» [293] та організовувати його шляхом:

- визначення об'єкта та суб'єкта аудиту;
- формування інформаційного забезпечення аудиту;
- визначення аудиторських процедур (методів, способів та прийомів);
- поділу аудиторського процесу на стадії.

Процес проведення аудиту ефективності облікової політики, на думку М.Т. Щирби та І.М. Щирби, має охоплювати такі стадії:

– початкова (збір, накопичення, систематизація та обробка інформації про об'єкти дослідження; проведення аналітичних процедур як процедур оцінювання ризиків; оцінювання системи внутрішнього контролю; визначення величини (оцінювання) аудиторського ризику; планування аудиту ефективності);

– контрольно-аналітична (проведення аудиторських та аналітичних процедур; формування аудиторських доказів; документування процесу аудиту ефективності);

– завершальна (оцінювання результатів аудиту ефективності; застосування аналітичних процедур у загальному огляді; формування висновків та підготовка аудиторського звіту за результатами аудиту ефективності; реалізація результатів аудиту ефективності) [293].

На нашу думку такий підхід є неповністю дослідженим, оскільки у зазначеному дослідженні не розкриваються конкретні методичні прийоми та показники ефективності облікової політики підприємства.

Наступним важливим елементом методики аудиту облікової політики є виокремлення відповідних напрямків перевірки. Зокрема, Б.І. Валуєв пропонує проводити аудит облікової політики підприємства за такими напрямками:

- 1) перевірка впровадження функцій обліку в центрі прийняття рішень;
- 2) з'ясування делегування повноважень і відповідальності;
- 3) перевірка взаємозв'язку обліку з іншими функціями;
- 4) перевірка взаємозв'язку між оперативними і бухгалтерськими видами обліку;
- 5) з'ясування рівня оперативності облікової інформації;
- 6) з'ясування достовірності інформації.

Проте, на нашу думку, запропонована методика передбачає перевірку системи обліку конкретного підприємства в цілому, а не лише його облікової політики, у тому значенні, у якому вона розглядається у даному дослідженні.

Полякова Л.М. та Билень З.В. [210, с. 470] пропонують проводити аудит облікової політики за наступною методикою:

1) перевірка дотримання порядку оформлення розпорядчого документу про облікову політику: чи наявні на підприємстві необхідні внутрішні документи, положення, інструкції, які затверджуються одночасно з обліковою політикою;

2) з'ясування, наскільки ефективний облік на підприємстві, що перевіряється, як вирішені питання на складних ділянках облікової роботи. Встановлення, наскільки звільнений обліковий персонал від виконання невластивих йому облікових функцій, які раціональні прийоми застосовуються для запобігання дублюванню даних;

3) перевірка, чи є облік дієвим, оперативним, чи використовуються облікові дані для безпосередньої та швидкої допомоги керівництву, адміністративно-управлінському та інженерно-технічному персоналу у

вирішенні завдань, поставлених перед ним. Чи своєчасно надаються необхідні довідки, пояснення, матеріали для аналізу, обґрунтовані рекомендації, розрахунки тощо;

4) встановлення, як організована облікова робота на підприємстві: чи встановлений твердий графік, що передбачає терміни виконання всього комплексу облікових робіт не тільки працівниками бухгалтерії, але й обліково-зобов'язаними особами; чи правильно розподілені обов'язки між всіма обліковими працівниками відповідно до посад та кваліфікації, чи розроблені для них посадові інструкції, що визначають їх обов'язки та відповідальність за доручену ділянку роботи; чи проводиться систематичний інструктаж щодо порядку заповнення, проходження документації і ведення обліку; чи перевіряється в процесі інструктажу виконання окремих робіт з одночасним виправленням виявлених недоліків та помилок;

5) з'ясування, які форми документації застосовуються на підприємстві, як використовуються типові форми первинного обліку, чи не виготовляє підприємство спеціальних форм при можливості і доцільності застосування типових. Які є недоліки в застосуванні на підприємстві спеціальних форм, чи дотримуються правил користування бланками суворої звітності, чи не випускаються зайві примірники документів;

6) перевірка, чи забезпечена на підприємстві єдність та порівнянність облікових і планових показників, а також чи дотримуються одноманітності в методах їх розрахунку, необхідної для контролю виконання плану та встановлення їх динаміки.

У даному випадку вчені звертають увагу на ефективність організації праці облікового персоналу та організації облікового процесу в цілому. У той же час, питання безпосередньо пов'язані із вибором та застосуванням елементів облікової політики, їх можливий вплив на результати звітності, залишаються поза увагою аудитора.

Досліджуючи методику проведення аудиту облікової політики із використанням «управлінського» та «організаційного» підходів, С.Р. Яцишин пропонує перевіряти методичну складову облікової політики підприємства наступним чином. Зокрема, під час проведення перевірки, аудитор повинен встановити наявність та дотримання [300]:

– повного розкриття встановлених способів ведення бухгалтерського обліку, які істотно впливають на оцінювання і прийняття рішень користувачів бухгалтерської звітності (наприклад, оцінювання і спосіб нарахування амортизації на основні засоби, нематеріальні активи, критерії віднесення об'єктів до основних засобів і нематеріальних активів, спосіб погашення вартості малоцінних необоротних матеріальних активів, порядок оцінки сировини, матеріалів, МШП, незавершеного виробництва, товарів, готової продукції);

– обраної та затвердженої у розпорядчому документі про облікову політику методики ведення обліку (методів оцінювання запасів, методів нарахування амортизації тощо).

Проводити аудит облікової політики підприємства в системі управлінського обліку М.Т. Щирба та І.М. Щирба [293] пропонують шляхом визначення:

- наявності наказу про облікову політику підприємства;
- відповідності методичних положень облікової політики меті, характеру та умовам діяльності підприємства;
- послідовності застосування облікової політики;
- наявності методів і процедур обліку, відмінних від передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативними документами, але таких, що дають змогу підприємству достовірно відобразити його фінансово-майновий стан та результати діяльності загалом (в т. ч. окремих структурних підрозділів (центрів витрат і сфер відповідальності));
- повноти розкриття вибраних при формуванні облікової політики методів ведення обліку, що суттєво впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами внутрішньої і зовнішньої звітності;
- рівня організації управлінського обліку на підприємстві;
- порядку бюджетування структурних підрозділів підприємства;
- механізму ціноутворення на підприємстві;
- рівня дотримання облікової політики управлінським персоналом підприємства.

Такий підхід включає у себе усі попередні складові аудиторської перевірки – «управлінську», «організаційну», «методичну» та передбачає перевірку організації управлінського обліку на підприємстві та порядку бюджетування структурних підрозділів підприємства.

Отже, на підставі викладеного, зазначимо, що облікову політику підприємства можна розглядати як окремий об'єкт аудиту. Метою аудиту облікової політики підприємства є встановлення її відповідності чинним нормативно-правовим актам, галузевим особливостям, характеру і масштабу діяльності підприємства, визначення впливу її елементів на інформацію обліку та звітності.

При проведенні аудиту облікової політики підприємства необхідно:

- встановити наявність розпорядчого документу про облікову політику підприємства;
- визначити відповідність прийнятої облікової політики вимогам законодавства та положенням (стандартам) бухгалтерського обліку;
- вивчити дотримання під час розроблення наказу про облікову політику припущень і вимог, встановлених нормативними документами;
- проаналізувати й оцінити загальні та конкретні елементи облікової політики

– дослідити повноту розкриття обраних під час формування облікової політики способів ведення бухгалтерського обліку, що істотно впливають на оцінювання і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності;

– дослідити ступінь та достовірність розкриття облікової політики у фінансовій звітності підприємства;

– дослідити наявність та адекватність системі управлінського обліку розпорядчого документу про облікову політику щодо управлінського обліку;

– встановити відповідність елементів облікової політики чинному законодавству, що регламентує фінансовий та податковий облік;

– проаналізувати податкові ризики, у випадку відсутності або неправильного складання розпорядчого документу про облікову політику.

Розглядаючи перевірку облікової політики з точки зору внутрішнього контролю, варто відмітити, що найчастіше вона здійснюється шляхом проведення внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит – це діяльність з незалежного, об’єктивного засвідчення та надання рекомендацій, що допомагає організації у вдосконаленні своєї діяльності. Він допомагає організації у досягненні своїх цілей шляхом застосування систематичних та регламентованих підходів до оцінки та підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління [165]. Потреба у внутрішньому аудиті в Україні виникає на великих підприємствах з різними видами діяльності, зі складною розгалуженою структурою і великою кількістю територіально віддалених філій, дочірніх і підпорядкованих підприємств. МСА 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту» Міжнародної федерації бухгалтерів визначає, що термін «внутрішній аудит» означає оцінювальну діяльність служби, створеної суб’єктом господарювання [158].

До функцій внутрішнього аудиту входять, зокрема перевірка, оцінювання, моніторинг відповідності та функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю [101, с. 143]. Питання анкети для тестування системи бухгалтерського обліку наведено у табл. 5.2.

Назарова К.О. до найважливіших напрямів дослідження з боку внутрішнього аудитора відносить:

- 1) дослідження податкового навантаження на підприємство;
- 2) оцінка ефективності податкової політики (зокрема, К ефективності податкової політики, К пільгового оподаткування, показника місткості податків в доходах від реалізації продукції);
- 3) дослідження облікової політики підприємства;
- 4) виявлення наявності відхилень (недоїмки, переплати) по сплаті окремих податків, зборів, платежів; періодичність таких відхилень; причини;
- 5) виявлення ситуації, коли підприємство не могло розрахуватись з бюджетом чи позабюджетними фондами;
- 6) з’ясування причин, що викликають виникнення заборгованості;

Таблиця 5.2

Питання анкети «Вивчення системи бухгалтерського обліку» [101, с. 154]

Запитання	Відповідь	Примітка
1. Чи достатня кваліфікація облікового персоналу?		
2. Чи здійснюється спеціалізація облікових робіт?		
3. Чи контролюється виконання старшим за посадою?		
4. Чи висока плінність облікових працівників?		
5. Чи визначена облікова політика на звітний період?		
6. Чи змінилася облікова політика порівняно з попереднім періодом?		
7. Чи виконуються встановлені процедури контролю достовірності облікової інформації: – арифметична перевірка; – перевірка за змістом; оборотні відомості аналітичного обліку до синтетичних рахунків; – оборотні відомості синтетичних рахунків; інвентаризація та інше?		
8. Чи були встановлені суттєві недоліки у системі обліку попередньою перевіркою: – перевіркою податкових органів; – іншими уповноваженими органами?		
9. Чи застосовується графік документообігу?		
10. Чи розроблений робочий план рахунків?		
11. Чи застосовується адекватна форма бухгалтерського обліку?		

7) перевірка повноти та правильності відображення бази оподаткування щодо кожного виду податків, зборів, платежів;

8) перевірка правильності застосування ставок податків, зборів, платежів;

9) визначення та уточнення об'єктів оподаткування;

10) вивчення можливості оптимізації наявної системи оподаткування підприємства (в разі можливості – розробка її моделі);

11) контроль правильності розрахунку бази оподаткування;

12) оцінка можливості оптимізації системи оподаткування на підприємстві тощо [165].

Як видно із наведеного переліку 11 із 12 пунктів стосуються особливостей оподаткування підприємства та його розрахунків із бюджетом, питання фінансового та управлінського обліку, на думку вченої, також є менш

актуальними, проте, облікова політика підприємства є значимою, тому знайшла своє відображення у третьому пункті.

На думку Л.М. Янчевої [5, с. 98], внутрішні аудитори мають отримати й оцінити відповіді на такі питання:

- складність функцій підрозділу, що перевіряється;
- основний персонал, його плінність, професіоналізм і компетентність працівників підрозділу;
- забезпечення обізнаності співробітників про чинні законодавчі і нормативні акти, що належать до їх діяльності;
- виконання співробітниками підрозділу посадових обов'язків і дотримання встановлених напрямів внутрішнього контролю;
- забезпечення раціонального використання матеріальних і трудових ресурсів, їх збереження;
- розуміння керівництвом підрозділу необхідності організації контролю роботи матеріально відповідальних осіб і забезпечення збереження товарно-матеріальних цінностей;
- оцінка відповідності витрат за підрозділами одержуваним доходам і результатам фінансово-господарської діяльності;
- дотримання єдиної методики бухгалтерського обліку відповідно до прийнятої облікової політики підприємства.

У даному випадку, увага внутрішнього аудитора повинна бути направлена на перевірку ефективності збереження та використання ресурсів підприємства, організації роботи структурного підрозділу та рівню підготовки працівників, і, звичайно, обліковій політиці підприємства.

Таким чином, досліджуючи особливості вивчення облікової політики під час проведення внутрішнього аудиту системи бухгалтерського обліку, варто визначати її одним із невід'ємних елементів системи, що перевіряється. Перевірка облікової політики як окремого об'єкта системи обліку, на нашу думку, у процесі проведення внутрішнього контролю є недоцільною, оскільки не сприяє підвищенню ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління, що є метою внутрішнього аудиту.

Контроль за дотриманням облікової політики тісно пов'язаний із контролем облікових оцінок, та є складною, динамічною інформаційною системою, призначення якої зводиться до того, що інформація, отримана в результаті його здійснення, повинна стати основою для ухвалення відповідних управлінських рішень і здійснення заходів, які забезпечать підвищення якості бухгалтерської інформації, а також сприятимуть підвищенню ефективності господарської діяльності підприємства [266].

За МСА 540 «Аудиторська перевірка облікових оцінок» під поняттям «облікові оцінки» розуміють як визначення попередньої (приблизної) вартості об'єкту обліку так і суми статті балансу за відсутності точних методів оцінки [158], таким чином облікові оцінки – це розрахункові суми вартості об'єктів обліку за відсутності точного способу виміру [111].

Зменшення вартості матеріальних цінностей або залишків дебіторської заборгованості до визначення їх ринкової вартості (або відпускної ціни реалізації); доходи та витрати майбутніх періодів, страховий резерв для відшкодування збитків за результатами судових процесів; фінансові результати за незавершеними будівельними контрактами; страховий резерв під обґрунтовані претензії. Управлінський персонал суб'єкта господарювання несе відповідальність за застосування методів та моделей облікових оцінок, які є важливим чинником формування достовірності фінансової звітності підприємства [111].

Об'єктами облікових оцінок є групи та окремі об'єкти активів підприємства, що підлягають оцінці; джерела утворення майна підприємства, що підлягають оцінці; процес здійснення такої оцінки; фінансові результати функціонування підприємства та їх варіативність залежно від методів оцінки, закріплених обліковою політикою підприємства; вплив часових змін на можливість і доцільність застосування певних оцінок в бухгалтерському обліку. Зазначені об'єкти контролюються на предмет дотримання вимог нормативного регулювання (у т.ч. розпорядчому документі про облікову політику підприємства) та обґрунтованості дотримання облікової політики щодо методів оцінки конкретних об'єктів активів у бухгалтерському обліку [266].

До документів, огляд яких здійснює аудитор при перевірці достовірності облікових оцінок відносяться:

1) розпорядчий документ про облікову політику підприємства, у частині визначення методів та моделей оцінки активів та зобов'язань та встановлення відповідальних осіб щодо контролю за застосуванням зазначених методів та моделей оцінки та залученням фахівців до оцінки активів і зобов'язань;

2) запити до управлінського персоналу в частині:

2.1) встановлення рівня знань та досвіду управлінського персоналу щодо застосування методів та моделей оцінки;

2.2) наявності даних та припущень для обґрунтування застосування обраних управлінським персоналом облікових оцінок, включаючи застосування облікових оцінок за справедливою вартістю та дисконтування;

2.3) наявності моніторингу здійснюваного управлінським персоналом щодо впливу результатів облікових оцінок на зміни у фінансовій звітності підприємства;

2.4) обґрунтування доцільності залучення управлінським персоналом експертів для надання послуг з оцінки;

3) результати огляду аудитором (аудиторські докази):

3.1) суті облікової політики підприємства на предмет визначення її доречності у питанні оцінювання та потребу у розкритті інформації;

3.2) переліку господарських операцій та фактів господарського життя на предмет встановлення їх типовості для застосування певних методів та моделей оцінки;

3.3) застосування управлінським персоналом методів та моделей оцінки на предмет виявлення відхилень від методів та моделей оцінки, які є загальноживаними у галузі до якої відноситься діяльність підприємства;

3.4) змін у методах здійснення облікових оцінок порівняно з попередніми періодами;

3.5) суджень та припущень управлінського персоналу, які стосуються облікових оцінок, що мають суттєве значення для змін у фінансовій звітності ретроспективного характеру

3.6) впливу змін зовнішнього середовища за період часу від дати застосування облікової оцінки до дати звітності на результат оцінки [111].

Виходячи, із представленого переліку варто відмітити значимість професійних суджень і припущень управлінського персоналу та обліковців при формуванні інформації щодо вартості окремих об'єктів обліку, оскільки саме професійне судження виступає у даному випадку основним інструментом формування облікової інформації.

5.3. Професійне судження та облікова політика

Постійна зміна умов функціонування підприємства, зумовлює постійне оновлення законодавчих норм, спрямованих на регулювання ведення обліку та складання звітності щодо нових об'єктів обліку та фактів господарського життя. Розробка чітко сформульованих правових норм та облікових правил та принципів може означати появу безкінечної низки рекомендацій та інструкцій щодо регламентації кожної конкретної ситуації. Такий підхід зумовить звуження функцій бухгалтера до простого реєстратора господарських операцій та унеможливить існування надважливого поняття для бухгалтерської професії – професійного судження. За умови чітко визначених норм законодавства представлення бухгалтерської інформації має відбуватися із врахування превалювання їх економічного змісту над юридичною формою, що є для бухгалтера професійним та моральним обов'язком [229].

Сучасна організація бухгалтерського обліку на підприємстві допускає, що в процесі виконання роботи бухгалтер повинен широко застосовувати професійне судження на яке впливає низка негативних факторів:

- зміни законодавства, в тому числі бухгалтерського та податкового;
- проблеми застосування законодавства у зв'язку з його якістю; нерозуміння керівництвом облікових проблем, формальне ставлення (відношення) до обліку;
- відсутність ефективного користувача бухгалтерської інформації на більшості підприємств;

– значні обсяги і висока інтенсивність праці бухгалтера (внаслідок великої трудомісткості робіт з виконання вимог податкового законодавства);
– відсутність науково-обґрунтованих нормативів витрат часу для бухгалтерів [113].

Концепція професійного судження бухгалтера, включає такі аспекти [222]:

1) професійне судження має суб'єктивний характер, оскільки це думка конкретної людини, а тому являє собою відображення його психологічного портрета;

2) професійне судження являє собою взаємозв'язок знань (освіти) і досвіду бухгалтера;

3) критерієм правильності професійного судження є достовірність фінансової звітності;

4) на професійне судження бухгалтера впливає професійне судження аудитора. При цьому, вплив може бути як прямим, так і непрямим: якщо бухгалтер змінює свою думку щодо відображення того чи іншого факту господарського життя в процесі аудиту, то це прямий вплив, якщо ж бухгалтер може спочатку дотримуватися певної позиції «під страхом» подальшого аудиту – це непрямий вплив;

5) менеджмент компанії здатний зробити істотний вплив (аж до прямого тиску) на бухгалтера при винесенні їм професійного судження. Це твердження багато в чому базується на залежності бухгалтера як найманого працівника від свого роботодавця (менеджменту компанії). Як наслідок фінансова звітність, сформована бухгалтером в умовах зацікавленості менеджменту компанії в тому чи іншому результаті (наприклад, представленні компанії в найбільш інвестиційно-привабливому світлі), зазнає цілий ряд спотворень;

6) професійне судження не є статичними. По-перше, воно піддається змінам внаслідок появи нової інформації в частині фактів господарського життя (об'єктивні зміни); та, по-друге, зміни в судженні можуть статися внаслідок особистісних змін бухгалтера (суб'єктивні зміни);

7) професійне судження потребує регулювання на нормативному рівні (державному або професійному);

8) індивідуальне професійне судження формується під дією колективного професійного судження (на рівні фірми, на рівні професійних об'єднань, професійних регулюючих інститутів, в т.ч. ради з МСФЗ). Питання про те, чи можна поліпшити професійне судження окремого бухгалтера за рахунок збільшення однорідності стандартів (в т.ч. і МСФЗ) і донині залишається дискусійним (колективізація судження);

9) на професійне судження впливають міждержавні розходження (забезпечення фінансування, правова система, культурні відмінності і пр.).

Згідно з думкою Я.В. Соколова професійне судження являє собою «думку, добросовісно висловлену професійним бухгалтером стосовно

господарської ситуації і корисну як для її опису, так і для прийняття дієвих управлінських рішень» [254, с. 54]. Ключовим поняттям в цьому визначенні, з точки зору бухгалтерської професії, є добросовісність бухгалтера. Стосовно бухгалтерської професії це означає, що бухгалтеру при прийнятті рішень необхідно бути достатньо професійним та об'єктивним. Він не повинен орієнтуватися на власну вигоду чи на інтереси будь-кого з учасників господарського процесу [113]. Шнейдман Л.З. розглядає професійне судження як «думку, висновок, що є підставою для прийняття рішення в умовах невизначеності. Воно базується на знаннях, досвіді та кваліфікації відповідних фахівців» [289, с. 87].

Виступаючи абстрактним поняттям, професійне судження знаходить відображення в обліковій політиці підприємства під час її формування, застосування, перевірки. Рабошук А.В. розглядає взаємозв'язок «професійного судження» та облікової політики» за наступною схемою (рис. 5.2).

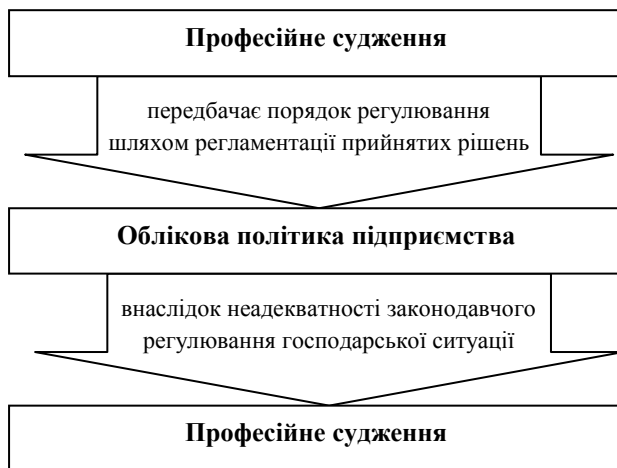


Рис. 5.2. Взаємозв'язок облікової політики та професійного судження бухгалтера [230, с. 11]

Застосування професійного судження бухгалтера необхідне у процесі формування облікової політики, спрямованої на досягнення стратегічної мети підприємства шляхом вибору переліку необхідних елементів облікової політики, застосуванні облікової політики, відповідно до умов господарювання. Зміни в господарській діяльності підприємств можуть зумовити необхідність перегляду прийнятих рішень і внесення певних коригувань до облікової політики, що може бути встановлено лише на підставі професійного судження бухгалтера. Виникнення у господарській

діяльності ситуацій, облікове відображення яких не регламентується чинним законодавством або на законодавчому рівні передбачені альтернативні способи обліку також вимагають використання професійного судження бухгалтера.

Застосування професійного судження бухгалтера може здійснюватися у таких випадках:

1) якщо факт господарського життя точно підпадає під опис нормативних документів і їх вимоги дозволяють достовірно і сумлінно відобразити його в обліку - бухгалтер діє відповідно до чинного законодавства;

2) якщо факт господарського життя підпадає під опис нормативних документів, але, на його думку, їх вимоги в даному конкретному випадку не дозволяють достовірно і сумлінно відобразити факти в обліку - бухгалтер, повинен прийняти самостійне рішення і відобразити факти господарського життя на підставі професійного судження;

3) якщо факт господарського життя не може бути описаний через те, що в нормативних документах подібна ситуація відсутня – бухгалтер, спираючись на своє професійне судження, повинен показати цей факт в обліку так, як вважає потрібним, але завжди – достовірно і сумлінно[137].

Приймаючи рішення із застосуванням професійного судження, бухгалтер не завжди дотримується положень чинного законодавства та принципів бухгалтерського обліку, проте, зобов'язаний діяти на умовах порядності й справедливості. Дану тезу підтверджує М.Л. Пятов, який зазначає, що облікова політика - це область реалізації на практиці такого відносно нового для вітчизняної облікової практики інституту як професійне судження бухгалтера. Формуючи професійне судження бухгалтер повинен врахувати інтереси максимальної кількості користувачів фінансової звітності [229].

При виборі раціонального рішення слід, перш за все, виходити з умови забезпечення безперервності діяльності підприємства. Однак, незалежно від конкретного рішення в бухгалтерському обліку підприємства виникне невизначеність. Її поява пояснюється тим, що результати прийнятого рішення виявляться лише в майбутньому та відсутня впевненість в тому, що фактичні результати співпадуть з очікуваними. Невизначеність призводить до появи нових різновидів бухгалтерських ризиків, викликаних застосуванням професійного судження. Ці ризики необхідно враховувати при організації бухгалтерського обліку на підприємстві, формуванні його облікової політики і системи звітності [113].

Здійснюючи перевірку правильності формування та застосування облікової політики підприємства з метою складання ним достовірної звітності необхідним є використання професійного судження аудитора.

Відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», професійне судження – застосування необхідних навичок, знань та досвіду у контексті стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики

при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які прийнятні за обставинами завдання аудиту.

Професійне судження необхідно застосовувати при прийнятті рішень:

- про суттєвість та аудиторський ризик;
- про характер, час та обсяг аудиторських процедур, що використовуються для збору аудиторських доказів у відповідності до вимог МСА;

- при оцінюванні того, чи були отримані достатні та відповідні аудиторські докази;

- при оцінюванні судження керівництва стосовно застосування концептуальної основи фінансової звітності;

- щодо висновків, які засновані на отриманих аудиторських доказах [255].

До обставин, коли аудитор застосовує професійне судження відповідно до МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища» відносяться:

- оцінка ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності;

- визначення суттєвості та оцінка того, чи залишається це судження щодо суттєвості відповідним в ході виконання аудиту ;

- розгляд належності вибору і застосування облікової політики та адекватності розкриття інформації у фінансових звітах;

- визначення областей, які можуть вимагати спеціального розгляду з боку аудитора (наприклад, операції зі зв'язаними сторонами, належність застосування управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності підприємства);

- визначення очікуваного результату в ході здійснення аналітичних процедур;

- виконання дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення, включно з розробкою та виконанням подальших аудиторських процедур;

- оцінка достатності та відповідності отриманих аудиторських доказів, таких як відповідність припущень і усних та письмових пояснень управлінського персоналу.

Крім того, перелік дій, що можуть бути здійснені аудитором при проведенні аудиторської перевірки облікових оцінок наведені у Матеріалах до застосування та інших пояснювальних матеріалах до МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації».

Формування якісного професійного судження передбачає серйозну підготовку фахівця, яка можлива тільки при високому рівні професійної бухгалтерської освіти. З одного боку, завдання полягає у підготовці достатньої кількості фахівців, які розуміють концепції і конкретні правила формування інформації в бухгалтерському обліку і звітності та що володіють сучасними навиками ведення бухгалтерського обліку, підготовки і аудиту бухгалтерської звітності [113].

5.4. Кваліфікація персоналу, що забезпечує формування та застосування облікової політики підприємства

Питання формування та застосування облікової політики підприємства має уже свою новітню вітчизняну історію, проте існує ще ряд проблемних питань, пов'язаних як із теорією, так і з практикою її організації. Процесам формування та перевірки правильності застосування облікової політики на підприємстві передують значна робота з досконалого вивчення законодавчо-нормативних документів, аналітична робота та перспективні розрахунки [261].

Патарідзе-Вишинська М.В. зазначає, що найбільш болючим аспектом залишається кадрова підготовка фахівців з обліку, а також формування оновленого способу мислення бухгалтерів, який спирався б не лише на податкові, а й на управлінські, стратегічні, загальноринкові облікові потреби господарюючих суб'єктів [191]. Високим професіоналом, на думку, Л.З. Шнейдмана, може бути той бухгалтер, який «не лише вміє вчасно скласти звітність, а й здатний проаналізувати та зрозуміти час і ситуацію, в якій він живе, усвідомити насувні потреби практики та, використовуючи багатий досвід своєї професії, запропонувати оптимальне господарське рішення» [287, с. 82]. Пушкар М.С. наголошує, що вітчизняна економіка потребує фахівців-обліковців, які би знали досконало інформатику не лише з точки зору засобів обробки даних, а й інформаційного менеджменту, пов'язаного із знанням перетворення будь-якого масиву даних в корисну інформацію для поліпшення управлінської діяльності [225].

Формування, застосування та перевірка облікової політики підприємства – це процес надзвичайно відповідальний та трудомісткий, який значною мірою залежить від досвіду та кваліфікації персоналу, що цим займається [103, с. 176].

Міжнародні стандарти освіти (МСО) висувають нові вимоги до професії. Так, у Вступі до МСО зазначено: «Професійні бухгалтери дедалі частіше повинні бути технічними експортерами, які мають блискучі комунікативні навички і здатні відповідати вимогам щодо інформації та складання звітності, які висуває нова економіка, що ґрунтується на знаннях».

Чижевська Л.В. розширює перелік функцій бухгалтера, відповідно до вимог, що ставляться перед ним інформаційним суспільством та відносить до них наступні:

- 1) організаційна (організація бухгалтерського обліку, включаючи підбір і розподіл праці між обліковими працівниками; вибір комп'ютерних інформаційних систем; розробка облікової політики підприємства);

- 2) виконавча (реалізація управлінських рішень; підтримання корпоративної культури та сприятливого соціально-психологічного клімату в колективі);

3) управлінська (управління якістю інформаційних послуг; керівництво колективом облікових працівників; використання ефективних систем мотивації та оплати праці; профілактика конфліктних ситуацій та вирішення конфліктів);

4) стратегічна (розробка нових форм обліку та внутрішньої звітності; планування потреби в ресурсах; планування розвитку бухгалтерської служби);

5) соціальна (забезпечення соціальних виплат і доходів працівникам і акціонерам підприємства; захист членів суспільства через сплату податків) [284, с. 43].

Виконання кожної із зазначених функцій притаманне бухгалтерській практиці у процесі формування та застосування облікової політики підприємства. Зокрема, розробка облікової політики відноситься до організаційної функції бухгалтера; застосування обраної облікової політики відбувається у процесі реалізації виконавчої функції; управлінська функція проявляється під час вибору та застосування елементів облікової політики, пов'язаних із виплатами працівникам; стратегічна функція проявляється при виборі елементів облікової політики підприємства, що узгоджені із його стратегічною метою; соціальна функція бухгалтера проявляється через його відповідальність перед користувачами, у тому числі суспільством, за достовірність даних фінансової звітності складеної на підставі облікової політики підприємства.

Міжнародні стандарти освіти для бухгалтерів [142] передбачають перелік навиків, що повинні бути притаманні професійним бухгалтерам (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Характеристика професійних навиків відповідно до МСО 3 «Професійні навики»

Навики	Характеристика
Інтелектуальні	вміння аргументувати, працювати з інформацією з різних джерел: людських, друкованих, електронних, проводити опитування, дослідження, мати логічне та аналітичне мислення; здійснювати критичний аналіз, розпізнавати і вирішувати проблему
Технічні та функціональні	вміння і здатність рахувати, вести статистику, досвідченість в ІТ, вміння моделювати рішення і проводити ризик-аналіз, оцінку, складати звітність, зіставляти законодавчі та регуляторні вимоги
Персональні	особистий менеджмент, ініціатива, самоосвіта, професійний скептицизм, уміння адаптуватися до змін, генерувати професійні цінності та етику, розставляти пріоритети і організовувати роботу так, щоб всі виконувати в строк
Комунікаційні	вміння працювати в команді з виконання проекту та

	уникати конфліктів, взаємодіяти з людьми на культурні та інтелектуальні теми, домовлятися та переконувати, слухати, розуміти культурні та мовні відмінності
Організаційні навички та навички бізнес-менеджменту	стратегічне планування, проект-менеджмент, лідерство, професійна оцінка і інтуїція, уміння приймати рішення, організовувати роботу та делегувати, розвивати людей

На думку, О. Макеєвої в Україні бухгалтерів часто оцінюють за досвідом проходження податкових перевірок, натомість компетенція бухгалтера щодо знань вітчизняних та міжнародних стандартів обліку і звітності залишається поза увагою, тому якби їх компетенцію оцінили за МСО 3 «Професійні навички», то більшість із них отримали б низькі оцінки [139]. Сформувати необхідні навички можна у процесі перманентного навчання, основні вектори якого наведено у МСО 2 «Зміст програми професійного навчання бухгалтерів» (рис. 5.3).

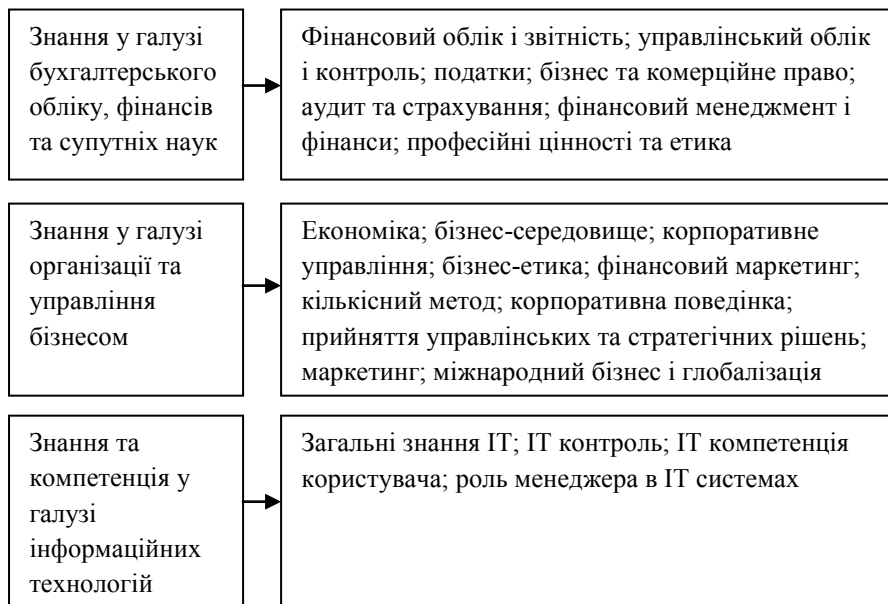


Рис. 5.3. Структура МСО 2 «Зміст програми професійного навчання бухгалтерів»

Вітчизняним законодавством кваліфікаційні характеристики професій працівників бухгалтерського обліку наведено у «Довіднику кваліфікаційних

характеристик професій працівників» [74], за яким облікові працівники поділяються на три групи :

- керівники (головний бухгалтер, завідуючий відділом бухгалтерського обліку);
- професіонали (бухгалтер з дипломом спеціаліста, бухгалтер);
- фахівці (базова вища освіта відповідного напрямку);
- технічні працівники (касир, обліковець).

Відповідно до зазначеного документу підготовку пропозицій для власника (керівника) підприємства щодо визначення облікової політики підприємства, внесення змін до обраної облікової політики з урахуванням діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних здійснюється головним бухгалтером підприємства; бухгалтер з дипломом спеціаліста бере участь у підготовці пропозицій щодо внесення змін до обраної облікової політики та розроблення додаткової системи рахунків. Кваліфікаційні вимоги, що висуваються до названих груп бухгалтерів наведено у табл. 5.4.

Таблиця 5.4

**Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників
(вितяг) [74]**

Група	Повинен знати	Кваліфікаційні вимоги
Керівники (Головний бухгалтер)	Закони України, Укази Президента України, постанови, розпорядження, рішення Кабінету Міністрів України, Національного банку України, Державної податкової адміністрації України з питань правових засад регулювання господарської діяльності підприємства, положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти Міністерства фінансів України щодо порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також методичні документи міністерств та інших центральних органів виконавчої влади щодо галузевих особливостей застосування положень (стандартів) бухгалтерського обліку; основи технології виробництва продукції,	Головний бухгалтер. Начальник (завідувач) відділу (управління) бухгалтерського обліку: повна вища освіта відповідного напрямку (магістр, спеціаліст). Післядипломна освіта в галузі управління. Стаж бухгалтерської роботи за професіями керівників нижчого рівня: для магістра – не менше 2 років, спеціаліста - не менше 3 років

	порядок оформлення операцій і організацію документообороту за розділами обліку, форми і порядок розрахунків, порядок приймання, зарахування на баланс, зберігання і витрат коштів, товарно-матеріальних та інших цінностей; правила проведення інвентаризацій активів та зобов'язань; економіку, організацію виробництва, праці і управління; податкову справу, основи цивільного права; трудове, фінансове, господарське законодавства	
Професіонали (Бухгалтер (з дипломом спеціаліста))	Нормативні, методичні та інші керівні матеріали з організації та ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; облікову політику, систему реєстрів обліку, правила документообороту і технологію оброблення облікової інформації на підприємстві; план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій; систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю	Провідний бухгалтер (з дипломом спеціаліста): повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст) та підвищення кваліфікації. Стаж роботи за професією бухгалтера I категорії не менше 2 років. Бухгалтер I категорії (з дипломом спеціаліста): повна або базова вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст або бакалавр) та підвищення кваліфікації; для магістра - без вимог до стажу роботи, спеціаліста - стаж роботи за професією бухгалтера II категорії не менше 2 років, бакалавра - не менше 3 років. Бухгалтер II категорії (з дипломом спеціаліста): повна або базова вища освіта

		відповідного напрямку підготовки (спеціаліст або бакалавр) та підвищення кваліфікації; для спеціаліста - без вимог до стажу роботи, бакалавра - стаж роботи за професією бухгалтера не менше 2 років. Бухгалтер (з дипломом спеціаліста): повна або базова вища освіта відповідного напрямку підготовки (спеціаліст або бакалавр) без вимог до стажу роботи
--	--	---

Таким чином, інтеграційні та глобалізаційні перетворення в економіці визначили необхідність підготовки висококваліфікованих професійних бухгалтерів, які здатні до творчої праці, професійного самовдосконалення, впровадження інформаційно-комунікаційних технологій, конкурентоспроможних на ринку праці і професійно мобільних. Проблеми якості знань і кваліфікації фахівців різних напрямів та галузей діяльності стають предметом професійних дискусій. Сьогодні держава розглядає освіту як один з важливих національних пріоритетів. Реформування освіти створює передумови, напрями розвитку держави і національної економіки в ХХІ столітті. Такий підхід зазначається в Концепції економічного розвитку України на 2008-2015 роки та в Національній Доктрині розвитку освіти в Україні.

Висновки до п'ятого розділу

1. Креативний облік передбачає творчий підхід управлінців до формування інформації, що представлена у фінансовій звітності та спрямований на досягнення цілей конкретних груп осіб. Розрізняють два підходи до креативного обліку: перший – легітимний, який іще називають балансовою політикою або вуалюванням фінансової звітності; другий – пов'язаний із порушенням чинного законодавства та зводиться до нелегітимних бухгалтерських маніпуляцій та фальсифікації даних звітності.

2. У ринковій економіці професія бухгалтера набула громадського значення. При організації на підприємстві роботи, пов'язаної з процедурами формування і представлення фінансової звітності, необхідно приділяти увагу такому важливому питанню як використання професійного судження. Це, у

свою чергу, вимагає формування у бухгалтера нового світогляду, докорінної перебудови його мислення.

3. При організації бухгалтерського обліку на підприємстві значна частина часу, як правило, приділяється технічних питанням обліку та оподаткування, і практично залишаються осторонь актуальні проблеми професійного рівня бухгалтерів та їх освітнього розвитку в процесі діяльності. Виходом із такої ситуації є організація перманентної освіти бухгалтерів, що має бути організована на рівні підприємства та держави в цілому.

РОЗДІЛ 6. ПРОБЛЕМИ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ ВИКЛАДАННЯ ДИСЦИПЛІНИ «ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА»

6.1. Облікова політика підприємства як облікова дисципліна

Поняття «облікова політика» законодавчо закріплене Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», та включає у себе сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Таким чином, облікову політику закріплено важливим інструментом формування фінансової звітності та обов'язковим елементом фінансового обліку, а розробку та контроль за виконанням розпорядчого документу про облікову політику включено до обов'язків головного бухгалтера.

На вимогу часу та з метою формування практичних навичок студентів щодо складання розпорядчого документу про облікову політику у ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі» (на той час Полтавський університет споживчої кооперації України) у навчальний процес була введена дисципліна «Облікова політика підприємства» (2004 р.). Викладання дисципліни на той час ускладнювалося наступними причинами:

- неузгодженістю понятійного апарату;
- постійними змінами чинного законодавства;
- відсутністю Методичних рекомендацій, Інструкцій, Листів та інших офіційних роз'яснювальних матеріалів;
- відсутністю наукових розробок з даної проблематики;
- відсутність досвіду у бухгалтерів-практиків щодо складання Розпорядчого документу про облікову політику.

Суттєвою допомогою на той час при розробці дисципліни «Облікова політика підприємства» стали:

- введення в дію Листа Міністерства фінансів України «Про облікову політику» (2005 р.);
- наукові розробки:
дисертації:

1) Міщенко С.М. Облікова політика в системі управління банком: дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Світлана Миколаївна Міщенко; Нац. аграр. ун-т. – К., 2004. – 206 с.;

2) Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: дис. ... кандидата екон. наук : 08.06.04 / Барановська Тетяна Василівна. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 278 с.;
монографії:

3) Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: монографія / М.С. Пушкар. – К.: Карт-бланш, 2004. – 141 с.;

4) Житний П.Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація: монографія / П.Є. Житний. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2007. – 352 с.

5) Клевець В.Б. Облікова політика підприємств за стандартами: монографія / В.Б. Клевець. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 313 с.

На сьогодні ці питання не втрачають своєї актуальності, про що свідчить той факт, що більшість вчених, які розробляли дану проблематику продовжують над нею працювати. Зокрема, М.С. Пушкарем та М.Т. Щирбою у 2010 році було оприлюднено результати проведених досліджень у монографії «Теорія і практика формування облікової політики». Обліковій політиці в системі управлінського обліку присвячена одноосібна монографія М.Т. Щирби [292, с. 35]. Крім названих вчених, дослідженням проблем облікової політики присвятили свої праці іще більше двох десятків науковців. Про актуальність облікової політики свідчить той факт, що в останні роки у багатьох авторефератах на дисертаційні роботи одним із пунктів наукової новизни є удосконалення конкретного аспекту облікової політики відповідно до теми дослідження (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Розкриття проблем формування та застосування облікової політики підприємства у дисертаційних роботах (2011-2013 рр.)

Автор, тема дисертації, рік	Елемент наукової новизни
Белоусов М.О. Бухгалтерський облік і контроль руху статутного капіталу, 2011 р. [12]	Удосконалено елементи облікової політики щодо руху статутного капіталу в частині методичної складової, що сприяє розширенню обліково-аналітичного забезпечення управління структурою власного капіталу підприємства
Кузьменко Г.І. Обліково-інформаційне забезпечення оцінки податкового потенціалу суб'єктів господарювання, 2012 р. [122]	Набули подальшого розвитку трактування сутності економічної категорії «облікова політика», яке, на відміну від існуючих визначень, доповнено сукупністю принципів, методів (способів), процедур організації та ведення бухгалтерського і податкового обліку, орієнтованих на складання та подання фінансової і податкової звітності, забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності, а також такою складовою, як «податкова облікова політика», для якої розроблено алгоритм та обґрунтовані принципи формування її моделі як

	інструменту оптимізації оподаткування суб'єктів господарювання, що забезпечує комплексний підхід до функціонування системи обліку та процесу його ведення, дозволяє удосконалити формування внутрішньої документації суб'єкта господарювання в сфері організації обліку та забезпечити оптимізацію податкових платежів
Лебедик Г.В. Облік і аналіз операцій з оренди основних засобів, 2012 р. [130]	Набули подальшого розвитку положення організації обліку стосовно елементів облікової політики та визначені позиції, які підлягають відображенню в наказі про облікову політику у суб'єктів орендних відносин, що дозволить на практиці належно організувати обліковий процес орендних операцій
Сливка Я.В. Бухгалтерський облік і аналіз операцій за розрахунками з покупцями та замовниками, 2012 р. [247]	Удосконалено облікову політику підприємства в частині обґрунтування параметрів організаційної, методичної та технічної складових щодо операцій за розрахунками з покупцями та замовниками, що сприяє побудові єдиної системи обліково-аналітичного забезпечення розрахунків з покупцями та замовниками
Щирба І.М. Облік оплати праці та аудит її ефективності, 2012 р. [291]	Набула подальшого розвитку класифікація факторів впливу на формування облікової політики підприємства щодо оплати праці (за сферою охоплення системи обліку – загальні та спеціальні, за відношенням до суб'єкта господарювання – зовнішні й внутрішні), які відображені у факторній інформаційній моделі облікової політики щодо витрат на оплату праці, що дасть можливість детальніше розкрити інформацію про елементи цього об'єкта
Юрчик В.І. Облікова політика підприємств малого бізнесу і оптимізація оподаткування, 2012 р. [297]	Удосконалено теоретичне обґрунтування порядку розробки облікової політики в частині податкової оптимізації на основі функціональної залежності з використанням показників матеріаломісткості та рентабельності з урахуванням виду економічної діяльності підприємства для оцінки

	ефективності застосування обраної системи оподаткування. Дістало подальший розвиток теоретичне обґрунтування взаємодії елементів облікової політики з методами та принципами бухгалтерського обліку, що дозволяє на основі облікової інформації достовірно визначити вплив способу ведення бухгалтерського обліку на фінансовий результат діяльності підприємства
Ясишена В.В. Грошові потоки підприємств швейної промисловості: облік, аналіз і аудит, 2011 р. [299]	Набули подальшого розвитку положення до Наказу про облікову політику підприємства щодо розкриття критеріїв віднесення фінансових інвестицій до еквівалентів грошових коштів; порядку перерахунку грошових коштів в іноземній валюті; введення аналітичних рахунків до робочого плану і відомостей перерахунку іноземної валюти до курсу гривні; порядку складання Звіту про рух грошових коштів непрямым методом у системі управлінського обліку для великих та середніх підприємств і скороченої форми звіту прямим методом для малих підприємств

Вагомі напрацювання із даної тематики, поки ще не вирішили усіх проблем, що постали перед вченими ще у 2004 році. Найголовнішою серед перелічених проблем, на нашу думку, є неузгодженість понятійного апарату, що зумовлює значні труднощі під час викладання дисципліни «Облікова політика підприємства».

У процесі викладання дисципліни «Облікова політика підприємства» часто повторюється матеріал інших дисциплін та не звертаються питання, що відносяться до власне облікової політики підприємства. Крім того, на даний час, дисципліна є вибірковою і у різних навчальних закладах вивчається поряд із іншими дисциплінами перелік яких є неоднаковим. Формуючи навчальну програму дисципліни, провідний викладач виходить із переліку та змісту інших дисциплін, що вивчалися або будуть вивчатися студентом, тому структури дисциплін, і як наслідок, навчально-методичні посібники різних вищих навчальних закладів, значно відрізняються між собою.

Розглянемо структуру навчально-методичних матеріалів, що пропонуються студентам для вивчення дисципліни «Облікова політика підприємства». В узагальненому вигляді структуру підручників та

навчальних посібників, що пропонуються студентам при вивченні дисципліни «Облікова політика підприємства» представлено у табл. 6.2.

Таблиця 6.2

Структура навчальних посібників та конспектів лекцій, що пропонуються студентам при вивченні дисципліни «Облікова політика підприємства»

Назва навчального посібника (конспекту лекцій), автори, рік видання	Назви розділів та підрозділів
Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г. - К.: ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. - 326 с.	Розділ 1. Вимоги до облікової політики підприємства Розділ 2. Організаційно-технічна складова облікової політики Розділ 3. Методичні складові облікової політики щодо окремих об'єктів обліку Розділ 4. Основи побудови системи управлінського обліку на підприємстві Розділ 5. Особливості облікової політики державних підприємств
Журавель Г.П. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: навч. посіб. /Г.П. Журавель, В.Б. Клевець, П.Я. Хомин; за ред. П.Я. Хомина. – К.: Професіонал, 2009.– 320 с.	Розділ 1. Облікова політика підприємства в контексті теорії бухгалтерського обліку Розділ 2. Методика облікової політики Підрозділ 2.1. Методичні вказівки до вивчення теми 1 «Необхідність і сутність облікової політики за нормативно-правовими актами» Підрозділ 2.2. Методичні вказівки до вивчення теми 2 «Суб'єкти і нормативно-правові акти регулювання облікової політики» Підрозділ 2.3. Методичні вказівки до вивчення теми 3 «Методологія облікової політики підприємства» Підрозділ 2.4. Методичні вказівки до вивчення теми 4 «Методика формування облікової політики підприємства» Підрозділ 2.5. Методичні вказівки до вивчення теми 5 «Нормативно-правова база облікової політики щодо застосування Плану рахунків» Підрозділ 2.6. Методичні вказівки до вивчення теми 6 «Формування витрат виробництва та калькуляція собівартості продукції» Підрозділ 2.7. Методичні вказівки до вивчення теми 7 «Методологія і методика податкового обліку за обліковою політикою підприємства» Підрозділ 2.8. Методичні вказівки до вивчення теми 8 «Облікова політика підприємства стосовно необоротних активів» Підрозділ 2.9. Методичні вказівки до вивчення

	теми 9 «Облікова політика підприємства стосовно виробничих запасів» Підрозділ 2.10. Методичні вказівки до вивчення теми 10 «Структура бухгалтерії та документооборот за обліковою політикою підприємства» Підрозділ 2.11. Методичні вказівки до вивчення теми 11 «Облікова політики щодо узагальнення даних складання звітності» Підрозділ 2.12. Методичні вказівки до вивчення теми 12 «Формалізація облікової політики підприємства»
Облікова політика: навч. посіб. / В.М. Савченко, О.В. Пальчук, Л.В. Саловська та ін.; за ред. Г.М. Давидова. — К.:Знання, 2010. — 479 с.	Розділ 1. Нормативно-методологічні засада та особливості формування облікової політики підприємств різних організаційно-правових форм господарювання 1.1. Облікова політика як інструмент фінансової звітності 1.2. Облікова політика як інструмент управління бухгалтерським обліком 1.3. Особливості формування облікової політики підприємств малого бізнесу (суб'єктів малого підприємництва) 1.4. Організаційні особливості формування облікової політики у корпораціях Розділ 2. Методичні аспекти формування облікової політики за окремими об'єктами обліку та видами економічної діяльності 2.1. Методичні підходи до обґрунтування облікової політики з обліку витрат та формування собівартості 2.2. Формування облікової політики основних засобів 2.3. Формування облікової політики в частині незавершеного виробництва 2.4. Галузевий аспект формування облікової політики на прикладі ресторанного господарства 2.5. Податковий аспект облікової політики Розділ 3. Організаційні та управлінські аспекти формування облікової політики 3.1. Облікова політика як елемент організації функціонування обліково-економічної служби суб'єкта господарювання 3.2. Облікова політика як складова системи управління 3.3. Використання попроцесного підходу до формування облікової політики на прикладі цукробурякового виробництва

	3.4. Облікова політика як інструмент управління витратами маркетингово-збутової діяльності
Бойко Л.Г. Конспект лекцій для самостійного вивчення дисципліни «Облікова політика підприємства» (для студентів 3-курсу заочної форми навчання освітньо-кваліфікаційного рівня бакалавр, галузі знань 0305 «Економіка і підприємництво», напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит») / Л.Г. Бойко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. - Х.: ХНАМГ, 2010. - 178 с.	Змістовий модуль 1.1. Необхідність і сутність облікової політики підприємства за нормативно-правовими актами Тема 1. Суб'єкти й нормативно-правові акти регулювання облікової політики Тема 2. Методологія облікової політики підприємства Тема 3. Методика формування облікової політики підприємства Тема 4. Нормативно-правова база облікової політики підприємства щодо застосування Плану рахунків Змістовий модуль 1.2. Характеристика методів бухгалтерського обліку, які використовують в обліковій політиці підприємства Тема 5. Формування витрат виробництва і калькуляція собівартості продукції за обліковою політикою підприємства Тема 6. Методологія і методика податкового обліку за обліковою політикою підприємства Тема 7. Облікова політика підприємства стосовно необоротних активів Тема 8. Облікова політика підприємства щодо оборотних активів Змістовий модуль 1.3. Документообіг та практичні аспекти формування облікової політики підприємств Тема 9. Структура бухгалтерії та документообігу за обліковою політикою підприємства Тема 10. Облікова політика підприємства щодо узагальнення даних для складання звітності Тема 11. Формалізація облікової політики підприємства
Карпушенко М.Ю. Конспект лекцій з дисципліни «Облікова політика підприємства». – Х.: ХНАМГ, 2011. – 55 с.	Модуль 1. Нормативно-методологічні основи та особливості формування облікової політики Тема 1. Основи та правове регулювання облікової політики Тема 2. Порядок формування облікової політики Модуль 2. Методичні аспекти формування облікової політики за окремими об'єктами обліку Тема 3. Методичні засади формування розділу облікової політики, що встановлює організаційні заходи Тема 4. Розробка облікової політики стосовно активів

Представлені змісти навчальних посібників та текстів лекцій дозволяють зробити наступні висновки:

- до облікової політики підприємства включаються її методичний, організаційний, організаційно-технічний, методологічний аспекти;
- розглядаючи методичний аспект формування облікової політики, автори висвітлюють не всі об'єкти облікової політики, що передбачені чинним законодавством;
- окремими авторами розкриваються елементи облікової політики щодо податкового та управлінського обліку;
- формування облікової політики на підприємствах різних форм власності, організаційно-правових форм та галузей має свої особливості.

Аналізуючи зазначені у табл. 6.1. навчальні посібники та конспекти лекцій варто відмітити, що кожен авторський колектив висвітлює проблеми формування облікової політики у «власному ключі» та акцентує увагу на найбільш важливих на думку авторів проблемам, проте, на нашу думку, спільними рисами представлених праць є надмірна «затеоретизованість» та взаємопроникнення у інші суміжні облікові дисципліни; неповнота викладу матеріалу. Перша проблема, пов'язана із неузгодженістю вимог чинного законодавства щодо формування та використання облікової політики підприємства, невизначеністю її місця та меж у системі обліку на підприємстві, друга - із неповним розкриттям усіх можливих елементів облікової політики, що можуть бути використані підприємством. Такий підхід авторів навчальних посібників та конспектів лекцій, на нашу думку, призводить до вибіркового сприйняття студентами елементів облікової політики підприємства та дещо знижує практичну спрямованість дисципліни.

Методичне забезпечення «Облікова політика підприємства» у ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі» складається і Навчально-методичного комплексу дисципліни (НМКД), структура якого представлена у додатку Д. На початок нового навчального року провідний викладач дисципліни готує усі представлені у Листі структури НМКД елементи та подає на розгляд завідувачу кафедрою та іншим посадовим особам, перелік яких передбачений вимогами вищого навчального закладу.

Оскільки дисципліна «Облікова політика підприємства» у ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі» є вибірковою, основою для її викладання і, відповідно, розробки методичного забезпечення є Навчальна програма (додаток Е).

Навчальною програмою дисципліни визначаються її мета та завдання, а також результати, що повинні бути отримані студентом після її вивчення.

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

Завдання дисципліни «Облікова політика підприємства» 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.

Після вивчення дисципліни «Облікова політика підприємства» студент повинен:

- знати: зміст нормативних документів, що регламентують правові засади формування облікової політики підприємства; галузеві особливості різних підприємств та ступінь їх впливу на формування облікової політики; принципи і фактори, що впливають на формування облікової політики підприємства; основні методичні та організаційні елементи облікової політики; зміст, недоліки та переваги альтернативних методів оцінки та обліку окремих видів активів, зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів; умови та способи внесення змін в облікову політику підприємства;

- уміти: вільно застосовувати набуті теоретичні знання для формування облікової політики підприємства; складати наказ про облікову політику підприємства; обґрунтовувати економічну доцільність та оптимальність обраного варіанту обліку і прогнозувати наслідки прийнятого рішення; оцінювати вплив облікової політики на показники фінансової звітності підприємства та комплексний аналіз його фінансового стану.

Враховуючи, що основним завданням дисципліни є навчити студента складати розпорядчий документ про облікову політику, структура дисципліни «Облікова політика підприємства» передбачає вивчення її методичного та організаційного аспектів, оскільки більшість розпорядчих документів про облікову політику, що використовуються у практичній діяльності включають обидва зазначені аспекти.

Зміст представленого документа розроблено із урахуванням місця дисципліни «Облікова політика підприємства» у системі інших дисциплін, що викладаються студентам спеціальності «Облік і аудит».

6.2. Дисципліна «Облікова політика підприємства» у системі інших фахових дисциплін при підготовці фахівців зі спеціальності «Облік і аудит»

Дисципліна «Облікова політика підприємства» є важливою складовою загальної системи ґрунтовної підготовки спеціалістів і магістрів з обліку та аудиту. Дисципліна вивчається студентами спеціальності «Облік і аудит» з повним терміном навчання у 9 семестрі.

Для вивчення дисципліни «Облікова політика підприємства» студентами денної форми навчання навчальними планами передбачено:

— для спеціалістів: 90 годину, в тому числі 16 годин лекцій, 14 годин практичних занять, 14 годин індивідуальної та 46 годин самостійної роботи студентів;

— для магістрів: 72 години, в тому числі 16 годин лекцій, 14 годин практичних занять, 14 годин індивідуальних занять та 28 годин самостійної роботи студентів.

Дисципліна «Облікова політика підприємства» базується на знаннях студентів, набутих під час попереднього вивчення спеціальних та професійно-орієнтованих дисциплін:

- «Бухгалтерський облік»;
- «Фінансовий облік I»;
- «Фінансовий облік II»;
- «Облік у банках»;
- «Облік у бюджетних установах»;
- «Управлінський облік»;
- «Аудит»;
- «Організація і методика економічного аналізу»;
- «Облік зовнішньоекономічної діяльності»;
- «Облік у сфері торговельного бізнесу»;
- «Інформаційні системи та технології обліку».

Присутній тісний взаємозв'язок із дисциплінами, що викладаються паралельно із дисципліною «Облікова політика підприємства» у 9 семестрі та після її вивчення – у 10 навчальному семестрі, зокрема такими:

- «Організація бухгалтерського обліку»;
- «Управлінські інформаційні системи в аналізі і аудиті»;
- «Звітність підприємств»;
- «Фінансовий аналіз»;
- «Моделі і методи прийняття рішень в аналізі і аудиті»;
- «Облік за міжнародними стандартами».

Взаємозв'язок фахових дисциплін, що викладаються для студентів напряму підготовки «Облік і аудит» з дисципліною «Облікова політика підприємства» відображено у табл. 6.3.

Таблиця 6.3

**Взаємозв'язок фахових дисциплін, що викладаються для студентів
напряму підготовки «Облік і аудит» з дисципліною «Облікова політика
підприємства»**

Дисципліна	Тема	Взаємозв'язок із дисципліною «Облікова політика підприємства»
Викладається у 3 та 4 семестрах ²		

² Номери семестрів вказані для студентів денної форми з повним терміном навчання

Бухгалтерський облік	Бухгалтерський облік, його сутність і основи організації	Облікова політика підприємства визначається як елемент організації обліку на підприємстві
	План рахунків бухгалтерського обліку	Вивчаються особливості складання Робочого плану рахунків на підприємстві
<i>Викладаються у 5 та 6 семестрах</i>		
Фінансовий облік I	Основи побудови фінансового обліку	Студенти знайомляться із призначенням, змістом та порядком складання розпорядчого документу про облікову політику підприємства
	Облік грошових коштів	Вивчаються елементи облікової політики підприємства щодо конкретних об'єктів обліку
	Облік дебіторської заборгованості	
	Облік основних засобів	
	Облік нематеріальних активів	
	Облік виробничих запасів	
	Облік довгострокових фінансових інвестицій	
	Облік сировини і матеріалів	
	Облік палива та готової продукції	
	Облік поточних фінансових інвестицій	
	Облік витрат виробництва	
	Облік витрат майбутніх періодів	
Фінансовий облік II	Облік короткострокових зобов'язань	Вивчаються елементи облікової політики підприємства щодо конкретних об'єктів обліку
	Облік довгострокових зобов'язань	
	Облік праці та її оплати	
	Облік розрахунків з бюджетом з податків та обов'язкових платежів	
	Облік доходів і витрат	
	Облік доходів майбутніх періодів	
	Облік фінансових результатів діяльності підприємства	
	Облік власного капіталу	

	Облік неоплаченого капіталу	
	Облік доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства	
	Фінансова звітність підприємства	Вивчається склад фінансової звітності підприємства, у тому числі тих її елементів, що потребують розкриття
Викладаються у 7 та 8 семестрах		
Облік у банках	Загальні основи і принципи бухгалтерського обліку в банках	Студенти знайомляться із призначенням, змістом та порядком складання розпорядчого документу про облікову політику банку
	Облік капіталу	Вивчаються елементи облікової політики підприємства щодо конкретних об'єктів обліку
	Облік доходів і витрат	
	Облік касових операцій	
	Облік розрахункових операцій	
	Облік операцій з кредитування	
	Облік депозитних операцій	
	Облік операцій з цінними паперами	
	Облік операцій в іноземній валюті	
	Облік операцій з основними засобами	
	Облік операцій з нематеріальними активами	
	Облік операцій з лізингу	
Облік у бюджетних установах	Основи побудови бухгалтерського обліку в бюджетних установах	Студенти знайомляться із призначенням, змістом та порядком складання розпорядчого документу про облікову політику бюджетної установи
	Облік доходів і видатків	Вивчаються елементи облікової політики підприємства щодо конкретних об'єктів обліку
	Облік фінансово-розрахункових операцій	
	Облік розрахунків із заробітної плати, страхування і стипендій	
	Облік необоротних активів	
	Облік нематеріальних активів	

	Облік запасів	
	Облік виробничих витрат	
	Облік власного капіталу	
	Облік фондів	
	Облік результатів виконання кошторису	
Управлінський облік	Мета, зміст і організація управлінського обліку	Вивчаються способи регламентації управлінського обліку на підприємствах, у тому числі у розпорядчому документі про облікову політику підприємства
	Склад витрат виробництва	Розглядаються види калькуляції собівартості продукції, робіт послуг. Перелік та склад витрат, що відносяться до конкретних видів готової продукції, робіт, послуг. Способи накопичення та розподілу загальновиробничих витрат
	Класифікація і поведінка витрат	
	Методи обліку і калькулювання витрат	
	Облік і калькулювання за повними витратами	
	Облік і калькулювання за змінними витратами	
	Облік і калькулювання за нормативними витратами	
Аудит	Взаємозв'язок управлінського і фінансового обліку	Вивчаються способи взаємоузгодження облікової політики щодо витрат у фінансовому та управлінському обліку
	Методика аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання	Розпорядчий документ про облікову політику підприємство розглядається як одне із джерел аудиту
	Аудиторські докази та робочі документи аудитора	
	Аудит фінансової звітності	
Організація і методика економічного аналізу	Інформаційна база економічного аналізу	Розпорядчий документ про облікову політику підприємство розглядається як одне із джерел, що впливає на формування інформаційної бази аналізу
	Аналіз доходів і витрат підприємства	Аналіз здійснюється із врахуванням можливого впливу елементів облікової політики на оцінку доходів, витрат, активів та власного капіталу підприємства
	Аналіз активів підприємства	
	Аналіз власного капіталу	

	Організація і методика аналізу фінансових результатів підприємства	Розглядається вплив облікової політики на фінансові результати підприємства та оцінку його фінансового стану
	Організація і методика аналізу фінансового стану підприємства	
Облік зовнішньоекономічної діяльності	Облік операцій з експорту	Вивчаються елементи облікової політики підприємства щодо конкретних видів операцій
	Облік операцій з імпорту	
	Облік інвестиційних операцій	
	Облік валютно-фінансових операцій	
	Облік операцій на підприємствах з іноземними інвестиціями	
Облік у сфері торговельного бізнесу	Порядок визнання та оцінки товарів на оптових торговельних підприємствах	Вивчаються підходи до оцінки товарів на оптових торговельних підприємствах
	Звітність матеріально відповідальних осіб та аналітичний облік товарів на оптових торговельних підприємствах	Вивчаються особливості побудови аналітичного обліку запасів на оптових торговельних підприємствах
	Облік доходів, витрат і фінансових результатів від реалізації товарів на оптових підприємствах	Вивчаються способи обліку витрат та порядок визначення фінансових результатів на оптових торговельних підприємствах
	Порядок визнання та оцінки товарів на роздрібних торговельних підприємствах	Вивчаються підходи до оцінки товарів на роздрібних торговельних підприємствах
	Облік доходів, витрат і фінансових результатів від реалізації товарів на роздрібних торговельних підприємствах	Вивчаються способи обліку витрат та порядок визначення фінансових результатів на роздрібних торговельних підприємствах
Інформаційні системи та технології обліку	Інформаційна система «1С: Підприємство»	Розглядаються особливості формування облікової політики у процесі використання різних програмних продуктів, призначених для автоматизації облікових робіт
	Інформаційна система «Парус-Підприємство»	
	Корпоративна інформаційна система «Галактика»	
Викладаються у 9 та 10 семестрах		

Управлінські інформаційні системи в аналізі і аудиті	Інформаційна технологія розв'язування задач з фінансового обліку	Враховуються обрані підприємством елементи облікової політики при розв'язуванні задач із фінансового та управлінського обліку
	Інформаційна технологія розв'язування задач з управлінського обліку	
	Інформаційна технологія розв'язування аналітичних задач	Враховуються обрані підприємством елементи облікової політики, що впливають на інформаційну базу при проведенні аналізу
Звітність підприємств	Загальні вимоги до звітності	Розглядається значення облікової політики та її вплив на звітність підприємства
	Баланс підприємства	Враховуються обрані підприємством елементи облікової політики на інформацію, що відображається у звітності
	Звіт про фінансові результати	
	Звіт про рух грошових коштів	
	Звіт про власний капітал	
	Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах	Вивчається порядок змін облікової політики та облікових оцінок, їх вплив на показники звітності
	Зведена і консолідована фінансова звітність	Враховуються обрані підприємством елементи облікової політики на інформацію, що відображається у звітності
	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва	
Фінансовий аналіз	Загальна оцінка фінансового стану підприємства	Аналіз здійснюється із врахуванням можливого впливу елементів облікової політики на оцінку доходів, витрат, активів, зобв'язань та власного капіталу підприємства
	Аналіз фінансової стійкості	
	Аналіз платоспроможності та ліквідності	
	Аналіз грошових потоків	
	Аналіз кредитоспроможності підприємства	
	Аналіз ефективності використання капіталу	
	Аналіз ділової активності та інвестиційної привабливості	
Моделі і методи	Сутність, принципи і	Враховуються управлінські

прийняття рішень в аналізі і аудиті	вимоги до управлінських рішень	решення елементи облікової політики, що впливають на інформаційну базу при проведенні аналізу
	Методи і моделі аналізу інвестицій в основні фонди	
	Методи і моделі аналізу фінансових інвестицій	
	Моделі управління матеріальними запасами	
Облік за міжнародними стандартами	Фінансова звітність, її зміст та порядок складання	Вивчається склад фінансової звітності підприємства, у тому числі тих її елементів, що потребують розкриття
	Облік довгострокових активів	Вивчаються елементи облікової політики підприємства щодо конкретних об'єктів обліку
	Облік запасів	
	Облік власного капіталу та зобов'язань	
	Облік доходів, витрат і фінансових результатів	

Найтісніший взаємозв'язок матеріалу, що пропонується студентам під час вивчення дисципліни «Облікова політика підприємства» прослідковується із матеріалом дисципліни «Організація обліку» (додаток Ж), оскільки облікова політика підприємства є складовою організації обліку на підприємстві (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

Взаємозв'язок матеріалу дисципліни «Організація обліку» з матеріалом дисципліни «Облікова політика підприємства»

Дисципліна «Організація обліку», тема	Дисципліна «Облікова політика підприємства», тема	Взаємозв'язок матеріалу дисципліни «Організація обліку» з матеріалом дисципліни «Облікова політика підприємства»
Основи організації обліку	Суть і значення облікової політики	При вивченні змісту поняття «організація обліку» облікова політика включається як одна із її складових
Організація облікового процесу	Зміст, структура і порядок складання наказу про облікову політику підприємства	Розробка, складання та формування Наказу про облікову до однієї із структурних частин облікового процесу. Порядок розробки робочого плану рахунків на підприємстві є одним із етапів формування облікової політики підприємства
Організація забезпечення та розвитку обліку	Вплив облікової політики на показники фінансової звітності та	Оцінюючи ефективність обліку на підприємстві необхідно враховувати мету, що ставить перед собою

	оцінку фінансового стану підприємства	керівництво підприємством, здійснюючи господарську діяльність. Варто враховувати можливість впливу облікової політики на показники фінансової звітності
Організація обліку довгострокових активів	Порядок формування облікової політики щодо необоротних активів	Визначається перелік об'єктів облікової політики щодо необоротних активів
Організація обліку оборотних активів	Порядок формування облікової політики щодо оборотних активів	Визначається перелік об'єктів облікової політики щодо оборотних активів
Організація обліку витрат, доходів і результатів діяльності підприємства	Порядок формування облікової політики щодо доходів, витрат і фінансових результатів	Визначається перелік об'єктів облікової політики щодо доходів, витрат і фінансових результатів

За результатами дослідження встановлено, що дисципліни «Організація обліку» та «Облікова політика підприємства» мають тісний взаємозв'язок. Зокрема, шість із десяти тем дисципліни «Організація обліку» пов'язані із темами дисципліни «Облікова політика підприємства». Проте, зміст матеріалу, що розглядається у представлених темах кардинально відрізняється, що свідчить про обґрунтованість виділення «Облікової політики підприємства» як окремої навчальної дисципліни.

Для набуття практичних навичок з усіх тем передбачено розв'язання ситуаційних завдань на практичних заняттях, індивідуальних заняттях викладача зі студентами та в процесі самостійної роботи за методичним забезпеченням кафедри. Зокрема, у 2013 році викладачами кафедри підготовлено Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни «Облікова політика підприємства» студентами спеціальності 7.03050901, 8.0305901 «Облік і аудит» за кредитно-модульною системою організації навчального процесу (КМСОНП) ПУЕТ [124].

Структура посібника наступна:

- вступ;
- навчальна програма дисципліни;
- тематичний план дисципліни;
- навчальні матеріали за модулями у розрізі тем;
- карта самостійної роботи студента (СРС);
- порядок і критерії оцінювання знань;
- перелік питань для підготовки до поточного модульного контролю;
- термінологічний словник;
- інформаційні джерела.

Навчальні матеріали за модулями у розрізі тем включають:

- визначення того, що повинен знати та уміти студент після вивчення теми;
- перелік ключових термінів;
- методичні рекомендації до вивчення теми;
- перелік питань для підготовки;
- завдання для практичних занять;
- завдання для самостійної роботи;
- перелік тем рефератів для індивідуальної роботи;
- тести, для закріплення знань за темою;
- перелік інформаційних джерел, що потрібно опрацювати для вивчення теми.

Вивчаючи першу тему «Суть і значення облікової політики» студенти опрацьовують методичні рекомендації у розрізі наступних питань.

1. Суть облікової політики та її правове забезпечення.
2. Елементи облікової політики.
3. Порядок зміни облікової політики.
4. Значення та проблеми формування облікової політики.

Для закріплення знань за темою, використовуючи інформаційні джерела, необхідні для вивчення теми, готують відповіді на питання та вирішують завдання.

Для закріплення знань за темою «Суть і значення облікової політики» студенти вирішують три завдання.

Завдання 1

(для роботи на практичному занятті)

Визначити нормативно-правове забезпечення окремих елементів облікової політики, узагальнивши результати дослідження в таблиці.

Елементи облікової політики	Нормативно-правове забезпечення	Кількість альтернативних способів ведення обліку

Завдання 2

(для самостійної роботи)

Визначити, які з наведених способів є елементами облікової політики, а які елементами облікової оцінки; результати оформити в таблиці.

Способи оцінки або обліку окремих об'єктів	Виступають елементами облікової політики чи облікової оцінки?
Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	
Порядок оцінки запасів на дату балансу	
Порядок обліку відстрочених податкових активів	
Порядок визначення вартісної межі між основними засобами та	

малоцінними необоротними матеріальними активами	
Способи обліку товарних запасів	
Порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів	
Порядок закриття транзитних рахунків	
Порядок оцінки запасів на дату придбання	
Порядок визначення строку корисного використання необоротних активів	
Способи обліку транспортно-заготівельних витрат	
Порядок калькулювання собівартості продукції	
Порядок розподілу загальновиробничих витрат	
Способи обліку готової продукції	
Порядок формування первісної вартості активів	
Склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції, робіт, послуг	
Порядок визнання активів	
Методи нарахування резерву сумнівних боргів	
Методи оцінки вибуття запасів	
Способи обліку напівфабрикатів	
Методи нарахування амортизації необоротних активів	
Порядок визнання доходів	
Порядок визначення порогу суттєвості для проведення переоцінки основних засобів	
Класифікація основних засобів	

*Завдання 3
(для самостійної роботи)*

Визначити, які з наведених факторів мають вплив на формування облікової політики підприємства, результати оформити в таблиці.

Фактори	Впливають на формування облікової політики (так/ні)
Розмір статутного капіталу підприємства	
Ступінь державного регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності	
Рівень технічної оснащеності облікового процесу	
Рівень інформаційного забезпечення	
Стан законодавства	
Галузь і вид діяльності підприємства	
Наявність філій	
Реорганізація підприємства	
Кількість випущених акцій	
Рівень кваліфікації облікових працівників	
Організаційно – технологічні особливості діяльності підприємства	
Складність технологічного процесу	
Обсяги діяльності	

Виробнича структура підприємства	
Складність продукції	
Розгалуженість ринків збуту	
Рівень рентабельності	
Тривалість виробничого процесу	
Кількість працівників	
Форма власності підприємства	
Організаційна структура управління підприємством	
Рівень оподаткування підприємства	
Організаційно-правова форма підприємства	
Стратегія підприємницької діяльності	
Розміри підприємства	
Розвиток економіки в країні	
Рівень окупності витрат	
Ступінь економічної незалежності підприємства	

У межах індивідуальної роботи над темою «Суть і значення облікової політики», студентам запропонована тематика рефератів.

Теми рефератів:

1. Історія розвитку облікової політики та її сучасна концепція.
2. Суть і значення облікової політики в організації бухгалтерського обліку підприємства.
3. Проблеми нормативно-правового регулювання облікової політики в Україні.
4. Порівняльна характеристика облікових політик та облікових оцінок: міжнародний досвід.

Для закріплення знань за кожною темою пропонуються тести.

Вивчення дисципліни «Облікова політика підприємства» передбачається за кредитно-модульною системою, яка сприяє суттєвому підвищенню якості навчального процесу, посиленню мотивації студентів до навчання, забезпеченню об'єктивної оцінки їх знань.

З метою створення оптимальних умов для ефективної навчальної діяльності студентів навчальний матеріал дисципліни розподілено на два модулі:

Модуль 1. Облікова політика підприємства: методичний аспект;

Модуль 2. Облікова політика підприємства: організаційний аспект.

Кожний навчальний модуль логічно об'єднує декілька тем дисципліни за змістом, результатами і є складовою одного з основних оціночних блоків знань студентів.

Оцінка знань студентів здійснюється за 100-бальною шкалою, що складається з двох основних оціночних блоків:

перший оціночний блок – нарахування основних балів за результатами поточного і підсумкового контролю засвоєння теоретичних знань та набуття практичних навичок за модулями;

другий оціночний блок – нарахування додаткових балів за участь у науково-дослідній роботі та підготовці навчально-методичних розробок кафедри, а також за різноманітні види індивідуальної роботи.

Порядок нарахування основних балів з дисципліни «Облікова політика підприємства» здійснюється на підставі оцінки різних видів робіт (табл. 6.5).

Таблиця 6.5

Порядок нарахування основних балів з дисципліни «Облікова політика підприємства»

№ з/п	Види основних робіт	Змістові модулі		Разом балів
		1	2	
1.	Відвідування лекцій	10	6	16
2.	Відвідування практичних занять	4	3	7
3.	Робота на практичних заняттях	20	15	35
4.	Виконання завдань для самостійної роботи	8	4	12
5.	Виконання завдань для індивідуальної роботи студентів	4	2	6
6.	Поточний модульний контроль знань студентів	12	12	24
7.	Разом за семестр	58	43	100

Наприклад, після якісного виконання усіх видів робіт за темою 1 «Суть і значення облікової політики» студент може отримати максимальну кількість балів – 11 (табл. 6.6).

Таблиця 6.6

Система нарахування основних балів за видами навчальної роботи з дисципліни «Облікова політика підприємства» у розрізі тем

Назва змістового модуля, теми	Вид навчальної роботи	Бали
Модуль 1. Облікова політика підприємства: методичний аспект		
Тема 1. Суть і значення облікової політики	Відвідування лекцій	2
	Відвідування практичних занять	1
	Робота на практичних заняттях	5
	Виконання завдань для самостійної роботи	2
	Виконання завдань для індивідуальної роботи студентів	1
	Разом за темою 1	11
Тема 2. ...		
Модульна контрольна робота 1		12
Усього балів за модулем 1		58
Модуль 2. Облікова політика підприємства: організаційний аспект		
Тема 5. ...		
Модульна контрольна робота 2		12
Усього балів за модулем 2		42
Загальна кількість балів		100

Підсумкова оцінка знань студентів при вивченні дисципліни «Облікова політика підприємства» здійснюється у кінці семестру за 100-бальною шкалою.

Таким чином, дії викладача проходять в певній послідовності: викладення нового - закріплення нового матеріалу - проведення контролю засвоєння знань - оцінка засвоєння матеріалу. При такому виді навчання дії студентів зводяться до слухання, запам'ятовування, витворення вивченого. Таким чином ми бачимо, що такий вид навчання дає готові знання студентові і не дає можливість розвивати в ньому самостійність. І при такому виді навчання індивідуальний підхід до кожного студента зведено до мінімуму.

Щоб уникнути перелічених недоліків, що можуть виникнути при проведенні навчального процесу Робочою навчальною програмою з дисципліни «Облікова політика підприємства» передбачено інші види робіт, що виконуються студентом самостійно та мають професійну, наукову та творчу спрямованість. Зокрема, студенти можуть отримати додаткову кількість балів за участь у науково-дослідній та навчально-методичній роботі кафедри (табл. 6.6).

Таблиця 6.6

Порядок нарахування додаткових балів з дисципліни «Облікова політика підприємства»

№ з/п	Види робіт	Оцінка в балах
1	Критична оцінка розпорядчого документу про облікову політику	25
2	Участь у виконанні кафедральних науково-дослідних робіт	10
3	Участь у конкурсах, олімпіадах, роботі наукових студентських гуртків та конференцій	5
4	Підготовка матеріалів візуального супроводу за окремими темами дисципліни	5
5	Розробка тестів поточного та підсумкового контролю знань студентів	5

Виконання представлених завдань дає можливість завершити всі інші види навчання, що дає можливість удосконалити уміння, навички студентів, узагальнити та повторити пройдений матеріал, розширити інформацію, яку було подано на лекціях та розглянуто на практичних заняттях.

6.3. Інтерактивні технології навчання, що використовуються при викладанні дисципліни «Облікова політика підприємства»

Сьогодні відбулися зміни і в ідеології нормативної регламентації бухгалтерського обліку від централізованого регламентування методики, технології та процедури до регламентування принципів ведення обліку і

децентралізації вибору суб'єктом господарювання сукупності конкретних методів і форм ведення бухгалтерського обліку, які обираються, на основі загальноприйнятих правил та особливостей діяльності суб'єктів господарювання.

Зростаючі інформаційні потреби випереджають процеси соціальної та психологічної зрілості облікових працівників, їх здатність до ведення діалогу з контролюючими органами, культури комунікацій, активного самопізнання та самовираження. Менеджмент вимагає підготовки спеціалістів, які б вирізнялися швидкістю реакції, мобільністю, високим динамізмом та демократичністю в підходах до вирішення облікових завдань. У зв'язку з цим сьогодні потрібно змінювати характер і функції процесу навчання у вищих навчальних закладах.

На сучасному етапі розвитку ринкових відносин в Україні головним завданням вищої школи є підготовка кваліфікованих спеціалістів з високим рівнем фахових знань, вмінь та навичок, які вміють швидко адаптуватися у мінливому середовищі, бути здатними до розв'язання проблем та прийняття управлінських рішень.

Освіта повинна не тільки передати знання, сформувати уміння, але й розвинути здібності до самонавчання, підготувати майбутніх фахівців до самостійних дій. Для цього в освітньому процесі слід використовувати інтерактивні технології навчання, які забезпечать можливість студентам максимально проявити себе, розкрити свій потенціал, оцінити власні можливості під час вирішення проблемних виробничих ситуацій [243].

Сучасні умови господарювання ставлять нові вимоги перед підготовкою фахівців з бухгалтерського обліку. Вони зумовлюють трансформацію характеру праці облікових працівників від виконавчого до творчого.

Досягнення поставлених завдань забезпечується у випадку, коли викладачем вміло поєднуються пасивні (лекційні матеріали, аналіз контрольних робіт) та активні (консультації, робота з віртуальними підприємствами) методи, що дозволяють формалізувати отримані знання та зробити їх доступними для всіх учасників навчального процесу.

Інтенсифікація навчального процесу повинна забезпечувати максимальну участь студента у ньому, що досягається шляхом застосування великої кількості інтерактивних підходів, зокрема:

- інтерактивні лекції;
- практичні заняття та семінари, що проводяться за принципом «круглого столу»;
- ділові та рольові ігри;
- індивідуальні та групові коротко- та довготермінові навчальні проекти за дисципліною;
- проведення майстер-класів практичними працівниками;
- робота із практичним матеріалом.

Взагалі інтерактивні технології навчання - це спеціальна форма організації пізнавальної діяльності, яка має конкретну, передбачувану мету - створити комфортні умови навчання, за яких кожен відчуває свою успішність, інтелектуальну спроможність [37, с. 519]. Основою інтеракції є принцип багатосторонньої комунікації, яка характеризується відсутністю полярності та мінімальною сконцентрованістю на точці зору викладача.

Одним із методів інтерактивного навчання з дисципліни «Облікова політика підприємства», що використовується для студентів облікових спеціальностей ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі» є підготовка Критичної оцінки розпорядчого документу з облікової політики підприємства.

Даний вид роботи виконується студентом самостійно на підставі Розпорядчого документу про облікову політику реального підприємства, бажано того, на якому студент проходив практику, на матеріалах якого виконував курсові роботи, працює над дипломною роботою. Завдання подається на перевірку викладачеві у вигляді Доповідної записки. Основні положення, отримані у результаті виконання завдання, оформлюються у скороченому вигляді та захищаються перед колегами усно.

Доповідна записка до Критичної оцінки розпорядчого документу з облікової політики підприємства має наступну структуру: титульний аркуш, зміст, вступ, розділ 1. «Позитивні сторони Розпорядчого документу з облікової політики підприємства», розділ 2. «Негативні сторони Розпорядчого документу з облікової політики підприємства», розділ 3. «Напрями удосконалення Розпорядчого документу з облікової політики підприємства», список використаних джерел, додатки (додаток К).

Додатками до Доповідної записки є: Розпорядчий документ про облікову політику підприємства; таблиця «Позитивні та негативні сторони Розпорядчого документу з облікової політики підприємства»; Розпорядчий документ про облікову політику підприємства (проект) – розпорядчий документ про облікову політику підприємства, який було удосконалено студентом на підставі проведеного дослідження; додатки до Розпорядчого документу про облікову політику підприємства розроблені студентом (графік документообороту, робочий план рахунків і т.д.).

Виконання даного завдання дозволяє досягти наступних результатів:

- систематизація та закріплення теоретичних знань студентів, отриманих при вивченні дисципліни «Облікова політика підприємства»;
- робота із нормативно-правовими актами, з метою визначення відповідності змісту діючого на підприємстві Розпорядчого документу про облікову політику чинному законодавству;
- отримання навичок розробки та складання Розпорядчого документу про облікову політику підприємства, що входить у професійні обов'язки головного бухгалтера;

– забезпечення міжпредметних зв'язків із іншими обліковими дисциплінами;

– використання зазначених матеріалів при написанні дипломної роботи, зокрема, у частині впровадження результатів дослідження у практичну діяльність підприємства.

Крім того, студент отримує іще одну нагоду продемонструвати свої ораторські здібності та вміння захищати результати, отримані у результаті дослідження. Після завершення доповіді між студентами виникає дискусія, оскільки часто точка зору студента на проблему є неоднозначною та потребує додаткових пояснень, уточнень, доповнень. Дискусію щодо визначених студентом позитивних та негативних сторін розпорядчого документу про облікову політику викладач намагається спрямовувати так, щоб давати студентам можливість самостійно приймати рішення, аналізувати власні ідеї й підходи, будувати свої дії відповідно до власних рішень. Одним з варіантів переходу від доповіді студента до дискусії є «еволюційна» дискусія, яка виникає сама собою та є досить природно, іноді дискусія починається після додаткових питань, що задає доповідачу викладач.

Виконання зазначеного завдання дозволяє використати декілька інтерактивних методів навчання, що низку переваг:

– розпорядчі документи про облікову політику є реальними та характеризують діяльність функціонуючих підприємств, що максимально наближено до умов сучасного суспільного життя;

– забезпечується комплексне формування знань, умінь, навичок;

– студенти одержують досвід, іноді роблять помилки і виправляють їх за допомогою викладача;

– розвивається творче, самостійне мислення кожного студента та вміння вести дискусію.

Таким чином, використання інтерактивних методів навчання при викладанні облікових дисциплін забезпечує можливість отримання якісної професійної підготовки та сприяє розвитку творчого та інтелектуального потенціалу особистості. Досвід переконує, що під час застосування інтерактивних методів навчання в процесі викладання облікових дисциплін підвищується активність студентів; зростає роль талановитих і обдарованих особистостей; формується вміння викладача і студентів здійснювати співпрацю; реалізується стиль викладача в забезпеченні керованої самостійності студентів; моделюються різноманітні виробничі ситуації; будуються конструктивні відносини в групі [243].

Висновки до шостого розділу

1. Дисципліна «Облікова політика підприємства» процес була введена у навчальний у ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі» (на той час Полтавський університет споживчої кооперації України)

2004 р. Викладання дисципліни на той час ускладнювалося наступними причинами: неузгодженістю понятійного апарату; постійними змінами чинного законодавства; відсутністю Методичних рекомендацій, Інструкцій, Листів та інших офіційних роз'яснювальних матеріалів; відсутністю наукових розробок з даної проблематики; відсутність досвіду у бухгалтерів-практиків щодо складання розпорядчого документу про облікову політику.

2. Вагомі напрацювання із даної тематики, поки ще не вирішили усіх проблем, що постали перед вченими ще у 2004 році. Найголовнішою серед перелічених проблем, на нашу думку, є неузгодженість понятійного апарату, що зумовлює значні труднощі під час викладання дисципліни «Облікова політика підприємства».

3. Аналізуючи зміст навчальних посібників та конспектів лекцій з дисципліни «Облікова політика підприємства», дозволив їх виявити спільні риси: 1) надмірна, як на нашу думку, «затеоретизованість» матеріалу та взаємопроникнення у інші суміжні облікові дисципліни; 2) неповнота розгляду елементів облікової політики. Перша проблема, пов'язана із неузгодженістю вимог чинного законодавства щодо формування та використання облікової політики підприємства, невизначеністю її місця та меж у системі обліку на підприємстві, друга - із неповним розкриттям усіх можливих елементів облікової політики, що можуть бути використані підприємством.

4. Вирішення зазначених проблем можливе, на нашу думку, за рахунок: 1) визначення місця дисципліни «Облікова політика підприємства» у системі інших облікових дисциплін та узгодження матеріалу, що пропонується для вивчення студентам; 2) акцентування уваги студентів на існуванні елементів облікової політики щодо усіх об'єктів обліку (активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів).

5. Викладання дисципліни «Облікова політика підприємства» у ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі» здійснюється на підставі методичного забезпечення, що готується провідним викладачем дисципліни. Його основною складовою, що безпосередньо використовується і викладачем і студентами під час навчального процесу є Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни «Облікова політика підприємства» студентами спеціальності 7.03050901, 8.0305901 «Облік і аудит» за кредитно-модульною системою організації навчального процесу.

6. Під час вивчення дисципліни «Облікова політика підприємства» застосовуються традиційні та новітні методи навчання. При підготовці та захисті Доповідної записки до критичної оцінки розпорядчого документу про облікову політику підприємства, одного із видів робіт, що виконується студентами під час вивчення дисципліни, використовуються декілька інтерактивних методів навчання: робота із практичним матеріалом, індивідуальна робота із нормативними документами; робота із практичними

працівниками; складання та презентація власної розробки - проекту розпорядчого документу про облікову політику підприємства; публічний виступ; наукова дискусія.

Висновки

1. Поява поняття «облікова політика» у бухгалтерському обліку пострадянських країн і його офіційне закріплення, пов'язана з процесами реформування бухгалтерського обліку відповідно до ринкових відносин шляхом гармонізації його з міжнародними стандартами. Причини виникнення та розвитку облікової політики у вітчизняному обліку пов'язані з: розширенням видів діяльності та організаційно-правових форм ведення бізнесу в умовах ринкової економіки; переходом України на національні стандарти бухгалтерського обліку, що мають у своїй основі міжнародні розробки у цій галузі; наданням в законодавчих актах альтернативних варіантів організації та ведення бухгалтерського обліку; зміною ролі бухгалтера в господарському житті підприємства від простого реєстратора господарських операцій до активного її учасника.

2. Облікова політика підприємства є тим важливим інструментом, завдяки якому існує можливість розумного поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку. Формування та застосування облікової політики відбувається на п'яти рівнях, до яких відносяться: міжнародна облікова політика, міждержавна облікова політика, державна облікова політика, галузева облікова політика, облікова політика підприємства. Кожен рівень облікової політики передбачає наявність нормативно-правового забезпечення, спрямованого на регламентацію різних аспектів облікової політики.

3. Удосконалення нормативно-правового забезпечення облікової політики в Україні передбачає внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» - у частині визначення поняття «облікова політика» та до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, шляхом доповнення елементів облікової політики підприємства, що передбачені Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, проте не увійшли до змісту Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства. Також необхідно гармонізувати національне законодавство, що регламентує особливості формування та застосування облікової політики для господарюючих суб'єктів, оскільки окремі положення методичних рекомендацій (інструкцій, вказівок, листів, наказів) галузевих міністерств і відомств суперечать вимогам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

4. Поняття «облікова політика» має бути переглянуто на законодавчому рівні та повинно включати наступні аспекти: визначати необхідність використання облікової політики не лише при складанні та поданні фінансової звітності, а й при веденні бухгалтерського обліку; містити складові облікової політики, що встановлені (або мають бути встановлені) чинним законодавством; враховувати направленість облікової політики на

задоволення інформаційних потреб не тільки зовнішніх користувачів, а й внутрішніх, тобто обґрунтовувати управлінський характер облікової політики.

5. За сучасних умов господарювання облікова політика покликана виконувати не лише функції обліку та формування звітності, а й забезпечувати інші функції управління – планування, організації, координації, мотивації та контролю. Ефективне управління потребує надійного інформаційного забезпечення, інструментом формування якого у сучасних умовах виступає облікова політика підприємства. У результаті дослідження встановлено, що формування інформаційної системи на підприємстві повинно враховувати всі аспекти його фінансово-господарської діяльності і забезпечувати оптимізацію взаємозв'язків і залежності між всіма основними функціями управління. Функції управління та управлінські рішення, що приймаються у процесі господарської діяльності націлені на конкретні специфічні економічні об'єкти та сфери діяльності.

6. Питання змісту та структури розпорядчого документу про облікову політику підприємства вирішується на підприємстві під впливом багатьох чинників, а правильність їх використання перевіряється часом і результатом діяльності. Розроблені варіанти структури розпорядчого документу про облікову політику надають можливість раціонально викласти обрані підприємством альтернативні варіанти обліку активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів та витрат, що полегшує якість облікової політики підприємства та підвищує зручність користування зазначеним документом.

7. Формування облікової політики підприємства, вибір комплексу елементів облікової політики щодо конкретних об'єктів обліку та звітності, підпорядковане стратегічній меті підприємства. Найпоширенішими, з точки зору формування облікової політики підприємства, є два типи стратегії підприємства: 1) управління з метою максимізації прибутку; 2) вартісно-орієнтоване управління. У прагненні дотримання стратегії максимізації прибутку обираються такі елементи облікової політики, що забезпечать мінімальні витрати та максимальні доходи підприємства. Вартісно-орієнтоване управління обирається тоді, коли за мету ставиться «зменшення» вартості підприємства.

8. У ринковій економіці професія бухгалтера набула громадського значення. При організації на підприємстві роботи, пов'язаної з процедурами формування і представлення фінансової звітності, необхідно приділяти увагу такому важливому питанню як використання професійного судження. Це, у свою чергу, вимагає формування у бухгалтера нового світогляду, докорінної перебудови його мислення.

9. При організації бухгалтерського обліку на підприємстві значна частина часу, як правило, приділяється технічних питанням обліку та оподаткування, і практично залишаються осторонь актуальні проблеми професійного рівня бухгалтерів та їх освітнього розвитку у процесі діяльності. Виходом із такої

ситуації є організація перманентної освіти бухгалтерів, що має бути організована на рівні підприємства та держави в цілому.

10. «Облікова політика підприємства» як навчальна дисципліна повинна забезпечити: вивчення особливостей формування облікової політики підприємств різних галузей відповідно до обраної стратегії; набуття практичних навичок щодо застосування альтернативних способів і прийомів обліку окремих видів активів, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів, здійснення їх критичної оцінки; набуття практичних навичок щодо складання розпорядчого документу про облікову політику підприємства; розуміння впливу змісту розпорядчого документу про облікову політику на організацію обліку та контролю на підприємстві.

Додатки

Додаток А

Лист від 21.12.05 №31-34000-10-5/27793 Міністерства фінансів України про облікову політику

21.12.05 № 31-34000-10-5/27793

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади України

Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська і Севастопольська міські державні адміністрації

Про облікову політику

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика визначається як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Питання встановлення облікової політики належать до компетенції власника (власників) підприємства, органу, уповноваженому управляти державним майном, органу, уповноваженому управляти корпоративними правами держави.

Повноваження власника (власників) підприємства встановлювати облікову політику реалізується через визначення у розпорядчому документі переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш ніж один їх варіант. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документу включати не доцільно, як імперативні для застосування підприємством норми.

Розпорядчий документ складається виконавчим органом управління підприємством і подається на затвердження (погодження) власнику (власникам), органу, уповноваженому управляти державним майном, органу, уповноваженому управляти корпоративними правами держави.

Облікова політика визначається на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Розпорядчий документ про облікову політику підприємства має визначити застосування:

- методів оцінки вибуття запасів;
- періодичності визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядку обліку (ідентифіковано чи загалом) і розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методів амортизації необоротних активів;
- вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку;
- періодичності (періоду) зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- методу обчислення резерву сумнівних боргів;
- переліку створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядку оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;

сегментів, пріоритетного виду сегмента, засад ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;

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

переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

порядку визначення ступеню завершеності робіт за будівельним контрактом;

дати визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;

бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;

порогу суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;

переоцінки необоротних активів;

періодичності відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;

окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства.

На основі принципу послідовності облікова політика підприємства має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики. Облікова політика може змінюватися тільки, якщо змінюються на підприємстві статутні вимоги, якщо змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності, або якщо зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Розпорядчий документ про облікову політику може бути прийнятий як базисний на час діяльності підприємства, до якого за необхідності 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.

Облікова політика підприємства та її зміни розкриваються у примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або прикладанням копії розпорядчого документу про встановлення і змінення облікової політики.

Заступник Міністра

В.В. Регурецький

Додаток Б

ПРО ЗАТВЕРДЖЕННЯ МЕТОДИЧНИХ РЕКОМЕНДАЦІЙ ЩОДО ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ТА ВНЕСЕННЯ ЗМІН ДО ДЕЯКИХ НАКАЗІВ МІНІСТЕРСТВА ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

Наказ Міністерства фінансів України
від 27 червня 2013 р. N 635

Відповідно до статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» наказую:

1. Затвердити Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, що додаються.

2. У пункті 2.28 розділу II Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року N 433, слова «, а також сума авансового внеску з податку на прибуток у випадках, передбачених законодавством» замінити словами «у рахунок наступних платежів».

3. У рядках 13 і 14 графи 3 форми N 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 11 квітня 2013 N 476, слово та цифру «графа 3» замінити відповідно словами та цифрами «графи 3 і 4».

4. Департаменту податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку (Чмерук М. О.) після затвердження цього наказу забезпечити його оприлюднення на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України.

5. Контроль за виконанням цього наказу покласти на першого заступника Міністра Мярковського А. І.

В. о. Міністра
А. Мярковський

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

Затверджено Наказом Міністерства фінансів України
від 27 червня 2013 р. N 635

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 N 291, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за N 892/4185 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 28 листопада 2011 року N 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 першого 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 N 246, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 02 листопада 1999 року за N 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 N 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 N 92, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 року за N 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», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 08 жовтня 1999 року N 237, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 25 жовтня 1999 року за N 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», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року N 20, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 11 лютого 2000 року за N 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 рекультивацию 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 N 1213, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 26 грудня 2006 року за N 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 N 601, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 10 листопада 2003 року за N 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», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року N 290, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 року за N 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 N 412, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 03 червня 2005 року за N 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 N 318, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 року за N 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», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2001 року N 205, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 21 травня 2001 року за N 433/5624 (із змінами), а саме:

вимірювання та оцінка виконаної роботи;

співвідношення обсягу завершеності 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 N 559, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 19 грудня 2001 року за N 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 N 353, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 20 січня 2001 року за N 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 N 779, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 16 липня 2007 року за N 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 N 303, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 23 червня 2001 року за N 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 N 344, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 30 липня 2001 року за N 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», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 07 листопада 2003 року N 617 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 03 жовтня 2007 року N 1100), зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 17 листопада 2003 року за N 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

Додаток В

МІНІСТЕРСТВО АГРАРНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ

НАКАЗ

17.12.2007 N

921

Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства

Відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 N 87, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21.06.1999 за N 391/3684, та Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій і Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006N 1213, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 26.12.2006 за N 1363/13237 НАКАЗУЮ:

1. Затвердити Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства, що додаються.
2. Рекомендувати керівникам державних підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління Мінагрополітики, при складанні розпорядчих документів про облікову політику використовувати Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства.
3. Управлінню бухгалтерського обліку, звітності та ревізійної роботи (Гаврилюк В.М.) забезпечити опублікування наказу на сайті міністерства і довести Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства до державних підприємств та інших суб'єктів господарювання, що належать до сфери управління Мінагрополітики.
4. Контроль за виконанням наказу покласти на заступника Міністра Лузана Ю.Я.

Міністр

Ю.Ф.Мельник

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Мінагрополітики
України
17.12.2007 N 921

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ

щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства

1. Загальні положення

Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства (далі - Методичні рекомендації) розроблені відповідно до вимог:

Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (зі змінами) (далі - Закон);

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 N 88, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05.06.1995 за N 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 19.12.2006 N 1213, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 26.12.2006 за N 1363/13237;

Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 N 291, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21.12.1999 за N 892/4185;

Спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 N 186, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05.05.2001 за N 389/5580;

Методичних рекомендацій щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності (лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 N 04230-04108);

Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 N 1315;

Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі - П(С)БО):

П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 N 87, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21.06.1999 за N 391/3684 (далі - П(С)БО 1);

П(С)БО 2 «Баланс», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 N 87, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21.06.1999 за N 396/3689 (далі - П(С)БО 2);

П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 N 87, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21.06.1999 за N 399/3692 (далі - П(С)БО 5);

П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 N 137, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21.06.1999 за N 392/3685 (далі - П(С)БО 6);

П(С)БО 7 «Основні засоби», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 N 92, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 за N 288/4509 (далі - П(С)БО 7);

П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 N 242, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 02.11.1999 за N 750/4043 (далі - П(С)БО 8);

П(С)БО 9 «Запаси», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 N 246, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 02.11.1999 за N 751/4044 (далі - П(С)БО 9);

П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 N 237, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 25.10.1999 за N 725/4018 (далі - П(С)БО 10);

П(С)БО 11 «Зобов'язання», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 N 20, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 11.02.2000 за N 85/4306 (далі - П(С)БО 11);

П(С)БО 14 «Оренда», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 N 181, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 10.08.2000 за N 487/4708 (далі - П(С)БО 14);

П(С)БО 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 N 290, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 14.12.1999 за N 860/4153 (далі - П(С)БО 15);

П(С)БО 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 N 318, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 за N 27/4248 (далі - П(С)БО 16);

П(С)БО 17 «Податок на прибуток», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 N 353, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 20.01.2001 за N 47/5238 (далі - П(С)БО 17);

П(С)БО 18 «Будівельні контракти», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 N 205, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21.05.2001 за N 433/5624 (далі - П(С)БО 18);

П(С)БО 24 «Прибуток на акцію», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 16.07.2001 N 344, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 30.07.2001 за N 647/5838 (далі - П(С)БО 24);

П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 N 39, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 15.03.2000 за N 161/4382 (далі - П(С)БО 25);

П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005 N 412, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 03.06.2005 за N 621/10901 (далі - П(С)БО 29);

П(С)БО 30 «Біологічні активи», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 N 790, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05.12.2005 за N 1456/11736 (далі - П(С)БО 30);

П(С)БО 31 «Фінансові витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 N 415, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 26.05.2006 за N 610/12484 (далі - П(С)БО 31).

2. Порядок складання та погодження розпорядчого документа

За формою розпорядчий документ про облікову політику рекомендується оформлювати у вигляді наказу керівника державного підприємства та інших суб'єктів господарювання, що належать до сфери управління Мінагрополітики.

Проект наказу складає головний бухгалтер та подає його на затвердження керівнику підприємства.

Розпорядчий документ про облікову політику та зміни до нього наводяться у примітках до річної фінансової звітності (додатком) та подаються на погодження разом із річною фінансовою звітністю.

3. Обов'язкові елементи облікової політики

3.1. Поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку. Для визначення суттєвості окремих операцій об'єктів обліку, що відносяться до активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства, за орієнтований 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 орієнтованим 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.

3.2 Облік необоротних активів. До основних засобів рекомендується відносити матеріальні активи, очікуваний термін корисного використання яких складає більше 1 року та вартість якого (без ПДВ) більша 1 000 грн. за одиницю.

Нараховувати амортизацію та визначати ліквідаційну вартість по основних засобах рекомендується таким чином:

№ з/п	Найменування об'єкта необоротних активів	Термін корисного використання (експлуатації), років	Метод нарахування амортизації	Ліквідаційна вартість, грн.
1	2	3	4	5
1. Основні засоби				

Нарахування амортизаційних відрахувань по основних засобах рекомендується здійснювати двома методами:

за податковим методом здійснюється відповідно до норм та методів, передбачених статтею 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»;

за прямолінійним методом відповідно до пункту 29 П(С)БО 7.

При застосуванні прямолінійного методу, річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів. Місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Переоцінку об'єктів основних засобів здійснювати, у випадках якщо залишкова вартість такого об'єкту істотно відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу (відповідно до пункту 16 П(С)БО 7. Рекомендується проводити переоцінку основних засобів, якщо їх залишкова вартість більш ніж на 10 відсотків відрізняється від справедливої вартості на дату балансу.

Витрати, пов'язані із поліпшенням стану об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція тощо), які призведуть до зростання майбутніх економічних вигод, очікуваних від використання об'єкта, відносити на збільшення первісної вартості основних засобів після їх введення в експлуатацію (відповідно до пункту 14 П(С)БО 7.

Витрати, що виконані з метою підтримання об'єкта у робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включати до складу витрат (відповідно до пункту 15 П(С)БО 7.

До складу малоцінних необоротних матеріальних активів рекомендується відносити матеріальні активи, строк корисного використання (експлуатації) яких більше 1 року та вартість (без ПДВ) менше 1 000 грн. за одиницю (відповідно до пункту 5П(С)БО 7.

Відповідно до пункту 27 П(С)БО 7, амортизацію по малоцінних необоротних матеріальних активах і бібліотечних фондах нараховувати одним з двох варіантів:

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

- нараховувати в першому місяці використання об'єкта 100% його вартості (по об'єктах вартість яких (без ПДВ) менше 50 грн.). Здійснювати обов'язкове ведення кількісного обліку малоцінних необоротних матеріальних активів у розрізі матеріально відповідальних осіб до моменту їх повної ліквідації (списання з балансу).

Нараховувати амортизацію та визначати ліквідаційну вартість малоцінних необоротних матеріальних активів таким чином:

№ з/п	Найменування об'єкта необоротних активів	Термін корисного використання (експлуатації), років	Метод нарахування амортизації	Ліквідаційна вартість, грн.
1	2	3	4	5
2. Малоцінні необоротні матеріальні активи				
		Більше 1 року		

На облік у складі нематеріальних активів брати: придбані права на володіння, користування та розпорядження об'єктами нематеріальних активів, після відчуження їх (прав) від колишніх власників та визначення його вартості.

Програмне забезпечення (комп'ютерні програми) обліковувати на субрахунок 125 «Авторське право та суміжні з ним права».

Первісну вартість об'єкта нематеріального активу визначати відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

№ з/п	Найменування об'єкта необоротних активів	Термін корисного використання (експлуатації), років	Метод нарахування амортизації	Ліквідаційна вартість, грн.
1	2	3	4	5
3. Нематеріальні активи				

Терміни корисного використання основних засобів та нематеріальних активів встановлюються на підставі технічних паспортів та іншої документації на засіданні постійно діючої виробничої комісії, склад якої рекомендується викласти у додатку до розпорядчого документа про облікову політику підприємства.

Рекомендований термін корисного використання нематеріальних активів не повинен перевищувати 20 років.

3.3. Облік запасів. Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності регламентується П(С)БО 9.

Відповідно до пункту 16 П(С)БО 9 оцінка при вибутті запасів здійснюється за одним з таких методів:

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

Оцінку вибуття запасів рекомендується проводити за методом середньозваженої собівартості.

Оцінка за 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.

Визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів рекомендується здійснювати щомісячно.

Транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з придбанням запасів, рекомендується відносити на вартість тих запасів, у зв'язку з придбанням яких ці витрати понесені.

Якщо транспортно-заготівельні витрати відображають на окремому субрахунку, то їх сума щомісяця розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця та сумою запасів, що вибули за звітний місяць.

Для визначення суми транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься на запаси, що вибули, необхідно розрахувати середній відсоток транспортно-заготівельних витрат за формулою:

$$\text{ТЗВ (відсоток)} = \frac{\text{ТЗВ пм} + \text{ТЗВ м}}{\text{З пм} + \text{З м}} \times 100,$$

де ТЗВ (відсоток) - середній відсоток транспортно-заготівельних витрат;

ТЗВ пм - сума залишку транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця;

ТЗВ м - сума транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць;

З пм - сума залишку запасів на початок місяця;

З м - сума запасів, що надійшли за звітний місяць.

Сума транспортно-заготівельних витрат, що відноситься до запасів, які вибули розраховується за формулою:

$\text{ТЗВ в} = \text{ТЗВ (відсоток)} \times \text{З в},$

де ТЗВ в - транспортно-заготівельні витрати, що відносяться до запасів, які вибули;

З в - сума запасів, які вибули.

Отримана сума транспортно-заготівельних витрат списується на ті ж рахунки, на які списуються запаси, що вибули.

3.4. Облік витрат. Витрати відображати у бухгалтерському обліку з урахуванням П(С)БО 16, П(С)БО 30 та Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Мінагрополітики України від 18.05.2001 N 132 (зі змінами).

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включати:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі (змінні та постійні розподілені) витрати.

Прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати протягом звітного (календарного) року відображати за статтями калькулювання, перелік і склад яких установити самостійно та обов'язково викласти у додатку до розпорядчого документа про облікову політику підприємства.

Для сільськогосподарських підприємств державного, комунального секторів економіки необхідно обрати статті витрат для кожного виробництва з загального переліку:

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- насіння та посадковий матеріал;
- паливо та мастильні матеріали;
- добрива;
- засоби захисту рослин та тварин;
- корми;
- сировина та матеріали (без зворотних відходів);
- роботи та послуги;
- витрати на утримання основних засобів;
- інші витрати;
- непродуктивні витрати (в обліку);
- загальновиробничі витрати.

Загальновиробничі витрати рослинництва і тваринництва розподіляти на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (наприклад, за основу розподілу прийняти нараховану робітникам заробітну плату), яку установити самостійно та визначити у розпорядчому документі про облікову політику підприємства.

Відповідно до П(С)БО 31 рекомендується визначити кваліфікаційні активи (активи, які обов'язково потребують суттєвого часу для їх створення) та капіталізувати фінансові витрати, пов'язані зі створенням визначених у наказі про облікову політику кваліфікаційних активів, тобто фінансові витрати, понесені у зв'язку зі створенням таких активів, включати до їх собівартості у періоді створення цих кваліфікаційних активів.

Визначити в наказі про облікову політику метод відображення в обліку витрат діяльності:

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

3.5. План рахунків бухгалтерського обліку. Затвердити робочий План рахунків, приймаючи за основу План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 N 291 або спрощений План

рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 N 186.

Субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності та можуть ними доповнюватися введеннями нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків. Планів рахунку, затверджених наказами Міністерства фінансів України.

Робочий План рахунків підприємства рекомендується викласти в окремому додатку до розпорядчого документа про облікову політику підприємства.

3.6. Організація внутрішнього обліку і внутрішнього контролю. Організація документообігу регламентується статтею 5 Закону та пунктом 5 Положення.

На основі структурної схеми підприємства, положень про структурні підрозділи та посадових інструкцій співробітників, інших внутрішніх нормативних актів підприємство розробляє графік документообігу.

Графік документообігу повинен містити:

- типові форми первинного обліку, затверджені наказами Державного комітету статистики України;
- бланки суворой звітності;
- спеціалізовані первинні документи, затверджені наказами Мінагрополітики України;
- документи розроблені підприємством самостійно.

Графік регламентує терміни складання, надання та обробки первинних документів; визначає перелік документів, час їх просування та обробки, посадових осіб, відповідальних за складання документів, порядок подання документів до відповідних органів, строк надходження документів до бухгалтерії, термін обробки і проходження документів всередині бухгалтерської служби підприємства, термін завершення всіх робіт за звітний період до складання бухгалтерського балансу та подання фінансової звітності.

Затвердити Графік документообігу підприємства та оформити окремим додатком до розпорядчого документа про облікову політику підприємства.

При складанні Графіку документообігу необхідно врахувати терміни подання податкової, статистичної та фінансової звітності.

Організація зберігання документів та облікових реєстрів регламентується пунктом 9 статті 3 Закону та пунктом 6 Положення.

Організація матеріальної відповідальності на підприємстві базується на статті 135-1 Кодексу Законів про працю та Положенням.

3.7. 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 28.02.2000 N 419, Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджену наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 N 69 (із змінами) 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 04.12.2003 N 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 22.01.1996 N 116.

3.8. Організації аналітичного обліку надходження та використання коштів цільового фінансування. Кошти отримані у вигляді цільового фінансування рекомендується відображати відповідно до пунктів 16-19 П(С)БО 15.

Облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення (в тому числі отримана гуманітарна допомога) ведеться на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та їх витрачання провадиться за їх призначенням та джерелами надходжень (кошти отримані з державного бюджету, позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо).

3.9. Метод обчислення резерву сумнівних боргів. У розпорядчому документі про облікову політику необхідно зазначити метод визначення величини резерву сумнівних боргів.

Відповідно до пункту 8 П(С)БО 10 визначати величину резерву сумнівних боргів можливо за одним із методів:

- із застосуванням абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- із застосуванням коефіцієнта сумнівності.

За методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості величину резерву визначають 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.

Бухгалтерський облік резерву сумнівних боргів рекомендується вести окремо за кожним дебітором.

Нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період відображати у формі N 2 «Звіт про фінансові результати» у складі інших операційних витрат

3.10. Перелік створюваних резервів. Підприємство має право створювати резерви для відшкодування майбутніх витрат і платежів на:

- виплату відпусток працівникам;

- виконання гарантійних зобов'язань;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- реструктуризацію;
- виконання зобов'язань щодо встановлених контрактів;
- інших витрат і платежів.

Рекомендується не створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створене.

Облік руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам рекомендується вести на субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток». Сума забезпечень може визначатися щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотку, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

У розпорядчому документі про облікову політику підприємства рекомендується вказувати перелік створюваних резервів, порядок їх створення та використання.

Рекомендується створювати забезпечення на виплату відпусток працівникам з урахуванням сум обов'язкових відрахувань (внесків) на соціальні заходи та забезпечення на матеріальне заохочення.

3.11. Сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках. Відповідно до вимог П(С)БО 29 підприємство визначає методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності.

У розпорядчому документі про облікову політику підприємству рекомендується визначити пріоритетні (господарські або географічні) та допоміжні сегменти.

Залежно від характеру ризиків та організаційної структури підприємства географічні сегменти можуть поділятися на два види:

- географічний виробничий сегмент (виділяється за місцем розташування виробництва);
- географічний збутовий сегмент (виділяється за розташуванням основних ринків збуту).

Пріоритетним сегментом може бути визначений:

- господарський сегмент;
- географічний виробничий сегмент;
- географічний збутовий сегмент.

При визначенні пріоритетного виду звітного сегмента рекомендується враховувати особливості діяльності підприємства, його спеціалізацію та організаційну структуру.

Якщо організаційна структура виробничих та інших відокремлених підрозділів підприємства побудована за видами продукції, то пріоритетним визнається господарський вид сегмента, а допоміжним - географічний.

Якщо організаційна структуризація виробничих та інших відокремлених підрозділів підприємства здійснюється за регіонами, в яких підприємство функціонує, то пріоритетним визнається географічний виробничий або географічний збутовий вид сегмента, а допоміжним - господарський.

У сільськогосподарських підприємств, як правило, пріоритетними є господарські або географічні виробничі сегменти.

За певних обставин (реорганізація підприємства, припинення певного виду діяльності) підприємство може змінити у звітному періоді пріоритетний вид сегменту.

Якщо підприємством здійснюється один вид діяльності, виробляється однорідна продукція з однаковим рівнем ризику діяльності (виробництва, збуту) в конкретному економічному середовищі та реалізується в одному регіоні, то сегменти можуть виділятися за обраними підприємством способами розповсюдження продукції (товарів, робіт, послуг) (для продукції, товарів - оптова та роздрібна торгівля, торгівля через дилерську мережу; для робіт та послуг - через виконання робіт та надання послуг безпосередньо підприємством або через створення сервісної мережі тощо).

Якщо розповсюдження продукції (товарів, робіт, послуг) здійснюється в різних країнах, групах країн, регіонах, то виділяються відповідні географічні збутові сегменти.

У межах пріоритетних та допоміжних сегментів визначають звітні сегменти та перевіряють їх відповідність критеріям, що визначені у пунктах 9 та 13 П(С)БО 29.

Господарський сегмент або географічний сегмент визнається звітним, якщо більша частина його доходу (понад 50%) створюється від продажу зовнішнім покупцям і одночасно показники його діяльності відповідають одному з таких трьох критеріїв:

- дохід сегмента підприємства від реалізації зовнішнім покупцям та іншим структурним підрозділам підприємства становить не менше ніж 10% сукупного доходу від продажу зовнішнім покупцям та іншим сегментам підприємства;

- фінансовий результат сегмента становить не менше ніж 10% сумарного фінансового результату всіх сегментів певного виду. Якщо ж підприємство за різними сегментами у звітному періоді має як прибутки, так і збитки, то звітним визначається сегмент, фінансовий результат якого становить не менше ніж 10% більшої з двох абсолютних величин - сумарного прибутку або сумарного збитку всіх сегментів даного виду;

- балансова вартість активів даного сегмента становить не менше ніж 10% сукупної балансової вартості активів усіх сегментів.

Якщо показники визначених сегментів задовольняють хоча б один із трьох критеріїв, то ці сегменти визнаються звітними. Якщо ж із виділених сегментів є такі, що не відповідають визначеним критеріям, то такі сегменти не визнаються звітними.

На обрані за будь-якими з вищенаведених критеріїв звітні сегменти має припадати не менше 75% виручки підприємства від реалізації за операціями із зовнішніми покупцями.

Якщо сукупний дохід визнаних звітних сегментів буде менший 75%, то здійснюється виділення додаткових сегментів з метою досягнення зазначеного рівня доходів, навіть якщо такі додаткові сегменти не відповідатимуть трьом вищенаведеним критеріям.

При невідповідності показників сформованих сегментів критеріям, зазначеним у пункті 9 П(С)БО 29, необхідно провести подальше об'єднання двох або кількох подібних сегментів. Сегмент, який не відповідає критеріям, може бути визнаний звітним сегментом, якщо цей сегмент має важливе значення для підприємства в цілому (забезпечує діяльність інших сегментів тощо) і інформація про нього є суттєвою.

Підприємства, які займають 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, визначають такі види

продукції (товарів, робіт, послуг) окремими пріоритетними звітними господарськими сегментами незалежно від того, чи відповідають показники діяльності критеріям, наведеним в абзацах першому - четвертому цього пункту.

3.12. Порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом. Методологічні засади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності визначені П(С)БО 18.

Відповідно до пункту 4 П(С)БО 18 ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначатися за одним з методів:

- 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.

У розпорядчому документі про облікову політику підприємства рекомендується вказати метод визначення ступеня завершеності робіт.

3.13. Дата визначення придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів. У розпорядчому документі про облікову політику підприємства рекомендується зазначити дату визначення у результаті систематичних операцій придбаних фінансових активів, зокрема:

- грошові кошти та їх еквіваленти;
- контракт, що надає право отримати грошові кошти або інші фінансові активи від іншого підприємства;
- контракт, що надає право обміну фінансовими інструментами з іншими підприємствами на потенційно вигідних умовах;
- інструмент власного капіталу іншого підприємства.

3.14. Бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу.

Бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу:

- витрати на випуск або придбання інструментів власного капіталу відображаються зменшенням додатково вкладеного капіталу, а при його відсутності нерозподіленим прибутком (збільшенням непокритого збитку);
- витрати, пов'язані з випуском складного фінансового інструменту власного капіталу, розподіляються емітентом між елементами зобов'язань і власного капіталу пропорційно розподілу надходжень від такого випуску;
- витрати, пов'язані з декількома операціями з інструментами власного капіталу, розподіляються між цими операціями з використанням обґрунтованої бази розподілу (кількість акцій, сума операції і т.д.), яка обирається підприємством і застосовується послідовно.

3.15. Періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань. Податковий облік здійснювати відповідно до чинного законодавства України.

Якщо підприємство є платником податку на прибуток, то відображення у фінансовій звітності відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань здійснювати відповідно до вимог П(С)БО 17.

Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання обчислювати на звітну дату та наводити у проміжній звітності.

3.17. Використання прибутку. У розпорядчому документі про облікову політику підприємства рекомендується вказати шляхи використання прибутку. При

формуванні резервного капіталу, необхідно вказати якій відсоток отриманого прибутку до нього перераховується.

3.18. Облік біологічних активів. У розпорядчому документі про облікову політику 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 29.12.2006 N 1315. 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 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 13 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.

3.19. Порядок оцінювання ступеня завершеності операцій з надання послуг. Відповідно до пунктів 11-14 П(С)БО 15 оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг може проводитись за одним із методів:

- 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.

Метод, що використовується на підприємстві для оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг, рекомендується зазначити у розпорядчому документі про облікову політику.

3.20. Облік відокремлених підрозділів. Рекомендується виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи підприємства.

В додатках до розпорядчого документу про облікову політику підприємства рекомендується навести форми первинних документів, які застосовуються у філіях для ведення бухгалтерського та податкового обліку.

Рекомендується встановити для підрозділів підприємства терміни подання внутрішньої звітності до централізованої бухгалтерії, а також терміни подання фінансової, податкової й статистичної звітності (щомісячної, щоквартальної, щорічної), передбаченої чинним законодавством.

***Начальник Управління бухгалтерського обліку,
звітності та ревізійної роботи***

В.М. Гаврилюк

Додаток Г

Таблиця Г.1

Облік груп основних засобів та інших необоротних активів

Відповідно до п. 145.1 статті 145 ПКУ			Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств і організацій України		
№ групи	Назва групи	Мінімально допустимий строк корисного використання	Код субрахунку	Назва групи	Мінімально або максимально допустимий строк корисного використання
			Рахунок 10 «Основні засоби»		
1.	Земельні ділянки	—	101	Земельні ділянки	Необмежений
2.	Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані із будівництвом*	15	102	Капітальні витрати на поліпшення земель	Необмежений
3.	Будівлі споруди передавальні пристрої	20 15 10	103	Будівлі та споруди	Необмежений
4.	Машини та обладнання з них: група обчислювальної техніки та зв'язку	5 2	104	Машини та обладнання	Необмежений
5.	Транспортні засоби	5	105	Транспортні засоби	Необмежений
6.	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4	106	Інструменти, прилади, інвентар	Необмежений
7.	Тварини	6	107	Робоча та продуктивна худоба	Необмежений
8.	Багаторічні насадження	10	108	Багаторічні насадження	Необмежений
9.	Інші основні засоби	12	109	Інші основні засоби	Необмежений
			Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи»		
10.	Бібліотечні фонди	—	111	Бібліотечні фонди	Необмежений
11.	Малоцінні необоротні матеріальні активи	—	112	Малоцінні необоротні матеріальні активи	Необмежений

12.	Тимчасові (нетитульні) споруди	5	113	Тимчасові (нетитульні) споруди	Необмежений
13.	Природні ресурси	–	114	Природні ресурси	Необмежений
14.	Інвентарна тара	6	115	Інвентарна тара	Необмежений
15.	Предмети прокату	6	116	Предмети прокату	Необмежений
16.	<i>Довгострокові біологічні активи</i>	7	117	Інші необоротні матеріальні активи	Необмежений

* - курсивом виділено відмінності у назві об'єктів в ПКУ і в Плані рахунків бухгалтерського обліку підприємств і організацій України

Додаток Д

«ЗАТВЕРДЖЕНО»

Декан факультету

«УЗГОДЖЕНО»

Директор навчального центру

Навчально-методичний комплекс з навчальної дисципліни «Облікова політика підприємства»

Спеціальність 8.03050901 та 7.03050901 «Облік і аудит»

Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Провідний викладач к.е.н., доц. Кулик В.А.

I семестр 2012-2013 навчального року

Складові комплексу	Наявність	Дата затвердження (рік видання)
1. Навчальна програма	+	2011
2. Робоча навчальна програма	+	2013
3. Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни за кредитно-модульною системою організації навчального процесу	+	2013
4. Дистанційний курс	-	
5. Плани семінарських занять	+ НМП	2013
6. Навчальні завдання для практичних занять	+ НМП	2013
7. Лабораторний практикум		
8. Збірник ситуаційних завдань (кейси)	не передбачено	
9. Ділові ігри	-	
10. Індивідуальні завдання та методичні рекомендації до їх виконання	+ НМП	2013
11. Методичні рекомендації для самостійної роботи студентів	+ НМП	2013
12. Завдання для контрольних робіт та методичні рекомендації до їх виконання для студентів заочної форми навчання	+ НМП	2013
13. Тематика курсових робіт (проектів) та методичні рекомендації до їх виконання	не передбачено	
14. Тести вхідного контролю знань студентів	+	2013
15. Пакети комплексних контрольних завдань (робіт) та критерії їх оцінювання	+	2013
16. Пакети завдань для проміжного контролю (відповідно до робочої навчальної програми)	+	2013
16.1. Завдання для поточних контрольних робіт		
16.2. Пакети завдань для колоквиумів		
16.3. Модульний контроль (питання та модульні контрольні роботи)	+	2013
16.4. Пакети тестів для студентів денної та заочної форм навчання	+	2013
17. Підсумковий контроль знань студентів		

Складові комплексу	Наявність	Дата затвердження (рік видання)
17.1. Питання для підготовки до ПМК (заліку)	+	2013
17.2. Комплект екзаменаційних білетів	не передбачено	
18. Тематика науково-дослідної роботи студентів	+	2013
19. Інші авторські видання викладачів кафедри з навчальної дисципліни, у т.ч. з грифом МОНмолодьспорту України:		
- підручники		
- навчальні посібники		
- навчально-методичні посібники	+	2013
- курс лекцій		
- опорні конспекти лекцій		
- практикум		
- інші		

«Підготовлено»
Провідний викладач

«Узгоджено»
Завідувач кафедри
бухгалтерського обліку і аудиту

«Перевірено»
Заступник декана
факультету

Примітка: Навчально-методичний комплекс з дисципліни зберігається на кафедрі

Додаток Е

Навчальна програма з дисципліни «Облікова політика підприємства» для студентів спеціальності

7.03050901, 8.03050901 «Облік і аудит»

**ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»
(2011 рік) (Витяг)**

Назва модуля	Назва теми
Модуль 1. Облікова політика підприємства: методичний аспект	Тема 1. Суть і значення облікової політики Тема 2. Порядок формування облікової політики щодо необоротних активів Тема 3. Порядок формування облікової політики щодо оборотних активів Тема 4. Порядок формування облікової політики щодо доходів, витрат і фінансових результатів
Модуль 2. Облікова політика підприємства: організаційний аспект	Тема 5. Зміст, структура і порядок складання Наказу про облікову політику підприємства Тема 6. Вплив облікової політики на показники фінансової звітності та оцінку фінансового стану підприємства

Автор: к.е.н., доц. Кулик В.А.

Додаток Ж

**Робоча навчальна програма
з дисципліни «Організація обліку»
для студентів спеціальності
7.03050901, 8.03050901 «Облік і аудит»
ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»
(2012-2013 н.р.) (Витяг)**

Назва модуля	Назва теми
Модуль 1. Теоретичні основи організації обліку	Тема 1. Основи організації обліку Тема 2. Організація облікового процесу Тема 3. Організація праці персоналу, зайнятого обліком Тема 4. Організація забезпечення та розвитку обліку
Модуль 2. Організація обліку капіталу підприємства	Тема 5. Організація обліку довгострокових активів Тема 6. Організація обліку оборотних активів Тема 7. Організація обліку власного капіталу Тема 8. Організація обліку зобов'язань Тема 9. Організація обліку витрат, доходів і результатів діяльності підприємства Тема 10. Організація податкового і управлінського обліку

Автори: к.е.н., доц. Деньга С.М., к.е.н., доц. Кулик В.А.

Додаток К

Вищий навчальний заклад Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
Факультет фінансів та обліку
Кафедра бухгалтерського обліку та аудиту

Доповідна записка
до критичної оцінки Наказу про облікову політику
(на матеріалах Районної спілки споживчих товариств «Лубенщина»,
м. Лубни)

Роботу виконала:

Глушко Тетяна Григорівна
студентка гр. ОА-51м

Викладач:

Кулик Вікторія Анатоліївна
кандидат економічних наук, доцент

Зміст

Вступ.....	3
1. Позитивні аспекти Наказу про облікову політику РССТ «Лубенщина».....	5
2. Негативні аспекти Наказу про облікову політику РССТ «Лубенщина» та шляхи їх усунення	10
Висновки та пропозиції.....	14
Список використаних джерел.....	16
Додатки.....	18

ВСТУП

Сучасний етап розвитку ринкових відносин в Україні підвищує відповідальність і самостійність торговельних підприємств у розробленні та прийнятті різного роду управлінських рішень, забезпеченню ефективності їх роботи.

Поява великої різноманітності організаційно-правових форм підприємств, залучення у сферу торговельної діяльності значної частини працюючого населення, розвиток конкуренції, необхідність широкого впровадження сучасного обладнання і прогресивних технологій зумовили необхідність нових підходів до організації технологічних процесів. Як наслідок, особливої актуальності набувають питання обліку, контролю, звітності та аналізу на підприємствах торгівлі.

Основним інструментом управління підприємством являється облік, де міститься вся необхідна інформація про суб'єкт господарювання. Одним з джерел інформації про діяльність підприємства торгівлі в системі обліку являється фінансова звітність. Складання та подання фінансової звітності базується на даних бухгалтерського обліку і тому дуже важливим постає необхідність розробки детальної, доцільної та раціональної облікової політики, що враховує специфіку господарської діяльності підприємства.

В сучасних економічних умовах на підприємствах торгівлі облік та політика обліку відокремлені від функції планування, контролю, аналізу, регулювання та стимулювання. Розірвані зв'язки також між обліковою політикою та організаційною структурою, функціями та іншими складовими системи управління, що, безумовно, спричиняє втрачені можливості як у сучасному її стані, так і в перспективах розвитку.

Причиною такої негативної сторони обліку являється те, що вітчизняний бухгалтерський облік історично розвивався за активної участі держави, коли Україна була в складі Радянського союзу. В той час основним документом, що регулював ведення бухгалтерського обліку була Інструкція, де було викладено всі особливості та правила його ведення. Ця Інструкція охоплювала всю методичну базу з урахуванням галузевих особливостей. Така політика не вимагала від керівництва та бухгалтерів якогось додаткового знання та тлумачення обліку на підприємстві. Тому поняття «облікова політика» не мала місця в такій системі.

Коли ж Україна стає незалежною державою, виникає таке явище як приватна власність. За таких умов в економіці облік потребує реформування та виникає потреба у формуванні облікової політики на підприємстві. Офіційне запровадження зумовлене процесами реформування національної системи бухгалтерського обліку відповідно до вимог ринкової економіки шляхом гармонізації його з міжнародними стандартами.

Таким чином, на сучасному етапі розвитку та становлення економіки України актуальним постає питання формування облікової політики. Таке

явище передбачає не лише формальне складання Наказу про облікову політику, а й використання його як ефективного інструменту управління та впливу на формування фінансових результатів діяльності підприємства.

Метою даної роботи є висловлення власної точки зору у вигляді критичної оцінки Наказу про облікову політику торговельного підприємства з метою удосконалення його змісту та структури і в майбутньому використання в діяльності підприємства.

Відповідно до поставленої мети основними завданнями є:

- розгляд теоретичних аспектів облікової політики підприємства;
- визначення позитивних сторін Наказу про облікову політику досліджуваного підприємства;
- визначення негативних сторін Наказу про облікову політику досліджуваного підприємства;
- розробка практичних рекомендацій щодо покращення змісту та структури Наказу про облікову політику підприємства та обґрунтування їх доцільності.

Суб'єктом дослідження обрано Районну спілку споживчих товариств «Лубенщина», в м. Лубни, що займається роздрібною торгівлею.

1. ПОЗИТИВНІ АСПЕКТИ НАКАЗУ ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ РССТ «ЛУБЕНЩИНА»

Проаналізувавши Наказ № 2 від 05 січня 2012 «Про облікову політику та ведення бухгалтерського обліку» (додаток А) можна зробити висновок про те, що Наказ про облікову політику підприємства має чіткий зміст та структуру (рис. 1.1), пункти та підпункти Наказу мають наскрізну нумерацію, що полегшує його сприйняття та дає можливість швидко відшукати необхідні дані (додаток А).

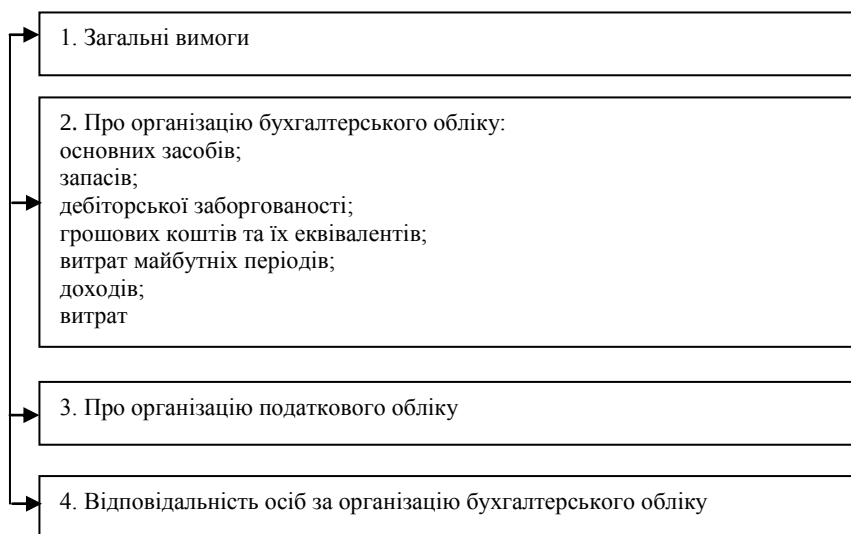


Рис 1.1. Структура Наказу про облікову політику РССТ «Лубенщина»

Слід зазначити, що Наказ про облікову політику на підприємстві діє з 05 січня 2012 року, отже враховує актуальні зміни в законодавстві України, що відбулися у 2011 році, а саме: набуття чинності розділом III «Податок на прибуток підприємств» Податкового Кодексу України.

В розділі «Загальні положення» наведена загальна інформація, що схематично відображена на рис. 1.2.

В Наказі про облікову політику чітко визначені обов'язки та відповідальність головного бухгалтера, форма ведення бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться силами створеної на підприємстві бухгалтерської служби (бухгалтерії) на чолі з головним бухгалтером. Для ведення бухгалтерського обліку використовується журнально-ордерна форма обліку.

Позитивним є те що, на підприємстві відбувається перехід на автоматизовану систему обліку, що передбачає одночасне ведення бухгалтерського обліку як на паперових носіях, так і в автоматизованому режимі.

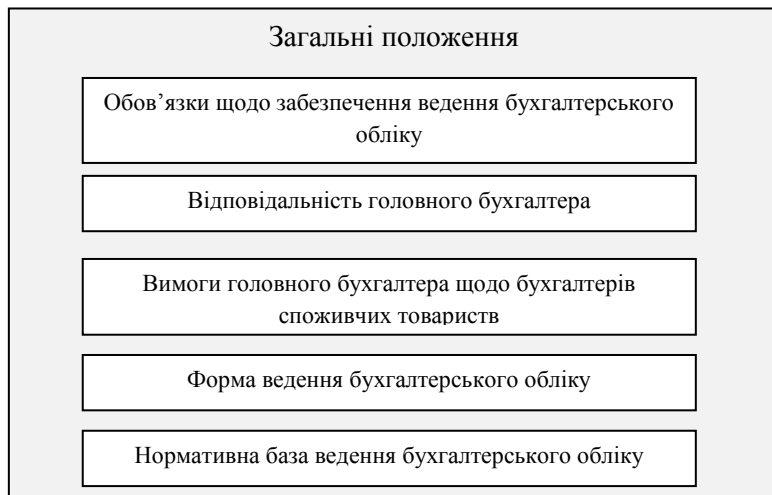


Рис. 1.2. Загальні положення Наказу про облікову політику РССТ «Лубенщина»

Тому недоцільним було б вказати, що форма обліку на підприємстві змішана, оскільки жодна ділянка обліку на даний момент не ведеться повністю за допомогою вказаних бухгалтерських програм.

Наказом чітко встановлені елементи облікової політики щодо основних засобів підприємства (табл. 1.1).

Також у зв'язку зі змінами Податкового Кодексу України на підприємстві для визначення основних засобів та інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів такими, визначення строку корисного використання обертів та вибору методу нарахування амортизації було створено експертну комісію у складі:

Голова комісії - Лахман Л.Д. - голова правління РССТ «Лубенщина». Члени комісії - Шевельова Т.Ю. - головний бухгалтер РССТ «Лубенщина»; Карбан В.Б. - голова ревізійної комісії РССТ «Лубенщина»; Томчук А.М. - голова правління Засульського СТ, член правління.

Можна вважати, що підприємством доцільно обрано метод зменшення залишкової вартості для нарахування амортизації на основні засоби, так як суть цього методу полягає в тому, що в перший рік експлуатації об'єкта основних засобів сума нарахуваної амортизації буде найбільшою.

Таблиця 1.1

Елементи облікової політики щодо основних засобів РССТ «Лубенщина»

Групи основних засобів	Вартісна межа	Строк корисного використання, роки	Метод нарахування амортизації
1. Група 3 - будівлі, споруди, передавальні пристрої	> 1000 грн.	40	Метод зменшення залишкової вартості
2. Група 4 - машини та обладнання	> 1000 грн.	5	Метод зменшення залишкової вартості
3. Група 5 - транспортні	> 1000 грн.	5	Метод зменшення залишкової вартості
4. Група 6 - інструменти, прилади, інвентар (меблі)	> 1000 грн.	4	Метод зменшення залишкової вартості
5. Група 9 - інші основні засоби -	> 1000 грн.	12	Метод зменшення залишкової вартості

Потім кожного наступного року вона зменшуватиметься і в останній рік нарахування амортизації буде найменшою. При цьому виходять з того, що на початок експлуатації відповідний об'єкт основних засобів ще є новим, тому діятиме ефективно, але в подальшому його ефективність знижуватиметься, витрати на ремонт зростуть.

Такий метод застосовується для тих об'єктів основних засобів, ефективність використання яких у період експлуатації зменшується, причому неможливо достовірно оцінити ступінь їх зменшення, тому для підприємства торгівлі такий метод вважається самим прийнятним

Розглядаючи елементи облікової політики щодо запасів РССТ «Лубенщина» (рис. 1.3), можна сказати, що організація ведення бухгалтерського обліку запасів здійснюється згідно П(С)БО 9 «Запаси». На підприємстві товари в обліку відображаються за роздрібними (продажними) цінами.

Малоцінні та швидкозношувані предмети обліковуються за ціною придбання терміном експлуатації менше від одного року списуються на витрати в момент передавання їх в експлуатацію.

Дані положення Наказу про облікову політику оцінюються позитивно, оскільки не перевантажує облік нерелевантною інформацією.

На підприємстві не передбачено нарахування резерву сумнівних боргів, оскільки всю суму дебіторської заборгованості складає дебіторська заборгованість перед бюджетом, виданими авансами та дебіторська

заборгованість із внутрішніх розрахунків. Також визначено, що дебіторську заборгованість слід визначати активом якщо є можливість отримання економічних вигід в майбутньому.

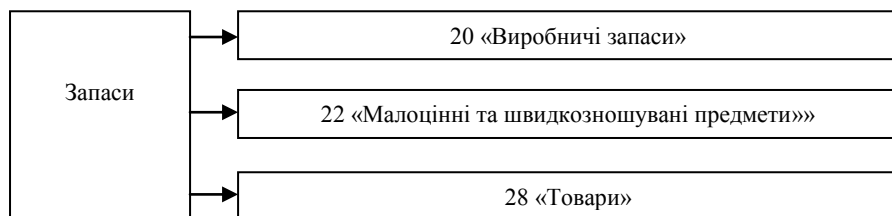


Рис. 1.3. Рахунки обліку запасів РССТ «Лубенщина»

Щодо політики грошових коштів та їх еквівалентів, то в Наказі регламентовано, що грошовими коштами і їх еквівалентами у фінансовій звітності відповідно П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» прийняти грошові кошти на поточному рахунку, в касі підприємства, гроші в дорозі та депозитні сертифікати терміном на 3 місяці.

Згідно Наказу до «Витрат майбутніх періодів» відносити заздалегідь сплачену орендну плату, суми за підписку періодичних видань, заздалегідь оплачені рекламні послуги і всі інші витрати, що стосуються наступного звітного періоду (додаток А).

Згідно облікової політики щодо заробітної плати, то система оплати праці здійснюється відповідно колективного договору.

Загалом можна сказати, що Наказ про облікову політику РССТ «Лубенщина» має досить вагомий перелік переваг, серед яких:

- своєчасність внесення змін до Наказу про облікову політику відповідно до вимог чинного законодавства;
- чітка, послідовна структура;
- детальне висвітлення обраних елементів облікової політики;
- доцільність обраних елементів облікової політики;

Положення Наказу про облікову політику підприємства викладені грамотно, послідовно та не суперечить вимогам чинного законодавства України.

2. НЕГАТИВНІ АСПЕКТИ НАКАЗУ ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ РССТ «ЛУБЕНЩИНА»

В сучасних умовах облікова політика та зокрема Наказ про облікову політику носить здебільшого формальний характер, в ній відображаються питання пов'язані зі складанням фінансової звітності. Проте Наказ про облікову політику підприємства може бути досить вагомим інструментом управлінського обліку.

Зазвичай в обліковій політиці відображаються лише загальні вимоги до бухгалтерського обліку та фінансової звітності. На кожному підприємстві облікова політика складається відповідно галузі діяльності та потреб підприємства, тому немає якоїсь уніфікованої форми. Вона може бути потужним інструментом впливу управлінського обліку на формування результатів діяльності та фінансової звітності. Але існує декілька загальновідомих проблем (рис. 2.1).

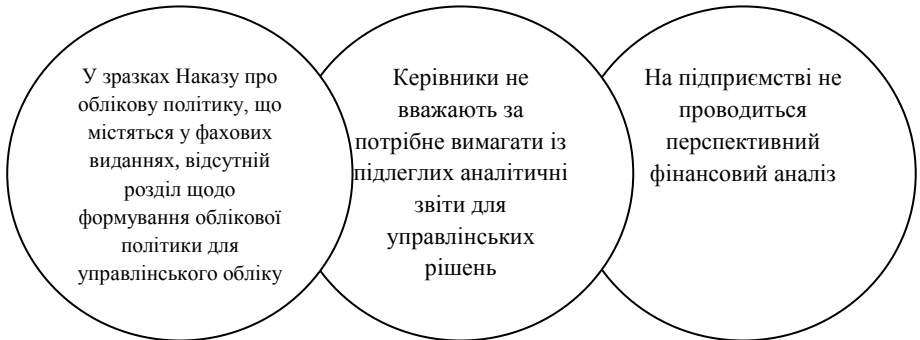


Рис. 2.1. Типові причини відсутності положень щодо управлінський обліку в Наказі про облікову політику

Наказ про облікову політику РССТ «Лубенщина» від 05 січня 2012 року має низку недоліків, що свідчить, не стільки про недоліки в роботі підприємства та, зокрема, бухгалтера, скільки про формальність вказаного документу та «відмову» підприємства застосовувати інструменти облікової політики для управління підприємством.

Формальною перевіркою встановлено, що Наказ не підписаний членами правління та керівником підприємства, тобто можна сказати, що Наказ не діє і норми його застосовані бути не можуть, адже він не має юридичної сили, тобто він носить суто формальний характер.

В Наказі також не передбачено пункт «з Наказом ознайомлений», що не є вимогою законодавства, але дозволить донести до осіб, вказаних в тексті Наказу обов'язкову для їх відома інформацію.

В Наказі упущено інформацію про тривалість операційного циклу та вибір системи оподаткування.

Загалом Наказ оформлений не досить якісно та зручно, так як відсутній поділ на розділи та нечітка нумерація, що викликає деякі незручності в користуванні.

При описанні організації бухгалтерського обліку було б доцільно відкоригувати назву і представити як «Організація бухгалтерського та фінансового обліку».

Пункт 1 можливо викласти в наступній редакції:

Бухгалтерський, фінансовий облік на підприємстві ведеться за принципом подвійного запису головним бухгалтером.

Пункт 2 та 3 буде доцільно об'єднати і викласти одним пунктом, де буде відображено відповідальність та вимоги до головного бухгалтера.

Відкоригувати пункт 3 на підставі того, що інформація носить імперативний характер на рівні законодавства України та не передбачає альтернатив, отже на є елементом облікової політики і залишити лише інформацію стосовно форми ведення бухгалтерського обліку.

Інформація пункту 4 також носить імперативний характер та не має альтернатив вибору, тому його включення є недоцільним.

Пункт 5 не містить повного викладу про елементи облікової політики щодо необоротних активів, так як не встановлена ліквідаційна вартість об'єктів основних засобів.

В Наказі про облікову політику відсутня інформація щодо порядку проведення інвентаризації та членів інвентаризаційної комісії, також не зазначено поріг суттєвості для переоцінки основних засобів.

Інформація щодо облікової політики запасів не відокремлена як окремий пункт наказу. Відсутній метод списання виробничих запасів.

Таблиця 2.1

**Рекомендовані до застосування методи оцінки вибуття запасів
РССТ «Лубенщина»**

Види запасів підприємства	Метод оцінки вибуття запасів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси»
рахунок 201 «Сировина і матеріали»	Метод середньозваженої вартості
рахунок 204 «Тара і тарні матеріали»	Метод середньозваженої вартості
Рахунок 28 «Товари»	Метод ціни продажу

Метод середньозваженої вартості досить простий у використанні і для списання сировини і матеріалів та тари і тарних матеріалів є зручним та доцільним на підприємстві торгівлі. Метод ціни продажу для списання товарів є досить практичним, простий в застосуванні і притаманний роздрібній торгівлі.

В наказі відсутня інформація щодо формування резерву сумнівних боргів, що є досить негативним, так як підприємство займається торгівлею і таке явище як дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги має місце.

Пункт 9 некоректно сформований і суперечить П(С)БО 11 «Зобов'язання», так як 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.

В пункті 11 не вказано яким класом рахунків користується підприємство при обліку витрат та як і коли визначаються і списуються доходи та витрати на фінансовий результат.

Пункт 12 про оплату праці є не доцільним, так як при наявності колективного договору там прописано спосіб нарахування заробітної плати і дублювати інформацію яка не має альтернатив є не коректно.

В Наказі відсутній розділ «Гармонізація бухгалтерського та податкового обліку, у зв'язку з набуттям чинності Податкового кодексу України», тому необхідно його сформувати та внести до Наказу.

Також, доцільно було б доповнити Наказ розділом «Про організацію бухгалтерського, управлінського обліку на підприємстві», де було б розкрито використання управлінського обліку в поєднанні з бухгалтерським на підприємстві.

У Наказі відсутня інформація щодо права підпису, проведення інвентаризації та порядку її складання, то вважається за доцільне доповнити Наказ розділом «Організаційні питання», де буде висвітлено окремі аспекти роботи на підприємстві.

Також, необхідним є інформація в Наказі про відповідальність осіб за організацію бухгалтерського обліку, що є відсутньою і вважається за доцільне виокремити їх в окремому розділі документу.

Таким чином, в даному питанні було розглянуто негативні сторони Наказу про облікову політику, серед яких:

- формальні помилки (відсутність підписів керівника та членів правління);
- відсутність чіткої структури Наказу та поділу на розділи
- перевантаженість наказу положеннями, що дублюють інформацію чинного законодавства України;
- неповне розкриття елементів облікової політики щодо запасів, дебіторської заборгованості та результатів діяльності;
- відсутній розділ про гармонізацію бухгалтерського та податкового обліку;
- відсутня інформація про операційний цикл на підприємстві;
- не сформована політика щодо проведення інвентаризації.

Проаналізувавши зазначені недоліки, запропоновано шляхи усунення недоліків та окреслено загальні напрями вдосконалення Наказу про облікову політику РССТ «Лубенщина».

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У сучасних економічних умовах, що є не стабільними в Україні кожне підприємство намагається вижити і отримати в ході своєї діяльності прибуток. Запорукою отримання прибутку являється ефективна облікова політика підприємства, невід'ємною складовою якої є Наказ про облікову політику. Для підприємства він є потужним інструментом в обліку та управлінні, так як не лише формує «обличчя» підприємства, а й полегшує і систематизує облікову інформацію на підприємстві. З Наказу про облікову політику починається і закінчується облік на підприємстві будь-якої галузі.

Наказ про облікову політику являє собою розпорядчий документ, за допомогою якого організовується бухгалтерський облік на підприємстві.

В ході вивчення Наказу про облікову політику № 2 від 05 січня 2012 року РССТ «Лубенщина» було виявлено як позитивні, так і негативні сторони, що актуалізує удосконалення зазначеного документу.

Серед позитивних сторін Наказу можна виділити такі:

- своєчасність внесення змін до Наказу про облікову політику відповідно до вимог чинного законодавства;
- раціональне введення до Наказу довідкових даних про підприємство;
- детальне висвітлення обраних елементів облікової політики;
- доцільність обраних елементів облікової політики;
- положення викладені грамотно та не суперечить вимогам законодавства України.

В результаті критичної оцінки виявлено наступні негативні сторони:

- формальні помилки (відсутність підписів керівника та членів правління);
- відсутність чіткої структури Наказу та поділу на розділи
- перевантаженість наказу положеннями, що дублюють інформацію чинного законодавства України;
- неповне розкриття елементів облікової політики щодо запасів, дебіторської заборгованості та результатів діяльності;
- відсутній розділ про гармонізацію бухгалтерського та податкового обліку;
- відсутня інформація про операційний цикл на підприємстві;
- не сформована політика щодо проведення інвентаризації.

Найвагомішим недоліком Наказу про облікову політику підприємства є його формальний характер.

Доцільним є ведення управлінського обліку на підприємстві, що передбачає використання методів і способів економічного та фінансового аналізу, для оцінки фінансового стану, для визначення ефективності діяльності підприємства, для детальнішого обліку витрат з метою їх раціоналізації, зменшення та прогнозування показників діяльності на перспективу з метою розширення бази прийняття управлінських рішень.

Райспоживспілка «Лубенщина» в своєму складі вміщує 8 споживчих товариств, тому для ефективнішої діяльності кожної з них з метою порівняння та складання висновків в кінці звітної періоду доцільним було б введення розділу розділ «Про організацію бухгалтерського управлінського обліку», що передбачає:

- аналіз стану та використання основних засобів: аналіз стану основних засобів, аналіз використання основних засобів, аналіз фондовіддачі;

- аналіз фінансового стану: аналіз балансу, загальна оцінка стану засобів, оцінка за характеристикою ліквідності, аналіз структури активів, аналіз структури пасивів, аналіз платоспроможності підприємства тощо,

- аналіз витрат та доходів підприємства, з використанням ВОП-аналізу.

Також, як було зазначено в попередньому питанні дослідної роботи, підприємству слід в Наказі про облікову політику обов'язково проставити підписи керівника та членів правління, щоб Наказ набрав юридичної сили.

У Наказі доцільно передбачити пункт «З Наказом ознайомлений», що дозволить забезпечити ознайомлення з Наказом про облікову політику підприємства осіб, вказаних в Наказі та не вказувати прізвища посадових осіб по тексту наказу.

Також необхідно звернути увагу на саму структуру Наказу, ввести поділ на розділи та доповнити Наказ інформацією про підприємство.

Наказ про облікову політику слід доповнити елементами облікової політики, що були в попередньому питанні вказаними як відсутні.

У зв'язку із введенням у дію Податкового Кодексу України доцільним було б введення розділу в Наказі «Гармонізація бухгалтерського та податкового обліку». Обов'язковою для підприємства є розробка робочого плану рахунків та введення в Наказ інформації про проведення інвентаризації та графіку її проведення, склад інвентаризаційної комісії.

Загалом Наказ про облікову політику РССТ «Лубенщина» оцінюється задовільно. Але врахувавши запропоновані змін (додаток Б) його формальне існування буде посунуто і він стане вагомим інструментом в управлінні підприємством.

Додаток А

ПОЛТАВСЬКА ОБЛСПОЖИВСПІЛКА ПРАВЛІННЯ РАЙОННОЇ
СПІЛКИ СПОЖИВЧИХ ТОВАРИСТВ «ЛУБЕНЩИНА»
ПОСТАНОВА

від 05 січня 2012 року.

№ 2

«Про облікову політику на 2012 рік»

З метою забезпечення безперервності ведення бухгалтерського обліку та фіксування фактів здійснення усіх господарських операцій, своєчасного складання і подання достовірної звітності, збереження облікових реєстрів протягом встановленого терміну, керуючись ст. 8-10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999р., наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження плану рахунків в бухгалтерському обліку та інструкції з його застосування» № 291 від 30.11.1999р. правління районної спілки споживчих товариств «Лубенщина»

постановляє:

1. Обов'язки щодо забезпечення ведення бухгалтерського обліку покласти на відділ бухгалтерського обліку на чолі з головним бухгалтером.
2. Головний бухгалтер РССТ «Лубенщина» є відповідальним:
 - за забезпечення дотримання встановлених даною постановою єдиних методологічних принципів ведення бухгалтерського обліку;
 - за складання і подання в встановлені строки фінансової звітності;
 - за організацію контролю відображення на рахунках бухгалтерського обліку усіх господарських операцій у відповідності до законодавства України.

Вимоги головного бухгалтера по документальному оформленню господарських операцій та поданню в бухгалтерію необхідних документів і відомостей є обов'язковими для всіх осіб споживчого товариства.

3. Забезпечити безперервність відображення операцій і достовірну оцінку активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат, застосовуючи книжно-журнальну форму.

4. Здійснювати облік господарських операцій у відповідності до чинних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інструкцією до застосування Плану рахунків.

5. Організувати бухгалтерський облік основних засобів та інших необоротних активів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» :

ведення обліку основних засобів вести за такими групами:

- рахунок 10 «Основні засоби»;
- субрахунок 104 «Машини та обладнання»;
- субрахунок 105 «Транспортні засоби»;

рахунок 22 «Інші необоротні матеріальні активи»;
субрахунок 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»;
основні засоби вартістю до 1000 грн., обліковувати по субрахунку 112 «Малоцінні необоротні активи»;

облік основних засобів вести по об'єктах подільного і неподільного майна;
по введенню в експлуатацію основним засобам встановити нарахування амортизації методом зменшення залишкової вартості за податковим законодавством;

для всіх основних засобів, що будуть вводиться в експлуатацію встановити і фіксувати в акті введення в експлуатацію норми та методи амортизації;

нарахування амортизації малоцінних необоротних активів (рахунок 112) здійснювати в розмірі 100% при передачі в експлуатацію.

Організувати ведення бухгалтерського обліку запасів згідно з П(С)БО 9 «Запаси»:

а) на підприємствах роздрібної торгівлі і громадського харчування товари в обліку відображаються за роздрібними (продажними) цінами;

б) малоцінні та швидкозношувані предмети обліковуються за ціною придбання на рахунку № 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», терміном експлуатації менше від одного року списуються на виграти в момент передавання їх в експлуатацію.

6. Дебіторську заборгованість визначати активом, при умові, що є можливість отримання майбутніх економічних вигод.

В балансі бухгалтерського обліку дебіторську заборгованість за товари, роботи та послуги визначати за чистою вартістю за мінусом сумнівних боргів.

7. Грошовими коштами і їх еквівалентами у фінансовій звітності відповідно П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» прийняти грошові кошти на поточному рахунку, в касі підприємства, гроші в дорозі та депозитні сертифікати терміном на 3 місяці.

8. До витрат майбутніх періодів» відносити заздалегідь сплачену орендну плату, суми за підписку періодичних видань, заздалегідь оплачені рекламні послуги і всі інші витрати, що стосуються наступного звітного періоду.

9. Зобов'язання відображати тільки тоді, коли активи отримані, або коли підприємство заключає безвідмовну згоду придбати актив.

10. До складу «Доходів майбутніх періодів» включаються суми доходів, що нараховуються на протязі поточного або попередніх звітних періодів, які будуть визначені в наступних звітних періодах.

11. Доходи і витрати включають до складу Звіту про фінансові результати на основі принципів нарахування і відповідності і відображаються у фінансових звітах тих періодів до яких вони відносяться.

12. Затвердити систему оплати праці відповідно колективному договору підприємства.

13. Здійснювати податковий облік відповідно законодавства України.

14. Контроль за виконанням цієї постанови покласти на головного бухгалтера районної спілки споживчих товариств Шевельову Т.Ю. та головних бухгалтерів споживчих товариств.

Голова правління
РССТ «Лубенщина»

Л.Д. Лахман
Т.Ю. Шевельова
А.М. Томчук
О.А. Хилюк
М. Литвиненко

Додаток № 1 до постанови № 2 від 05 січня 2012 року.

бід 05 січня 2012 року.

«Про зміни в обліковій політиці основних засобів на 2012 рік»

В зв'язку із змінами Податкового Кодексу України правління районної спілки споживчих товариств «Лубенщина»

постановляє:

1. Для визначення основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (далі - основні засоби) і нематеріальних активів такими, визначення строку корисного використання обертів та вибору методу нарахування амортизації створити повністю діючу експертну комісію у складі:

Голова комісії - Лахман Л.Д. - голова правління РССТ «Лубенщина».

Члени комісії - Шевельова Т.Ю. - головний бухгалтер РССТ «Лубенщина»;

Карбан В.Б. - голова ревізійної комісії РССТ «Лубенщина»;

Томчук А.М. - голова правління Засульського СТ., член правління.

2. Вважати необоротні активи зі строком корисного використання (експлуатації) понад один рік вартістю менше 1000 грн. (без урахування ПДВ) основними засобами.

3. Основні засоби зарахувати до таких груп :

група 3 - будівлі, споруди, передавальні пристрої - строк корисного використання 40 років;

група 4 - машини та обладнання - строк використання 5 років, крім 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, інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до тепло комунікаційних мереж, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 грн. з 2012 року - строк корисного використання - 2 року;

група 5 - транспортні засоби - строк корисного використання - 5 років;

група 6 - інструменти, прилади, інвентар (меблі) - строк корисного використання - 4 роки;

група 9 - інші основні засоби - строк корисного використання 12 років.

4. При нарахуванні амортизації врахувати строки корисного використання основних засобів із п. 3 даної постанови.

5. Первісну вартість об'єкта основних засобів здійснювати по собівартості відповідних П(С)БО 7 «Основні засоби».

Головний бухгалтер

Т.Ю. Шевельова

ПОЛТАВСЬКА ОБЛСПОЖИВСПІЛКА ПРАВЛІННЯ РАЙОННОЇ
СПІЛКИ СПОЖИВЧИХ ТОВАРИСТВ «ЛУБЕНЩИНА»
ПОСТАНОВА

від 05 січня 2012 року

№ 2

«Про облікову політику на 2012 рік»

Для складання фінансової звітності відповідно до чинних нормативних актів та надання її користувачам, сформувати облікову політику підприємства за таким змістом:

Загальні положення

Дата державної реєстрації	
Номер Свідоцтва про державну реєстрацію	
ідентифікаційний код (ЄДРПОУ)	
Система оподаткування	
Організаційно-правова форма підприємства	
Наявність вищестоящої організації	
Форма фінансування	
Середня чисельність персоналу на підприємстві	

Про організацію фінансового та бухгалтерського обліку

З метою забезпечення безперервності ведення бухгалтерського обліку та фіксування фактів здійснення усіх господарських операцій, своєчасного складання і подання достовірної звітності, збереження облікових реєстрів протягом установленого терміну, керуючись ст. 8-10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999р., наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження плану рахунків в бухгалтерському обліку та інструкції з його застосування» № 291 від 30.11.1999р. правління районної спілки споживчих товариств «Лубенщина»

постановляє:

1. Бухгалтерський, фінансовий облік на підприємстві ведеться за принципом подвійного запису головним бухгалтером.

2. Бухгалтерський облік на підприємстві вести із застосуванням журнально-ордерної форми обліку.

3. Головний бухгалтер РССТ «Лубенщина» є відповідальним:

за забезпечення дотримання встановлених даною постановою єдиних методологічних принципів ведення бухгалтерського обліку;

за складання і подання в встановлені строки фінансової звітності;

за організацію контролю відображення на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій у відповідності до законодавства України,

за документальне оформлення господарських операцій та подання в бухгалтерію необхідних документів і

4. Забезпечити відображення господарських операцій підприємства відповідно до робочого плану рахунків.

5. Тривалість операційного циклу встановить – 1 рік.

6. Система оподаткування – загальна.

7. Організувати бухгалтерський, фінансовий облік:

8. Основні засоби:

8.1. Для визначення основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (далі - основні засоби) і нематеріальних активів такими, визначення строку корисного використання об'єктів та вибору методу нарахування амортизації створити повністю діючу експертну комісію у складі:

Голова комісії - Лахман Л.Д. - голова правління РССТ «Лубенщина».

Члени комісії - Шевельова Т.Ю. - головний бухгалтер РССТ «Лубенщина»;

Карбан В.Б. - голова ревізійної комісії РССТ «Лубенщина»;

Томчук А.М. - голова правління Засульського СТ, член правління.

8.2. Вважати необоротні активи зі строком корисного використання (експлуатації) понад один рік вартістю менше 1000 грн. (без урахування ПІДВ) основними засобами.

8.3. Основні засоби зарахувати до таких груп :

- група 3 - будівлі, споруди, передавальні пристрої - строк корисного використання 40 років;

- група 4 - машини та обладнання - строк використання 5 років, крім електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або Другу інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми, інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до тепло комунікаційних мереж, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і радії, вартість яких перевищує 2500 грн. з 2012 року - строк корисного використання - 2 року;

- група 5 - транспортні засоби - строк корисного використання - 5 років;

- група 6 - інструменти, прилади, інвентар (меблі) - строк корисного використання - 4 роки;

- група 9 - інші основні засоби - строк корисного використання 12 років.

8.4. При нарахуванні амортизації врахувати строки корисного використання основних засобів із п. 8.1 даної постанови.

8.5. По введенню в експлуатацію основним засобам вжити нарахування амортизації методом зменшення залишкової вартості за податковим законодавством;

8.6. Для всіх основних засобів, що будуть вводиться в експлуатацію встановити і фіксувати в акті введення в експлуатацію норми та методи амортизації;

8.7. Нархування амортизації малоцінних необоротних активів (рах. 112) здійснювати в розмірі 100% при передачі в експлуатацію.

8.8. Ліквідаційна вартість необоротних активів – 0.

8.9. Порогом суттєвості для проведення переоцінки встановити величину, що дорівнює 10%-му відхиленню залишкової вартості від справедливої.

8.10. Одиницею обліку визначити окремий об'єкт основних засобів та інших матеріальних необоротних активів

9. Запаси

Організувати ведення бухгалтерського обліку запасів згідно з П(С)БО 9 «Запаси»:

9.1. на підприємствах роздрібної торгівлі і громадського харчування товари в обліку відображаються за роздрібними (продажними) цінами;

9.2. малоцінні та швидкозношувані предмети обліковуються за ціною придбання на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», терміном експлуатації менше від одного року списуються на виграти в момент передавання їх в експлуатацію.

9.3. Методи списання запасів при їх вибутті встановити:

- сировина і матеріали - метод середньозваженої вартості,
- тара і тарні матеріали - метод середньозваженої вартості,
- товари - метод ціни продажу.

10. Дебіторська заборгованість

10.1. Суму резерву сумнівних боргів установлювати на підставі класифікації дебіторської заборгованості за продукцію, товари, послуги за термінами її непогашення.

10.2. Дебіторську заборгованість визначати активом, при умові, що є можливість отримання майбутніх економічних вигод.

10.3. В балансі бухгалтерського обліку дебіторську заборгованість за товари, роботи та послуги визначати за чистою вартістю за мінусом сумнівних боргів.

11. Зобов'язання

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.

12. Грошові кошти та їх еквіваленти

12.1. Грошовими коштами і їх еквівалентами у фінансовій звітності відповідно П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» прийняти грошові кошти на поточному рахунку, в касі підприємства, гроші в дорозі та депозитні сертифікати терміном на 3 місяці.

13. Витрати майбутніх періодів

13.1. До «Витрат майбутніх періодів» відносити заздалегідь сплачену орендну плату, суми за підписку періодичних видань, заздалегідь оплачені рекламні послуги і всі інші витрати, що стосуються наступного звітного періоду.

14. Доходи майбутніх періодів

14.1. До складу «Доходів майбутніх періодів» включаються суми доходів, що нараховуються на протязі поточного або попередніх звітних періодів, які будуть визначені в наступних звітних періодах.

15. Доходи і витрати

15.1. Доходи і витрати включають до складу Звіту про фінансові результати на основі принципів нарахування і відповідності і відображаються у фінансових звітах тих періодів до яких вони відносяться.

15.2. Застосувати схему з використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності».

15.3 Закриття транзитних рахунків здійснювати щомісячно на рахунок 79 «Фінансові результати».

Гармонізація бухгалтерського та податкового обліку, у зв'язку з набуттям чинності Податкового кодексу України

16. Для цілей бухгалтерського обліку, використовувати альтернативний підхід ведення бухгалтерського обліку, передбачений змінами внесеними до П(С)БО - наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку» від 18.03.2011 року № 372 .

17. Первісну вартість основних засобів збільшувати на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством.

18. Первісну вартість об'єкта основних засобів збільшувати на суму індексації, проведеної у порядку, встановленому податковим законодавством, з відображенням у бухгалтерському обліку в порядку, передбаченому пунктами 19-21 Положення (стандарту) 7.

19. Нарахування амортизації здійснювати з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством.

20. При визначенні собівартості виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, використовувати підхід «прямих витрат». Тобто, загальновиробничі витрати вважати витратами періоду та відносити на фінансові результати періоду в якому вони фактично понесені.

Інформацію про суму загальновиробничих витрат розкривати у Звіті про фінансові результати окремою статтею.

21. У випадку придбання одного об'єкту основних засобів, що складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожен з цих частин визнавати в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

22. З метою створення єдиної системи організації бухгалтерського обліку та дотримання єдиної облікової політики для складання консолідованої звітності філіям (відділенням, структурним підрозділам) виконувати цей наказ, узгоджуючи свої дії з головним бухгалтером підприємства.

Про організацію бухгалтерського, управлінського обліку

23. Покласти на головного бухгалтера обов'язок проводити:

23.1. Аналіз стану та використання основних засобів: аналіз стану основних засобів, аналіз використання основних засобів, аналіз фондів віддачі;

23.2. Аналіз фінансового стану: аналіз балансу, загальна оцінка стану засобів, оцінка за характеристикою ліквідності, аналіз структури активів, аналіз структури пасивів, аналіз платоспроможності підприємства тощо,

Аналіз витрат та доходів підприємства, з використанням ВОП-аналізу.

Організаційні питання

24.1. Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності провести інвентаризацію активів і зобов'язань відповідно до Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів і розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. N 69 (зі змінами і доповненнями).

24.2. Для здійснення інвентаризації і прийняття рішення за її результатами створити постійно діючу інвентаризаційну комісію у складі:

Голова комісії: Лахман Л.Д.

Члени комісії: Карбан В.Б., Шевельова Т.Ю.

25. Надати право підписання бухгалтерських та первинних документів з повною відповідальністю: директору, головному бухгалтеру.

26. Надати право підписання звітності директору, головному бухгалтеру.

27. Затвердити відповідальність за якість і своєчасність складання і подання звітності за головним бухгалтером.

28. Призначити відповідальних:

28.1. За виписку довіреності на отримання ТМЦ – головний бухгалтер.

28.2. Призначити матеріально відповідальних осіб:

28.3. За грошові цінності, бланки суворої звітності - головний бухгалтер, контролер.

28.4. За основні засоби – керівник.

Відповідальність осіб за організацію бухгалтерського обліку.

29. Покласти відповідальність за організацію бухгалтерського обліку, за збереження і видачу документів із архіву на головного бухгалтера.

30. Контроль за виконанням цієї постанови покласти на головного бухгалтера районної спілки споживчих товариств Шевельову Т.Ю. та голову правління Лахман Л.Д.

З наказом ознайомлений:

Посада	П.І.Б.	Підпис
Голова правління	Лахман Л.Д.	
Головний бухгалтер	Шевельова Т.Ю.	
Члени правління:	Томчук Т.Ю. Хилюк О.А. Литвиненко Л.М.	

Характеристика елементів облікової політики
(за даними Наказу про облікову політику РССТ «Лубенщина»)

№ з/п	Елемент облікової політики	Коментар	Рекомендації
1	Порядок визначення вартісної межі між основними засобами та малоцінними необоротними нематеріальними активами	Зазначено. Вважати необоротні активи зі строком корисного використання (експлуатації) понад один рік вартістю менше 1000 грн. (без урахування ПДВ) основними засобами.	-
2	Порядок визначення порогу суттєвості для проведення інвентаризації	У Наказі про облікову політику не визначено	Порогом суттєвості для проведення переоцінки встановити величину, що дорівнює 10%-му відхиленню залишкової вартості від справедливої.
3	Методи нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів	Зазначено. Амортизацію основних засобів нарахувати, застосовуючи метод зменшення залишкової вартості. Методи нарахування амортизації малоцінних необоротних нематеріальних активів не зазначено. Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується у розмірі 100% при введенні їх в експлуатацію. Методи нарахування амортизації нематеріальних активів в наказі відсутні, що можна пояснити відсутністю на балансі підприємства даного виду активів	Амортизацію інших необоротних матеріальних активів нарахувати таким чином: офісної меблі, інструментів і т.д. - застосовуючи прямолінійний метод
4	Методи оцінки довгострокових фінансових інвестицій	В наказі відсутні, що можна пояснити відсутністю на балансі підприємства даного виду активів	-
5	Способи обліку товарних запасів	За роздрібними (продажними)	-
6	Способи обліку готової продукції	У Наказі про облікову політику не визначено, що можна пояснити відсутністю на балансі підприємства даного виду активів	-
7	Способи обліку незавершеного виробництва	У Наказі про облікову політику не визначено, що можна пояснити відсутністю на балансі підприємства даного виду активів	-

8	Способи обліку транспортно-заготівельних витрат	У Наказі про облікову політику не визначено	-
9	Методи оцінки вибуття запасів	У Наказі про облікову політику не визначено	Встановити метод оцінки вибуття: середньозваженої вартості для сировини і матеріалів, тари і тарних матеріалів; Встановити метод вибуття товарів – метод ціни продажу
10	Методи нарахування резерву	У Наказі про облікову політику не визначено через відсутність дебіторської заборгованості підприємства за товари, роботи, послуги	-
11	Способи нарахування резерву на оплату відпусток	У Наказі про облікову політику не визначено	Не доцільно нараховувати резерв на оплату відпусток при малій кількості працівників
12	Способи нарахування резерву на виконання гарантійних зобов'язань	У Наказі про облікову політику не визначено, враховуючи відсутність у підприємства гарантійних зобов'язань	-
13	Способи оцінки активів та зобов'язань операцій пов'язаних сторін	У Наказі про облікову політику не визначено, враховуючи відсутність у підприємства операцій з пов'язаними сторонами	-
14	Методи оцінки ступеню завершення операцій з надання послуг	У Наказі про облікову політику не визначено, так як підприємство не надає послуг	-
15	Порядок обліку відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань	У Наказі про облікову політику не визначено, оскільки підприємство знаходиться на спрощеній системі оподаткування	-
16	Порядок визначення статей калькуляції виробничої собівартості продукції (послуг)	У Наказі про облікову політику не визначено через відсутність процесу виробництва на підприємстві	-
17	Порядок розподілу загальновиробничих витрат	У Наказі про облікову політику не визначено, оскільки загальновиробничі витрати не підлягають розподілу	-

Література

1. Авраменко О.І. Методи нарахування амортизації у бухгалтерському та податковому обліку / О.І. Авраменко, Л.А. Ватуля, К.А. Худик // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1966/1/2.pdf>
2. Азаренкова Г.М. О проблеме креативных (творческих) методов бухгалтерского учета / Г.М. Азаренкова, А.А. Буцкая // Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні: Тези доповідей міжнар. Наук.-практ. конф. 16-18 жовт. 2000 р. / Відп. за вип. В.М. Івахненко. – К.: КНЕУ, 2000. – С. 3-5.
3. Акімова Н.С. Організаційно-методичні аспекти облікової політики акціонерного товариства / Н.С. Акімова, О.О. Безпалова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://web.znu.edu.ua/herald/issues/2010/eco_2010_4/2010_4/137-144.pdf
4. Алборов Р.А. Принципы и основы бухгалтерского учета / Р.А. Алборов. - 3-е изд. - М.: «КноРус», 2008.- 343 с.
5. Аудит: навч. посіб. / Л.М. Янчева, З.О. Макеєва, А.О. Баранова та ін. — К.: Знання, 2009. — 335 с.
6. Аудит: підручник. — 2-ге вид., перероб. і доп. Затверджено МОН / За ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. — К., 2009. — 495 с.
7. Аудит: практ. пособие / А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик и др.; Под ред. А. Кузьминского. – К.: Учетинформ, 1996. – 283 с.
8. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета. Учебник для ВУЗов / Ю.А. Бабаев. - 3-е изд. - М.: ТК Велби, 2007.- 256 с.
9. Бакаев А.С. Бухгалтерский учет: Учебник / А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др. / Под ред. П.С. Безруких. - 4-е изд., перераб. и доп. М.: Бухгалтерский учет, 2002. – 736 с.
10. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Т.В. Барановська. – Ж., 2004. – 283 с.
11. Барановська Т.В. Облікова політика: рівні, суб'єкти, складові // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2003. – № 3 (25). – С. 18-26.
12. Белоусов М.О. Бухгалтерський облік і контроль руху статутного капіталу: автореферат... канд. екон. наук, спец.: 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / М.О. Белоусов. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 21 с.
13. Березівський П.С. Організація, прогнозування та планування агропромислового комплексу: Навч. посібн. / За ред. П.С. Березівського. – 2-ге вид. – Львів: «Магнолія Плюс»; видавець СПД ФО В.М. Піча, 2006. – 443 с.

14. Бешуля І. Сучасний стан нормативно-правового забезпечення формування облікової політики / І. Бешуля, Н. Піскунова, І. Петрова // Схід. — 2012. — № 1 (115). — С. 17-19.
15. Білий Є.Л. Амортизаційна політика як підґрунтя інвестиційного оновлення підприємства / Є.Л. Білий, М.Л. Дударенко // Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://web.znu.edu.ua/herald/issues/2010/Vest_Ek7-3-2010-PDF/162-165.pdf
16. Бірюк О.Г. Формування облікової політики щодо малоцінних та швидкозношуваних предметів / О.Г. Бірюк // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/foa/2008_12/12_24.pdf
17. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: учебный курс / И.А. Бланк. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2001. – 528 с.
18. Богаченко В.М. Бухгалтерский учет для менеджеров: учебник / В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова. - Ростов н/Д : Феникс, 2005. - 412 с.
19. Бобко В.В. Облік переоцінки необоротних активів / В.В. Бобко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://udau.edu.ua/library.php?pid=1584>
20. Бойко Л.Г. Конспект лекцій для самостійного вивчення дисципліни «Облікова політика підприємства» (для студентів 3-курсу заочної форми навчання освітньо-кваліфікаційного рівня бакалавр, галузі знань 0305 «Економіка і підприємництво», напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит») / Л.Г. Бойко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. - Х.: ХНАМГ, 2010. - 178 с.
21. Бойцова М. Усе про облік запасів. – 2-ге вид., перероб. і доп. / М. Бойцова, О. Маханько, Я. Клиженко. – Х.: Фактор, 2007. – 368 с.
22. Бондур Т.О. Суть біологічних активів та облік їх виробництва у рослинництві / Т.О. Бондур // Облік і фінанси в АПК. – 2008. – №1. – С. 9-15.
23. Боримська К.П. Робочий план рахунків у системі облікової політики підприємства: принципи та підходи до формування / К.П. Боримська // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vdnuet/econ/2010_4/Borimska.pdf
24. Боярський Ю.І. Оцінка залишків незавершеного виробництва: проблеми визначення / Ю.І. Боярський // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2011_2/7.pdf
25. Брегеда А.Ю. Основы политологии: Навч. посібник / А.Ю. Брегеда. – К.: КНЕУ, 1997. – 324 с.
26. Бузак Н. Оцінка товарних запасів як елемент облікової політики торговельного підприємства // Н. Бузак // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Ecan/2011_9_1/pdf/buzak.PDF
27. Бурденко І.М. Фінансові інструменти: особливості їх класифікації / І.М. Бурденко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_BOA/Burdenko_014.pdf

28. Бурденко І.М. Особливості визнання фінансових інструментів / І.М. Бурденко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://lib.uabs.edu.ua/library/Article/Burdenko_7.pdf
29. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: міфологія. Ч. 2 / Ф.Ф. Бутинець; Житомирськ. держ. технологіч. ун-т. - Житомир: ЖДТУ, 2003. - 523 с.
30. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навч. закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 605 с.
31. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: Рута, 2006. – 528 с.
32. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності «Облік і аудит» / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та к.е.н., доц. М.М. Коцупатрого. – Житомир: ПП «Рута», 2003 – 512 с.
33. Бухгалтерский учёт: учеб. / И.И. Бочкарева, В.А. Быков, Я.В. Соколов; под ред. Я.В. Соколова. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ТК «Велби», 2008. - 776 с.
34. Бычков М.Ф. К вопросу об учетной политике предприятия / М.Ф. Бычков, Н.Н. Балашова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2000. – № 2. – С. 22-23.
35. Вакун О. В. Облік і аналіз нематеріальних активів у будівельних підприємствах: автореферат... канд. екон. наук, спец.: 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / О. В. Вакун. — Івано-Франківськ: МОНМС Укр. ДВНЗ "Прикарпатський нац. ун-т ім. В. Стефаника", 2013. — 20 с.
36. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности / Б.И. Валуев. — М.: Финансы и статистика, 1984. — 215 с.
37. Варзацька Л. Інтерактивні методи навчання: лінгводидактичні засади / Л. Варзацька // Дивослово. – 2005. – № 2. – С. 519.
38. Вещунова Н.Л. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие / Н.Л. Вещунова, Л.Ф. Фомина. - М.: Финансы и статистика, 2000. -496 с.
39. Вигівська І.М. Класифікація витрат майбутніх періодів: обліковий аспект / І.М. Вигівська, Е.Г. Мельник // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.rusnauka.com/15_APSN_2010/Economics/67661.doc.htm
40. Виноградова М.О. Методичні підходи до обліку запасів в Україні і Росії та їх відповідність міжнародним стандартам / М.О. Виноградова // Вісник Національного університету «Львівська політехніка» Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. - 2007. - № 577. - С. 58-66.

41. Вказівки щодо організації бухгалтерського обліку в Україні: Наказ Міністерства фінансів України від 07.05.93 р. № 25 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0052-93>
42. Власова І.О. Модель розрахунку резерву сумнівної заборгованості / І.О. Власова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Tiru/2011_31_2/Vlas_1.pdf
43. Водоп'янова О. Облікова політика: починаємо новий рік / О. Водоп'янова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/1cid04362.html>
44. Войналович О.П. Елементи облікової політики підприємства щодо маржинального доходу / О.П. Войналович, Т.П. Назаренко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2011_2/11.pdf
45. Войналович О.П. Оптимізація положень розпорядчого документу з облікової політики / О.П. Войналович // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. – Кіровоград: КНТУ, 2005. – Вип. 7, ч. II. – С. 288-296.
46. Войнаренко М.П. Концепція облікової оцінки інвестиційної нерухомості / М.П. Войнаренко, Л.В. Скоробагата // http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2009_22_2/articles/Finansi/2_Voynarenko.pdf
47. Войтенко Т. Облікова політика-2010: головне / Т. Войтенко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbu.factor.ua/ukr/golden/doc.html?id=12039>
48. Герасим П.М. Облікова політика в системі управління сільськогосподарським виробничим кооперативом / П.М. Герасим, С.В. Зеленко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2008_5_1/zbirnik_O_FN_5_%D0%A7_1_82.pdf
49. Гевлич І.Г. Облікова політика в рамках системи регулювання бухгалтерського обліку сучасного будівельного підприємства / І.Г. Гевлич, Л.Л. Гевлич // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/EkBud/2012_2/08.pdf
50. Гейер Е.С. Проблеми суміщення бухгалтерського і податкового обліку запасів / Е.С. Гейер // Вісник ДонДУЕТ. – 2006. – № 4/2. – С. 148-152.
51. Глущик С.В. Сучасні ділові папери: Навч. посіб. для вищ. та серед. спец. навч. закл. / С.В. Глущик, О.В. Дияк, С.В. Шевчук - 4-те вид., переробл. і доп. - К.: Видавництво А.С.К., 2002. - 400 с.
52. Гнилицкая Л.В. Манипулирование учетными данными – угроза экономической безопасности предприятия / Л.В. Гнилицкая // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. – 2011. - № 3(15). – С. 5-14.

53. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: практ. посібн./ С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. - К.: Лібра, 2001. - 840 с.
54. Голов С.Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3-13.
55. Голов С.Ф. Управлінський облік. – Х.: Фактор, 2009. – 784 с.
56. Головащенко О.М. Удосконалення звітного інформаційного забезпечення управління суб'єктів господарювання / О.М. Головащенко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Tiru/2009_28_3/20.pdf
57. Гомбоева А.Н. Формирование учетной политики сельскохозяйственных организаций: автореф. диссертации на соискание ученой степени кандидата эконом. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / А.Н. Гомбоева. – Москва, 2006. – 22 с.
58. Гончаров Ю.В. Оцінка виробничих запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід / Ю.В. Гончаров, І.В. Кравченко // Облік і фінанси АПК. – 2011. – №1. – С. 50-53.
59. Горбовська А.В. Креативність в бухгалтерському обліку / А.В. Горбовська, О.О. Наумчук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/14_NPRT_2011/Economics/7_86943.doc.htm
60. Гордієнко Л. Облікова політика підприємства / Л. Гордієнко // ГоловБух. – 2005. – № 1-2 (310-311) – С. 21-22.
61. Горицька Н. Складання приміток до фінансової звітності / Н. Горицька // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtki.com.ua/debet/ukr/2000/09/09stan1.html>
62. Городянська Л. Наказ про облікову політику – основа організації обліково-аналітичної системи підприємства / Л. Городянська // Вісник ТНЕУ. - № 3. - 2007. - С. 140 – 146.
63. Гуйда Л. Як підготувати наказ про облікову політику підприємства / Л. Гуйда // Дебет-кредит. – 2001. – № 3. – С. 17-35.
64. Губіна І. Резерв сумнівних боргів: створення та використання / І. Губіна // Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. – 2007. – № 48. – 68 с.
65. Гуменюк А.Ф. Інвестиційна природа амортизаційних відрахувань та їх роль у відтворенні основних засобів / А.Ф. Гуменюк // Вісник Хмельницького національного університету. - 2010. - № 5. - С. 204-205.
66. Демчук Т.П. Облікова політика підприємства в аспекті відображення валютних операцій / Т.П. Демчук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_3_2/19.pdf
67. Дерій В.А. Організація бухгалтерського обліку в підприємстві: курс лекцій / В.А. Дерій. – Тернопіль: Джура, 2003. – 92 с.
68. Демчук Т.П. Облікова політика підприємства в аспекті відображення валютних операцій / Т.П. Демчук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_3_2/19.pdf

69. Дикан Р.В. Облікова політика відображення операцій з векселями на підприємствах / Р.В. Дикан, Л.І. Бішовська // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.gusnauka.com/9_DN_2010/Economics/61945.doc.htm
70. Дикий А.П. Необхідність дотримання принципів організації бухгалтерського обліку з метою збереження майна підприємства / А.П. Дикий // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_1/6.pdf
71. Дідик А.М. Класифікація витрат для цілей управлінського та бухгалтерського обліку / А.М. Дідик, С.Б. Гнатів // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Logistyka/2007_594/35.pdf
72. Діденко А.Н. Сучасне діловодство: Навч. посібник. - 3-тє вид. - К.: Либідь, 2001. - 384 с.
73. Дмитренко Т.М. Судебная (правовая) бухгалтерия: Учебник / Т.М. Дмитренко, С.Г. Чаадаев. - М.: «Проспект», 1998. – 336 с.
74. Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників: Наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 29.12.2004 р. № 336 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uazakon.com/document/spart20/inx20247.htm>
75. Домбровська Н.Р. Формування облікової політики щодо витрат підприємств по заготівлі та переробці зерна / Н.Р. Домбровська // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2012_2/139.pdf
76. Дроздова Т. Облікова політика підприємства: структура, формування, зміна / Т. Дроздова // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 8. – С. 52-56.
77. Дудкевич О.В. Щодо застосування порогу суттєвості в фінансовій звітності / О.В. Дудкевич // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/oif_apk/2011_2/5_Dudkev.pdf
78. Дутчак І.Б. Особливості обліку транспортно-заготівельних витрат / І.Б. Дутчак // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2011_4/229.pdf
79. Єльнікова Ю.В. Методика відображення змін облікової політики та облікових оцінок у фінансовій звітності / Ю.В. Єльнікова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.academy.sumy.ua/images/stories/graduate_docs/1300_st_04.pdf
80. Єфіменко А. Гармонізація законодавства України та ЄС у сфері регулювання діяльності та бухгалтерської звітності компаній / А. Єфіменко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=488>

81. Жежера М. Інвестиційна нерухомість: методи оцінки для відображення у фінансовій звітності / М. Жежера // Бухгалтерія. – 2008. – № 29. – С. 64-67.
82. Жердев Є.В. Методичні засади формування амортизаційної політики на підприємствах / Є.В. Жердев // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/oif_apk/2011_1/8_Zherd.pdf
83. Жиглей І.В. Облікове забезпечення заходів, пов'язаних з підвищенням мотивації праці, в світлі П(С)БО 26 «Виплати працівникам» / І.В. Жиглей // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/12.pdf
84. Житний П.Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація: монографія / П.Є. Житний. - Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2007. - 352 с.
85. Житний П.Є. Організаційно методологічні засади формування облікової політики підприємства / П.Є. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3–10.
86. Житний П. Принципи формування облікової політики // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4 – С. 25-28.
87. Житний П.Є. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення / П.Є. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3. – С. 19–22.
88. Житний П.Є. Процес формування облікової інформації в управлінні / П.Є. Житний, І.І. Афанасєва // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_3_2/23.pdf
89. Жук В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» // Облік і фінанси АПК. - 2006. - № 6. - С. 34-42.
90. Журавель Г.П. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: навч. посіб. /Г.П. Журавель, В.Б. Клевець, П. Я. Хомин; за ред. П.Я. Хомина. – К.: Професіонал, 2009.– 320 с.
91. Заббарова О.А. Балансоведение: учебное пособие / О.А. Заббарова. – М.: КНОРУС, 2007. – 256 с.
92. Заббарова О.А. Влияние балансовой политики на достоверность бухгалтерской отчетности организации / О.А. Заббарова, А.Н. Капустяк. // Все для бухгалтера. – 2008. – № 10. – С. 26-33
93. Заббарова О.А. Креативный учет и балансовая политика / О.А. Заббарова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.elitarium.ru/2010/01/22/kreativnyjj_uchet_balansovaja_politika.html
94. Залышкина Т.А. Технология формирования эффективной учетной политики организации: автореф. диссертации на соискание ученой степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12. «Бухгалтерский учет, статистика» / Т.А. Залышкина. – Новосибирск, 2006. – 22 с.

95. Зборовська Н.С. Облікова політика: проблеми формування та шляхи їх вирішення / Н.С. Зборовська // Держава та регіони. – 2006. - № 5 – С. 355-359.
96. Іванюта П.В. Управління ресурсами і витратами: Навч. посіб. / П.В. Іванюта., О.П. Лугівська. – К.: Центр навчальної літератури, 2009. – 320 с.
97. Інструкція з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ: Наказ Державного казначейства України від 17.07.2000 № 64 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0459-00>
98. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України 30.11.99 № 291 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
99. Інструкція про облік роздрібного товарообороту і товарних запасів: Наказ Міністерства статистики України від 28.12.96 № 389 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0013-97>
100. Ілляш Л. Формування облікової політики підприємства / Л. Ілляш // Головбух. – 2001. – № 5. – С. 67-77.
101. Ільїна С.Б. Основи аудиту: Навчально-практичний посібник / С.Б. Ільїна. - К.: Кондор, 2009 р. - 378 с.
102. Ильченко К.Е. Креативный учет: мировой опыт / К.Е. Ильченко, Н.И. Попова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/5_SWMN_2012/Economics/7_100793.doc.htm
103. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання. Монографія. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005 р. - 341 с.
104. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов. / Т.П. Карпова – М.: ЮНИТИ, 2000. – 350 с.
105. Карпушенко М.Ю. Конспект лекцій з дисципліни «Облікова політика підприємства». – Х.: ХНАМГ, 2011. – 55 с.
106. Качанова Т.Є. Аудит облікової політики підприємства / Т.Є. Качанова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy-confer.com.ua/full-article/788/>
107. Клевец В.Б. Практична спрямованість облікової політики підприємств як об'єкт наукових досліджень кафедри / В.Б. Клевец // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2012_3/125.pdf
108. Коблянська Г.Ю. Ефективне використання даних обліку в управлінні / Г.Ю. Коблянська, О.Ю. Пружина // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sworld.com.ua/konfer25/726.htm>
109. Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів: Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / Переклад з англ. за ред.

- С.Ф. Голова. — К: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. — Ч. 1. — 1304 с.
110. Концептуальна основа фінансової звітності IASB: Концепція від 01.09.2010 // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_009/ed20120101
111. Корінько М.Д. Аудит облікових оцінок: документальне забезпечення формування висновків аудитора / М.Д. Корінько // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vzhdtu_econ/2012_1_1/22.pdf
112. Коробова Н. «Новий» облік сільськогосподарської діяльності та облікова політика підприємства // Облік і фінанси АПК. - 2007. - № 3-5. - С. 180-183.
113. Коробова Н.М. Професійне судження бухгалтера та його місце в організації обліку на сільськогосподарському підприємстві / Н.М. Коробова // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/oif_apk/2010_1/10_Korob.pdf
114. Косминко М.В. Незавершене виробництво як об'єкт організації облікової політики підприємства / М.В. Косминко // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/nvbdfa/2009_4/4\(17\)_2009_articles/4\(17\)_2009_articles_7/4\(17\)_2009_articles_7_kosmynko.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/nvbdfa/2009_4/4(17)_2009_articles/4(17)_2009_articles_7/4(17)_2009_articles_7_kosmynko.pdf)
115. Костенко О.М. Облікова політика як внутрішньогосподарський інструмент впливу на формування прибутковості підприємства / О.М. Костенко // Економіка та держава. — 2009. - № 6 — С. 71-72.
116. Костылева Ю.Ю. Оформление документа об учетной политике организации / Ю.Ю. Костылева, В.А. Костылев // Аудиторские ведомости. - 2004. - № 1. - С. 72-81.
117. Костюченко В.М. Облікова політика юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці / В.М. Костюченко // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. Спец. вип. / Відп. ред. В.Г. Лінник. — К.: КНЕУ, 2006. — С. 220-226.
118. Кравчук О. Безнадійна і сумнівна заборгованість / О. Кравчук // Дебет-Кредит. — 2010. — № 35. — С. 35–37.
119. Крупка Я.Д. Користувачі облікової інформації та проблеми задоволення їх потреб / Я.Д. Крупка // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_3_2/31.pdf
120. Крупка Я.Д. Про масштаби та способи розкриття інформації у примітках до фінансової звітності / Я.Д. Крупка, І.Я. Назарова // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/nvvn/ekonomika/2009_7/R4/Krupka.pdf
121. Крутова А.С. Особливості облікової політики торговельного підприємства / А.С. Крутова, О.О. Нестеренко // Економічна стратегія і

перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг [Текст]. Вип. 1.: зб. наук. праць / відповід. ред. О.І. Черевко. – Х.: Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі, 2008. – С. 23-30.

122. Кузьменко Г. І. Обліково-інформаційне забезпечення оцінки податкового потенціалу суб'єкту господарювання: автореферат... канд. екон. наук, спец.: 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами екон. діяльності) / Г. І. Кузьменко. — Одеса: МОН, молоді та спорту Укр. Одеський нац. економічний ун-т, 2012. — 22 с.

123. Кузьмович П.М. Вплив П(С)БО 30 «Біологічні активи» на формування облікової політики сільськогосподарських підприємств / П.М. Кузьмович // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biол/nvnau/2010_146/10kpm.pdf

124. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: навч.-метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни студентами спеціальності 7.03050901, 8.0305901 «Облік і аудит» за КМСОНП ПУЕТ / В.А. Кулик, Ю.О. Ночовна. – Полтава: ПУЕТ, 2013. – 183 с.

125. Кулик В.А. Організація обліку на підприємствах України: розробка внутрішніх регламентів / В.А. Кулик, М.О. Любимов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. - № 6. – С. 12-18.

126. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.

127. Куценко В.А. Розкриття інформації у примітках до фінансових звітів / В.А. Куценко // Тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф. «Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку» (Київ, 4-5 жовтня 2007 р.). – Київ: КНЕУ, 2007 – С. 89-92.

128. Куцик П.О. Економічна суть та склад витрат майбутніх періодів / П.О. Куцик, Н.В. Куценко // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2011_3_1/24.pdf

129. Кушина О. Резерв сумнівних боргів: суто бухгалтерський інструмент / О. Кушина // Збірник систематизованого законодавства. - 2010. - № 9. - С. 155-159.

130. Лебедик Г.В. Облік і аналіз операцій з оренди основних засобів: автореферат... канд. екон. наук, спец.: 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Г.В. Лебедик. – К.: ДВНЗ «КНЕУ ім. Вадима Гетьмана», 2012. – 22 с.

131. Легенчук С.Ф. Креативний облік в національній системі бухгалтерського обліку / С.Ф. Легенчук // Міжнародний збірник наукових праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Випуск 2(14) – 2009. – С. 88-101.

132. Легенчук С.Ф. Управлінські аспекти застосування консерватизму в бухгалтерському обліку / С.Ф. Легенчук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/19.pdf

133. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: Навчальний посібник / В.С. Лень, В.В. Гливенко. – К.: Центр навчальної літератури. – 2008. – 608 с.
134. Лишиленко О.В. Напрямки покращення методів оцінки списання виробничих запасів в системі аналізу безбитковості виробництва продукції аграрних підприємств / О.В. Лишиленко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rusnauka.com/SND/Economics/7_1%20i%20sh%20i%20l%20e%20n%20k%20o.doc.htm.
135. Лінник М.В. Вдосконалення методик обліку і оцінки незавершеного виробництва на підприємствах швейної промисловості / М.В. Лінник // Наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку, контролю та аналізу: теоретико-практичне значення і напрями подальшого розвитку: тези та тексти виступів VI-ої Міжнародної наукової конференції. – Ж.: ЖДТУ, 2007. – 264 с.
136. Літовська І. М. Дивідендна політика, її суть та становище в Україні / І.М. Літовська, Ю.М. Бринь // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/litovska-i-m-brin-yu-m-dividendna-politika-yiyi-sut-ta-stanovische-v-ukrayini/>
137. Лозовицький С.П. Професійне судження як категорія сучасного обліку / С.П. Лозовицький // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vlca_Ekon/2011_36/55.pdf
138. Лялькова Е.Е. Учётная политика в системе управленческого учета: автореф. диссертации на соискание ученой степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12. «Бухгалтерский учет, статистика» / Е.Е. Лялькова. – Москва, 2008. – 22 с.
139. Макеева О. Міжнародні стандарти освіти для бухгалтерів / О. Макеева // Незалежний аудитор. - 2012 р. - № 9. – С. 93-94.
140. Максимів Ю.В. Організаційні підходи до вдосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення управління відходами деревообробного виробництва / Ю.В. Максимів // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vnuvgp/ekon/2011_2/Vek5417.pdf
141. Марценюк Р.А. Облік і контроль заготівель та збуту сільськогосподарської продукції і сировини: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.09 / Р.А. Марценюк. – Львів: Центр. спілка спожив. т-в України, Львів. комерц. акад., 2013. – 21 с.
142. Международные стандарты образования для профессиональных бухгалтеров // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iaf.kiev.ua/images/stories/library/standarts/msfz-osvity.pdf>
143. Мельник М.М. Організація і методика аудиту / М.М. Мельник // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://bookdn.com/book_349.html
144. Методи калькулювання затрат // Баланс. — 2009. — № 1 (830). — С. 21.

145. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v1315201-06>
146. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart_id=66826&cat_id=50097
147. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://document.ua/prozatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-z-buhgalterskogo-doc4523.html>
148. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 року № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623
149. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Наказ Міністерством промислової політики від 09.07.2007 р. № 373 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN30532.html
150. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України 27 червня 2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.aspx
151. Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства: Наказ Міністерства аграрної політики України від 17.12.2007 № 921 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/basexw/ua-ememvt.htm>
152. Міжнародний досвід розкриття інформації емітентами цінних паперів // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eds.ssmc.gov.ua>
153. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020
154. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014
155. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_045
156. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408 >

157. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. Видання 2006 р.- К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2006.- 1112 с.

158. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2010 року, частина 1 / Нормативне виробничо-практичне видання – К.: видавництво «Фенікс». – 2010. - 841 с.

159. Міняйло В. Як скласти наказ про облікову політику / В. Міняйло // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtkt.com.ua/show/1cid02811.html>

160. Міщенко С.М. Облікова політика в системі управління банком: автореферат дис. ... кандидата економ. наук: спец. 08.06.04. «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / С.М. Міщенко. – Київ, 2004. – 24 с.

161. Молдованов М.І. Сучасний діловий документ: зразки найважливіших документів українською мовою / М.І. Молдованов, Г.М. Сидорова. - К.: Техніка, 1992. - 400 с.

162. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 4. – С. 38-48.

163. Муляр В.І. Політологія. Курс лекцій / В.І. Муляр. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 214 с.

164. На запит щодо окремих питань з бухгалтерського обліку: Лист Міністерства фінансів України від 27.02.03 р. № 053-2920 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=29528&cat_id=34931

165. Назарова К.О. Стандартизація внутрішнього аудиту та її правове забезпечення на підприємствах торгівлі / К.О. Назарова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vchu/N153/N153p022-028.pdf

166. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція М. Я. Азарова]. – 2-ге вид., доп. та перероб. – К.: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2011. – 590 с.

167. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

168. Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»: Постанова Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2003 р. № 1440 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>

169. Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»: Постанова Кабінету Міністрів України від 3 жовтня 2007 р.

- № 1185 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-%D0%BF>
170. Новодворский В.Д. Бухгалтерский учет на малых предприятиях: учебник / В.Д. Новодворский, Р.Л. Сабанин. – М., 2007. – 296 с.
171. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь от 18.10.1994 г. № 3321-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=V19403321&p2={NRPA}>
172. Облік за міжнародними стандартами [Електронний ресурс]: навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни за кредитно-модульною системою організації навчального процесу / С.І. Мельник, М.О. Любимов. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – Спосіб доступу: локальна мережа ПУЕТ.
173. Облік сільськогосподарської діяльності: навчальний посібник / Ю.Я. Лузан, В.М. Жук, В.М. Гаврилюк і ін.; за ред. В.М. Жука. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 368 с.
174. Облікова політика: навч. посіб. / В.М. Савченко, О.В. Пальчук, Л.В. Саловська та ін.; за ред. Г.М. Давидова. — К.: Знання, 2010. — 479 с.
175. Облікова політика підприємства // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://credobooks.com/oblikova-politika-pidpriyemstva>
176. Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 326 с.
177. Озеран А.В. Суттєвість та її вплив на доречність і достовірність фінансової звітності / А.В. Озеран // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/foa/2011_17/17_40.pdf
178. Олександренко І.В. Особливості нарахування та виплати дивідендів в Україні / І.В. Олександренко // Економічний форум. - 2011. - № 1. – С. 17-18.
179. Олійник О.О. Агрохолдинг: облікова політика, консолідована фінансова звітність / О.О. Олійник // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vbumb/2011_2/32.pdf
180. Олійник Т.О. Вибір методу оцінки виробничих запасів на промислових підприємствах в умовах кризи / Т.О. Олійник, І.С. Дем'яненко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rusnauka.com/27_NNM_2009/Economics/52841.doc.htm.
181. Олійник Я.В. Методичні аспекти облікової політики підприємств / Я.В. Олійник // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Menegment/2012_721/39.pdf
182. Олійничук В.М. Інформаційна місткість фінансової звітності та її роль в управлінні підприємством / В.М. Олійничук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2011_4/213.pdf
183. Організація бухгалтерського обліку: навч. пос. / Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Шулепова. – 2-ге вид., доповн. і переробл. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 576 с.

184. Орлов П. Прискорена амортизація і прискорене зношення основних фондів / П. Орлов, С. Орлов // Економіка України, 1999. - № 5. - С. 12-13.
185. Остап'юк Н.А. Облікове відображення впливу інфляції: напрями організації / Н.А. Остап'юк // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_2/8.pdf
186. Островерха Р.Е. Шляхи удосконалення організації облікового процесу / Р.Е. Островерха // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2010_1/118.pdf
187. Павлов П.В. Вплив облікової політики на організацію обліку запасів / П.В. Павлов // Вісник ЖДТУ. - 2004. - № 1. - С. 152-156.
188. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 1984. - 279 с.
189. Партин Г.О. Учетная политика и её влияние на финансовые результаты деятельности предприятия / Г.О. Партин, А.Т. Завгородний // Финансы Украины. - 2001. - № 1. - С. 54-61.
190. Пархоменко В.М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: Плани рахунків: загальний та спрощений. Регістри бухгалтерського обліку / В.М. Пархоменко, П.П. Баранцев. - Луганськ: «Футура» ДСД «Лугань», 2001. - 464 с.
191. Патарідзе-Вишинська М.В. Облікова політика: теорія і практика / М.В. Патарідзе-Вишинська // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/eui/2009_1/09pmvtip.pdf
192. Петришина Н.С. Реформування фінансової звітності в умовах міжнародної інтеграції / Н.С. Петришина, І.В. Карасевич // Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/nie/2011_3/055-059.pdf
193. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія / О. М. Петрук. - Житомир, 2005. - 420 с.
194. Печенюк А.В. Етапи та принципи формування маркетингової цінової політики підприємств бурякоцукрового під комплексу // Український соціум. - 2011. - № 17 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_1/Pecheniuk.pdf
195. Пилипенко О.І. Етапи формування єдиної облікової політики корпорації / О.І. Пилипенко // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. - 2008. - № 3 (45). - С. 169-175.
196. Писаренко Т.М. Моделі організації управлінського обліку затрат у процесі виробництва на промислових підприємствах / Т.М. Писаренко // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vviem/2011_1/21.pdf
197. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

198. Поддєрьогін А.М. Фінанси підприємств: підручник / А.М. Поддєрьогін та ін. – К.: КНЕУ, 2004. – 546 с.
199. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.buhgalteria.ru/modules/help/bpu/?id=28>
200. 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: Наказ Міністерства фінансів України від 19.12.2006 № 1213 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1363-06>
201. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
202. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. N 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
203. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти»: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.01 № 559 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01>
204. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>
205. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163 // Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>
206. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: Наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>
207. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 № 601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>
208. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>
209. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку: коментарі / Ред. Я. Кавторєва. – Х.: Фактор, 2009. – 1328 с.

210. Полякова Л.М. Методика аудиту установчих документів та облікової політики підприємства /Л.М. Полякова, З.В. Билень // Вісник ТНЕУ. – 2009. – № 3. – С. 468-474.
211. Полянська О.А. Управлінський облік товарних запасів / О.А. Полянська // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/torg/2009_10/10.pdf
212. Помилуйко Є.О. Особливості реалізації амортизаційної політики в Україні / Є.О. Помилуйко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1416>
213. Посилаєва К.І. Оцінка виробничих запасів при їх використанні / К.І. Посилаєва, Ю.О. Крот // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vkhnau_ekon/2011_8/pdf/24.pdf
214. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
215. Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.04.93 р. № 250 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/250-93-%D0%BF>
216. Про облікову політику підприємства: Лист Міністерства фінансів України від 21.12.05 № 31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=58984&cat_id=34931
217. Про обіг векселів в Україні: Закон України від 05.04.2001 №2374-111 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2374-14>
218. Про погодження облікової політики підприємства: Наказ Міністерства аграрної політики України від 11.04.2007 року № 254 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://170820.minagro.web.hosting-test.net/page/?7084>
219. Про Примітки до річної фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00>
220. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності: Лист Міністерства фінансів України від 29.07.03 №04230-04108 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=33638&cat_id=34931&search_param=%E2%B3%E4%F1&searchPublishing=1
221. Про цінні папери та фондовий ринок: Закон України від 23.02.2006 № 3480-IV зі змінами і доповненнями // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3480-15>

222. Професійна позиція бухгалтера як джерело інтерпретації облікової інформації [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uastudent.com/profesijna-pozycja-buhgaltera-jak-dzherelo-interpretacii-oblikovoi-informacii/>
223. Прохар Н.В. Співвідношення організації бухгалтерського обліку та облікової політики / Н.В. Прохар // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/NPM_2006/Economics/7_prohar%20n%20v.doc.htm
224. Пугіна Д.О. Ринкові передумови формування ефективної облікової політики підприємств / Д.О. Пугіна // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.confcontact.com/2008dec/8_topalov.php
225. Пушкар М.С. Господарський облік і суспільство / М.С. Пушкар // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/inek/2012_6/16.pdf
226. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: навч. пос. / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 141 с.
227. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.
228. Пушкар М.С. Філософія обліку: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
229. Пятов М. Л. Учетная политика организации на 2010 год как область принятия управленческих решений [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-1578>
230. Рабошук А.В. Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / А.В. Рабошук. - К., 2006. — 21 с.
231. Радченко К.М. Витрати виробництва в обліковій політиці підприємств / К.М. Радченко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2011_2_1/42.pdf
232. Ратушна О.П. Суперечливі питання використання П(С)БО 30 «Біологічні активи» сільськогосподарськими підприємствами / О.П. Ратушна // Облік і фінанси АПК. — 2007. — № 11-12. — С. 55—58.
233. Реслер М.В. Випуск готової продукції: організація та методика / М.В. Реслер // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2008_21_1/articles/Finansi/6_Resler.pdf
234. Риндя А. Фінансова звітність: погляди з різних боків / А. Риндя // Податки та бухгалтерський облік. – 2009. – № 7. – С. 17-19.
235. Рожелюк В.М. Ознаки класифікації витрат підприємства в умовах ринку / В.М. Рожелюк // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2012_2/193.pdf
236. Рожкова Е.М. Методологічні основи організації обліку на підприємствах промисловості / Е.М. Рожкова // [Електронний ресурс]. –

Режим

доступу:

http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/npmaup/2010_2/pdf_files/67-71.pdf

237. Руденко О.В. Управлінська спрямованість облікової політики / О.В. Руденко // Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ. – 2009. – № 4 (20). – С. 98-101.

238. Рузмайкіна І.В. Облікова політика підприємства – системний підхід до вироблення / І.В. Рузмайкіна // Вісник соціально-економічних досліджень. Вип. 19 / Одес. держ. екон. ун-т. — Одеса: ОДЕУ, 2005. – С. 261-267.

239. Рузмайкіна І. Облікова політика як складова загальної стратегії управління підприємством / І. Рузмайкіна // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekonomist/2010_5/36_41.pdf

240. Рыбакова О.В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование / О.В. Рыбакова. - Научно-методическое пособие. — М.: Финансы и статистика, 2005. — 464 с.

241. Семчук І.В. Формування консолідованої фінансової звітності з урахуванням облікової політики групи підприємств / І.В. Семчук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2011_4/26.pdf

242. Сидоренко І.В. Облікова політика підприємства в Україні: теорія і практика / І.В. Сидоренко, А.О. Сопільник // [Електронний ресурс]. - Режим доступу:

http://www.dgma.donetsk.ua/science_public/science_vesnik/1_7e_2011/article/11SIVUTP.pdf

243. Сизоненко О.А. Застосування інтерактивних технологій в процесі викладання дисциплін облікового спрямування / О.А. Сизоненко, С.І. Марченко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.confcontact.com/20102911/6_sizon.htm

244. Сімова Л.О. Сучасні підходи до відображення в обліку гудвілу / Сімова Л.О. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.eom/9_EISN_2007/Economics/21548.doc.htm/

245. Скирпан О.П. Особливості обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах / О.П. Скирпан // [Електронний ресурс]. - Режим доступу:

http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2010_1/106.pdf

246. Скрипник М.І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять / М.І. Скрипник // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/wzbirnik/econom/2_14/22.pdf

247. Сливка Я.В. Бухгалтерський облік і аналіз операцій за розрахунками з покупцями та замовниками: автореферат... канд. екон. наук, спец.: 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Я.В. Сливка. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 21 с.

248. Слободяник Ю.Б. Організація облікової політики в Україні: проблеми гармонізації / Ю.Б. Слободяник, Ю.О. Хоменко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_BOA/slobodianik_018.pdf
249. Слюсарчук Л. Облік готової продукції та її реалізації / Л. Слюсарчук // Вісник податкової служби України. - 2000. - № 29. - С. 42-48.
250. Смірнова І.В. Облік незавершеного виробництва у відповідності до національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності / І.В. Смірнова // Економіка: проблеми теорії та практики [Міжвузівський збірник наукових праць]. Випуск 21. Дніпропетровськ, 2000. – 99 с.
251. Смоленюк П.С. Облік основних засобів в нових умовах господарювання / П.С. Смоленюк // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/nie/2012_1/108-116.pdf
252. Ступницька Т.М. Характеристика методів формування резерву сумнівних боргів / Т.М. Ступницька, Т.І. Компанієць // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ekhp/2011_2/st18.pdf
253. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерського учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
254. Соколов Я.В. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века / Я.В. Соколов, Т.О. Терентьева // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 12. – С. 53–57.
255. Соловійова М. Застосування аудиторського судження. Аудиторська вибірка / М. Соловійова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kievaudit.com/ua/articles_audit/auditorske_sudgenna_vybirkа
256. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посібн / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.
257. Сопко В. Бухгалтерський облік: загальна теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник / В. Сопко, Вал. Сопко, О. Сопко. - 2001. – 353 с.
258. Спершу була облікова політика [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.ebskiev.com/ukr/digest/2010?news_id=153
259. Стельмах Л. Резерв відпусток: як оформити наказ? / Л. Стельмах // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://economist.net.ua/?q=node/204>
260. Сторожук Т.М. Облік доходів: питання облікової політики підприємства / Т.М. Сторожук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vdnuet/econ/2011_3/Storozuk.pdf
261. Сторожук Т.М. Облікова політика підприємства: сутність та призначення / Т.М. Сторожук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvnudpsu/2009_3/2009_3_Storozuk.pdf
262. Сторожук Т.М. Фінансова політика підприємства в контексті його внутрішньогосподарської політики / Т.М. Сторожук, Д.Є. Сторожук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/e-journals/znpnudps/2011_1/pdf/11stniep.pdf

263. Сук П. Методи оцінки матеріальних запасів / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2006. - № 20. – С. 2-7.
264. Суков Г.С. Вирішення проблем обліку запасів / Г.С. Суков // Вісник Житомирського державного технологічного університету/ Економічні науки. - Житомир: ЖДТУ, 2005 - № 2 (32). - 340 с. - С.187-195.
265. Супрунова І.В. Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості у бухгалтерському обліку / І.В. Супрунова // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_1/29.pdf
266. Супрунова І.В. Внутрішній контроль застосування методів оцінки в бухгалтерському обліку / І.В. Супрунова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_1/25.pdf
267. Супрунова І.В. Незавершене виробництво: оцінка та облікове відображення / І.В. Супрунова, Ю.І. Боярський // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2011_2/45.pdf
268. Сучасні тенденції розвитку світової економіки та міжнародних фінансів // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ufpp.kiev.ua/suchasni-tendenci%D1%97-rozvitku-svitovo%D1%97-ekonomiki-ta-mizhnarodnix-finansiv/>
269. Съема Директива ЄС // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dsbrickworks.com/mzhnarodnij-oblk-ta-audit/190-7-ma-direktiva-.html>
270. Теоретичні основи бухгалтерського обліку: [підруч. для вузів] / М.С. Пушкар, Г.П. Журавель, Ю.Я. Литвин, В.Г. Мельник. – [вид. 2-ге, перероб. і доп.]. – Тернопіль : ТАНГ, 1998. – 269 с.
271. Теория бухгалтерского учета / под ред. Кутера М. И. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.
272. Універсальний довідник-практикум з ділових паперів / С.П. Бирик, І.П. Михно, Л.О. Пустовіт, Г.М. Сюта. - 2-е вид., доп. і випр. - К.: Довіра: УНВЦ «Рідна мова», 1998. - 507 с.
273. Учетная политика на 2002 год: Бухгалтерский учет. Налоговый учет / Под ред. и с предисл. И.Д. Юцковской. 3-е изд., перерасмотр. и расшир. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 248 с.
274. Фабіанська В.Ю. Облікова політика сільськогосподарських підприємств / В.Ю. Фабіанська // Економіка АПК. - 2006. - № 12. - С. 105-110.
275. Федорченко О.Є. Удосконалення створення і обліку резерву сумнівних боргів / О.Є. Федорченко // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpcchdtu/2008_21_1/articles/Finansi/27_Fedorchenko.pdf
276. Формування і відображення резерву сумнівних боргів у бухгалтерському обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DG090615.html

277. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
278. Хомин О.П. Облікова політика в контексті методологічного обґрунтування сутності дефініцій / О.П. Хомин // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:z5gMCTSFVUJ:www.univer.km.ua/visnyk/1388.pdf>
279. Цибилук О.Ю. Формування та облік резерву сумнівних боргів в системі управління дебіторською заборгованістю / О.Ю. Цибилук, Н.Л. Шишкова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vsed/2012_44/44/374-378.pdf
280. Чалий І. Наказово-політичне (Як оформляти накази з облікової політики) / І. Чалий // Бухгалтер. – 2004 р. – № 6 (246). – С. 49.
281. Чеботарев Н.Ф. Оценка стоимости предприятия (бизнеса): учебн. пособие / Н.Ф. Чеботарев. – М.: Дашков и Ко, 2009. – 256 с.
282. Черній М.Я. Формування облікової політики підприємства на основі організаційно-технологічних особливостей діяльності / М.Я. Черній // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2012_2/43.pdf
283. Четверта Директива ЄС // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dsbrickworks.com/mzhnarodnij-oblk-ta-audit/189-4-ta-direktiva.html>
284. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с.
285. Швир Ю.В. Креативный учет в системе МСФО / Ю.В.Швир // Корпоративная финансовая отчетность. – 2009. – № 3. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.finotchet.ru/files/page/25/Schvir_03_2009.pdf
286. Шкіря Н.Л. Нові підходи до визначення та розподілу суттєвості в аудиті / Н.Л. Шкіря, Н.В. Залізняк // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.confcontact.com/2007mart/3_shkiry.htm
287. Шнейдман Л.З. Уроки истории / Л.З. Шнейдман // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 12. – С. 82-86.
288. Шнейдман Л.З. Учетная политика: формирование и реализация / Л.З. Шнейдман // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 9. – С. 3-11.
289. Шнейдман Л.З. Учетная политика предприятия. – М: Бухгалтерский учет, 2004. – 168 с.
290. Шумило Р.Р. Проблемні питання оцінки малоцінних і швидкозношувальних активів / Р.Р. Шумило // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/984/1/46.pdf>
291. Щирба І.М. Облік оплати праці та аудит її ефективності : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / І.М. Щирба. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 20 с.

292. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку: монографія / М.Т. Щирба. - Т.: ТНЕУ, 2011. - 338 с.
293. Щирба М.Т. Організаційний аспект аудиту облікової політики / М.Т. Щирба, І.М. Щирба // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/3560/>
294. Щирба М.Т. Організаційні та методичні засади аудиту ефективності облікової політики підприємства в системі управлінського обліку / М.Т. Щирба, І.М. Щирба // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2012_2/197.pdf
295. Щирба М. Проблеми документального оформлення облікової політики підприємства та шляхи їх вирішення / М. Щирба // Економічний аналіз: зб. каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – № 5. – С. 380-383.
296. Экономика предприятия: Учебник / Под ред. проф. О.И. Волкова. – М., 1998. – 416 с.
297. Ягмур К. А. Принципи побудови облікової політики підприємства / К.А. Ягмур // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/15_NPN_2009/Economics/46816.doc.htm
298. Янчева Л.М. Аудит : навч. посіб. / Л.М. Янчева, З.О. Макеєва, А.О. Баранова та ін. — К.: Знання, 2009. — 335 с.
299. Ясишена В.В. Грошові потоки підприємств швейної промисловості : облік, аналіз і аудит: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / В.В. Ясишена. – Тернопіль : ТНЕУ, 2011. – 20 с.
300. Яцишин С.Р. Облікова політика: формування та контроль за її дотриманням / С.Р. Яцишин // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vlca_ekon/2011_36/107.pdf