

Міністерство освіти і науки України
Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна

Кафедра статистики, обліку та аудиту

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Завідувач кафедри



Оксана НЕСТЕРЕНКО

Протокол № 1 від “26” серпня 2024 р.

НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНИЙ КОМПЛЕКС

дисципліни «Облікова політика»

для студентів _____ денної (заочної) форми навчання

рівень вищої освіти _____ перший (бакалаврський)

галузь знань _____ 07 «Управління та адміністрування»

спеціальність _____ 071 «Облік і оподаткування»

освітня програма _____ «Облік і оподаткування»

Розроблено:

к.е.н., доцент кафедри статистики, обліку та аудиту

Юлія ГЛУШАЧ

2024/2025 навчальний рік

ЗМІСТ

1. Робоча програма навчальної дисципліни
2. Навчальний контент (розширений план лекцій)
3. Плани практичних (семінарських) занять, самостійної роботи
4. Питання, задачі, завдання або кейси для поточного та підсумкового контролю знань і вмінь здобувачів вищої освіти, для контрольних робіт, передбачених навчальним планом, післятестастаційного моніторингу набутих знань і вмінь з навчальної дисципліни
 - 4.1. Питання, задачі, завдання або кейси для поточного та підсумкового контролю знань і вмінь здобувачів вищої освіти
 - 4.2. Контрольні роботи, передбачені навчальним планом
5. Завдання семестрових екзаменів (письмових залікових робіт)
6. Критерії оцінювання знань студентів та розподіл балів

1. РОБОЧА ПРОГРАМА НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ

Міністерство освіти і науки України
Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна

Кафедра статистики, обліку та аудиту

“ЗАТВЕРДЖУЮ”



Декан економічного факультету

Віталій ДЯЧЕК

“27” серпня 2024р.

Робоча програма навчальної дисципліни

«Облікова політика»

(шифр і назва навчальної дисципліни)

рівень вищої освіти перший (бакалаврський)
галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
освітня програма «Облік і оподаткування»
спеціалізація _____
вид дисципліни обов'язкова
факультет економічний

2024/2025 навчальний рік

Програму рекомендовано до затвердження Вченою радою факультету (інституту, центру)


“ 27 ” серпня 2024 року, протокол № 11

РОЗРОБНИКИ ПРОГРАМИ: Юлія ГЛУШАЧ, к.е.н, доцент закладу вищої освіти кафедри статистики, обліку та аудиту

Програму схвалено на засіданні кафедри статистики, обліку і аудиту


Протокол від “ 26 ” серпня 2024 року № 1

Завідувач кафедри статистики, обліку та аудиту

_____  _____
(підпис) (прізвище та ініціали) Оксана НЕСТЕРЕНКО

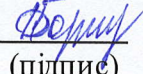
Програму погоджено з гарантом освітньо-професійної програми (керівником проектної групи) «Облік та оподаткування»
назва освітньої програми

Гарант освітньо-професійної програми
(керівник проектної групи) «Облік та оподаткування»

_____  _____
(підпис) (прізвище та ініціали) Тетяна ПОНОМАРЬОВА

Програму погоджено науково- методичною комісією економічного факультету _____
назва факультету, для здобувачів вищої освіти якого викладається навчальна дисципліна

Протокол від “ 27 ” серпня 2024 року № 1

Голова науково-методичної комісії _____  _____
(підпис) (прізвище та ініціали) Дар'я ЗАГОРСЬКА

ВСТУП

Програма навчальної дисципліни “Облікова політика” складена відповідно до освітньо-професійної програми підготовки бакалавра

(назва рівня вищої освіти, освітньо-кваліфікаційного рівня)

галузь знань

07 «Управління і адміністрування»

(шифр і назва)

спеціальність

071 «Облік і оподаткування»

(шифр і назва)

освітня програма

«Облік і оподаткування»

(шифр і назва)

1. Опис навчальної дисципліни

1.1. Мета викладання навчальної дисципліни – отримання теоретичних та практичних знань щодо методів, принципів, процедур формування облікової політики на підприємствах різних галузей економіки, а також формування у студентів сучасного економічного мислення, глибокого комплексного розуміння проблем управління господарсько-фінансовою діяльністю підприємства та оволодіння навичками їх практичного розв'язання.

1.2. Основними завданнями вивчення дисципліни є: дослідження теоретичних основ формування облікової політики підприємств та засвоєння вимог нормативно-правових актів щодо визначення облікової політики підприємства; 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; формування цілісної системи знань особливостей принципів, методів і процедур бухгалтерського обліку, які використовуються для складання й подання звітності.

Після завершення курсу студент має набути такі *загальні та фахові компетентності*:

▪ Загальні:

ЗК08. Знання та розуміння предметної області та розуміння професійної діяльності.

Фахові:

СК03. Здатність до відображення інформації про господарські операції суб'єктів господарювання в фінансовому та управлінському обліку, їх систематизації, узагальненню у звітності та інтерпретації для задоволення інформаційних потреб осіб, що приймають рішення.

СК12. Розуміння базових теоретичних знань і практичних професійних навичок в області фінансового обліку, управлінського обліку і формування фінансової звітності.

1.3. Кількість кредитів – 5

1.4. Загальна кількість годин – 150

1.5. Характеристика навчальної дисципліни	
<u>Нормативна</u> / за вибором	
Денна форма навчання	Заочна (дистанційна) форма навчання
Рік підготовки	
3-й	3-й
Семестр	
5-й	5-й
Лекції	
32 год.	6 год.
Практичні, семінарські заняття	
32 год.	год.
Дистанційні заняття	
год.	год.
Самостійна робота	
86 год.	154 год.
Індивідуальні завдання	
год.	

1.6. Заплановані результати навчання

ПРН02. Розуміти місце і значення облікової, аналітичної, контрольної, податкової та статистичної систем в інформаційному забезпеченні користувачів обліково-аналітичної інформації у вирішенні проблем в сфері соціальної, економічної і екологічної відповідальності підприємств.

ПРН03. Визначати сутність об'єктів обліку, аналізу, контролю, аудиту, оподаткування та розуміти їх роль і місце в господарській діяльності.

ПРН05. Володіти методичним інструментарієм обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування господарської діяльності підприємств.

ПРН06. Розуміти особливості практики здійснення обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування діяльності підприємств різних форм власності, організаційно-правових форм господарювання та видів економічної діяльності.

ПРН08. Розуміти організаційно-економічний механізм управління підприємством та оцінювати ефективність прийняття рішень з використанням обліково-аналітичної інформації.

ПРН13. Усвідомлювати особливості функціонування підприємств у сучасних умовах господарювання та демонструвати розуміння їх ринкового позиціонування.

У результаті вивчення даного курсу 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;
- сутність, 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

вміти:

- 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 комплексну оцінку його фінансового стану.

2. Тематичний план навчальної дисципліни

Розділ 1. Необхідність і сутність облікової політики підприємства за нормативно-правовими актами

Тема 1. Суб'єкти й нормативно-правові акти регулювання облікової політики.

Суб'єкти нормативно-правового регулювання облікової політики. Формування облікової політики з урахуванням нормативно-правових актів. Основний нормативно-правовий документ, який визначає необхідність облікової політики підприємства: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства. Визначення облікової політики на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Тема 2. Принципи, методи і процедури, що використовують в обліковій політиці підприємства за її нормативно-правовим забезпеченням.

Способи організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Класифікація облікової політики. Елементи облікової політики. Фактори, що впливають на формування облікової політики. Значення облікової політики. Сучасні проблеми формування облікової політики підприємства. Принципи бухгалтерського обліку в системі облікової політики. Методи бухгалтерського обліку в системі облікової політики. Процедури та їх застосування в обліковій політиці. Фактори впливу на облікову політику підприємства. Порядок зміни облікової політики.

Тема 3. Нормативно-правова база облікової політики підприємства щодо застосування Плану рахунків.

Розробка Плану рахунків бухгалтерського обліку (робочого плану рахунків) підприємства, визначення особливостей робочого плану рахунків, субрахунки третього порядку, групування активів, аналітичні, та синтетичні рахунки, додаткові реквізити, обґрунтування необхідності розмежування монетарної й немонетарної заборгованості, розмежування обліку за аналітичними та синтетичними рахунками. Повний та скорочений план рахунків.

Розділ 2. Характеристика методів бухгалтерського обліку, що використовується в обліковій політиці підприємства.**Тема 4. Формування витрат виробництва і калькуляція собівартості продукції за обліковою політикою підприємства.**

Фінансовий облік як комплексний системний облік усіх засобів та процесів господарської діяльності, аналітичний облік: наявності та руху всіх майнових об'єктів, ресурсів, які формують активи підприємства; фізичних та юридичних осіб, які мають правові відносини з підприємством; розрахунків з покупцями за вимогами; розрахунків з постачальниками за зобов'язаннями; розрахунків з кредиторами; розрахунків з дебіторами; фінансових операцій: акцій, облігацій, дивідендів, векселів, кредитів, процентів, інвестицій тощо. Основні завдання управлінського та внутрішньогосподарського обліку. Структура

витрат за елементами. Статті витрат виробництва. Деталізація статей витрат матеріалів. Методика оцінки залишків незавершеного виробництва. Перелік і склад змінних загальновиробничих витрат за обліковою політикою. Фактична собівартість одиниці виробленої продукції.

Тема 5. Методологія і методика податкового обліку за обліковою політикою підприємства.

Облікова політика щодо податкового обліку. Нормативно-правове регулювання облікової політики підприємства, предмет та метод податкового та фінансового обліку, об'єкти фінансового й податкового обліку, податковий облік та його особливості, підсистеми фінансового, управлінського, податкового обліку як елементи загальної системи бухгалтерського обліку, документація в системі податкового обліку, податкова політика та податкова звітність, відносини між податковим та іншими видами бухгалтерського обліку, особливості відображення синтетичних рахунків фінансового та податкового обліку за обліковою політикою підприємства. Порядок обліку відстрочених податкових активів і зобов'язань.

Тема 6. Порядок формування облікової політики щодо необоротних активів.

Характеристика елементів облікової політики щодо необоротних активів. Нормативно-правове регулювання облікової політики щодо необоротних активів. Порядок визначення вартісної межі між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами. Порядок визначення порогу суттєвості для проведення переоцінки основних засобів. Методи нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів. Методи нарахування амортизації необоротних матеріальних активів. Методи оцінки довгострокових фінансових інвестицій. Фінансова концепція збереження капіталу, знецінення активів, періодичне коригування вартості необоротних матеріальних активів.

Тема 7. Порядок формування облікової політики щодо оборотних активів.

Характеристика елементів облікової політики щодо оборотних активів. Нормативно-правове регулювання облікової політики щодо оборотних активів. Способи обліку товарних запасів. Способи обліку готової продукції. Способи обліку напівфабрикатів та незавершеного виробництва. Способи обліку транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних з придбанням запасів. Методи оцінки вибуття запасів. Методи нарахування резерву сумнівних боргів.

Тема 8. Власний капітал та зобов'язання: елементи облікової політики.

Елементи облікової політики щодо фінансових інструментів. Елементи облікової політики щодо виплат працівникам. Елементи облікової політики щодо наступних витрат і платежів. Елементи облікової політики щодо відображення операцій із векселями. Способи нарахування резерву на оплату відпусток працівників. Способи нарахування резерву на виконання гарантійних зобов'язань. Способи оцінки активів і зобов'язань в операціях пов'язаних сторін.

Тема 9. Порядок формування облікової політики щодо доходів, витрат і фінансових результатів.

Характеристика елементів облікової політики щодо доходів, витрат і фінансових результатів. Нормативно-правове регулювання облікової політики щодо доходів, витрат і фінансових результатів. Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг. Схеми обліку витрат. Порядок закриття транзитних рахунків. Порядок визначення статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Порядок розподілу загальновиробничих витрат. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Тема 10. Особливості формування облікової політики підприємств малого бізнесу (суб'єктів малого підприємництва).

Визначення статусу малого підприємства. Організаційно-методологічні особливості формування облікової політики підприємств малого бізнесу. Особливості спрощеного Плану рахунків та їх вплив на формування облікової політики. Організація документування та узагальнення облікової інформації як елемент облікової політики підприємств малого бізнесу

Розділ 3. Вплив облікової політики на фінансову звітність та практичні аспекти формування облікової політики підприємств

Тема 11. Зміст, структура і порядок складання наказу про облікову політику підприємства.

Визначення посад облікових працівників, основні права та обов'язки головного бухгалтера підприємства, кваліфікаційні вимоги щодо головного бухгалтера, дисциплінарна, матеріальна та кримінальна відповідальність головних бухгалтерів. Зміст та структура наказу про облікову політику. Порядок складання та затвердження наказу про облікову політику. Характеристика організаційних елементів облікової політики. Форми організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Форми бухгалтерського обліку. Розробка додатків до наказу про облікову політику (робочий план рахунків, графік документообігу тощо).

Тема 12. Облікова політика підприємства щодо узагальнення даних для складання звітності.

Взаємозв'язок облікової політики та показників фінансової звітності. Вплив облікової політики на показники Балансу. Вплив облікової політики на показники Звіту про фінансові результати. Вплив облікової політики на показники Звіту про рух грошових коштів. Вплив облікової політики на показники Звіту про власний капітал. Вплив облікової політики на показники Приміток до річної фінансової звітності. Вплив облікової політики на оцінку фінансового стану підприємства. Звітність статистична, податкова та відрахування на соціальні заходи. Внутрішня звітність підприємства. Встановлення термінів подання фінансової звітності. Визначення порогу суттєвості статей фінансової звітності.

3. Структура навчальної дисципліни

Назви розділів і тем	Кількість годин											
	денна форма						заочна форма					
	усьог о	у тому числі					усьог о	у тому числі				
		л	п	лаб	інд	с. р		л	п	дис т	інд	с. р
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Розділ 1. Необхідність і сутність облікової політики підприємства за нормативно-правовими актами												
Тема 1. Суб'єкти й нормативно-правові акти регулювання облікової політики	10	2	2			6	10	1				9
Тема 2. Принципи, методи і процедури, що використовують в	10	2	2			6	10					10

обліковій політиці підприємства за її нормативно-правовим забезпеченням												
Тема 3. Нормативно-правова база облікової політики підприємства щодо застосування Плану рахунків	10	2	2			6	10					10
Разом за розділом 1	30	6	6			18	30	1				29
Розділ 2. Характеристика методів бухгалтерського обліку, що використовується в обліковій політиці підприємства.												
Тема 4. Формування витрат виробництва і калькуляція собівартості продукції за обліковою політикою підприємства	10	2	2			6	10	1				9
Тема 5. Методологія і методика податкового обліку за обліковою політикою підприємства	10	2	2			6	10					10
Тема 6. Порядок формування облікової політики щодо необоротних активів	16	4	4			8	16	1				15
Тема 7. Порядок формування облікової політики щодо оборотних активів	16	4	4			8	16	1				15
Тема 8. Власний капітал та зобов'язання: елементи облікової політики	16	4	4			8	16	1				15

Тема 9. Порядок формування облікової політики щодо доходів, витрат і фінансових результатів	16	4	4			8	16	1				15
Тема 10. Особливості формування облікової політики підприємств малого бізнесу (суб'єктів малого підприємництва)	12	2	2			8	12					12
Разом за розділом 2	96	22	22			52	96	5				91
Розділ 3. Вплив облікової політики на фінансову звітність та практичні аспекти формування облікової політики підприємств												
Тема 11. Зміст, структура і порядок складання наказу про облікову політику підприємства	12	2	2			8	12	1				11
Тема 12. Облікова політика підприємства щодо узагальнення даних для складання звітності	12	2	2			8	12					12
Разом за розділом 3	24	4	4			16	24	1				23
Усього годин	150	32	32			86	150	6				144

4. Темі семінарських (практичних, лабораторних) занять

№ з/п	Назва теми	Кількість годин	
		денна	заочна
1	2	3	4
1.	Тема 1. Суб'єкти й нормативно-правові акти регулювання облікової політики	2	-
2.	Тема 2. Принципи, методи і процедури, що використовують в обліковій політиці підприємства за її нормативно-правовим забезпеченням	2	-
3.	Тема 3. Нормативно-правова база облікової політики підприємства щодо застосування Плану рахунків	2	-
4.	Тема 4. Формування витрат виробництва і калькуляція собівартості продукції за обліковою політикою підприємства	2	-
5.	Тема 5. Методологія і методика податкового обліку за обліковою політикою підприємства	2	-

6.	Тема 6. Порядок формування облікової політики щодо необоротних активів	4	-
7.	Тема 7. Порядок формування облікової політики щодо оборотних активів	4	-
8.	Тема 8. Власний капітал та зобов'язання: елементи облікової політики	4	-
9.	Тема 9. Порядок формування облікової політики щодо доходів, витрат і фінансових результатів	4	-
10.	Тема 10. Особливості формування облікової політики підприємств малого бізнесу (суб'єктів малого підприємництва)	2	-
11.	Тема 11. Зміст, структура і порядок складання наказу про облікову політику підприємства	2	-
12.	Тема 12. Облікова політика підприємства щодо узагальнення даних для складання звітності	2	-
	Разом	32	-

5. Завдання для самостійної роботи

Самостійна робота студента включає: опрацювання навчального матеріалу, підготовку до практичних занять, підготовку до усіх видів контролю.

№ з/п	Види, зміст самостійної роботи (назва теми)	Кількість годин	Кількість годин
		денна	заочна
1	Проробка конспекту лекції, вивчення рекомендованої літератури за темами, які викладаються на лекціях	26	45
2	Підготовка до практичних занять	20	40
3	Підготовка до поточного контролю	20	25
4	Підготовка до підсумкового контролю (екзамену)	20	30
	Разом	86	140

6. Індивідуальні завдання

Не передбачені навчальним планом.

7. Методи навчання

Методи навчання, спрямовані на досягнення освітніх цілей:

- **лекції** (лектором викладається основний зміст програмного навчального матеріалу). В умовах дистанційної освіти лекції проводяться в режимі відео-конференцій з використанням будь-яких месенджерів, що мають відеозв'язок (Zoom, Google meet та ін.);
- **практичні заняття** (реалізуються кількома навчальними завданнями: засвоєння теоретичного матеріалу лекційного курсу; практичні роботи; перевірка виконання самостійних завдань). В умовах дистанційної освіти практичні заняття проводяться в режимі відео-конференцій з використанням будь-яких месенджерів, що мають відеозв'язок (Zoom, Google meet та ін.). Перевірка виконання самостійних завдань реалізується за допомогою Центру електронного навчання (платформа Moodle) та через електронну пошту;
- **самостійна робота** (виконується студентами в час після прослуховування лекції, перед практичними заняттями чи проміжного контролю - вдома, в бібліотеках, комп'ютерних класах тощо). Самостійна робота є основним способом засвоєння студентом навчального матеріалу в час, вільний від обов'язкових навчальних занять, без участі

викладача. Методичне забезпечення самостійної роботи студентів розміщено на платформі Moodle: списки рекомендованих джерел і літератури, питання для самоконтролю, тести, пакети контрольних завдань, електронні версії лекцій тощо.

Основними відмінностями активних та інтерактивних методів навчання від традиційних вважаються не лише методика і техніка викладання, але і висока ефективність навчального процесу, яка проявляється через: високу мотивацію студентів; закріплення теоретичних знань на практиці; підвищення самосвідомості студентів; вироблення здатності ухвалювати самостійні рішення; вироблення здатності приймати колективні рішення; вироблення здатності до соціальної інтеграції; придбання навичок вирішення конфліктів; розвиток здатності до компромісів.

При викладанні дисципліни для активізації навчального процесу передбачено використання таких сучасних навчальних технологій як кейс-метод, проблемні лекції, міні-лекції, робота в малих групах, дискусії.

Кейс-метод – метод аналізу конкретних ситуацій, який дає змогу наблизити процес навчання до реальної практичної діяльності спеціалістів і передбачає розгляд виробничих, управлінських та інших ситуацій, інцидентів у процесі вивчення навчального матеріалу.

Проблемні лекції спрямовані на розвиток логічного мислення студентів. Коло питань теми лекції обмежується кількома ключовими моментами і увага студентів має бути сконцентрована на матеріалі, що не знайшов відображення в підручниках. При проведенні проблемної лекції має бути розданий друкований матеріал (презентації, відео-лекції) і виділені головні висновки з питань, що розглядаються.

При викладанні лекційного матеріалу студентам пропонуються питання для самостійного розмірковування. При цьому лектор ставить питання, які спонукають студента шукати вирішення проблемної ситуації. Така ситуація змушує студентів сконцентруватися і почати активно мислити в пошуках правильної відповіді.

На початку проведення проблемної лекції необхідно чітко сформулювати проблему, яку необхідно вирішити студентам. При викладанні лекційного матеріалу слід уникати прямої відповіді на поставлені питання, а висвітлювати матеріал таким чином, щоб отриману інформацію студент міг використати при вирішенні проблеми.

Міні-лекції передбачають викладення навчального матеріалу за короткий проміжок часу й характеризуються значною ємністю, складністю логічних побудов, образів, доказів та узагальнень. Банки візуального супроводу сприяють активізації процесу навчання за темами навчальної дисципліни за допомогою наочності.

Робота в малих групах дає змогу структурувати практичні заняття за формою і змістом, створює можливості для участі кожного студента в роботі за темою заняття, забезпечує формування особистісних якостей та досвіду соціального спілкування.

Дискусії передбачають обмін думками та поглядами учасників щодо певної теми, а також розвивають мислення, допомагають формувати погляди і переконання, виробляють вміння формулювати думки й висловлювати їх, вчать оцінювати пропозиції інших людей, критично підходити до власних поглядів.

8. Методи контролю

Організація контрольних заходів під час викладання дисципліни «Облікова політика» має наступні складові:

- на кожному занятті контролюється присутність студента;
- на практичних заняттях проводиться контроль знань по тематиці навчального матеріалу (знання теоретичних положень матеріалу, розв'язання ситуаційних завдань, обґрунтування прийнятого рішення тощо);
- контроль повноти і правильності виконання домашнього завдання;
- рубіжний контроль здійснюється після вивчення окремих змістових модулів;
- при семестровому контролі проводиться остаточна звітність студентів по всім напрямкам навчального процесу з одержанням ними оцінки з екзамену.

Поточне оцінювання знань студентів здійснюється під час проведення практичних занять, і має на меті перевірку рівня підготовленості студента до виконання конкретної роботи. Об'єктами поточного контролю є:

- активність та результативність роботи студента протягом семестру над вивченням програмного матеріалу дисципліни;
- відвідування занять;
- складання проміжного контролю із змістовних модулів.

Контроль систематичного виконання самостійної роботи та активності на практичних заняттях проводиться за такими критеріями: розуміння, ступінь засвоєння теорії та методології проблем, що розглядаються; ступінь засвоєння фактичного матеріалу навчальної дисципліни; ознайомлення з рекомендованою літературою, а також із сучасною літературою з питань, що розглядаються; уміння поєднувати теорію із практикою при розгляді практичних ситуацій, розв'язанні задач та завдань, винесених на розгляд в аудиторії; логіка, структура, стиль викладу матеріалу в письмових роботах і при виступах, уміння обґрунтовувати свою позицію, здійснювати узагальнення інформації та робити висновки.

При оцінюванні практичних занять увага приділяється також їх якості та самостійності, своєчасності здачі виконаних завдань викладачу (згідно з графіком навчального процесу). Якщо якась із вимог не буде виконана, то оцінка буде знижена.

Проміжний контроль рівня знань передбачає виявлення опанування студентом лекційного матеріалу та вміння застосування його для вирішення практичної ситуації й проводиться у вигляді тестування. При цьому тестове завдання може містити як запитання, що стосуються суто теоретичного матеріалу, так і запитання, спрямовані на вирішення практичного завдання.

9. Схема нарахування балів

Порядок оцінювання знань студентів, розроблений: і впроваджений в навчальний процес у Харківському національному університеті імені В.Н. Каразіна унормовує основні принципи організації поточного, підсумкового та семестрового контролю знань студентів з усіх видів виконуваних робіт (теоретична підготовка, практична робота, самостійна робота ІНДЗ, наукова робота тощо), а також методику переведення показників академічної успішності студентів ХНУ імені В.Н. Каразіна в національну шкалу.

Контрольні заходи є необхідним елементом зворотного зв'язку у процесі навчання. Вони визначають відповідність рівня набутих студентами знань, умінь та навичок вимогам нормативних документів щодо вищої освіти.

Поточний контроль знань студентів

Поточне оцінювання знань студентів здійснюється під час проведення практичних занять, і має на меті перевірку рівня підготовленості студента до виконання конкретної роботи.

Об'єктами поточного контролю є:

- ♦ активність та результативність роботи студента протягом семестру над вивченням програмного матеріалу дисципліни;
- ♦ відвідування занять;
- ♦ складання проміжного контролю.

Контроль систематичного виконання самостійної роботи та активності на практичних заняттях проводиться за такими критеріями:

- розуміння, ступінь засвоєння теорії та методології проблем, що розглядаються;
- ступінь засвоєння фактичного матеріалу навчальної дисципліни;
- ознайомлення з рекомендованою літературою, а також із сучасною літературою з питань, що розглядаються;

- уміння поєднувати теорію із практикою при розгляді практичних ситуацій, розв'язанні задач, проведенні розрахунків при виконанні індивідуальних завдань, та завдань, винесених на розгляд в аудиторії;

- логіка, структура, стиль викладу матеріалу в письмових роботах і при виступах в аудиторії, уміння обґрунтовувати свою позицію, здійснювати узагальнення інформації та робити висновки.

Оцінювання рівня набутих практичних навичок здійснюється за результатами виконання контрольної роботи.

Критерії оцінювання (засоби діагностики)

Критерії оцінювання результативності роботи студентів при виконанні самостійної роботи

Якісними критеріями оцінювання виконання індивідуальних завдань студентами є:

1. Повнота виконання завдання:

- Елементарна;
- Фрагментарна;
- Повна;
- Неповна.

2. Рівень самостійності студента

- під керівництвом викладача;
- консультація викладача;
- самостійно.

3. Сформованість навчально-інформаційних умінь (роботи з підручником, володіння різними способами читання, складання плану, рецензій, конспекту, вміння користуватися бібліотекою, спостереження, експеримент тощо)

4. Сформованість навчально-інтелектуальних умінь (визначення понять, аналіз, синтез, порівняння, класифікація, систематизація, узагальнення, абстрагування, вміння відповідати на запитання, виконувати творчі завдання тощо);

5. Рівень сформованості фахових методичних вмінь (вміння застосовувати на практиці набуті знання):

- низький – володіння умінням здійснювати первинну обробку навчальної інформації без подальшого її аналізу;
- середній – уміння вибирати відомі способи дій для виконання фахових завдань;
- достатній – застосовує набуті знання у стандартних практичних ситуаціях;
- високий – володіння умінням творчо-пошукової діяльності.

Критерії оцінювання здобувачів вищої освіти за відповіді на питання поточного контролю

Завданням поточного контролю є перевірка розуміння та засвоєння певного матеріалу, вироблених навичок проведення розрахункових робіт, умінь самостійно опрацьовувати тексти, здатності осмислити зміст теми чи розділу, умінь публічно чи письмово представити певний матеріал (презентація).

Якісними критеріями оцінювання виконання завдань поточного контролю є:

1. Повнота відповіді або виконання завдання:

- елементарна;
- фрагментарна;
- повна;
- неповна.

2. Рівень сформованості логічних умінь:

- елементарні дії;

- операція, правило, алгоритм;
- правила визначення понять;
- формулювання законів і закономірностей;
- структурування суджень, доводів, описів.

Зведена шкала оцінювання роботи студентів з дисципліни «Облікова політика»

Види робіт	Максимум балів
Аудиторний контроль 1	12
Аудиторний контроль 2	28
Аудиторний контроль 3	8
Комплексна контрольна робота (Розрахунково-графічне завдання)	12
Поточний контроль на заняттях (додатково)	(10)
РАЗОМ	60
Чотирирівневий контроль	40
ВСЬОГО	100

Оцінювання якості знань з дисципліни «Облікова політика» проводиться за практичними вміннями й навичками, які демонструють студенти, відповідаючи на тестові питання та вирішуючи практичні завдання.

Контроль по розділам (Розділ 1, 2 і 3) полягає в написанні контрольної роботи в кінці семестру, яка складається з 12 тестів та обґрунтованого рішення ситуаційної задачі. За правильну відповідь на 1 тест студент отримує 0,5 балів, в цілому за 12 тестів максимум студент отримує 6 балів. За ситуаційне завдання – 6 балів. В цілому 12 балів за Контрольну роботу, яка передбачена навчальним планом.

****Схема нарахування балів за виконання контрольної роботи**

Кількість балів		Разом
3-1	3-2	12
6	6	

3-1, 3-2 ... 3-4 – складові індивідуального завдання

Узагальнена схема нарахування балів (денна форма навчання) для підсумкового семестрового контролю в формі екзамену

Поточне тестування та самостійна робота												Контрольна робота, передбачена планом	Разом	Підсумковий семестровий контроль (екзамен)	Сума
Розділ 1			Розділ 2								Розділ 3				
T1	T2	T3	T4	T5	T6	T7	T8	T9	T10	T11	T12				
4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	12	60	40	100

T1, T2 ... – теми розділів.

Узагальнена схема нарахування балів (заочна форма навчання) для підсумкового семестрового контролю в формі екзамену

Поточне тестування та самостійна робота											Контрольна робота, передбачена планом	Разом	Підсумковий семестровий контроль (екзамен)	Сума
Розділ 1			Розділ 2							Розділ 3	12	60	40	100
T1	T2	T3	T4	T5	T6	T7	T8	T9	T10	T11	T12			
4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4			

T1, T2 ... – теми розділів.

Для допуску до складання підсумкового контролю (екзамену) здобувач вищої освіти повинен набрати не менше 15 балів з навчальної дисципліни під час поточного контролю, самостійної роботи, контрольної роботи.

Підсумковий контроль знань студентів

Підсумковий контроль за курсом – у формі екзамену. До складання екзамену допускають студентів, що мають задовільну кількість балів із складених тестів з основних навчальних елементів (написання контрольної роботи) та інших завдань, передбачених програмою дисципліни. Екзамен здійснюють за екзаменаційними білетами, які містять чотири завдання (одне теоретичне питання, два практичних завдання – задачі і 15 тестів) (зразок). Вони дають можливість здійснити оцінювання знань студента за дисципліною.

Зразок екзаменаційного білета

Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна

Факультет економічний

Спеціальність Облік і оподаткування

Спеціалізація _____

Семестр 7

Форма навчання денна, заочна

Рівень вищої освіти (освітньо-кваліфікаційний рівень): бакалавр

Навчальна дисципліна: Облікова політика

ЕКЗАМЕНАЦІЙНИЙ БІЛЕТ № 1*

1. Методи обліку витрат виробництва та калькуляція собівартості продукції за обліковою політикою підприємства.

2. Дайте відповіді на тестові завдання:

1. Термін "облікова політика" визначений:

а) Податковим Кодексом України;

б) Законом України "Про аудиторську діяльність";

- в) Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні";
- г) Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- д) немає правильної відповіді.

2. Забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях і представництвах підприємства:

- а) перший заступник керівника підприємства;
- б) головний бухгалтер;
- в) бухгалтер з обліку праці й оплати;
- г) інспектор податкових органів.

3. Зміна облікової політики може відбутися за умови:

- 1) зміни матеріально-відповідальних осіб;
- 2) зміни керівника підприємства і головного бухгалтера;
- 3) зміни тривалості операційного циклу;
- 4) зміни вимог Міністерства фінансів;
- 5) зміни цін на енергоносії;
- 6) зміни статутних вимог підприємства:

- а) 3, 4, 6;
- б) 1, 2, 3;
- в) 3, 4, 5;
- г) 4, 5, 6;
- д) 2, 6, 5.

4. Яке з наведених нижче тверджень правильне:

- а) в бухгалтерському обліку використовується виключно грошовий вимірник;
- б) грошовий вимірник у бухгалтерському обліку використовується поряд із натуральними;
- в) трудові вимірники в сучасному бухгалтерському обліку не застосовуються;
- г) за допомогою грошового вимірника узагальнюються всі господарські операції, що раніше обліковувались у натуральних і трудових вимірниках?

5. Упорядкована і регламентована система збирання, вимірювання, обробки та передачі інформації про господарюючий суб'єкт користувачам для прийняття управлінських рішень — це:

- а). одне з відомих визначень бухгалтерського обліку;
- б). визначення бухгалтерського обліку, наведене в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні";
- в). визначення завдання курсу "Теорія бухгалтерського обліку";
- 2 немає правильної відповіді.

6. Особи, які використовують фінансову звітність та іншу бухгалтерську інформацію для задоволення певних інформаційних потреб, називаються:

- а) користувачами бухгалтерської інформації;
- б) потенційними інвесторами;
- в) власниками підприємства;
- г) пов'язаними особами.

7. Проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг називається:

- а) операційним циклом;
- б) циклом формування капіталу;
- в) середнім терміном зберігання запасів;
- г) терміном комерційного кредиту;

8. Відповідно до базових принципів бухгалтерського обліку пріоритетною оцінкою активів має бути:

- а) оцінка за поточною ринковою вартістю;
- б) проіндексована вартість відповідно до рівня інфляції;
- в) оцінка, яка базується на витратах на їх виробництво та придбання;
- г) пріоритетного способу оцінки активів не виділяється;
- д) всі відповіді вірні.

9. Найпоширеніші моделі організації бухгалтерського обліку:

- а) британо-американська (англосаксонська), ісламська, інтернаціональна;
- б) інтернаціональна, франко-німецька (континентальна), ісламська;
- в) південно-американська, британо-американська (англосаксонська);
- г) британо-американська, франко-німецька, південно-американська, ісламська, інтернаціональна;
- д) немає правильної відповіді.

10. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути:

- а) меншим за 12 місяців;
- б) більшим за 15 місяців;
- в) 2 роки;
- г) немає правильної відповіді.

11. Наслідки зміни облікової політики, котрі істотно вплинули на результати господарської діяльності, повинні бути оцінені:

- а) умовно;
- б) в натуральному вираженні;
- в) в умовно-натуральному вираженні;
- г) в грошовому вираженні;
- д) немає правильної відповіді.

12. За якою ознакою розрізняють статистичну, фінансову, податкову, спеціальну, внутрішньогосподарську звітність:

- а) терміном подання;
- б) змістом і джерелами формування;
- в) ступенем узагальнення;
- г) обсягом.

13. Перелік подій на дату балансу – це:

- а) всі події на 09.01.20..р;
- б) всі події на 01.01.20..р;
- в) всі події на 01.02.20..р;
- г) всі події на 09.02.20..р;
- д) немає правильної відповіді.

14. Організація, що ліквідується, або реорганізовується, складає звітність по типових формах річної звітності за період:

- а) з початку року до моменту ліквідації;
- б) з початку року до найближчого квартального звіту;
- в) за два роки до моменту ліквідації;
- г) немає правильної відповіді.

15. Необхідність здійснення податкового контролю визначається суб'єктивними причинами, до яких належать:

- а) нестабільне податкове законодавство;
- б) суперечності між законодавчими документами та розробленими методичними вказівками;
- в) некомпетентність працівників підприємства;
- г) часті зміни в податковому законодавстві;
- д) всі відповіді вірні.

3. Розв'яжіть завдання:

загальна оцінка, яка враховує оцінки з кожного виду контролю (оцінки проміжного контролю за роботу протягом семестру та оцінка за результатами підсумкового екзамену).

У відповідності до набраних студентом балів за розділами оцінка знання матеріалу проводиться за 4-бальною системою та перераховується в систему оцінювання за шкалою ECTS згідно з Методикою переведення показників успішності знань студентів.

Шкала оцінювання

Сума балів за всі види навчальної діяльності протягом семестру	Оцінка за національною шкалою	
	для чотирирівневої шкали оцінювання	для дворівневої шкали оцінювання
90 – 100	відмінно	зараховано
80-89	добре	
70-79		
60-69	задовільно	
50-59		
1-49	незадовільно	не зараховано

10. Рекомендована література

1. Нестеренко О.О., Коробкіна І.С. Облікова політика : опорний конспект лекцій. Харків, ХДУХТ, 2014. 157 с.
2. Облікова політика: навч. посіб. / Г.М. Давидов, В.М. Савченко, О.В. Пальчук, та ін.; за заг. ред. Г.М. Давидова. 2-ге вид., перероб. і доп. Кропивницький: ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. 362 с.
3. Облікова політика підприємств: навчальний посібник / Н. Л. Правдюк, Л. В. Коваль, О. В. Коваль. Київ:, «Центр учбової літератури», 2020. 647 с.
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16.07.99 р. № 996 - XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
5. Про електронний цифровий підпис : Закон України прийнятий Верховною Радою України від 22.05.2003 р. – №852-IV. URL: <http://www.uazakon.com>.
6. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України прийнятий Верховною Радою України від 22.05.2003 р. – №851-IV. URL: <http://search.ligazakon.ua>.
7. Господарський кодекс України № 436-IV. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, № 18, № 19-20, № 21-22, ст.144. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.26.0>
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (Редакція станом на 03.09.2022). URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
9. Цивільний кодекс України, прийнятий 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>
10. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27.6.2013 № 635. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
11. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF00062.html
12. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Міністерством Промислової політики України від 9 липня 2007 року N 373. URL: <http://prou4ot.info/index.php?section=browse&CatID=154&ArtID=421&PHPSESSID=07bb83dde13c6c2e89981d21ad8c453e>

13. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.09.03 р. № 561. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=50263&cat_id=50097
14. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів. Затверджені Наказом Міністерства фінансів України 10.01.2007 № 2. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=66826&cat_id=50097
15. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами. URL: <http://www.minfin.gov.ua>.
16. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 г. № 291. URL: http://glavbukh.ua/publications/laws/norma/norm2/norm2_1218.html
17. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. URL: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu1/>
18. Про затвердження типових форм первинного обліку, наказ Міністерства статистики від 29.12.95 р. № 352 (з обліку основних засобів). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_1995_12_29/FIN321.html
19. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 N 291. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0893-99>.
20. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків [затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. – №69. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
21. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності: Лист МФУ від 29.07.03р. № 04203-04108. Бухгалтерський облік і аудит. 2003. №8. С. 59–60.

11. Посилання на інформаційні ресурси в Інтернеті, відео-лекції, інше методичне забезпечення

1. <https://buhgalter911.com>
2. <https://www.buhoblik.org.ua/>
3. <https://uteka.ua/ua>
4. <https://buh.ligazakon.net/>
5. <https://mof.gov.ua/uk/accounting>
6. <http://pro-u4ot.info/>
7. <https://buhgalter.com.ua/news/buhgalterskiy-oblik/>

12. Особливості навчання за денною формою в умовах дії обставин неперервної сили

В умовах дії форс-мажорних обмежень освітній процес в університеті здійснюється відповідно до наказів/ розпоряджень ректора/ проректора або за змішаною формою навчання або повністю дистанційно в синхронному режимі.

Складання підсумкового семестрового контролю: в разі запровадження жорстких обмежень з заборотою відвідування ЗВО студентам денної форми навчання надається можливість скласти екзамен в тестовій формі дистанційно на платформі Google Meet та Classroom в дистанційному курсі «Облікова політика», режим доступу: <https://classroom.google.com/>.

**Організація змішаного навчання
за дисципліною «Облікова політика»**

Зв'язок результатів навчання, видів та ресурсів організації навчальної діяльності

Теми курсу	Результати навчання (знання та вміння)	Оцінювання	Види навчальної діяльності		Ресурси організації навчальної діяльності	
			Діяльність в аудиторії	Онлайн-діяльність	Діяльність в аудиторії	Онлайн-діяльність
Тема 1. Суб'єкти й нормативно-правові акти регулювання облікової політики	– вільно застосовувати набуті теоретичні знання для формування облікової політики підприємства	тестування, опитування	презентація, діалог, групові обговорення	відео-лекція, презентація, чат, форум, опитування	проектор	Classroom, Google Meet
Тема 2. Принципи, методи і процедури, що використовують в обліковій політиці підприємств а за її нормативно-правовим забезпеченням	– знати принципи і фактори, що впливають на формування облікової політики підприємства; - розуміти галузеві особливості різних підприємств та ступінь їх впливу на формування облікової політики	тестування, опитування	презентація, діалог, групові обговорення	відео-лекція, презентація, чат, форум, опитування	проектор	Classroom, Google Meet
Тема 3. Нормативно-правова база облікової політики підприємств а щодо застосування Плану рахунків	– знати зміст нормативних документів, що регламентують правові засади формування облікової політики підприємства в частині робочого плану рахунків	тестування, опитування	презентація, діалог, групові обговорення, розв'язання практичних задач	відео-лекція, презентація, чат, форум, опитування	проектор	Classroom, Google Meet
Тема 4. Формування витрат виробництва і калькуляція собівартості продукції за обліковою політикою підприємств а	– формувати облікову політику з урахуванням нормативно-правових актів в частині витрат виробництва і калькуляції собівартості продукції	тестування, опитування	презентація, діалог, групові обговорення, розв'язання практичних задач	відео-лекція, презентація, чат, форум, опитування	проектор	Classroom, Google Meet

Теми курсу	Результати навчання (знання та вміння)	Оцінювання	Види навчальної діяльності		Ресурси організації навчальної діяльності	
			Діяльність в аудиторії	Онлайн-діяльність	Діяльність в аудиторії	Онлайн-діяльність
Тема 5. Методологія і методика податкового обліку за обліковою політикою підприємства	– розуміти методологію і методику податкового обліку за обліковою політикою підприємства	тестування, опитування	презентація, діалог, групові обговорення, розв’язання практичних задач	відео-лекція, презентація, чат, форум, опитування	проектор комп’ютерна техніка	Classroom, Google Meet
Тема 6. Порядок формування облікової політики щодо необоротних активів	– знати порядок формування облікової політики щодо необоротних активів	тестування, опитування	презентація, діалог, групові обговорення, розв’язання практичних задач	відео-лекція, презентація, чат, форум, опитування	проектор комп’ютерна техніка	Classroom, Google Meet
Тема 7. Порядок формування облікової політики щодо оборотних активів	– розуміти особливості формування облікової політики щодо оборотних активів	тестування, опитування	презентація, діалог, групові обговорення, розв’язання практичних задач	відео-лекція, презентація, чат, форум, опитування	проектор комп’ютерна техніка	Classroom, Google Meet
Тема 8. Власний капітал та зобов’язання: елементи облікової політики	– розуміти особливості формування облікової політики щодо власного капіталу та зобов’язань	тестування, опитування	презентація, діалог, групові обговорення, розв’язання практичних задач	відео-лекція, презентація, чат, форум, опитування	проектор комп’ютерна техніка	Classroom, Google Meet
Тема 9. Порядок формування облікової політики щодо доходів, витрат і фінансових результатів	– розуміти особливості формування облікової політики щодо доходів, витрат і фінансових результатів	тестування, опитування	презентація, діалог, групові обговорення, розв’язання практичних задач	відео-лекція, презентація, чат, форум, опитування	проектор комп’ютерна техніка	Classroom, Google Meet
Тема 10. Особливості формування облікової політики підприємств малого бізнесу (суб’єктів малого	– розуміти особливості формування облікової політики на підприємствах малого бізнесу	тестування, опитування	презентація, діалог, групові обговорення, розв’язання практичних задач	відео-лекція, презентація, чат, форум, опитування	проектор комп’ютерна техніка	Classroom, Google Meet

Теми курсу	Результати навчання (знання та вміння)	Оцінювання	Види навчальної діяльності		Ресурси організації навчальної діяльності	
			Діяльність в аудиторії	Онлайн-діяльність	Діяльність в аудиторії	Онлайн-діяльність
підприємства)						
Тема 11. Зміст, структура і порядок складання наказу про облікову політику підприємства	– складати наказ про облікову політику підприємства	тестування, опитування	презентація, діалог, групові обговорення, розв’язання практичних задач	відео-лекція, презентація, чат, форум, опитування	проектор комп’ютерна техніка	Classroom, Google Meet
Тема 12. Облікова політика підприємства щодо узагальнення даних для складання звітності	– оцінювати вплив облікової політики на показники фінансової звітності підприємства та комплексну оцінку його фінансового стану	тестування, опитування	презентація, діалог, групові обговорення, розв’язання практичних задач	відео-лекція, презентація, чат, форум, опитування	проектор комп’ютерна техніка	Classroom, Google Meet

2. НАВЧАЛЬНИЙ КОНТЕНТ

ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ

Тема 1.1. Суб'єкти й нормативно-правові акти регулювання облікової політики.

- 1.1. Виникнення облікової політики як об'єктивний чинник розвитку економіки.
- 1.2. Нормативно-правове забезпечення облікової політики та суб'єкти її формування.
- 1.3. Облікова політика: визначення поняття та значення в системі обліку.
- 1.4. Зміни облікової політики та облікові оцінки.

Тема 2. Принципи, методи і процедури, що використовують в обліковій політиці підприємства за її нормативно-правовим забезпеченням.

- 2.1. Принципи бухгалтерського обліку в системі облікової політики.
- 2.2. Методи бухгалтерського обліку в системі облікової політики.
- 2.3. Процедури та їх застосування в обліковій політиці.
- 2.4. Фактори впливу на облікову політику підприємства.

Тема 3. Нормативно-правова база облікової політики підприємства щодо застосування плану рахунків.

- 3.1. Формування облікової політики підприємства стосовно Плану Рахунків.
- 3.2. Відмінності робочого плану рахунків з урахуванням специфіки діяльності підприємства.

Тема 4. Формування витрат виробництва і калькуляція собівартості продукції за обліковою політикою підприємства.

- 4.1. Об'єкти обліку витрат.
- 4.2. Взаємозв'язок обліку витрат і процедури калькулювання.
- 4.3. Методи обліку витрат.
- 4.4. Підходи до формування облікової політики стосовно розподілу загальновиробничих витрат

Тема 5. Методологія і методика податкового обліку за обліковою політикою підприємства.

- 5.1. Взаємозв'язок Податкового кодексу України з обліковою політикою
- 5.2. Узгодження норм бухгалтерського та податкового обліку в обліковій політиці.

Тема 6. Порядок формування облікової політики щодо необоротних активів

- 6.1. Основні засоби та інші необоротні матеріальні активи: елементи облікової політики.
- 6.2. Нематеріальні активи та гудвіл: елементи облікової політики.
- 6.3. Біологічні активи: елементи облікової політики.
- 6.4. Інвестиційна нерухомість: елементи облікової політики.
- 6.5. Елементи облікової політики щодо фінансових інвестицій.

Тема 7. Порядок формування облікової політики щодо оборотних активів.

- 7.1. Запаси: елементи облікової політики.
- 7.2. Елементи облікової політики щодо поточної дебіторської заборгованості та витрат майбутніх періодів.

Тема 8. Власний капітал та зобов'язання: елементи облікової політики

- 8.1. Елементи облікової політики щодо фінансових інструментів.
- 8.2. Елементи облікової політики щодо виплат працівникам.
- 8.3. Елементи облікової політики щодо наступних витрат і платежів.
- 8.4. Елементи облікової політики щодо відображення операцій із векселями.

Тема 9. Порядок формування облікової політики щодо доходів, витрат і фінансових результатів

- 9.1. Нормативно-правове регулювання обліку доходів, витрат і фінансових результатів.
- 9.2. Формування облікової політики щодо доходів.
- 9.3. Встановлення облікової політики щодо витрат.
- 9.4. Встановлення облікової політики щодо фінансових результатів.

9.5. Облікова політика в системі управлінського обліку.

Тема 10. Особливості формування облікової політики підприємств малого бізнесу (суб'єктів малого підприємництва)

10.1. Визначення статусу малого підприємства

10.2. Організаційно-методологічні особливості формування облікової політики підприємств малого бізнесу

10.3. Особливості спрощеного Плану рахунків та їх вплив на формування облікової політики

10.4. Організація документування та узагальнення облікової інформації як елемент облікової політики підприємств малого бізнесу

Тема 11. Зміст, структура і порядок складання наказу про облікову політику підприємства

11.1. Структура та зміст наказу про облікову політику суб'єктів господарювання.

11.2. Організаційно-технологічні аспекти формування облікової політики

Тема 12. Облікова політика підприємства щодо узагальнення даних для складання звітності

12.1. Елементи облікової політики для складання звітності.

12.2. Елементи облікової політики для складання консолідованої звітності.

12.3. Розкриття облікової політики та її змін у звітності.

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

РОЗДІЛ 1. НЕОБХІДНІСТЬ І СУТНІСТЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЗА НОРМАТИВНО-ПРАВОВИМИ АКТАМИ

ТЕМА 1.1. СУБ'ЄКТИ Й НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ АКТИ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ.

- 1.1. Виникнення облікової політики як об'єктивний чинник розвитку економіки.
- 1.2. Нормативно-правове забезпечення облікової політики та суб'єкти її формування.
- 1.3. Облікова політика: визначення поняття та значення в системі обліку.
- 1.4. Зміни облікової політики та облікові оцінки.

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.

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

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.

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.

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. ХХ 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. До початку ринкових реформ необхідності в розробці облікової політики у підприємств навіть не виникало, оскільки законодавство, що регулювало методику бухгалтерського обліку, не передбачало можливості декількох варіантів відображення в обліку та звітності одних і тих же господарських операцій. У 90-х рр. ХХ 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. Згідно з вимогами Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні та Вказівок з організації бухгалтерського обліку в Україні, 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.

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.

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.

Формування облікової політики як на державному рівні так і на рівні підприємства здійснюється під впливом багатьох чинників (рис. 1.1), що зумовлюють різні аспекти регламентації облікової політики на кожному із представлених ієрархічних рівнів.

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.

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.

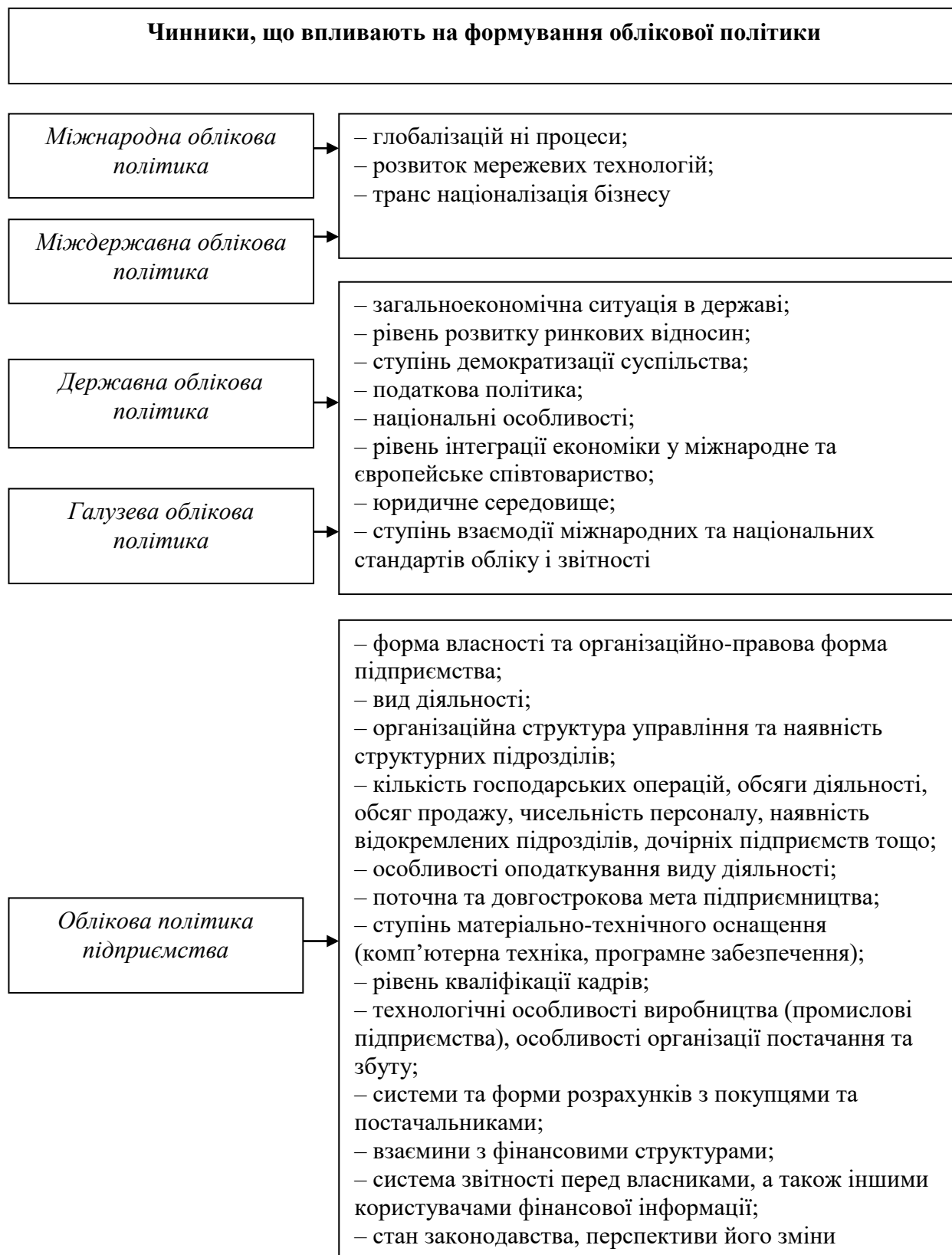


Рис. 1.1. Вплив чинників на формування облікової політики

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.

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». 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. 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.

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.

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.

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;

— Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315;

— Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2;

— Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 року № 561.

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

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

Семантика 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.

Згідно з Законом України «Про 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. Заслуговує на увагу твердження, що політика є організаційно-управлінською діяльністю із загального керівництва та організації суспільних процесів.

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.

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. 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. 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.

Третя складова облікової політики відповідно до визначення, поданого в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", – процедури. Вона стосується технології оброблення даних та організації бухгалтерського обліку.

1.4. 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 потоках. 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 (стандарту) 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. Наприклад, підприємство мало акції іншого підприємства, які відображались у балансі за історичною (фактичною) собівартістю. Протягом звітного року було придбано додатково акції цього ж підприємства після чого, інвестиції отримали статус інвестицій в асоційоване підприємство. Оцінка інвестицій в асоційоване підприємство повинна здійснюватись за методом участі у капіталі;
- та (або) подій або операцій, які не відбувалися раніше. Наприклад, підприємство протягом звітного року впровадило гарантійне обслуговування нових видів продукції. Отже у фінансовій звітності було вперше сформовано резерв для забезпечення гарантійних зобов'язань.

Облікова політика застосовується щодо подій та операцій з моменту їх виникнення, за винятком випадків, передбачених п. 13 Положення (стандарту) 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.

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. 1.2).

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.

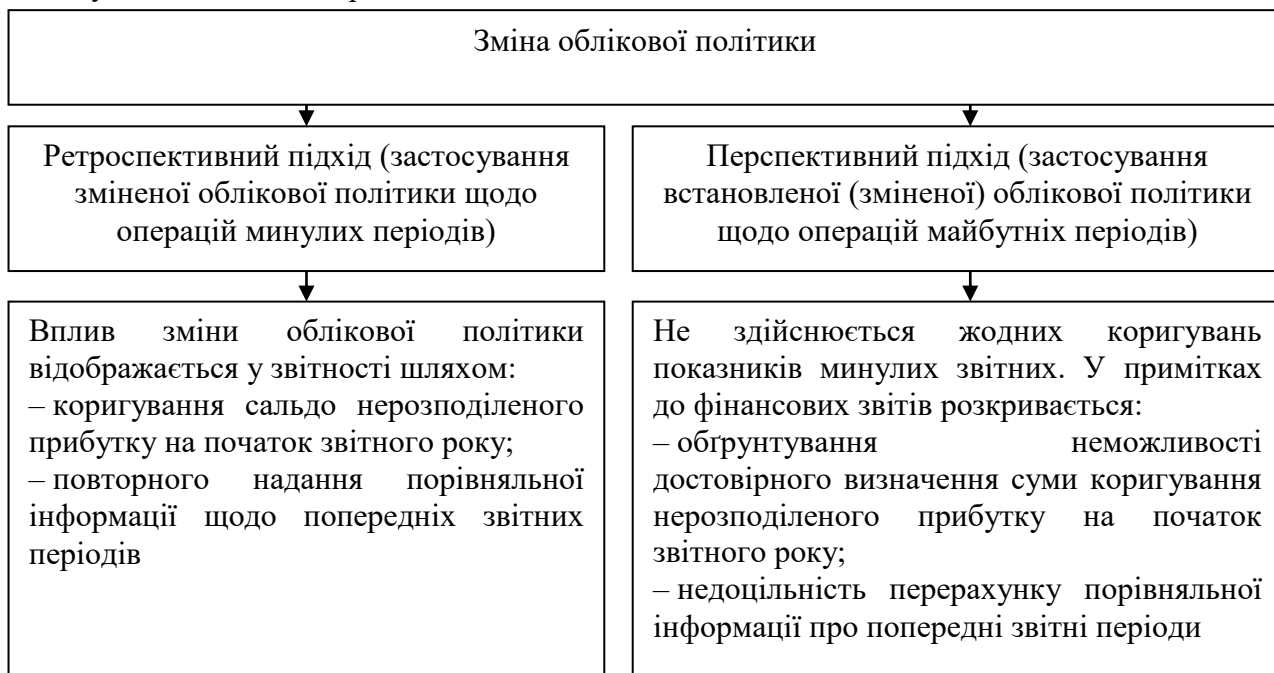


Рис. 1.2. Порядок зміни облікової політики відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»

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

— змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності; Наприклад, наказом Міністерства фінансів України було виключено метод ЛІФО із загальної сукупності методів, які можуть використовуватись для оцінки операцій вибуття запасів. Отже підприємства, які раніше використовували метод ЛІФО, змушені провести зміни в обліковій політиці.

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

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. 1.1.

Таблиця 1.1.

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

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. 1.1) 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 застосовує

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.

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 порівняльної 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.

Контрольні питання

1. Історія розвитку облікової політики.
2. Сутність та значення облікової політики.
3. Нормативно-правове забезпечення облікової політики.
4. Елементи облікової політики.
5. Порядок зміни облікової політики.
6. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення.
7. При яких обставинах може змінюватися облікова політика підприємства?
4. Які дії повинно провести підприємство при зміні облікової політики підприємства?
5. Що не вважається зміною облікової політики?

ТЕМА 2. ПРИНЦИПИ, МЕТОДИ І ПРОЦЕДУРИ, ЩО ВИКОРИСТОВУЮТЬ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ЇЇ НОРМАТИВНО-ПРАВОВИМ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯМ.

- 2.1. Принципи бухгалтерського обліку в системі облікової політики.
- 2.2. Методи бухгалтерського обліку в системі облікової політики.
- 2.3. Процедури та їх застосування в обліковій політиці.
- 2.4. Фактори впливу на облікову політику підприємства.

2.1. Принципи бухгалтерського обліку в системі облікової політики.

Конкретні принципи, методи і процедури, які використовуються для складання відповідної статті фінансової звітності утворюють елемент облікової політики. Інакше кажучи, основна інформація, яку повинна містити облікова політика, – це опис принципів оцінки статей звітності підприємства та вибір одного із запропонованих П(С)БО методів обліку, яких слід неухильно дотримуватися, щоб скласти достовірну фінансову звітність.

Бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах:

- автономності підприємства, за яким кожне підприємстворозглядається як юридична особа, що відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;
- безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів та зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;
- періодичності, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;
- послідовності, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;
- історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;
- нарахування та відповідність доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

- повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
- обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;
- превалювання сутності над формою, за яким операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;
- єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

2.2. Методи бухгалтерського обліку в системі облікової політики.

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.

2.3. Процедури та їх застосування в обліковій політиці.

Процедурні питання можуть визначатися на державному рівні як єдино дозволений варіант (форми первинних документів, перелік та склад фінансової та статистичної звітності, організація зберігання та утилізації документів й облікових реєстрів, організація матеріальної відповідальності тощо) або як альтернативні варіанти:

- суб'єкт ведення обліку на підприємстві (керівник, бухгалтерська служба, аудиторська чи консалтингова служба, приватний підприємець);

- тип організаційної структури бухгалтерської служби (лінійна, лінійно-функціональна, програмно-цільова);
- форма ведення бухгалтерського обліку (меморіально-ордерна, журнально-ордерна, автоматизована, спрощена).

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

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

2.4. Фактори впливу на облікову політику підприємства.

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

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

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

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

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

- вводячи до штату підприємства посади бухгалтера або створюючи бухгалтерську службу, очолювану головбухом;
- укладаючи угоду з приватним підприємцем, який надає послуги з бухгалтерського обліку;
- на договірних засадах централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійно власнику або керівнику підприємства.

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

На підприємстві можуть використовувати:

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

- загальний План рахунків без застосування рахунків витрат класу 8;
- спрощений План рахунків, затверджений наказом Міністерства України від 19.04.01р. № 186;
- робочий План рахунків.

Контрольні питання

1. Чим визначається необхідність облікової політики підприємства?
2. Розкрийте сутність і дайте характеристику складових облікової політики підприємства.
3. Якими принципами визначають облікову політику підприємства.
4. Дайте характеристику методу бухгалтерського обліку, який використовують в обліковій політиці підприємства.
5. Які процедури застосовують в обліковій політиці підприємства.
6. Дайте характеристику нормативно-правовому регулюванню організації бухгалтерського обліку на підприємстві.
7. Визначте основні принципи організації підсистеми управлінського обліку.
8. Розкрийте сутність нормативно-правових актів з регулювання облікової політики.

ТЕМА 3. НОРМАТИВНО-ПРАВОВА БАЗА ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО ЗАСТОСУВАННЯ ПЛАНУ РАХУНКІВ.

- 3.1. Формування облікової політики підприємства стосовно Плану Рахунків.
- 3.2. Відмінності робочого плану рахунків з урахуванням специфіки діяльності підприємства.

3.1. Формування облікової політики підприємства стосовно Плану Рахунків.

Складовим елементом облікової політики підприємства є План рахунків. Водночас треба мати на увазі, що в різних країнах, поряд із дотриманням єдиного підходу щодо таких вимог: кожний рахунок має найменування і шифр, (а рахунки, об'єднуються в класи (групи, розділи), їхня кількість різна.

Наприклад, єдиний План рахунків у Франції містить 9 класів, з них 9-й та 10-й — призначені для управлінського (аналітичного) і забалансового обліку.

Основою будь-якого сучасного плану рахунків, незалежно від національної облікової системи, є його розподіл на рахунки фінансового та управлінського обліку з конкретизацією перших на облік активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат відповідно до елементів звітності. Конкретний перелік, найменування рахунків, субрахунків і аналітичних резервів залежать від національних стереотипів.

Рахунки управлінського обліку не конкретизуються в планах рахунків, оскільки не стосуються внутрішньої звітності. Але вони групуються за центрами затрат, відповідальності і прибутку. Центри затрат визначають за етапами їх формування.

План рахунків бухгалтерського обліку, який підприємство обирає за своєю обліковою політикою, визначається його юридичним статусом. Зокрема, малі підприємства мають право використовувати спрощений план рахунків.

Водночас треба мати на увазі, що в наказі про облікову політику підприємства стосовно Плану рахунків не можна обмежитись лише констатацією того, який саме варіант його (повний чи скорочений) буде використовуватись. Насамперед, навіть за умови, що обраний План рахунків загалом дозволяє забезпечити відображення всіх: операцій підприємства, у практичному його застосуванні доведеться визначитись з найменуванням аналітичних рахунків насамперед з обліку необоротних активів, капітальних інвестицій, виробничих запасів, розрахунків з покупцями й замовниками, постачальниками й підрядниками тощо, оскільки організувати роздільний облік операцій з використанням лише субрахунків неможливо. Для прикладу, за субрахунком 203 «Паливо» необхідний роздільний облік нафтопродуктів за найменуваннями, марками, інакше можна припуститись

«пересортування», коли відбувається змішування одних товарно-матеріальних цінностей з іншими, що на практиці нерідко є наслідком зловживань з метою покриття нестачі дорожчих за рахунок надлишків менш вартісних.

Наприклад, на підприємстві з виробництва металопластикових вікон і дверей номенклатура виробничих запасів перевищує одну тисячу найменувань.

Таким чином, прийнято такий принцип кодів аналітичних рахунків: перших три знаки означають номер синтетичного рахунку та субрахунку, четвертий і п'ятий знаки — номер однорідної групи виробничих запасів, останні чотири знаки — шифри конкретних найменувань виробничих запасів (рис.3.1).

Синтетичні		Субрахунки		Аналітичні рахунки	
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
1	2	3	4	5	6
10	Основні засоби	101	Земельні ділянки	101001	Земельна ділянка під офісом
				10002	Земельна ділянка під складом
				10002	Земельна ділянка під цехом №1 і т.д.
		103	Будинки та споруди	103001	Будівля офісу
				103002	Будівля складу
				103003	Будівля цеху № 1 і т. д.
...
23	Виробництво	231	Виробництво вікон і дверей	231001	Виробництво вікон
				231002	Виробництво дверей
		232	Виробництво паркету	232001	Виготовлення фрези
				232002	Сушіння лісоматеріалу
				232003	Виготовлення паркету
		233	Автотранспортні послуги	233001	Автотранспортні перевезення
...

Рис. 3.1. Фрагмент робочого плану рахунків

Отже, виходячи зі специфіки діяльності певного підприємства, на кожному з них треба конкретизувати План рахунків бухгалтерського обліку, доповнивши його найменуваннями аналітичних рахунків, тобто рахунків третього порядку. Оскільки, здебільшого, на підприємствах застосовують комп'ютери для опрацювання облікової документації, то найраціональнішим є використання шифрування (визначення кодів) аналітичних рахунків за типовим програмним забезпеченням. Тим більше, що номенклатура активів, особливо виробничих запасів, надто різноманітна й численна, що надзвичайно утруднює їх роздільний облік за традиційною організацією, коли використовують лише найменування запасів (наприклад, назва тканин — на швейних підприємствах, видів борошна — на хлібопекарних підприємствах тощо). Такий варіант організації обліку за аналітичними рахунками припустимий на малих підприємствах, але він неможливий на таких, де номенклатура запасів навіть однієї назви може налічувати декілька асортиментів, як це, зазвичай, є на підприємствах металургійної галузі, хімічної тощо.

3.2. Відмінності робочого плану рахунків з урахуванням специфіки діяльності підприємства

Безумовно, що такий підхід щодо визначення аналітичних рахунків, попри ілюзорному скороченню обсягу роботи під час розробки робочого плану рахунків (адже все одно такі рахунки, які необхідні для обліку операцій на аналітичному рівні, доведеться вводити), неприпустимий, якщо облікова політика підприємства спрямована на дійсно ефективне досягнення мети бухгалтерського обліку.

Водночас, визначити заздалегідь усі аналітичні рахунки, які будуть необхідні для відображення операцій на підприємстві, неможливо навіть за умови, як що воно стабільно працює упродовж тривалого періоду. Тому на практиці може застосовуватись така методика щодо введення до робочого плану рахунків субрахунків третього порядку на основі аналізу переліку аналітичних рахунків за минулий рік, які були відкриті в облікових реєстрах для відображення операцій, що належать до певного рахунку другого порядку (субрахунку), визначають ті, які ймовірно застосовуватимуть в поточному році, їх треба вводити до робочого плану рахунків за алфавітом, навіть якби для цього довелося змінити порядок їх розміщення в реєстрах. Це зумовлено тим, що алфавітний спосіб групування аналітичних рахунків полегшуватиме надалі їх пошук у разі відображення операцій за первинними документами в кореспонденції за дебетом і кредитом, що огляду на багаторазовість цього забезпечує значну економію робочого часу облікових працівників.

Для того, щоби таке розміщення аналітичних рахунків не порушувало системність, треба після кожної її групи за певною буквою алфавіту залишати декілька вільних шифрів, якими можна буде позначити нові аналітичні рахунки, які будуть уведені в результаті надходження на підприємство необоротних активів, виробничих запасів, здійснення розрахунків з покупцями (замовниками), постачальниками (підрядниками), тощо.

Певна річ, що такий робочий план рахунків вийде доволі об'ємним, його слід репрезентувати як додаток до наказу про облікову політику підприємства.

Водночас перевагою такого підходу щодо розробки робочого плану рахунків є те, що за умови автоматизації обліку із застосуванням комп'ютерів можна щомісяця отримувати деталізовані оборотно-сальдові відомості за всіма обліковими номенклатурами, згрупованими далі за рахунками другого порядку (субрахунками), відтак — першого порядку (синтетичними рахунками). За умови, що на підприємстві впроваджено систему аналізу даних про обороти й сальдо за аналітичними рахунками на підставі таких оборотно-сальдових відомостей можна отримувати безцінну інформацію для ефективного управління матеріальними й грошовими потоками.

Важливим у розробці робочого плану рахунків є введення до нього, окрім назви рахунків, додаткових реквізитів, які дуже часто є вкрай необхідні але, тим не менше, на практиці ними нерідко нехтують. Мова йде насамперед про повніші характеристики об'єктів, які належать до обліку (наприклад, за матеріалами, окрім найменування, одиниці виміру, треба вказати якісні ознаки: сорт, сортимент, клас, номенклатурний номер тощо), зважаючи на те, що часто первинні документи вже поміщені до архіву підприємства або й знищені під час його пакування та передачі тих, що повинні зберігатись у Державному архіві.

Водночас кількість знаків для кодування аналітичних рахунків не регламентована і на кожному підприємстві її визначають з урахуванням необхідності для розмежування облікових об'єктів.

Облікова політика підприємства передбачає розробку робочого Плану рахунків бухгалтерського обліку, який, хоч і базується на типовому, але різниться від останнього насамперед тим, що в новій редакції визначені субрахунки, які відображають специфіку діяльності саме цього підприємства. Зокрема, користуючись правом уведення 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.

Але на всіх підприємствах, незалежно від їх галузевої спрямованості, треба визначати субрахунки третього порядку, тобто аналітичні рахунки, оскільки навіть на споріднених об'єктах обліку вони суттєво різняться. Саме остання обставина є найвагомішою щодо необхідності розробки робочого Плану рахунків на будь-якому підприємстві (установі), незалежно від його розмірів, форми власності, галузевої належності.

Зауважимо, що не тільки в нормативних документах, а й у 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. Але, виходячи зі змісту робочого плану рахунків, він має містити, поряд із синтетичними рахунками, субрахунки та аналітичні рахунки.

При цьому зазначимо, що більшість бухгалтерів-практиків цим нехтують, а тому аналітичні рахунки, зазвичай, вводять сумбурно, в міру виникнення відповідних операцій за первинними документами, особливо з оприбуткування виробничих запасів, їх списання на виробництво чи в реалізацію, здійснення розрахунків з покупцями та замовниками або постачальниками й підрядниками.

Нерідко на великих підприємствах це спричиняє хаос у бухгалтерському обліку внаслідок кількарязового відкриття однакових аналітичних рахунків, що виливається у «червоне» сальдо — за матеріальними рахунками, розгорнуте — за розрахунками з одним і тим самим покупцем (замовником) чи постачальником (підрядником).

Контрольні питання

1. Визначте нормативно-правову базу облікової політики підприємства щодо застосування Плану рахунків.
2. Як враховується специфіка діяльності підприємства при формуванні облікової політики стосовно Плану рахунків?
3. Визначте процедури здійснення облікової політики підприємства.
4. Наведіть характеристику принципу обачності за обліковою політикою.
5. Чому необхідно дотримуватись принципу повного висвітлення результатів господарської діяльності підприємства за обліковою політикою?

РОЗДІЛ 2. ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЩО ВИКОРИСТОВУЄТЬСЯ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ПІДПРИЄМСТВА.

ТЕМА 4. ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА І КАЛЬКУЛЯЦІЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ЗА ОБЛІКОВОЮ ПОЛІТИКОЮ ПІДПРИЄМСТВА.

- 4.1. Об'єкти обліку витрат.
- 4.2. Взаємозв'язок обліку витрат і процедури калькулювання.
- 4.3. Методи обліку витрат.
- 4.4. Підходи до формування облікової політики стосовно розподілу загальноновиробничих витрат

4.1. Об'єкти обліку витрат.

Однією з найважливіших ділянок обліку на підприємствах є облік витрат на виробництво та вихід готової продукції. Під час обґрунтування елементів облікової політики є необхідним прийняття зважених рішень щодо об'єктів і методів обліку виробництва, взаємозв'язку обліку та процедури калькулювання, формування фінансової та управлінської інформації.

Побудова обліку виробництва зумовлена організаційно-економічними особливостями господарювання, вимогами стандартів та інформаційними запитами управління.

У процесі розроблення облікової політики в частині витрат одним із найважливіших питань є їх групування – поділ на витрати, що формують вартість запасів, тобто належать до собівартості, і витрати періоду.

Необхідність такого групування спричинена принципом відповідності і неможливістю ідентифікувати витрати на збут, адміністративні та інші операційні витрати з продукцією, що вироблена, або роботами та послугами, які виконані.

Проте сьогодні суттєво змінюються умови фінансово-господарської діяльності, підприємства мають галузеві та організаційні особливості, що призводить до неоднозначності зв'язків між виробництвом і реалізацією конкретних видів продукції та зазначеними вище витратами. Якщо розглядати формування собівартості з метою контролю

витрат то в системі внутрішньовиробничого обліку виробнича собівартість – це витрати які ідентифікуються з конкретним продуктом праці або сегментом діяльності.

Залежно від мети оцінки продукту до його вартості можуть входити різні складові, що зумовлює виникнення та існування різних методів обліку витрат.

Так, для цілей формування внутрішньої звітності та ціноутворення є необхідність визначати середню собівартість, яка містить:

- змінні витрати на одиницю;
- змінні та постійні витрати на одиницю.

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

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

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

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

Згідно з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" обов'язковими обліковими об'єктами стосовно виробничих витрат є елементи витрат, а саме: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати та сукупна собівартість товарної продукції. Питання деталізації об'єктів щодо самого виробничого процесу і новостворених продуктів праці знаходиться у сфері внутрішньовиробничого обліку і має бути вирішене обліковою політикою.

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

4.2. Взаємозв'язок обліку витрат і процедури калькулювання.

Під час розроблення облікової політики має бути прийняте рішення щодо об'єктів, методів обліку витрат, методів калькулювання та їх взаємозв'язку.

Положення бухгалтерського обліку 16 "Витрати" регламентує вимоги формування собівартості в цілому по підприємству, метою такого калькулювання і є саме формування фінансових результатів за єдиними методологічними принципами незалежно від галузевих особливостей, а також єдина методологія оцінки запасів.

Об'єктом калькулювання може бути вид продукції, окремий виріб, робота, послуга або група однорідних виробів, що в цілому зводиться до матеріальних об'єктів або робіт та послуг, які мають споживчу вартість і є результатом виробництва. Альтернативним є підхід, який розроблений і з успіхом використовується багатьма закордонними компаніями – метод калькулювання витрат ABC. Його сутність – калькулювання за видами діяльності, яке базується на твердженні, що джерелом виникнення витрат є не продукція, а діяльність, і що певні продукти під час свого виготовлення потребують конкретні види діяльності. Ці підходи зумовлені зростанням частки непрямих витрат.

На сучасному етапі залежно від прийнятої облікової моделі та елементів облікової політики щодо обліку витрат об'єкти витрат і калькулювання можуть існувати паралельно у різних площинах, а саме: калькулювання може проводитись лише на підставі нормативів, а

оцінка готової продукції може не базуватись на бухгалтерських калькуляціях. При цьому процеси обліку витрат і калькулювання паралельні.

Таким чином, відокремлення об'єктів обліку витрат і калькуляції повністю належить до компетенції підприємства і залежно від облікової політики конкретного підприємства можливою є їх повна відповідність, паралельне існування або розширення калькуляційними об'єктами об'єктів обліку витрат. Сукупна товарна продукція обов'язково є об'єктом обліку, але не об'єктом калькулювання. Взагалі можлива ситуація коли немає на підприємстві бухгалтерської калькуляції, як і її об'єктів.

4.3. Методи обліку витрат.

У наукових працях провідних учених представлені варіанти класифікації методів обліку витрат. Метод – це шлях дослідження, що може характеризуватись як сукупність прийомів та операцій практичного або теоретичного пізнання дійсності, що підпорядковані рішенням конкретного завдання. Таким чином, метод підпорядкований меті та є лише засобом її досягнення. Метод обліку витрат - це єдиний процес дослідження витрат підприємств конкретного типу на виробництво та реалізацію продукції з позицій вимірювання, аналізу, контролю та визначення собівартості виробів та робіт.

В основу класифікації методів обліку витрат потрібно вкладати саме способи накопичення інформації про витрати, а не об'єкти, у розрізі яких ця інформація накопичується, що зумовлено сутністю методу як шляху дослідження. В обліковій практиці країн з розвинутою ринковою економікою відомі дві основні системи виробничого обліку, які базуються на принципах подвійного запису. Згідно з цим рахунки витрат повинні надавати більш детальну інформацію внутрішнім службам управління, ніж вимагають потреби складання фінансових звітів.

Залежно від побудови системи рахунків, що застосовуються для обліку витрат, розрізняють такі методи обліку витрат: інтегрований і неінтегрований.

Неінтегрований метод обліку передбачає використання системи, у якій рахунки витрат відокремлені від фінансових. Система записів може бути організована двома способами.

1. Окремі записи в бухгалтерських книгах без контрольного рахунку, які проводяться незалежно від первинних документів, але постійно звіряються з фінансовими рахунками.

2. Бухгалтером виробництва ведеться окрема книга рахунків собівартості, що об'єднана з іншими фінансовими рахунками за допомогою контрольного рахунку.

У неінтегрованій системі може виникнути різниця між прибутком у фінансовому обліку і прибутком у виробничому обліку, що спричинено розбіжностями в оцінці товарно-матеріальних запасів та незавершеного виробництва, методах нарахування амортизації, а також різними методичними підходами щодо відображення надзвичайних втрат матеріалів або часу у фінансовій та виробничій бухгалтерії.

Інтегрований метод полягає в застосуванні сукупності бухгалтерських засобів, які використовують загальне введення даних для всіх облікових завдань: як для обліку фінансових результатів, так і для обліку витрат. Об'єднання рахунків витрат та фінансових рахунків дає змогу уникнути зайвих трудових витрат і дублювання бухгалтерських записів. За використання такого методу бухгалтерська служба може бути організована з відокремленням виробничого та фінансового відділів. На відділ виробничого обліку в такому разі покладається аналіз незавершеного виробництва і накладних витрат. Важливим питанням організації праці облікового персоналу є ведення контрольних рахунків витрат і контрольних фінансових рахунків.

Залежно від способу накопичення інформації, з відокремленням поточних витрат за нормами і відхилень від них або без такого розмежування, виокремлюють нормативний і безнормативний методи обліку. В багатьох літературних джерелах, офіційних та інструктивних матеріалах нормативний метод визначається лише як метод обліку витрат і калькулювання собівартості, а його реалізація пов'язується зі сферою праці облікового

персоналу. Саме такі підходи певною мірою зумовили формальний характер впровадження цього методу, тому що його реалізація охоплює не тільки і не стільки облікові процедури, але й планування, організацію виробництва, а також оперативне управління процесом формування собівартості на базі оперативної облікової інформації про відхилення від норм. В умовах структуризації облікової системи є доцільним створення на підприємствах єдиної обліково-економічної служби або відділу виробничого обліку.

Впровадження нормативного обліку пов'язане з налагодженням нормативним господарством. Контроль відповідності витрат нормам може здійснюватися не лише із застосуванням нормативного методу обліку, але за таким варіантом він буде менш дієвим.

За умови застосування нормативного методу обліку політика підприємства повинна передбачати вирішення питань щодо обліку відхилень, а саме:

- організація поточного обліку відхилень від діючих норм витрат;
- спосіб накопичення відхилень за центрами витрат і місцем відповідальності;
- методика розрахунку частки відхилень, що припадає на калькуляційну одиницю.

Більш поширеними є такі методи обліку відхилень від норм: документування, партійного розкредиту, інвентарний метод, метод техніко- економічних розрахунків або індексний чи коефіцієнтний.

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

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

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

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

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

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

4.4. Підходи до формування облікової політики стосовно розподілу загальновиробничих витрат.

До складу загальновиробничих витрат включають:

- витрати на управління виробництвом;
- амортизацію основних засобів загальновиробничого призначення;
- амортизацію нематеріальних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- 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 й охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Вони розподіляються на кожний об'єкт витрат із використанням бази розподілу (обсягу діяльності, заробітної плати, годин праці, прямих витрат тощо) на основі фактичної потужності звітного періоду.

Вибір бази розподілу загальновиробничих витрат, а також його методики є важливим елементом облікової політики підприємства. До складу постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування й управління виробництвом, що залишаються незмінними зі зміною обсягу діяльності. Постійні виробничі накладні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу за нормальної потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Згідно з П(С)БО 9 "Запаси" на дату складання фінансової звітності необхідно уточнити оцінку залишків готової продукції. При цьому запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок, а саме первинною вартістю або чистою вартістю реалізації. Тому в умовах тих виробництв, де фактична собівартість значно перевищує справедливую вартість, а також під час виробництва продукції, стосовно якої є державне обмеження цінкових параметрів, більш доцільним є застосування методу стандарт-кост, тобто оцінки за чистою вартістю реалізації з оперативним віднесенням відхилень на результати періоду.

Відповідно до розуміння сутності методу як шляху досліджень і двоїстості характеру процесу виробництва, як єдиного процесу використання речовин та сил природи і виготовлення нового продукту праці, доцільно виокремлювати такі методи обліку витрат: інтегрований, неінтегрований, нормативний, безнормативний, повне поглинання, стандарт-кост, директ-кост.

Нормативний метод обліку витрат передбачає основною метою встановлення відхилень, визначення причини їх появи та конкретних винуватців, і на підставі цього прогнозування майбутніх витрат. Для реалізації нормативного методу як методу контролю, облік витрат потрібно організувати не в розрізі кінцевих продуктів, а згідно із центрами відповідальності. Історія виникнення методу стандарт-кост з початку не пов'язувала з конкретними виконавцями, але розвиток цього методу приводить до його поєднання з обліком за центрами відповідальності.

Таким чином, існування різних методів обліку витрат зумовлено наявністю різних управлінських цілей, що має бути враховано під час обґрунтування облікової політики в частині витрат і собівартості.

Обґрунтовуючи облікову політику, необхідно визначити прийоми та способи розрахунку собівартості за калькуляційними одиницями, що також має варіативний характер. Способи та прийоми визначають характеристику технічних процедур. Вибір технічних

прийомів залежить від галузевих і технологічних особливостей конкретного підприємства. В економічній літературі більшість способів калькулювання відносять до комплексних виробництв, де в результаті єдиного технологічного процесу отримують декілька видів основної продукції. Основні з них: метод виключення, розподілу та комбінований метод.

Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" між окремими продуктами розподіляються не всі витрати, а тільки ті, які становлять виробничу собівартість. В американських підручниках з управлінського обліку відокремлюють такі основні види калькуляції, як калькуляція витрат за конкретним призначенням і операційна. Це базові методи калькуляції витрат, які поділяються на два типи.

1. Калькуляція за конкретним призначенням на практиці реалізується як позамовна калькуляція, калькулювання витрат на виготовлення партії виробів та калькулювання витрат за контрактами.

2. Поопераційна калькуляція включає попроцесну та калькуляцію витрат за обслуговуючими підрозділами.

Планування витрат на виробництво базується на попередньому визначенні собівартості одиниці продукції, але облік витрат на виробництво може бути організовано без калькулювання собівартості одиниці. Проте для ефективності контролю витрат на виробництво недостатнім є лише накопичення сукупних виробничих витрат. Принциповим є те, що облік витрат - це спосіб відображення елементів витрат у їх сукупності у системі рахунків за місцем відповідальності, а спосіб калькулювання - визначення витрат, відображених у системі рахунків, що припадають на калькуляційну одиницю.

Відповідно до прийнятої облікової моделі та елементів облікової політики щодо обліку витрат об'єкти витрат та калькулювання можуть існувати паралельно в різних площинах, саме калькулювання може проводитися лише на підставі нормативів, а оцінка готової продукції може не базуватись на бухгалтерських калькуляціях.

Отже, відокремлення об'єктів обліку витрат і калькуляції повністю знаходиться у компетенції підприємства і залежно від облікової політики конкретного підприємства можливою є їх повна відповідність, паралельне існування або розширення калькуляційними об'єктами об'єктів обліку витрат. Калькулювання - це спосіб оцінки господарських засобів та результат такої оцінки, яке спричинюється метою, та від якої залежить вид калькуляції.

У межах облікової політики мають бути зафіксовані як об'єкти обліку витрат, так і методи. Під час визначення методів обліку витрат значущими є такі критерії: спосіб накопичення інформації з відокремлення поточних витрат за нормами і відхилень від них або без такого розмежування; ведення обліку витрат для фінансового та внутрішньовиробничого обліку в єдиній системі рахунків або з відокремленням рахунків з обліку собівартості. Зважаючи на двоїстий характер виробництва як облікового об'єкта, новий продукт праці також є об'єктом обліку витрат і залежно від методу його оцінки методи обліку витрат вирізняються. Вибір об'єктів та методів обліку витрат входить до компетенції підприємства і зумовлений організаційно-економічними особливостями витрат, що потребує їх поглибленого аналізу.

Контрольні питання

1. Сутність розмежування витрат діяльності за періодами у відповідності з обліковою політикою.

2. Визначення переліку змінних і постійних витрат за обліковою політикою.

3. Визначте порядок обліку транспортно-заготівельних витрат за обліковою політикою.

4. Визначення статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за обліковою політикою.

5. Чому необхідно дотримуватися принципу нарахування й відповідності доходів і витрат за обліковою політикою?

ТЕМА 5. МЕТОДОЛОГІЯ І МЕТОДИКА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ЗА ОБЛІКОВОЮ ПОЛІТИКОЮ ПІДПРИЄМСТВА.

5.1. Взаємозв'язок Податкового кодексу України з обліковою політикою

5.2. Узгодження норм бухгалтерського та податкового обліку в обліковій політиці.

5.1. Взаємозв'язок Податкового кодексу України з обліковою політикою

Облікова політика для цілей оподаткування - це документ, у якому платник податків повинен прописати всі ті правила і методи, якими він має намір керуватися при розрахунку і сплаті податків та зборів (табл. 5.1).

Таблиця 5.1.

Взаємозв'язок ПКУ з обліковою політикою

Норма ПКУ	Особливості формування облікової політики
1	2
Визначення термінів:	
Активи — у значенні, наведеному в Законі про бухгалтерлік (п.п. 14.1.2 ПКУ)	Згідно зі ст. 1 Закону про бухгалтерлік «активи — ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому». Із цього випливає, що не належать до активів, зокрема, ресурси, які не спричиняють отримання економічних вигод. Приклад, рекламні брошури, які завдяки посиланню на зазначені пункти можна в одержувача звільнити від включення в доходи як безоплатно отримані активи (п.п. 135.5.4 ПКУ), а в рекламодавця — від уключення в доходи та обкладення ПДВ. Виходячи з цього не буде зайвим у наказі про облікову політику послатися на вказані норми та навести орієнтовний перелік ресурсів, що не є активами для конкретного підприємства
Інші терміни для цілей розділу III ПКУ використовуються у значеннях, визначених Законом про бухгалтерлік та національними і міжнародними положеннями (стандартами) фінансової звітності, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (п.п. 14.1.84 ПКУ)	Ця норма дозволяє орієнтуватися при визначенні не наведених у ПКУ термінів на відповідну термінологію з П(С)БО. Як приклад можна згадати операційний цикл ⁽¹⁾ , тривалість якого вказується в наказі про облікову політику
⁽¹⁾ У п. 4 П(С)БО 2 «Баланс» операційний цикл визначається як проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів (еквівалентів грошових коштів) від реалізації виготовленої з них продукції (товарів) та послуг. Цей показник використовується, зокрема, при розмежуванні в бухгалтерії активів на оборотні та необоротні (п.п. 14.1.138 ПКУ, п. 4 П(С)БО 2), при віднесенні активів до категорії кваліфікаційних (додаток 1 П(С)БО 31 «Фінансові витрати»).	
Податкова різниця — різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, та доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III ПКУ (п.п. 14.1.188 ПКУ) Методика бухгалтерського обліку тимчасових та постійних податкових різниць затверджується у порядку, передбаченому Законом про бухгалтерлік, публікується до 1 квітня 2011 року та набуває чинності з 1 січня 2013 року. Суб'єкти господарювання — платники податку на прибуток подають фінансову звітність з урахуванням податкових різниць починаючи зі звітних періодів 2013 року (п. 1 підрозділу 4 розділу XX ПКУ)	Це важлива норма, виходячи з якої з метою мінімізації розбіжностей між податковим та бухгалтерським обліком підприємствам слід використовувати таку облікову політику, яка максимально була б взаємопов'язана з податковим обліком ⁽²⁾ . І хоча розрахунок податкових різниць «перенесли» на 2013 рік, слід урахувати, що добровільні зміни в обліковій політиці за загальним правилом повинні відображатися ретроспективно (див. табл. 1 на с. 20) і вимагають повторного надання порівняльної інформації. Отже, при обранні політики, що зближена з податковим обліком, у 2013 році доведеться перерахувати відповідні показники за 2012 рік, що не зовсім зручно. Тому доцільно вже сьогодні переглянути відповідні норми облікової політики та скористатися наданими Мінфіном альтернативами зближення податкового та бухгалтерського обліку (докладніше про це див. статтю «Податкові зміни в П(С)БО: як їх застосовувати» // «БТ», 2011, № 18-19, с. 24)

1	2
<p>⁽²⁾ На сьогодні «бухгалтерські» податкові різниці, що визначаються відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток», не впливають на податковий облік. Однак для цілей бухгалтерського обліку в наказі про облікову політику слід навести інформацію про періодичність ведення обліку відстрочених активів та зобов'язань: щокварталу (на дату проміжної та на дату річної фінансової звітності) або раз на рік (тільки на дату річної фінансової звітності).</p>	
Собівартість	
<p>Собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг для цілей розділу III ПКУ — витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що застосовуються в частині, яка не суперечить положенням розділу III ПКУ (п.п. 14.1.228 ПКУ).</p> <p>Собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:</p> <ul style="list-style-type: none"> прямих матеріальних витрат; прямих витрат на оплату праці; амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; загальновиробничих витрат, які відносяться на собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку (п. 138.8 ПКУ). <p>До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виготовленого товару, виконаної роботи, наданої послуги, придбаних напівфабрикатів та комплектувальних виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, визначеному в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (п.п. 138.8.1 ПКУ).</p> <p>Фактична вартість остаточно забракованої продукції не включається до складу витрат платника податку, крім втрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, у разі реалізації такої продукції.</p> <p>Платник податку має право самостійно визначати допустимі норми технічно неминучого браку в наказі по підприємству за умови обґрунтування його розміру. Такі самостійно встановлені платником податку норми діють до встановлення таких норм центральними органами виконавчої влади у відповідній сфері (п. 138.7 ПКУ)</p>	<p>У ПКУ податкова собівартість безпосередньо пов'язана з бухгалтерською, тому важливо максимально наблизити бухгалтерський та податковий склад статей калькуляції.</p> <p>Оскільки однією зі складових собівартості є амортизація основних засобів та нематеріальних активів, бажано, щоб «податкові» та «бухгалтерські» суми амортизації збігалися (докладніше про це див. нижче).</p> <p>У наказі про облікову політику необхідно навести:</p> <ul style="list-style-type: none"> — метод обліку витрат і калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт, послуг; — перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); — перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат; — бази розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат: години роботи, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати тощо (про те, як установити оптимальну базу розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат з позиції податкового обліку, див. статті «Загальновиробничі витрати: новий порядок відображення в обліку» // «БТ», 2011, № 42, с. 15; «Декларація з податку на прибуток за II — III квартали: особливості заповнення» // «БТ», 2011, № 44, с. 14); — порядок оцінки вартості зворотних відходів; — допустимі норми технічно неминучого браку
Доходи і витрати	
<p>Для обрахунку об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат з урахуванням положень ПКУ (п. 44.2 ПКУ)</p>	<p>Ця норма передбачає, що доходи і витрати в податковому обліку формуються за даними бухгалтерського обліку в частині, що не суперечить П(С)БО. З урахуванням її наявності сміливі платники можуть і для цілей податкового обліку використовувати передбачені в п. 3 П(С)БО 1 критерії суттєвості⁽³⁾.</p>

1	2
<p>⁽³⁾ Аргументація при цьому може бути такою: ПКУ не містить заборони на включення до витрат активів, сума яких не перевищує межу суттєвості. При цьому п. 138.5 ПКУ передбачає таке: «Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені згідно з правилами ведення бухгалтерського обліку».</p> <p>Однак для уникнення конфліктних ситуацій із податковими органами є сенс:</p> <p>— установити в наказі про облікову політику межу суттєвості в «розумному» розмірі. Методичні рекомендації щодо її застосування доведено листом МФУ від 29.07.03 р. № 04230-04108. У них рекомендується визначати поріг суттєвості залежно від виду господарських операцій та об'єктів обліку, причому за рекомендаціями він може становити доволі істотну суму. Водночас підприємство має право встановити свій поріг у меншому розмірі;</p> <p>— застосовувати підхід з урахуванням установленої межі суттєвості переважно до тих витрат, які в податковому обліку належать до витрат періоду (адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати). Наприклад, вартість канцтоварів у межах сум, що не перевищують поріг суттєвості, можна відразу при отриманні включити до адміністративних витрат (Дт 92 «Адміністративні витрати» — Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами», 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»).</p>	
Транспортно-заготівельні витрати	
<p>Собівартість придбаних та реалізованих товарів формується відповідно до ціни їх придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу (п. 138.6 ПКУ)</p>	<p>Виходячи з цієї норми до первісної вартості запасів уключаються, у тому числі транспортно-заготівельні витрати. У зв'язку з цим у наказі про облікову політику необхідно вказати:</p> <p>— порядок обліку транспортно-заготівельних витрат: ідентифіковано (спосіб прямого обліку) або взагалі (на окремому субрахунку);</p> <p>— порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат (шляхом прямого підрахунку, за середнім відсотком). При цьому слід узяти до уваги, що вибір способу обліку транспортно-заготівельних витрат впливає на показники податкового та бухгалтерського прибутку (докладніше про це див. статтю «Транспортно-заготівельні витрати: податковий бухгалтерський облік» // «БТ», 2011, № 25, с. 27)</p>
Методи вибуття запасів	
<p>Платник податку проводить оцінку вибуття запасів за методами, установленими відповідним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (п. 140.4 ПКУ)</p>	<p>Методи вибуття запасів наведено в П(С)БО 9 «Запаси». У зв'язку з цим у наказі про облікову політику слід навести інформацію про:</p> <p>— одиниці обліку запасів: найменування, однорідна група (вид);</p> <p>— методи оцінки вибуття запасів (ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів⁽⁴⁾, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), нормативних витрат, ціни продажу (використовується в роздрібній торгівлі);</p> <p>— при оцінці вибуття запасів за методом середньозваженої собівартості — періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів (за звітний місяць, на дату операції).</p> <p>При цьому слід ураховувати, що від обраного методу оцінки запасів безпосередньо залежить сума бухгалтерського та податкового прибутку⁽⁵⁾</p>
<p>⁽⁴⁾ Зауважимо, що метод ідентифікованої собівартості застосовується виключно у випадках, коли можна точно підтвердити, що списанню підлягає та одиниця запасів, яку фактично було реалізовано. Зокрема, у п. 2.17 Методрекомендацій № 2 зазначається, що оцінка за методом ідентифікованої собівартості може застосовуватися в разі, коли запаси не замінюють один одного або відпускаються для виконання спецазамовлень та проектів (автомобілі, дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння тощо).</p> <p>⁽⁵⁾ Зокрема, в умовах подорожчання порівняно з методом ФІФО вигіднішим є метод середньозваженої собівартості запасів. А при обранні останнього «швидше» включається до витрат сума запасів при використанні способу розрахунку щомісячної середньозваженої вартості (тобто за звітний місяць).</p>	
Фінансові витрати	
<p>Фінансові витрати, до яких належать витрати на нарахування процентів (за користування кредитами та позиками, за випущеними облігаціями та фінансовою орендою) та інші витрати підприємства в межах норм, установлених ПКУ, пов'язані із</p>	<p>На сьогодні в П(С)БО 31 «Фінансові витрати» немає альтернативи в обліку фінансових витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу⁽⁶⁾.</p> <p>Тому в наказі про облікову політику не слід наводити положення щодо вибраного способу обліку фінансових</p>

1	2
запозиченнями (крім фінансових витрат, які включені до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку), — <i>п.п. 138.10.5 ПКУ</i> .	витрат. Однак стосовно обліку фінансових витрат у наказі бажано навести інформацію про: — період часу, який для цілей класифікації активу як кваліфікаційного є суттєвим (у цьому питанні можна орієнтуватися на <i>рекомендації</i>
До складу витрат включаються будь-які витрати, пов'язані з нарахуванням процентів за борговими зобов'язаннями (у тому числі за будь-якими кредитами, позиками, депозитами, крім фінансових витрат, включених до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку) протягом звітного періоду, якщо такі нарахування здійснюються у зв'язку з провадженням господарської діяльності платника податку (<i>п. 141.1 ПКУ</i>). Первісна вартість об'єкта основних засобів складається, зокрема, з фінансових витрат, включення яких до собівартості кваліфікаційних активів передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (<i>п. 146.5 ПКУ</i>)	<i>Мінфіну (п. 1.6 Методрекомендацій № 1300; лист від 01.06.06 р. № 31-34000-10-5/11601), де пропонується вважати суттєвим часом час, що становить понад 3 місяці);</i> — перелік кваліфікаційних активів
<p>⁽⁶⁾ Нагадаємо, що з 2011 року фінансові витрати у складі витрат періоду, за який такі витрати було нараховано (визнано зобов'язаннями), відображають лише:</p> <ul style="list-style-type: none"> — суб'єкти малого підприємництва — юридичні особи; — представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності; — юридичні особи, які не займаються підприємницькою діяльністю (крім бюджетних установ). <p>Інші підприємства у складі витрат звітного періоду показують лише ту частину фінансових витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу, яку не може бути капіталізовано згідно з нормами П(С)БО 31. Якщо ж виконуються всі умови капіталізації, фінансові витрати має бути капіталізовано. Порядок капіталізації фінансових витрат викладено в Методрекомендаціях № 1300.</p> <p>Утім, податківці, очевидно через незнання, допускають у податковій політиці право вибору стосовно питань капіталізації фінансових витрат (див. роз'яснення в розділі 110.09.01 ЄБПЗ).</p>	
Амортизація	
Нарахування амортизації для цілей оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання (<i>п. 145.1.9 ПКУ</i>)	Із цієї норми випливає, що підприємство в наказі про облікову політику обов'язково має вказати інформацію про: — строк корисного використання об'єкта основних засобів та нематеріальних активів ⁽⁷⁾ ; — методи амортизації основних засобів та нематеріальних активів (докладніше про це див. <i>статтю «Податкова амортизація основних засобів» // «БТ», 2011, № 36, с. 17</i>) ⁽⁸⁾ ; — методи амортизації інших необоротних матеріальних активів ⁽⁹⁾ ; — порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів та нематеріальних активів ⁽¹⁰⁾ ;
	— вартісний критерій розмежування необоротних активів для віднесення до малоцінних необоротних матеріальних активів ⁽¹¹⁾ ; — спосіб відображення витрат на ремонт основних засобів: за нормами П(С)БО 7 або в порядку, установленому податковим законодавством (див. <i>статтю «Податкові зміни в П(С)БО: як їх застосовувати» // «БТ», 2011, № 18-19, с. 24</i>); — періодичність (період) зарахування сум дооцінки основних засобів та нематеріальних активів до складу нерозподіленого прибутку: щомісяця, щокварталу, раз на рік, при вибутті об'єкта (стосовно дооцінки основних засобів див. інформацію нижче)

1	2
<p>(7) У ПКУ встановлено мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів та нематеріальних активів. Причому виходячи з роз'яснень податкових органів (див. консультацію в розділі 110.09.01 ЄБПЗ) амортизація в податковому обліку має нараховуватися за більшим зі строків (установленим у наказі про облікову політику або за мінімальним строком із ПКУ). У зв'язку з цим для уніфікації обліку можна скористатися наданою в п. 26 П(С)БО 7 і п. 26 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» альтернативою та вказати в наказі про облікову політику, що «для нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів підприємство використовує мінімальні строки корисного використання, передбачені податковим законодавством». Щодо встановлення строку корисного використання для основних засобів див. статтю «Основні засоби: надходження на підприємство» // «БТ», 2011, № 32, с. 34.</p> <p>(8) На сьогодні податківці підтвердили, що підприємство може застосовувати різні методи амортизації для кожного об'єкта основних засобів (див. роз'яснення в розділі 110.09.01 ЄБПЗ, а також консультацію «Нараховувати амортизацію на основні засоби в межах однієї групи можна за різними методами» // «БТ», 2011, № 36, с. 47) та нематеріальних активів (див. роз'яснення в розділі 110.09.03 ЄБПЗ). Зауважимо також, що виходячи з позиції якнайвидшого нарахування амортизації та зменшення прибутку найвигідніше використовувати метод зменшення залишкової вартості. У наказі, крім вибраного методу, бажано навести також принципи, на підставі яких підприємство прийняло рішення про вибір конкретного методу амортизації, тобто міркування, що даватимуть відповідь на запитання: чому було вибрано той чи інший метод амортизації? Загальний варіант цього формулювання може бути таким: «з урахуванням норм п. 28 П(С)БО 7, а також п. 62 МСБО 16 вибір методів амортизації пояснюється тим, що вони якнайкраще відображають очікувану форму застосування майбутніх економічних вигод, втілених в активі».</p> <p>(9) Виходячи з п.п. 145.1.6 ПКУ амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів (субрахунок 112) та бібліотечних фондів (субрахунок 111), як і в бухобліку, може нараховуватися лише за двома методами:</p> <ul style="list-style-type: none"> — «50 % x 50 %»: у першому місяці використання об'єкта нараховується амортизація в розмірі 50 % вартості, що амортизується, і решта 50 % — у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу); — «100 %» (100 % вартості амортизується в першому місяці використання об'єкта). 	
<p>Це підтвердили й податківці (див. роз'яснення в розділі 110.30.03 ЄБПЗ). Тому з позиції уніфікації облікових даних та оптимізації податку на прибуток підприємству вигідно використовувати метод 100 %.</p> <p>(10) Відповідно до п.п. 14.1.19 ПКУ вартість основних засобів, що амортизується, — це первісна або переоцінена вартість за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Аналогічне визначення міститься і в п. 4 П(С)БО 7. Таким чином, вартість основних засобів для цілей нарахування податкової та бухгалтерської амортизації зменшується на суму ліквідаційної вартості (це підтвердила і ДПАУ в листі від 29.04.11 р. № 8263/6/15-0315). Оскільки в ПКУ не дано визначення ліквідаційної вартості, згідно з п.п. 14.1.84 ПКУ для цього слід використовувати норму п. 4 П(С)БО 7 — це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією). Ця вартість визначається платником самостійно та, у принципі, може дорівнювати нулю (виняток — нарахування амортизації методом зменшення залишкової вартості, в якому ліквідаційна вартість не повинна дорівнювати нулю. Інакше визначити коректно річну суму амортизації не вийде) або становити незначну суму. А от щодо нематеріальних активів п. 28 П(С)БО 8 передбачає, що при розрахунку вартості, що амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків, коли:</p> <ul style="list-style-type: none"> — існує безвідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання; — ліквідаційну вартість може бути визначено на підставі інформації існуючого активного ринку та очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта. <p>(11) Малоцінні необоротні активи не належать у податковому обліку до основних засобів (п.п. 14.1.138 ПКУ). Згідно із зазначеною нормою активи вартістю менше 2500 грн., а у 2011 році — менше 1000 грн. (п. 14 підрозд. 4 розд. 20 Перехідних положень ПКУ) обов'язково визначаються в податковому обліку як необоротні матеріальні активи. Водночас відповідно до п. 5 П(С)БО 7 у бухгалтерському обліку встановлення вартісної межі перебуває в компетенції підприємства. Тому з позиції уніфікації показників податкового та бухгалтерського обліку важливо встановити в бухгалтерському обліку ту саму вартісну межу, що застосовується і в ПКУ (з 2012 року — 2500 грн.).</p>	
Уцінка активів	
<p>Якщо платник податку приймає рішення про уцінку/дооцінку активів згідно з правилами бухгалтерського обліку, така уцінка/дооцінка з метою оподаткування не змінює балансову вартість активів та доходи або витрати такого платника податку, пов'язані з придбанням зазначених активів (п. 152.10 ПКУ)</p>	<p>Оскільки бухгалтерські переоцінки активів не впливають на податковий облік, з позиції уніфікації показників податкового та бухгалтерського обліку важливо їх мінімізувати⁽¹²⁾</p>

1	2
<p>⁽¹²⁾ Зокрема, стосовно обліку основних засобів можна посплатитися на п. 16 П(С)БО 7 та встановити в наказі про облікову політику, що первісна (переоцінена) вартість об'єкта основних засобів збільшується на суму проведеної в порядку, визначеному податковим законодавством, «індексації» з відображенням у бухгалтерському обліку за правилами пп. 19 — 21 П(С)БО 7 (докладніше про це див. статтю «Податкові зміни в П(С)БО: як їх застосовувати» // «БТ», 2011, № 18-19, с. 24).</p>	
<p>Водночас при обранні варіанта із застосуванням бухгалтерської процедури дооцінки (уцінки) основних засобів у наказі про облікову політику слід установити періодичність (період) зарахування сум дооцінки основних засобів до складу нерозподіленого прибутку (щомісяця, щокварталу, раз на рік, при вибутті об'єкта).</p>	
Курсові різниці	
<p>Визначення курсових різниць від перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті, заборгованості та іноземної валюти здійснюється відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку (п.п. 153.1.3 ПКУ)</p>	<p>Порядок обчислення курсових різниць у бухгалтерському обліку регламентується П(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів», виходячи з якої в наказі про облікову політику необхідно навести інформацію про порядок перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів за валютним курсом: — за правилами п.п. 10.1 та абзацу першого п.п. 10.2 П(С)БО 21 — за середньозваженим валютним курсом за відповідний місяць</p>
Довготривалі договори	
<p>У разі якщо платник податку виробляє товари, виконує роботи, надає послуги з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, укладеними на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання, доходи нараховуються платником податку самостійно відповідно до ступеня завершеності виробництва (операції з надання послуг), який визначається за питомою вагою витрат, здійснених у звітному податковому періоді, у загальній очікуваній сумі таких витрат та/або за питомою вагою обсягу послуг, наданих у звітному податковому періоді, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані (п. 137.3 ПКУ)</p>	<p>Доходи за довготривалими договорами визначаються в особливому порядку, що зближує з бухгалтерським обліком. Так, згідно з п. 10 П(С)БО 15 «Дохід» при виконанні послуг дохід визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг. При цьому можуть застосовуватися такі способи оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг (п. 11):</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) вивчення виконаних робіт; 2) визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які має бути надано; 3) визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній вартості таких витрат. <p>З метою уніфікації даних податкового та бухгалтерського обліку в наказі про облікову політику слід установити той самий критерій визнання доходів, що застосовується і в податковому обліку (один із двох останніх)⁽¹³⁾.</p>
<p>⁽¹³⁾ Це саме твердження застосовне і до будівельників, які відповідно до п. 4 П(С)БО 18 «Будівельні контракти» можуть застосовувати такі методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом:</p> <ul style="list-style-type: none"> — вимірювання та оцінка виконаної роботи; — співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі; 	
<p>— співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.</p> <p>Крім того, будівельники в наказі повинні ще вказати інформацію про базу розподілу загальновиробничих витрат при нормальній потужності: прямі витрати, обсяги доходів, прямі витрати на оплату праці, відпрацьований будівельними машинами та механізмами час тощо</p>	
Резерв сумнівних боргів	
<p>Витрати на створення резерву сумнівної заборгованості визнаються витратами з метою оподаткування в</p>	<p>Виходячи із зазначеної норми створення резерву сумнівних боргів у бухгалтерському обліку на податковий облік не впливає (див. Тему тижня «Безнадійна та сумнівна заборгованість» // «БТ», 2011, № 22, с. 35). Це непрямо підтверджують і податківці, визнаючи, що до податкових витрат уключається лише сума безнадійної заборгованості (див. роз'яснення в розділі 110.28 ЄБПЗ).</p>

1	2
<p>суми безнадійної дебіторської заборгованості з урахуванням п.п. 14.1.11 ПКУ. Для банків та небанківських фінансових установ норми цього пункту діють з урахуванням норм ст. 159 ПКУ (абзац «г» п.п. 138.10.6 ПКУ)</p>	<p>Водночас слід ураховувати, що «бухгалтерський» резерв сумнівної заборгованості впливає на суму бухгалтерського прибутку і, отже, на суму дивідендів та авансового внеску податку на дивіденди (докладніше див. у статті «Резерв сумнівних боргів: нюанси відображення в обліку» // «БТ», 2009, № 19, с. 13). Тому до вибору методу обліку резерву сумнівних боргів слід підходити зважено та передбачити в наказі про облікову політику:</p> <p>1) методи визначення величини резерву сумнівних боргів: застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості⁽¹⁴⁾, застосування коефіцієнта сумнівності;</p> <p>2) спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності⁽¹⁵⁾ (при виборі методу застосування коефіцієнта сумнівності):</p> <ul style="list-style-type: none"> — визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході; — класифікація дебіторської заборгованості за строками непогашення; — визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості в сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3 — 5 років; <p>3) класифікацію дебіторської заборгованості за строками її непогашення⁽¹⁶⁾</p>
<p>⁽¹⁴⁾ При використанні методу абсолютної суми в наказі про облікову політику слід передбачити критерії (ознаки), за якими дебіторська заборгованість визнається сумівною. На дату балансу (останнє число кварталу) необхідно провести аналіз дебіторської заборгованості на предмет її відповідності до встановлених критеріїв. І якщо якась заборгованість цим критеріям відповідає, уключити її до резерву сумнівних боргів.</p> <p>⁽¹⁵⁾ Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за попередні звітні періоди. Зі збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості коефіцієнт сумнівності, як правило, зростає. Приклади (приклад 1 — 3) визначення величини резерву сумнівних боргів із застосуванням коефіцієнта сумнівності наведено в додатку до П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».</p>	
<p>⁽¹⁶⁾ Згідно з п. 9 П(С)БО 10 класифікація дебіторської заборгованості здійснюється шляхом групування дебіторської заборгованості за строками її непогашення з установленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. Відповідний період непогашення встановлюється підприємством самостійно. Зазвичай підприємства орієнтуються на класифікацію, запропоновану в розділі IX форми № 5.</p>	
<p align="center">Забезпечення на оплату відпусток</p>	
<p>До складу витрат платника податку включаються витрати на оплату праці фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з таким платником податку (далі — працівники), що включають нараховані витрати на оплату основної і додаткової заробітної плати та інших видів заохочень і виплат виходячи з тарифних ставок, у вигляді премій, заохочень, відшкодувань вартості товарів, робіт, послуг, витрати на оплату авторської винагороди та за виконання робіт, послуг згідно з договорами цивільно-правового характеру, будь-яка інша оплата у грошовій або натуральній формі, встановлена за домовленістю сторін (крім сум матеріальної допомоги, які звільняються від оподаткування згідно з нормами розділу IV ПКУ) — п. 142.1 ПКУ</p>	<p>Із цієї норми випливає, що витрати на оплату праці працівникам підприємства, у тому числі витрати на оплату відпусток, уключаються до складу податкових витрат у періоді їх понесення. Отже, витрати на створення забезпечення для відшкодування виплат відпускних працівникам у бухгалтерському обліку на податковий облік не впливають, що підтверджують і представники податкових органів.</p> <p>Однак для цілей бухгалтерського обліку виходячи з норм П(С)БО 11 «Зобов'язання» в наказі про облікову політику необхідно навести інформацію про створення забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат і платежів:</p> <ul style="list-style-type: none"> — на виплату відпускних працівникам; — на додаткове пенсійне забезпечення; на виконання гарантійних зобов'язань⁽¹⁷⁾; — на реструктуризацію, виконання зобов'язань у разі припинення діяльності; на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами; на рекультивуацію (відновлення) порушених земель (п. 8 П(С)БО 7) тощо. <p>При цьому, як і в ситуації з резервами, слід ураховувати, що розмір забезпечень впливає на суму бухгалтерського прибутку та авансового внеску податку на дивіденди</p>
<p>⁽¹⁷⁾ Зауважимо також, що згідно з п.п. 140.1.4 ПКУ до податкових витрат уключаються: «будь-які витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, проданих платником податку, вартість яких не компенсується за рахунок покупців таких товарів, у розмірі, що відповідає рівню гарантійних замін, прийнятих/оприлюднених платником податку». Виходячи з цієї норми створення забезпечення на гарантійну заміну товарів у бухгалтерському обліку на податковий облік не впливає.</p>	

5.2. Узгодження норм бухгалтерського та податкового обліку в обліковій політиці.

При розробці наказу про облікову політику необхідно формувати окремий розділ «Організація обліку податкових платежів» та формувати внутрішнє положення про податковий облік на підприємстві. Це дозволить нівелювати значні відмінності між фінансовим і податковим обліком активів, зобов'язань, складання різних форм звітності, які не урегульовані законодавчо-нормативними документами України. Доцільно включати до вказаного розділу облікової політики кожного підприємства наступні елементи:

1. Робочий план рахунків – визначити рахунки і субрахунки для кожного виду платежів і зборів (рахунки 64, 70, 90 та інші). Наприклад, облік розрахунків за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, виходячи з практики їх нарахування та каналом сплати, на наш погляд, обліковувати на рахунку 645 замість 65 «Розрахунки за страхуванням». Це буде відповідати призначенню, структурі даних зборів, а також дозволить спростити організацію фінансового і податкового обліку даних платежів.

2. Графік документообігу документів – описати рух кожного первинного і зведеного документу, облікового регістра до складання податкової звітності. У зв'язку з переходом підприємств України в 1997 і 2011 рр. на нові системи оподаткування змінився також порядок визначення розміру оподаткованого прибутку, величина якого відрізняється від прибутку, розрахованого за даними фінансового обліку. В діючих нормативних документах, наприклад в р. 3 Податкового кодексу України (ПКУ) відсутні описання складу зведених документів, облікових регістрів з реєстрації податкових доходів і витрат. Склад суми доходу визначено р. 3 ст. 14 ПКУ, відповідно до якої він включає загальну суму доходу платників від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах як на території України, так і за її межами. У бухгалтерському обліку такі операції відображуються записами в регістрах бухгалтерського обліку по дебету рахунків обліку коштів і кредиту рахунків обліку розрахунків чи реалізації. З іншого боку, сума нарахованих доходів відповідає вартості відвантаженої продукції, товарів, робіт, послуг.

Відповідно до ПКУ (р. 3 ст. 14) витрати представляють суму будь-яких витрат у грошовій, матеріальній чи нематеріальній формі, що здійснюються для ведення господарської діяльності платника податків, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, у наслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником). Таким чином, виникає необхідність окремого обліку податкових доходів і витрат.

Одним з проблемних питань організації і фінансового, і податкового обліків є удосконалення облікового регістру по нарахуванню амортизації основних засобів. Так як типові форми розрахунків не відповідають діючим методам нарахування зносу основних засобів згідно П(С)БО 7 і ПКУ: прямолінійному, зменшення залишкової вартості, прискореному зменшенню залишкової вартості, кумулятивному, виробничому, ми доцільно складати Відомість нарахування амортизації основних засобів, яку необхідно затвердити внутрішнім Положенням організації податкового обліку і Наказом про облікову політику підприємства. Даний регістр буде призначений для щомісячного нарахування зносу необоротних активів в розрізі прийнятих на підприємстві методів і також використовуватися для заповнення спецдодатку до Декларації з податку на прибуток підприємства.

Проведене дослідження нормативних документів України по оподаткуванню показує, що єдиним податком, до якого розроблено всі первинні документи (податкові накладні), облікові регістри (реєстри отриманих та виданих податкових накладних), звітність, є податок на додану вартість (ПДВ).

Практика організації податкового обліку показує, що облікові регістри мають залежати від системи оподаткування підприємства. Так, облік податкових платежів в умовах оподаткування підприємства за спрощеною системою має значно менше відмінностей від фінансового обліку, ніж облік податкових платежів в умовах оподаткування податку на

прибуток. Використання вказаних облікових регістрів для обліку податкових платежів дасть змогу контролювати склад доходів, витрат, податкових зобов'язань (кредиту) з ПДВ, одночасно покращуючи якість та інформаційне забезпечення показників, що відображаються у податковій звітності.

3. Оцінка запасів – описання методів списання запасів, що використовуються на підприємстві (середньозваженої собівартості, ідентифікованої собівартості, нормативних витрат, ціни продажу, ФІФО) згідно П(С)БО 9 «Запаси». При цьому, на наш погляд, доцільно повністю гармонізувати організацію фінансового і податкового обліку по вибуттю матеріалів, сировини, прийняти одні й ті ж методи і звузити їх до мінімум. Це дозволить також скоротити витрати на ведення бухгалтерського обліку.

4. Момент виникнення доходів, витрат, податкового кредиту і зобов'язань з ПДВ – описати згідно з діючим податковим законодавством.

5. Амортизаційні нарахування необоротних активів – також доцільно як і при оцінці запасів використовувати одні і ті ж методи в податковому і фінансовому обліку, що значно скоротить людино-години роботи бухгалтерського апарату підприємства.

6. Облік тимчасових різниць – описати згідно діючих нормативних документів та з виділенням в робочому плані рахунків підприємства спеціальних субрахунків, розробити методичні рекомендації з обліку тимчасових різниць відповідно до технологічних особливостей підприємства.

7. Методика визнання безнадійної дебіторської і кредиторської заборгованостей – описати порядок списання безнадійної заборгованості з використанням бухгалтерських рахунків (36, 63, 68, 64) та корегування податкових доходів, витрат і податкового кредиту з ПДВ.

8. Комп'ютерне забезпечення (автоматизація обліку) – використання раціональної ефективної програми з обліку податкових платежів підприємства.

Зміст і структура облікової політики підприємства в розділі «Організація обліку податкових платежів» повинна в основному відповідати законодавчим і нормативним актам та висвітлювати ті моменти, які відсутні в ПКУ.

Проведені дослідження складу і змісту податкової звітності показують, що окремі показники дублюються в додатках, розрахунках та деклараціях, не містять суттєвого інформаційного навантаження і є громіздкими, вимагають значної кількості часу для їх складання. Крім того, показники податкової звітності не повно характеризують дійсний фінансовий стан підприємства і вимагають не тільки значних трудовитрат для заповнення і перевірки, а й нераціонального витрачання великої кількості паперу.

Одна група вчених пропонує для удосконалення звітності доповнити примітки до річної фінансової звітності розділом XIV «Податки, збори, внески», що містить інформацію про стан розрахунків за податковими платежами. Однак, надання такої інформації зовнішнім користувачам не відповідає призначенню фінансової звітності як підсистеми інформації для внутрішніх користувачів з метою прийняття управлінських рішень.

Друга група вчених для удосконалення інформаційного забезпечення процесу прийняття економічних рішень щодо податкових платежів пропонує впровадження Звіту про стан податкових платежів підприємства, в якому формуються обліково-аналітичні показники, необхідні для аналізу системи управління податковими платежами та податковим середовищем підприємства.

На наш погляд, доцільно складати Примітки до податкової звітності, як це зазначено в П(С)БО, що регламентує складання фінансової звітності. Запропонований документ представляє інформацію керівництву підприємства про стан заборгованості за окремими податками та зборами, суми нарахованих та сплачених податків і зборів, нарахування штрафних санкцій щодо несплати або простроченої сплати податків та зборів.

Складання приміток до податкової звітності дозволить деталізувати інформацію до рівня, необхідного для прийняття управлінських рішень щодо податкових платежів, врахування можливості контролю показників у податковому середовищі підприємства.

Контрольні питання

1. Визначте підсистему податкового обліку за обліковою політикою.
2. Сутність розмежування доходів за періодами у відповідності з обліковою політикою.
3. Як забезпечують складання й подання звітності підприємства у відповідності з обліковою політикою?
4. Відображення відстрочених податкових активів за обліковою політикою.
5. Як забезпечують регулювання податкового обліку за обліковою політикою?
6. Відображення платежів на соціальні заходи за обліковою політикою.

ТЕМА 6. ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

- 6.1. Основні засоби та інші необоротні матеріальні активи: елементи облікової політики.
- 6.2. Нематеріальні активи та гудвіл: елементи облікової політики.
- 6.3. Біологічні активи: елементи облікової політики.
- 6.4. Інвестиційна нерухомість: елементи облікової політики.
- 6.5. Елементи облікової політики щодо фінансових інвестицій.

6.1. 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», Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів, Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства (табл. 3.3).

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.

Таблиця 6.1.

Елементи облікової політики щодо основних засобів

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти	Коментар
1	2	3
щодо власних основних засобів		
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	

1	2	3
Ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів	Самостійно встановлюється підприємством	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 основних засобів. 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
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	
Періодичність зарахування сум дооцінки основних засобів активів до нерозподіленого прибутку	Самостійно встановлюється підприємством	
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. Варто відзначити, що залежно від обраної стратегії оцінка об'єкта, одержаного у фінансову 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)
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	
Оцінка об'єкта, одержаного у фінансову оренду в орендаря	– за справедливою вартістю; – за теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів	

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.

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.

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.

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».

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

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. 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;

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. 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. 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.

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.

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. 6.2. За даними табл. 6.2, 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.

Таблиця 6.3

Переваги та недоліки методів амортизації

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 експлуатації, що є виправданим у випадку швидкого морального старіння об'єкта основних засобів	В перші роки застосування завищується показник собівартості продукції (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'єкта 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

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 звітного періоду, та балансова вартість об'єкта 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.

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. 6.3.

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. 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.

Таблиця 6.3

Сильні та слабкі сторони амортизації

Завищення норми амортизації		Заниження 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	

Перевага	Недолік	Перевага	Недолік
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		

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.

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.

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 оцінники». Смоленюк П.С. вважає, що таке визначення справедливої вартості необхідно внести і в чинне законодавство для врегулювання питань оцінки і переоцінки основних засобів. 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».

Переоцінка основних засобів має значення не тільки із позиції 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.

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. 6.4).

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» передбачено, що підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів (рис. 6.1).

Таблиця 6.4

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 бібліотечних фондів найефективнішим для цього є метод нарахування 100 % вартості в першому місяці використання об'єкта.
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	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	

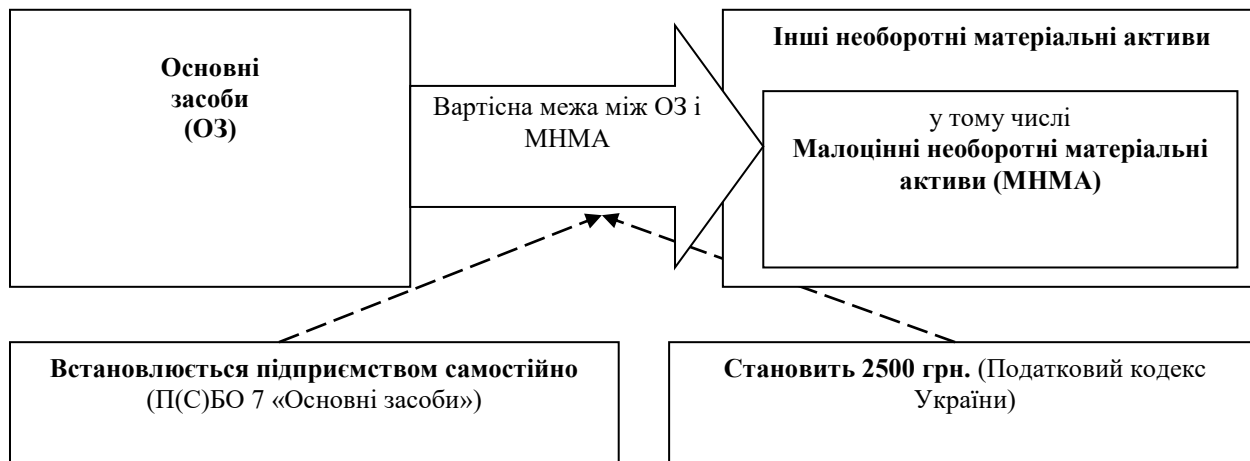


Рис. 6.1. Визначення вартісної межі між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами

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.

6.2. 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», розкриваються у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів та Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства (табл. 6.5).

Таблиця 6.5

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

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:

- 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. 6.6).

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

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

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 вигод 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 невідоме 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 звітної року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод. 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 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.

Критерій суттєвості і порядок проведення переоцінки встановлюється підприємством самостійно. Критерій суттєвості встановлюється в залежності від потреби підприємства проводити переоцінку. Слід врахувати, що переоцінці підлягають тільки такі нематеріальні активи, щодо яких існує активний ринок. Якщо у підприємства у складі нематеріальних активів обліковуються активи, які не мають аналогів на ринку, такі активи не підлягають переоцінці. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку). Переоцінка нематеріальних активів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

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:

- 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:

- 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;

- 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:

- 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 урахувувати, зокрема, такі фактори:

- 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: Дебет 45 «Вилучений капітал» - Кредит 19 «Гудвіл».

6.3. 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 та Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, що визначають елементи облікової політики біологічних активів (табл. 6.7).

Таблиця 6.7

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

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля, тощо), або

однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо), чи окремих культур (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо). Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів тваринництва можуть бути види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп (корови і бики-плідники основного стада, свині і хряки-плідники основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі тощо). Об'єктом бухгалтерського обліку незрілих довгострокових біологічних активів можуть бути види багаторічних насаджень. Об'єктом бухгалтерського обліку може бути як окремий вид біологічних активів, так і їх група. В аналітичному обліку біологічні активи відображаються у вартісному та кількісному виразі. Одиницею виміру біологічних активів є штуки, голови тощо. Керівництво підприємства самостійно визначає об'єкти обліку біологічних активів і відображає це у наказі про облікову політику.

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

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

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 загальнови виробничих 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. 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.

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.

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 прогнозувати 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.

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.

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. 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. 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).

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.

6.4. 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. 6.8).

Таблиця 6.8

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».

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.

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 кожен 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 справедливую вартість інвестиційної нерухомості.

6.5. 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. 6.9).

Таблиця 6.9

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 кожну 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):

$$\text{Амортизована собівартість} = \text{Первісна собівартість} + (-) \text{Накопичена сума амортизації дисконту (премії)} \quad (6.1)$$

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

Дисконт (премія) виникають у разі відхилення ринкової вартості облігації 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):

$$ECB = \frac{PCB + (-)PCД(PCП)}{(PBO + HBO) \div 2} \quad (6.2)$$

де ECB - ефективна ставка відсотка;

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

PCД, PCП - 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.

Контрольні питання

1. Які методи амортизації необоротних активів застосовують за обліковою політикою.
2. Переоцінка необоротних активів за обліковою політикою.
3. Визначте способи нарахування амортизації за обліковою політикою.
4. Визначте вартісну межі необоротних активів за обліковою політикою.
5. Порядок визначення вартісної межі між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами.
6. Порядок визначення порогу суттєвості для проведення переоцінки основних засобів та періодичність зарахування дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку.
7. Порядок списання витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів.
8. Методи нарахування амортизації необоротних активів.
9. Критерії розмежування об'єктів операційної та інвестиційної нерухомості.
10. Періодичність та порядок відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань.

ТЕМА 7. ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ОБОРОТНИХ АКТИВІВ.

7.1. Запаси: елементи облікової політики.

7.2. Елементи облікової політики щодо поточної дебіторської заборгованості та витрат майбутніх періодів.

7.1. 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. 7.1).

Таблиця 7.1

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 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
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-заготівельних витрат, що прямо включаються до первісної вартості запасів	за кількісним критерієм: – вага; – об'єм; – кількість місць; – одиниць; за вартісним критерієм: – ціна одиниці запасів	
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, включаючи 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, а також Листі Міністерства фінансів України від 27.02.03 р. № 053-2920 (табл. 7.2).

Таблиця 7.2

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: <ul style="list-style-type: none"> – затрати на заготівлю запасів, – оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (п. 20)	До транспортно-заготівельних витрат належать: <ul style="list-style-type: none"> – 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 (ЄВС) із такої зарплати;

– амортизація транспорту, задіяного в перевезенні запасів та ін.

Відповідно до Методичних рекомендацій № 373 та Листа Міністерства фінансів України від 14.03.05 р. № 31-04200-30-10/3778, 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, чиїм 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.

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

$$ТЗВ\%_{сер.} = (ТЗВ_{Зпоч.} + ТЗВ_{Знад.}) / (З_{поч.} + З_{над.}) \times 100, \quad (7.1)$$

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

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

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

$ТЗВ_{Зпоч.}$ – сума транспортно-заготівельних витрат, що припадають на запаси, на початок місяця, грн.;

$ТЗВ_{Знад.}$ – 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 (7.2):

$$ТЗВ_{Звиб.} = З_{виб.} \times ТЗВ\%_{сер.} / 100, \quad (7.2)$$

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

$З_{звиб.}$ – вартість запасів, що вибули впродовж місяця, грн.;

$TЗV\%_{сер.}$ – 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 (роздрібної) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітної місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на початок звітної місяця та продажної (роздрібної) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

Досліджуючи альтернативні підходи до оцінки запасів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (табл. 7.3), можна стверджувати, що існують певні неузгодженості при формуванні вартості запасів при надходженні, вибутті, на дату балансу.

Таблиця 7.3

Порівняння міжнародних та національних стандартів з обліку запасів

Ознака	П(С)БО 9 «Запаси»	М(С)БО 2 «Запаси»
1	2	3
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;	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.
	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	Інші витрати, якщо вони відбулися при доставці до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану
Оцінка запасів при витрачанні	Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість, нормативні затрати, ціна продажу	Допускається метод ЛІФО, 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. 7.4).

Таблиця 7.4

Переваги та недоліки методів оцінки вибуття запасів, встановлених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»

Метод оцінки вибуття запасів	Переваги	Недоліки
1	2	3
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

1	2	3
Середньозваженої собівартості	<p>1) дає об'єктивну картину руху матеріальних цінностей на підприємстві;</p> <p>2) при застосуванні цього методу чистий прибуток буде мати середнє значення, яке найбільш відповідає фактичному;</p> <p>3) доцільність використання даного методу оцінки запасів зумовлена рівномірністю їх списання, реальністю стану залишків запасів у балансі та вартості витрачених матеріальних цінностей;</p> <p>4) метод полегшує роботу і не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею запасів</p>	<p>1) не приділяється увага останнім за часом цінам, а вони більш доречні в оцінці доходу й при прийнятті управлінських рішень;</p> <p>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</p>
Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	<p>1) метод простий у використанні та запобігає можливості маніпулювання прибутком;</p> <p>2) залишки невикористаних матеріалів відображаються в активі балансу за цінами, які максимально наближені до</p> <p>3) реальної ринкової вартості, на дату складання звітності;</p> <p>4) вигідно застосувати при плановому скороченні закупок матеріалів та при очікуванні падіння цін на продукцію, що виготовляється;</p> <p>5) в період постійного зростання цін метод надає найбільш високий з можливих рівень чистого доходу</p>	<p>1) метод призводить до зниження величини витрат, які списуються за закупівельними цінами на собівартість продукції, що реалізується;</p> <p>2) у період зростання цін підприємства оголошують більший прибуток, ніж справжній і виплачують надлишкові кошти у вигляді прибуткових податків;</p> <p>3) завищені 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</p>
Нормативних затрат	<p>1) можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм;</p> <p>2) відокремлений облік змін норм, тобто контроль за здійсненням режиму економії;</p> <p>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;</p> <p>4) охоплення нормативними калькуляціями значної частини витрат;</p> <p>5) можливість рідше здійснювати інвентаризацію незавершеного виробництва</p>	<p>1) постійний перегляд норм використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін</p>
Ціни продажу	<p>1) даний метод розповсюджений у роздрібній торгівлі</p>	<p>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</p>

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.

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. 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 звітної періоду всі дані про надходження були зібрані, а результати розрахунків - відкориговані останніми (в цьому періоді) списаннями.

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. Якщо ж спостерігається зниження цін, то показник валового прибутку внаслідок застосування методу ФІФО виходить заниженим (табл. 7.5).

Таблиця 7.5

Вплив чинників на вартість вибутих запасів, оцінених за методом ФІФО

Зовнішні економічні чинники	Недоліки	Переваги
Підвищення цін (інфляція)	Завищений показник 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 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.

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 рахунки 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.

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. 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.

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.

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 одностайна позиція авторів щодо складу незавершеного виробництва як в літературі наукового, так і практичного спрямування. 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.

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.

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.

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.

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.

Оцінка незавершеного виробництва може здійснюватися на різних стадіях виробничого процесу: до та після оцінки готової продукції. У першому випадку, коли спосіб оцінки незавершеного виробництва передуює 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.

У другому випадку, коли оцінка незавершеного виробництва відбувається після проведення оцінки готової продукції, використовують наступні методи оцінки незавершеного виробництва за собівартістю:

- плановою (нормативною);
- фактичною.

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.

Оцінка незавершеного виробництва, що передуює оцінці готової продукції, здійснюється різними способами в залежності чи є виробництво масовим (серійним) або одиничним (рис. 7.2.).

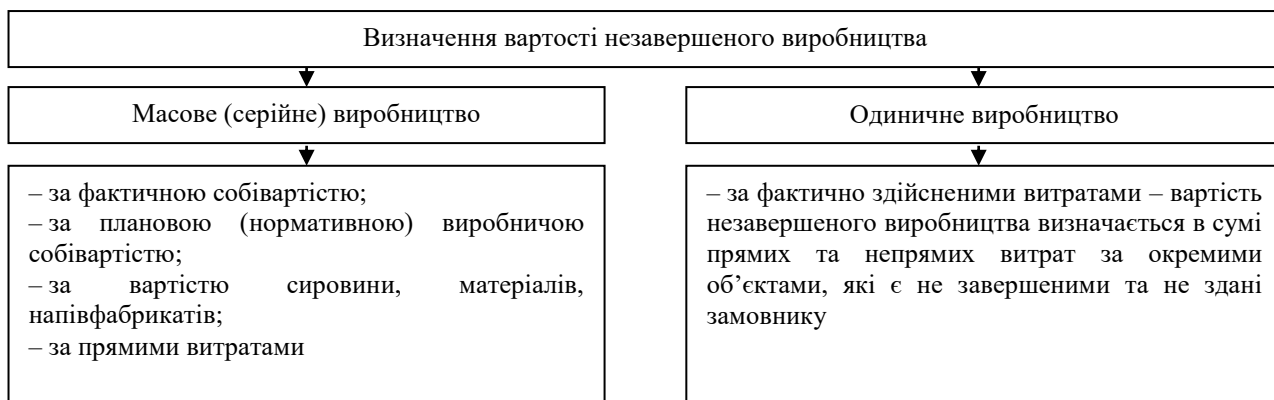


Рис. 7.2. Способи оцінки незавершеного виробництва

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 одиниці 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.

Для розрахунку чистої вартості реалізації незавершеного виробництва існує два варіанти:

у першому варіанті для розрахунку чистої вартості реалізації незавершеного виробництва використовується формула 7.3:

$$\text{ЧВР}_{\text{нзв.}} = (\text{ЦР}_{\text{гп.}} - \text{ВЗ}_{\text{гп.}}) \times K \quad (7.3),$$

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;

К – коефіцієнт готовності незавершеного виробництва.

у другому варіанті для розрахунку чистої вартості реалізації незавершеного виробництва використовується формула 7.4.:

$$ЧВР_{\text{нзв.}} = ЦР_{\text{гп.}} - ВЗ_{\text{нзв.}} - ВЗ_{\text{гп.}} \quad (7.4),$$

де $ВЗ_{\text{нзв.}}$ – 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. Можлива ціна реалізації – це ціна, що склалася на момент проведення переоцінки на подібну готову продукцію, що виготовляється підприємствами України. З цією метою можна використовувати ціни, що склалися на ринку. 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.

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 враховують 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.

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 оперативно-бухгалтерським методом.

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, 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. 7.6.

Таблиця 7.6

Умови застосування оцінки товарів за цінами продажу і за вартістю придбання

Оцінка товарів за цінами продажу	Оцінка товарів за вартістю придбання
<ul style="list-style-type: none"> – тільки для підприємств роздрібною 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 складу; – необхідність збільшення контролю за реалізацією товарів нижче собівартості 	<ul style="list-style-type: none"> – наявність підрозділів як роздрібною так і оптовою 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 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.

Отже, у розпорядчому документі про облікову політику торговельних підприємств має бути обов'язково визначено спосіб обліку товарів та метод оцінки їх вибуття.

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.

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

7.2. 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. 7.7).

Таблиця 7.7

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.

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.

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». Крім того, процедуру формування резерву саме цим методом не встановлено й існують не врегульовані питання щодо створення статті резерву на початок звітнього року та подальшого її коригування.

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 множить 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.

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. 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.

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.

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.

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 (рис. 3.5).

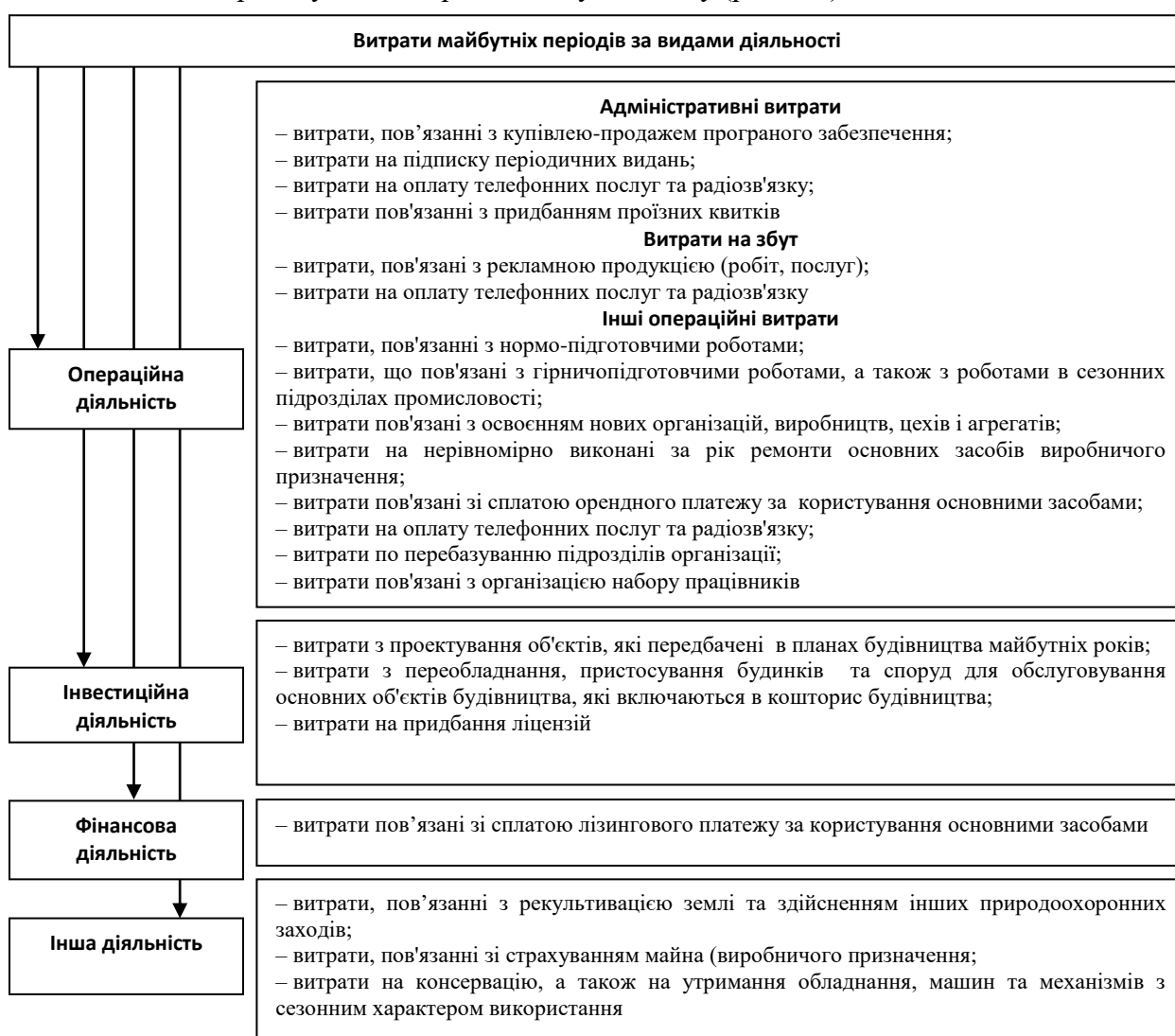


Рис. 7.4. Класифікація витрат майбутніх періодів за видами діяльності підприємства

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.

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, що сприятиме визначенню напрямів їх здійснення (використання) та впливу на конкретні показники діяльності.

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.

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.

Контрольні питання

1. Одиниця обліку запасів.
2. Способи обліку транспортно-заготівельних витрат, понесених на придбання запасів.
3. Методи оцінки вибуття запасів.
4. Способи обліку товарів.
5. Способи обліку готової продукції.
6. Способи оцінки незавершеного виробництва.
7. Дата первісного визнання необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.
8. Методи нарахування резерву сумнівних боргів та спосіб визначення коефіцієнта сумнівності.
9. Дата визнання придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів.

ТЕМА 8. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ЗОБОВ'ЯЗАННЯ: ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

- 8.1. Елементи облікової політики щодо фінансових інструментів.
- 8.2. Елементи облікової політики щодо виплат працівникам.
- 8.3. Елементи облікової політики щодо наступних витрат і платежів.
- 8.4. Елементи облікової політики щодо відображення операцій із векселями.

8.1. Елементи облікової політики щодо фінансових інструментів.

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.

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.

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.

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. 8.1) 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.

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.

Порядок визнання фінансових інструментів

Фінансовий інструмент	Умови визнання
Безумовні права вимоги і зобов'язання (безумовна дебіторська та кредиторська заборгованість)	Визнаються як актив чи зобов'язання, коли підприємство стає стороною контракту і внаслідок цього має юридичне право отримувати грошові кошти або юридичне зобов'язання сплатити їх. Юридичне зобов'язання – це зобов'язання, яке виникає внаслідок контракту (явних чи неявних його умов), законодавства або іншої дії закону. Наприклад, продаж покупцеві продукції з гарантією. Виправлення недоліків продукції, які виявилися після продажу продукції, вважатимуться зобов'язаннями
Активи або зобов'язання, які виникають внаслідок твердих угод на придбання або продаж товарів (робіт, послуг). Твердий контракт - контракт у письмовій формі, що передбачає обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на конкретну майбутню дату (дати), має визначений строк виконання, не містить відкладальних або скасувальних умов, не може бути розірваний і змінений в односторонньому порядку, та передбачає забезпечення виконання контракту	Визнаються після виникнення права на отримання активу або зобов'язання на його передачу: наприклад, суб'єкт господарювання, який отримує обов'язкове замовлення, не визнає актив (а суб'єкт господарювання, який розміщує 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 покупець і продавець визнається актив або зобов'язання, якщо чиста справедлива вартість права вимоги і зобов'язання не дорівнює нулю
Опціони (право придбати або продати за визначений обмежений термін фінансовий інструмент за визначеною ціною)	Визнаються як фінансові активи або фінансові зобов'язання коли утримувач чи продавець стає стороною контракту
Регулярне придбання або продаж фінансові активів	Визнаються на дату операції або на дату розрахунку. При цьому обраний підприємством метод визнання має застосовуватися послідовно до всіх придбань та продажів фінансових активів, що належать до тієї самої категорії фінансових активів, визначених МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». З цією метою активи утримувані для продажу, створюють категорію, окрему від активів, визначених за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку
Визнання інструментів капіталу. Регулярне придбання або продаж – це контракт на купівлю або продаж фінансового активу, умови якого вимагають передачу активу впововж строку, встановленого нормативним актом або конвенцією, що регламентує функціонування відповідного ринку. Такі контракти в міжнародній практиці називають контракти за стандартними процедурами	Відбувається в момент визнання фінансового активу і фінансового зобов'язання

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.

8.2. Елементи облікової політики щодо виплат працівникам.

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

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

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



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

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.

8.3. Елементи облікової політики щодо наступних витрат і платежів.

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

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

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

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

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

- на додаткове пенсійне забезпечення. Забезпечення для виплати додаткових пенсій створюється з метою поліпшення соціальної захищеності працівників підприємства. Вони можуть створюватися як за рахунок підприємства, так і за рахунок працівника;
- на виконання гарантійних зобов'язань. Забезпечення на виконання гарантійних зобов'язань створюються на підприємствах, які беруть на себе гарантійні зобов'язання за реалізованою продукцією або товарами. Розмір таких забезпечень визначається

підприємством самостійно, на підставі даних щодо витрат на гарантійні зобов'язання минулих періодів;

– на реструктуризацію. Забезпечення на реструктуризацію 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.

8.4. Елементи облікової політики щодо відображення операцій із векселями.

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



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

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

Фінансові векселі – ті, які придбані й утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків) або інших вигод для інвестора (фінансові вкладення) і регулюються Законом України «Про цінні папери і фондову біржу».

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

В обліковій політиці необхідно визначити фінансові векселі, які будуть віднесені в бухгалтерському обліку до еквіваленту грошових коштів. До цієї групи фінансових

інвестицій можливо віднести фінансові векселі, строк погашення яких не перевищує трьох місяців з дати їх придбання і щодо яких існує впевненість у незмінності їхньої вартості.

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

Контрольні питання

1. Методичні засади формування облікової політики щодо зобов'язань.
2. Методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про власний капітал.
3. Вкажіть, які положення повинні бути зафіксовані в розділі "Облікова політика" стосовно формування власного капіталу.
4. Опишіть, які положення повинні бути зафіксовані в розділі "Облікова політика" стосовно обліку власного капіталу.
5. Визначте особливості обліку додаткового капіталу за обліковою політикою.
6. Визначте процедури складання звітності (за напрямом власний капітал) за обліковою політикою.

ТЕМА 9. ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

9.1. Нормативно-правове регулювання обліку доходів, витрат і фінансових результатів.

- 9.2. Формування облікової політики щодо доходів.
- 9.3. Встановлення облікової політики щодо витрат.
- 9.4. Встановлення облікової політики щодо фінансових результатів.
- 9.5. Облікова політика в системі управлінського обліку.

9.1. Нормативно-правове регулювання обліку доходів, витрат і фінансових результатів.

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. 9.1).

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:

Таблиця 9.1

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 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
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	
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	

— 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.

9.2. Формування облікової політики щодо доходів.

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.

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 завершеної 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.

9.3. Встановлення облікової політики щодо витрат.

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 кожен 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.

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 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. 9.2).

Таблиця 9.2

Характеристика методів калькулювання

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.

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.

9.4. Встановлення облікової політики щодо фінансових результатів.

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.

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.

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.

9.5. Облікова політика в системі управлінського обліку.

Як бачимо, вчені розглядають облікову політику з позиції 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.

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.

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.

Більш широкий перелік класифікаційних ознак для групування інформації про витрати пропонують А.М. Дідик, С.Б. Гнатів (табл. 9.3).

Класифікаційні ознаки поділу витрат для цілей управлінського обліку

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 виробництва	З метою оптимізації процесу операційної 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. 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.

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 прогнозних розрахунків фінансових результатів за видами діяльності.

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.

Контрольні питання

1. Класифікація доходів, витрат та фінансових результатів за видами діяльності та для цілей обліку

2. Організаційні аспекти формування облікової політики щодо доходів

3. Методичні аспекти формування облікової політики щодо доходів

4. Організаційні аспекти формування облікової політики щодо витрат

5. Методичні аспекти формування облікової політики щодо витрат

6. Організаційні аспекти формування облікової політики щодо фінансових результатів

7. Методичні аспекти формування облікової політики щодо фінансових результатів

ТЕМА 10. ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ МАЛОГО БІЗНЕСУ (СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА)

10.1. Визначення статусу малого підприємства

10.2. Організаційно-методологічні особливості формування облікової політики підприємств малого бізнесу

10.3. Особливості спрощеного Плану рахунків та їх вплив на формування облікової політики

10.4. Організація документування та узагальнення облікової інформації як елемент облікової політики підприємств малого бізнесу

10.1. Визначення статусу малого підприємства

Перехід економіки України від централізованого управління до ринкового регулювання значно вплинув на умови функціонування підприємств, що призвело до їх трансформації. Так, великі промислові підприємства частково перестали існувати або зменшили обсяги виробництва, інші були реструктуровані, що зумовило їх перехід до категорії "малих". Суб'єкти господарювання, що створюються в сучасних умовах, також тяжіють до малого бізнесу. Це зумовлює збільшення частки підприємств малого бізнесу, зростання їх впливу на стан економіки країни. В Україні розроблено нормативну регламентацію визначення статусу малого підприємства, методології та організації обліку, оподаткування і формування звітності малими підприємствами.

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

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

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

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

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

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

- фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як суб'єкти підприємницької діяльності;
- юридичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких середньооблікова чисельність працюючих за

звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб і обсяг річного валового доходу не перевищує 500 000 євро.

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

10.2. Організаційно-методологічні особливості формування облікової політики підприємств малого бізнесу

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

- оподаткування: заміну сплати певних видів податків, зборів та платежів єдиним податком;
- бухгалтерського обліку: можливість застосування спрощеного Плану рахунків, простої та спрощеної форм обліку, спрощеної методики обліку витрат;
- звітності: обов'язкове складання звітності відповідно до П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва".

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

1. Форма ведення бухгалтерського обліку та форми його організації.
2. Способи ведення бухгалтерського обліку, що розробляються підприємством (наприклад, визначення взаємозв'язку між внутрішньогосподарським та фінансовим обліком, фінансовим та податковим).
3. Елементи облікової політики, які враховують спеціалізацію підприємств. Результатом відпрацювання цих елементів є розроблення робочого плану рахунків, обов'язкової складової наказу з облікової політики.
4. Елементи облікової політики, що виникли в діяльності підприємства у звітному періоді. Ця група елементів має бути оформлена як додаток до наказу про облікову політику.
5. Обов'язкові елементи облікової політики. В багатьох стандартах, що регламентують методологію обліку за окремими об'єктами, передбачена можливість використання одного з варіантів.

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

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

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

Основою бухгалтерського обліку є чітке та обов'язкове документування усіх господарських операцій. У процесі організації документування і документообігу малі

підприємства керуються вимогами Закону "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність", а також Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку.

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

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

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

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

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

10.3. Особливості спрощеного Плану рахунків та їх вплив на формування облікової політики

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

До особливостей спрощеного Плану рахунків належать такі:

- порівняно з рахунками загального Плану рахунків, рахунки спрощеного Плану застосовуються, як правило, для обліку та узагальнення інформації про групи активів, капіталу і зобов'язань;
- назви рахунків спрощеного Плану збігаються з назвами аналогічних рахунків загального Плану рахунків, за винятком рахунків 40 "Статутний капітал", 70 "Доходи від реалізації" і 84 "Інші операційні витрати", котрі у спрощеному Плані рахунків відповідно мають такі назви: рахунок 40 "Власний капітал", рахунок 70 "Доходи" і рахунок 84 "Витрати операційної діяльності";
- у спрощеному Плані рахунків немає окремого синтетичного рахунку для обліку товарів. Так, облік товарів, транспортно-заготівельних витрат і торговельної націнки ведеться на рахунку 26 "Готова продукція" спрощеного Плану рахунків. Цей рахунок також призначено і для обліку готової продукції;
- спрощений План рахунків не містить рахунків класу 9 "Витрати діяльності", очевидно, це пов'язано з тим, що Інструкцією № 291 передбачено можливість невикористання рахунків цього класу суб'єктами малого підприємництва;
- у спрощеному Плані рахунків немає рахунків 17 "Відстрочені податкові активи" та 54 "Відстрочені податкові зобов'язання". Це підтверджує, що суб'єкти малого підприємництва - платники податку на прибуток, які звітують за скороченою формою,

тимчасових різниць щодо податку на прибуток не обчислюють, а відображають у фінансовій звітності суму податку на прибуток, відображену в податковому обліку;

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

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

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

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

10.4. Організація документування та узагальнення облікової інформації як елемент облікової політики підприємств малого бізнесу

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

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

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

Господарські операції відображаються у регістрах бухгалтерського обліку в гривнях і копійках, а регістри, в яких систематизовані операції в іноземних валютах, - у відповідних вимірниках іноземної валюти.

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

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

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

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

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

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

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

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

Відомість 1-м.

Розділ I. Облік готівки і грошових документів.

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

Відомість 2-м.

Розділ I. Облік запасів.

Відомість 3 м.

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

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

Відомість 4-м.

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

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

Відомість 5-м.

Розділ I. Облік витрат.

Розділ II. Облік витрат на виробництво.

Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів.

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

Оборотно-сальдова відомість.

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

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

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

Контрольні питання

1. Визначте статус малого підприємства і особливості в формуванні його облікової політики
2. Розкрийте організаційно-методологічні особливості формування облікової політики підприємств малого бізнесу
3. Які особливості спрощеного Плану рахунків та їх вплив на формування облікової політики?
4. Які організаційні складові документування та узагальнення облікової інформації як елементи облікової політики підприємств малого бізнесу?

РОЗДІЛ 3. ВПЛИВ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ

ТЕМА 11. ЗМІСТ, СТРУКТУРА І ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ НАКАЗУ ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ ПІДПРИЄМСТВА

11.1. Структура та зміст наказу про облікову політику суб'єктів господарювання.

11.2. Організаційно-технологічні аспекти формування облікової політики

11.1. Структура та зміст наказу про облікову політику суб'єктів господарювання.

За формою облікова політика суб'єкта господарювання має вигляд наказу керівника (власника), на підставі якого головний бухгалтер складає проект наказу і зі всіма додатками та розрахунками передає на затвердження власнику (керівнику) підприємства. Наказ набирає юридичної сили з дня його підписання власником (керівником) підприємства і є обов'язковим для виконання всіма службами і працівниками підприємства.

До документів, якими оформлюють облікову політику, належать не лише накази і розпорядження керівника підприємства, але й різноманітні внутрішні правила, інструкції, положення, регламенти і процедури, рішення власників (загальних зборів акціонерів) тощо. Вибір конкретного типу документу залежить від внутрішнього розпорядку підприємства і характеру питання облікової політики.

Наказ про облікову політику є одним з перших документів, який використовується податковою інспекцією, аудиторськими фірмами та іншими відповідними службами при перевірці діяльності підприємства.

Преамбула. Враховуючи те, що фінансова звітність складається для певного кола користувачів і повинна бути зрозумілою для нього, вона повинна містити вичерпні відомості про підприємство. У зв'язку з цим до наказу про облікову політику підприємства повинна бути включена наступна інформація:

назва, організаційно-правова форма і місцезнаходження підприємства;

короткий опис основної діяльності підприємства; назва органу управління, у віданні якого знаходиться підприємство чи назва його материнської компанії; середня чисельність персоналу протягом звітного періоду тощо.

Перший розділ присвячений питанню регламентації порядку організації роботи облікового апарату: вказується форма організації бухгалтерського обліку, права та обов'язки головного бухгалтера, взаємодія з іншими підрозділами тощо.

В другому розділі наказу "Методика бухгалтерського обліку" визначаються способи ведення бухгалтерського обліку, які суттєво впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами бухгалтерської і звітності. До них відносять: оцінку запасів, товарів, незавершеного виробництва і готової продукції; методи амортизації основних засобів; методи амортизації нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів; визнання доходів та витрат від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг; варіанти ведення обліку витрат виробництва; інші способи, що відповідають вимогам суттєвості.

Третій розділ наказу присвячується організаційно-технічним питанням бухгалтерського обліку. В ньому визначаються: форма ведення бухгалтерського обліку; розробка та затвердження робочого плану рахунків; розробка систем і форм управлінського (внутрішньогосподарського) обліку, звітності і контролю; затвердження правил документообігу і технології обробки облікової інформації та реєстрів аналітичного обліку; кількість і дати проведення інвентаризацій тощо.

На думку А.Г. Завгороднього та Г.О. Партина, облікову політику слід розробляти за двома основними розділами.

У першому розділі стосовно методики облікових робіт мають бути розкриті:

- порядок нарахування амортизації основних засобів;
- спосіб оренди основних засобів (фінансова, операційна);
- порядок нарахування зношення нематеріальних активів (за терміном корисного використання;
- методи оцінки виробничих запасів;
- порядок обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (застосування 8-го і 9-го класів рахунків, перелік статей витрат, поділ витрат на постійні та змінні, нормування витрат);
- спосіб розподілу непрямих витрат між об'єктами калькулювання (за кошторисними ставками, пропорційно до витрат часу, пропорційно до прямих витрат тощо);
- структура і терміни погашення витрат майбутніх періодів;
- порядок формування забезпечень і резервів;
- порядок обліку фінансових результатів при виконанні робіт за довгостроковими договорами (за готовий об'єкт, за окремі етапи роботи);
- підхід до створення резервів сумнівних боргів;
- порядок розподілу і використання чистого прибутку тощо.

У другому розділі облікової політики (щодо організації облікових робіт) слід розкрити: робочий план рахунків бухгалтерського обліку; форму бухгалтерського обліку, що застосовується на підприємстві; порядок організації аналітичного обліку (за основними засобами, підзвітними особами, постачальниками тощо); спосіб організації внутрішньогосподарського обліку (за видами діяльності, за центрами відповідальності, за переділами, за процесами, за замовленнями); систему документування господарських операцій на підприємстві, правила документообігу; порядок організації і періодичність проведення інвентаризації (разова, суцільна, вибіркова); обов'язки, права і відповідальність головного бухгалтера, порядок його призначення і звільнення; порядок розподілу функціональних обов'язків серед працівників бухгалтерії.

Проаналізувавши погляди різних авторів, які по-різному підходять до проблеми розробки наказу про облікову політику, ми погодилися з думкою Л.Ляша. Це обґрунтовується тим, що він у наказі найбільш широко охоплює всі питання облікової політики, тобто крім організації бухгалтерського обліку розкривається інформація про організацію податкового обліку. Це основна перевага цього наказу. На думку автора наказу про облікову політику повинен мати таку структуру.

У першому розділі необхідно відобразити інформацію про організацію бухгалтерського обліку на підприємстві, зокрема зазначити посадових осіб відповідальних за організацію бухгалтерського обліку і його ведення, склад бухгалтерії; порядок та терміни проведення інвентаризації; склад інвентаризаційної комісії; порядок документообігу; систему бухгалтерського обліку.

Другий розділ «Визначення облікової політики підприємства» повинен складатися з таких підрозділів: використання облікової політики і зміни облікової політики та облікових оцінок; принципи фінансової звітності; виправлення помилок у фінансових звітах; події після дати балансу.

Третій розділ «Визнання, оцінка та методи обліку активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат» матиме наступні підрозділи: визнання, оцінка та методи обліку основних засобів; визнання, оцінка та методи обліку нематеріальних активів; визнання, оцінка та методи обліку запасів; визнання, оцінка та методи обліку дебіторської заборгованості; визнання, оцінка та методи обліку зобов'язань; визнання, оцінка та методи обліку доходів і фінансових результатів підприємства; визнання, оцінка та методи обліку витрат.

Четвертий розділ наказу про облікову політику, ми доцільно, присвятити організації податкового обліку на підприємстві, а п'ятий – організації управлінського обліку. У шостому розділі необхідно висвітлити інформацію про відповідальність за організацію обліку на підприємстві.

Головним інформаційним блоком є третій блок. При його формуванні необхідно звернути увагу на розкриття ряду елементів, що стосуються відповідного об'єкту бухгалтерського обліку.

На сьогодні накази про облікову політику на більшості підприємств містять лише опис загальних найбільш розповсюджених елементів обліку. Проте неналежна увага приділяється відображенню таких елементів як нематеріальні активи.

Особлива увага також має бути приділена розробці елементів такого складного об'єкту обліку як довгострокові фінансові інвестиції.

В наказі про облікову політику доцільно звернути увагу на особливості обліку виданих позик іншим підприємствам, а саме: визначити порядок обліку відсотків, які виникають в процесі надання позики, при відмінності ринкової відсоткової ставки та ставки, за якою надана позика; особливості відображення вартості позик наданим дочірнім компаніям.

Становлення фондового ринку в Україні спричинило активізацію підприємств у здійсненні операцій з борговими цінними паперами, розкриття яких в обліку є досить складним. Відповідно наказ повинен відобразити розкриття наступних елементів: класифікація боргових цінних паперів на ті, які утримуються до погашення і ті, які призначені для реалізації; порядок оцінки цінних паперів, які утримуються до погашення, а саме розкриття методики проведення амортизації дисконту чи премії за цінним папером; порядок відображення в балансі процесу знецінення цінних паперів; визначення вартості, за якою обліковуються цінні папери призначені для реалізації та відображення процесу їх знецінення.

Також проблемним для вітчизняних підприємств є відображення елементів податкового обліку в Наказі про облікову політику. Елементи податкового обліку можуть відображатися в окремо затвердженій підприємством податковій політиці. Але облікова політика має обов'язково містити ключові питання, щодо податкового обліку, а саме особливості розрахунку та відображення податку на прибуток.

Доцільно в обліковій політиці приділити увагу такому найбільш складному питанню як відстрочені податки, які виникають у підприємств у результаті тимчасових різниць між даними фінансового і податкового обліку. В обліковій політиці або ж у додатках до неї доцільно було б навести ті тимчасові різниці, які виникають у процесі фінансово-господарської діяльності конкретного підприємства та методику розрахунку ВПЗ та ВПА.

Досить цікавим є питання відображення в обліковій політиці умовних зобов'язань, тобто зобов'язань, які викликані обставинами, що мають місце на дату складання звітності, по відношенню до величини чи терміну щодо виконання яких існує невизначеність. Порядок

обліку таких зобов'язань залежить від ступеня ймовірності їх виникнення, що розраховується і визначається підприємством самостійно. Під умовні зобов'язання передбачається формування резерву і так як міжнародні стандарти дають право на творчість бухгалтерам, то методика розрахунку такого резерву визначається бухгалтерською службою підприємства самостійно.

Саме тому, що національні стандарти бухгалтерського обліку не передбачають розкриття особливостей обліку умовних зобов'язань, вітчизняним підприємствам необхідно звернути увагу на міжнародний досвід.

На нашу думку, суттєвим недоліком є відсутність належної уваги до питань зміни в облікової політики, зміни облікових оцінок, виправлення помилок, події після дати балансу. Відображення даних питань в обліковій політиці є дуже важливим, оскільки значний вплив на розмір прибутку, визначеного в звіті про фінансові результати за звітний рік та нерозподіленого прибутку, відображеного в балансі, мають коригування, які відбуваються саме унаслідок змін в облікових оцінках, змін облікової політики, допущених помилок. Відображення коригувань не належним чином обумовлює недостовірність складеної фінансової звітності та не дає змогу користувачам фінансової звітності реально оцінити фінансовий стан суб'єкта господарювання і прийняти ефективні економічні рішення. Тому, вважаємо, що в наказі про облікову політику слід відобразити положення, які розкривають методику відображення у фінансовій звітності зміни облікової політики і облікових оцінок, виправлення помилок, подій після дати балансу у фінансовій звітності.

Розкриття методики внесення коригувань до фінансової через зміни облікової політики і облікових оцінок, виправлення помилок, події після дати балансу дозволить отримати достовірні показники фінансової звітності підприємства.

Для визначення чи є помилки допущені в обліку суттєвими та чи є суттєвими події після дати балансу необхідно встановити критерії суттєвості для окремих об'єктів обліку: активів, зобов'язань, власного капіталу, окремих видів доходів і витрат, для інших господарських операцій. Тому доцільно внести критерії суттєвості до наказу про облікову політику. Крім того доцільно в наказі про облікову політику навести перелік інформації, суттєвості якої не залежить від обсягів інформації, яка підлягає розкриттю.

Отже, підготовка наказу про облікову політику підприємства на практиці є досить трудомісткою справою і вимагає від учасників цього процесу неабияких здібностей, комплексних знань усіх процесів, які відбуваються на підприємстві і за його межами в минулому, здійснюються зараз і проводитимуться в майбутньому.

Наказ може мати максимально практичне навантаження, цільову спрямованість і повинен оптимально поєднувати в собі організаційні й програмні питання, які безпосередньо пов'язані з діяльністю підприємства, стати першим продуманим кроком до прибуткової діяльності підприємства.

Таким чином, враховуючи значні напрацювання вітчизняних та закордонних вчених, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти, вітчизняні підприємства мають усі передумови для створення досконалої, в повній мірі висвітленої і обґрунтованої облікової політики, що буде «новим словом у їхньому фінансово-господарському житті».

11.2. Організаційно-технологічні аспекти формування облікової політики

Формування ефективної облікової політики суб'єкта господарювання не можливе без врахування її організаційних та технологічних основ. Технологічний – передбачає використання наступних елементів: план рахунків бухгалтерського обліку, форма бухгалтерського обліку, документообіг, організація внутрішнього контролю, порядок складання регістрів обліку та форм звітності, проведення інвентаризації майна та зобов'язань.

При розробці робочого Плану рахунків більшість підприємств беруть за основу «План рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва» (далі план рахунків).

Для упорядкування змісту економічної інформації про господарські засоби і джерела їх утворення, господарських процесів, забезпечення зацікавлених користувачів різнобічною інформацією, необхідною для планування, нормування, керування і контролю за виконанням задач, а також для правильної і чіткої побудови й організації бухгалтерського обліку і безпосереднього використання на підприємстві призначений робочий план рахунків. Робочий план рахунків повинен гарантувати таку організацію бухгалтерського обліку, щоб облікові реєстри велися систематизованим способом, дані рахунків гарантували в повній мірі складання фінансових звітів, а також щоб ці дані можна було використовувати для управлінських потреб підприємства. В ньому передбачені всі необхідні рахунки для обліку всіх видів діяльності підприємства.

При складанні робочого плану рахунків був зроблений акцент на тому, щоб його структура була спрямована на забезпечення необхідною інформацією відповідних користувачів при складанні фінансової й іншої звітності підприємства (як зовнішньої так і внутрішньої). Включаючи рахунки до робочого плану рахунків головний бухгалтер керувався практичними потребами підприємства і завданням якнайкращого відображення господарських операцій. В даному плані використано стільки рахунків і субрахунків скільки необхідно для відображення господарської діяльності.

Розроблений підприємством робочий план рахунків відповідає таким вимогам: гнучкість, повністю задовольняє потреби як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів, зручний у користуванні і сприяє здійсненню контролю за фінансовою, інвестиційною та операційною діяльністю підприємства шляхом створення дієвої системи контролю.

Важливою складовою частиною облікової політики є форма ведення бухгалтерського обліку.

Ефективність управління підприємством в цілому залежить від того наскільки чітко організована та регламентована система документообігу. Для належної організації документообігу на підприємстві необхідно розробляти графіки документообігу, де по кожному документу вказувати номер, форму, її найменування та основне призначення документу, а також посадових осіб, які відповідальні за оформлення та представлення у встановлений строк до бухгалтерії. Якщо бухгалтерія підприємства не має графіка документообігу, що приводить до несвочасного складання бухгалтерської звітності, зниження оперативності підготовки інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень.

На сьогоднішній день, форма графіка документообігу, порядок його складання та обсяг показників не регламентується нормативними документами, а лише обумовлюються загальні правила і принципи його побудови.

Враховуючи загальні графіки графіка документообігу які є на більшості підприємств: назва документа, виконавець, строк виконання, куди подається документ, необхідно додати нові графіки.

Перш за все обов'язково графік документообігу має містити інформацію про кількість примірників, в скількох складається документ. Також обов'язково має бути вказана відповідальна посадова особа, яка займається випискою документа та особа, яка оформляє його. Обов'язково має бути вказана у графіку посадова особа, яка здійснює перевірку документа та особа, яка відповідає за здачу документа. Графік також має регламентувати порядок здачі та строки здачі документа. Необхідно в графіку документообігу додати графіки, що містять інформацію про відповідальну особу за обробку документа та строки його обробки.

А також враховуючи наявність на підприємствах поточного архіву, в графіку доцільно було б вказати посадову особу, яка передає документ до архіву та строки його передачі. Отриманий графік документообігу доцільно затверджувати як додаток до облікової політики компанії. При цьому графіки документообігу на підприємстві повинні бути складені окремо за кожним об'єктом обліку.

Окрім зведеного графіку, обов'язково мають існувати в компанії індивідуальні графіки документообігу у вигляді оперограми та схеми. Доцільно їх розробити для кожного

документа окремо, або ж зважаючи на обсяги документопотоку компанії, лише для основних документів.

Відповідно до організаційних аспектів облікової політики суб'єктів господарювання:

- тип організаційної структури апарату бухгалтерського обліку;
- систему збору та обробки економічної інформації;
- принцип розподілу праці між співробітниками бухгалтерії;
- посадові інструкції працівників бухгалтерського обліку.

На сьогоднішній день вирішення питань організації праці бухгалтерів на підприємстві Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» відносить до компетенції власника (власників) чи уповноваженого органу (посадової особи) підприємства. Саме ця особа чи орган несе відповідальність за:

- Організацію бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік на підприємстві має вестися безперервно з дня його реєстрації до дня ліквідації. Обов'язок власника чи керівника – забезпечити таке ведення. Саме він повинен знайти відповідних фахівців необхідної кваліфікації в необхідний термін, забезпечити їх засобами праці.

- Забезпечення фіксації фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах. Сюди входить не лише обов'язок власника чи керівника щодо організації первинного обліку, а і їх обов'язок щодо забезпечення його повноти.

- Збереження оброблених документів, реєстрів та звітності протягом установленого терміну, але не менше ніж три роки. Власник або керівник має створити необхідні умови та забезпечити контроль за наявністю і повнотою архіву.

Але, безумовно, головний обов'язок керівництва чи власника в організації бухгалтерського обліку на підприємстві – вирішити, хто і на яких умовах його вестиме.

Основним організаційним регламентом, що організовує та координує роботу облікового апарату в цілому є Положення про департамент бухгалтерського обліку та звітності. Положення є внутрішнім нормативним документом, що відноситься до уніфікованої системи організаційно-розпорядчої документації. В процесі розробки проекту Положення, доцільно керуватися інструкціями Міністерства зв'язку України, Законом «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», іншими нормативно-правовими актами, а також брали до уваги організаційну побудову апарату бухгалтерії та тип її оргструктури.

Положення про департамент бухгалтерського обліку та звітності є багатопрофільним документом, і від детальної його розробки прямо залежить ефективність організації бухгалтерського обліку в компанії.

Наступним організаційним регламентом, який визначає завдання, права, обов'язки і відповідальність посадової особи є Посадова інструкція. Вона дає змогу уникнути знеособлення у виконанні облікових робіт, створює умови для злагодженої і планомірної роботи облікового апарату, одержання своєчасної і якісної економічної інформації, необхідної для потреб управління підприємством.

По суті, саме права та обов'язки є складовими професії. У зв'язку з цим їх має бути чітко та належним чином визначено. Джерел для такого визначення може бути декілька:

- Насамперед це законодавство. Якщо на законодавчому рівні визначено певний набір прав та обов'язків конкретної особи та/або встановлено їх межі, ці вказівки слід вважати основоположними. Але водночас вони не є вичерпними.

Слід ураховувати також загальні вимоги законодавства – цивільного у відносинах із підприємцем та аудиторською фірмою і трудового у відносинах з бухгалтером – найманим працівником.

- Договір, якщо правовідносини здійснюються в межах ЦКУ. Так, у договорі з аудиторською фірмою чи з приватним підприємцем – бухгалтером про ведення бухгалтерського обліку має бути визначено весь перелік прав, що надаються, та обов'язків, що накладаються.

- Посадова інструкція для бухгалтера – найманого працівника. Варто враховувати, що положення посадової інструкції, конкретизуючи права та обов'язки працівника, не повинні уражати його загальні права і соціальні гарантії. Таким чином, постає необхідність в

розробці на підприємствах посадової інструкції бухгалтера. Даний документ складається підприємством самостійно і немає чітко визначеної структури. Саме тому багато науковців висувають пропозиції по раціональному структуруванню Посадової інструкції.

Поряд з Положенням про департамент бухгалтерського обліку та звітності, посадовими інструкціями про роботу апарату бухгалтерії суб'єкту господарювання, необхідно розробити графіки облікових робіт, які їх конкретизують та деталізують. У графіках облікових робіт заздалегідь визначаються види робіт, конкретні виконавці, заплановані і фактичні строки виконання. Такі графіки необхідно розробити старшим бухгалтерам окремих груп обліку досліджуваного підприємства, а затвердити їх має головний бухгалтер.

Зведені графіки облікових робіт не доцільно застосовувати на великих підприємствах, так як департамент бухгалтерського обліку і звітності є досить об'ємним, тому необхідно складати структурні графіки за окремими групами обліку та індивідуальні, що будуються на роботі, яка виконується окремою посадовою особою. Застосування графіків облікових робіт дає можливість більш точно скоординувати діяльність кожного бухгалтера, облікової групи та апарату бухгалтерії в цілому.

Таким чином, раціонально-сформоване організаційно-технологічне забезпечення облікової політики дасть змогу оптимізувати роботу бухгалтерської служби, прискорити процеси обробки інформації з метою прийняття більш виважених управлінських рішень.

ТЕМА 12. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО УЗАГАЛЬНЕННЯ ДАНИХ ДЛЯ СКЛАДАННЯ ЗВІТНОСТІ

План лекції:

- 12.1. Елементи облікової політики для складання звітності.
- 12.2. Елементи облікової політики для складання консолідованої звітності.
- 12.3. Розкриття облікової політики та її змін у звітності.

12.1. 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. 12.1).

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. 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».

В Україні сутність понять «суттєва інформація» та «суттєвість» викладено у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Листі Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку». 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.

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

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. 12.2.

У якості бази для розрахунку рівня суттєвості може бути обрана одна з трьох груп показників:

- залишки на рахунках бухгалтерського обліку;
- значення окремих статей балансу;
- 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.

Таблиця 12.2

Пороги (діапазони) суттєвості, прийняті у різних країнах, %

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:

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. 12.3):

Таблиця 12.3

Рекомендації щодо визначення порогу суттєвості для окремих об'єктів обліку

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 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 звітнього 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. Залізняк (12.1):

$$P = 2 \times \left[1 + \frac{T}{B} \right], \quad (12.1)$$

де P – відсоток суттєвості;

T – грошовий оборот за звітний період;

B – підсумок балансу на кінець звітнього періоду.

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. Інші вчені, пропонують на практиці використовувати бухгалтерам більш розширений діапазон інструментів для визначення порогу суттєвості ніж передбачений чинним законодавством.

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.

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.

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», 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.

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.

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»).

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).

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.

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. 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, сформувати 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 вибірковий. 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.

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.

12.2. Елементи облікової політики для складання консолідованої звітності.

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. 12.1).

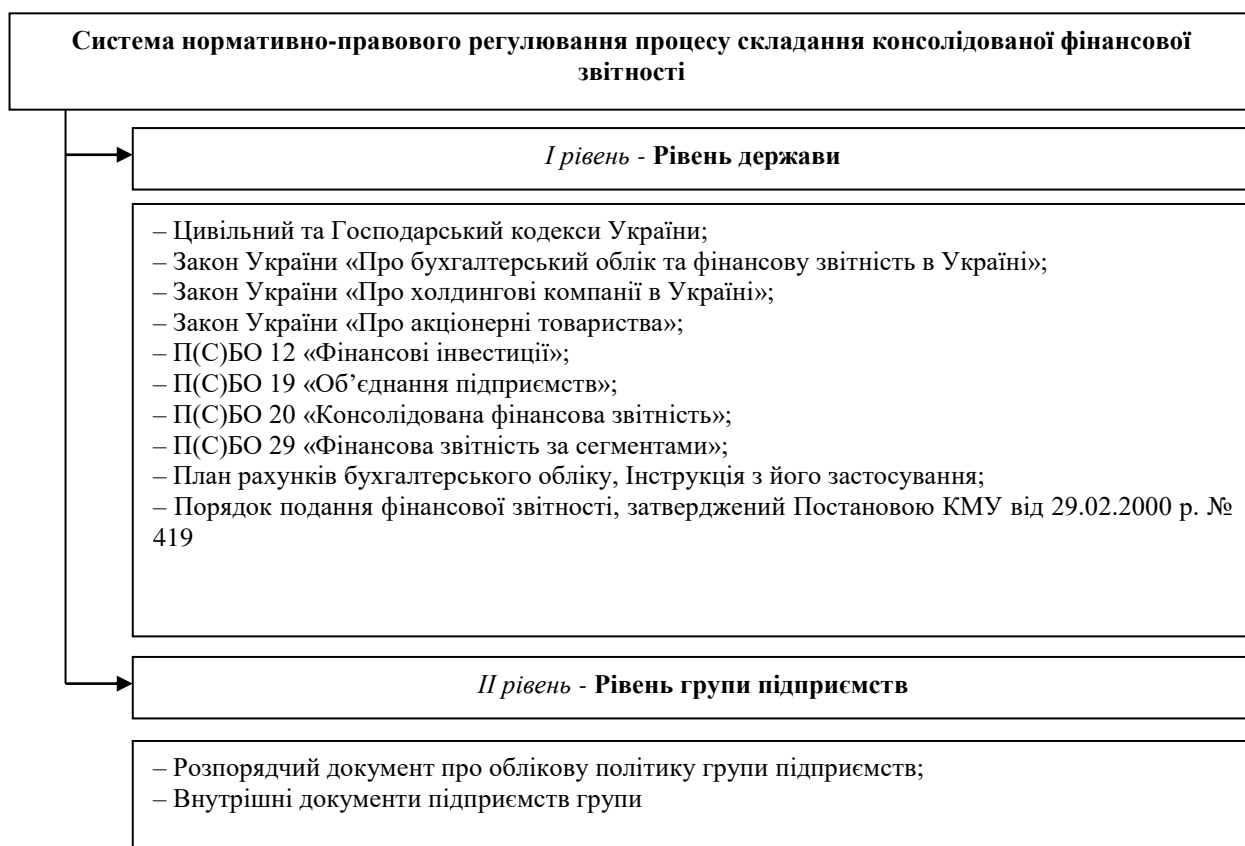


Рис. 12.1. Система нормативно-правового регулювання процесу складання консолідованої фінансової звітності в Україні

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.

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.

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.

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.

У свою чергу І.В. Семчук, 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. 12.4).

Таблиця 12.4

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 скласти 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. 12.5).

Таблиця 12.5

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

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.

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.

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.

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).

12.3. 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.

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 листингу.

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 загальновизнаним принципом функціонування ринку капіталів.

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 загально визнаних 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/ЕС);
- 2) «Про включення цінних паперів до офіційного лістингу на фондовій біржі та інформація про ці цінні папери, яка підлягає опублікуванню» (2001/34/ЕС);
- 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/ЕС» (2004/109/ЕС).

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. 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.

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.

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.

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 обліку;

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 акції;

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. Способи використання облікової політики на різних етапах формування обліково-звітної інформації умовно можна відобразити за наступною схемою (рис. 12.2).

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.

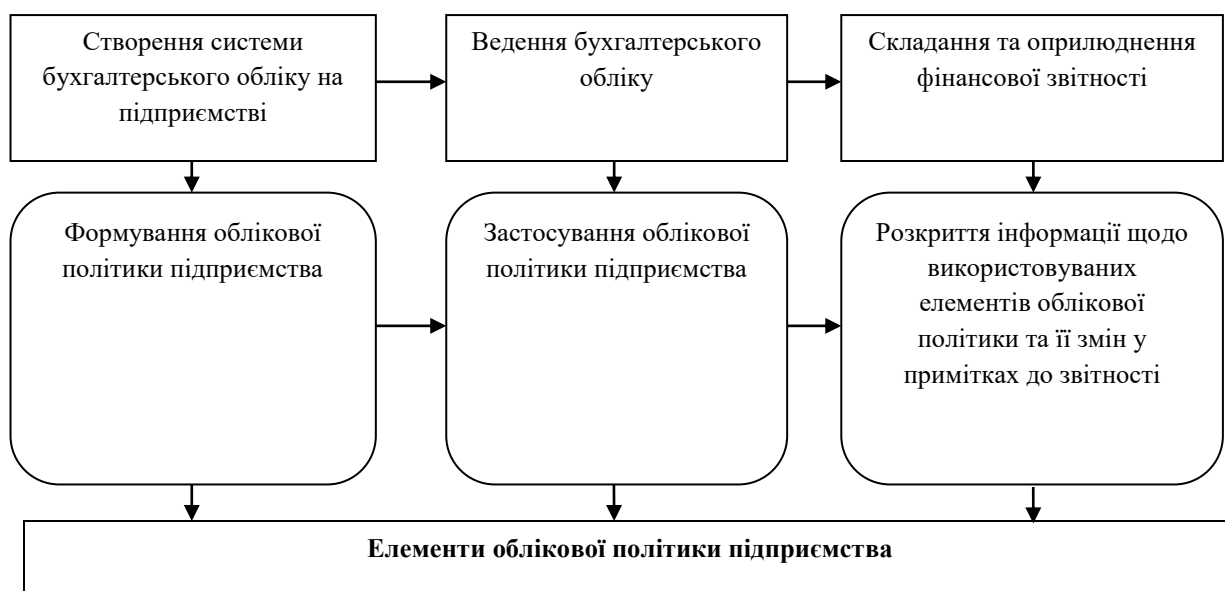


Рис. 12.2. Використання облікової політики на різних етапах формування обліково-звітної інформації

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.

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.

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. Такий підхід забезпечить розуміння користувачами звітності методів та процедур, що використовуються на підприємстві при формуванні інформації щодо окремих статей фінансової звітності.

Рекомендована література

1. Нестеренко О.О., Коробкіна І.С. Облікова політика : опорний конспект лекцій. Харків, ХДУХТ, 2014. 157 с.
2. Облікова політика: навч. посіб. / Г.М. Давидов, В.М. Савченко, О.В. Пальчук, та ін.; за заг. ред. Г.М. Давидова. 2-ге вид., перероб. і доп. Кропивницький: ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. 362 с.
3. Облікова політика підприємств: навчальний посібник / Н. Л. Правдюк, Л. В. Коваль, О. В. Коваль. Київ:, «Центр учбової літератури», 2020. 647 с.

Допоміжна література

4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16.07.99 р. № 996 - XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
5. Про електронний цифровий підпис : Закон України прийнятий Верховною Радою України від 22.05.2003 р. – №852-IV. URL: <http://www.uazakon.com>.
6. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України прийнятий Верховною Радою України від 22.05.2003 р. – №851-IV. URL: <http://search.ligazakon.ua>.
7. Господарський кодекс України № 436-IV. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, № 18, № 19-20, № 21-22, ст.144. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.26.0>
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (Редакція станом на 03.09.2022). URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
9. Цивільний кодекс України, прийнятий 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>
10. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27.6.2013 № 635. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
11. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF00062.html
12. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Міністерством Промислової політики України від 9 липня 2007 року N 373. URL: <http://prou4ot.info/index.php?section=browse&CatID=154&ArtID=421&PHPSESSID=07bb83dde13c6c2e89981d21ad8c453e>
13. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.09.03 р. № 561. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=50263&cat_id=50097
14. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів. Затверджені Наказом Міністерства фінансів України 10.01.2007 № 2. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=66826&cat_id=50097

15. Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами. URL: <http://www.minfin.gov.ua>.
16. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 г. № 291. URL: http://glavbukh.ua/publications/laws/norma/norm2/norm2_1218.html
17. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. URL: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu1/>
18. Про затвердження типових форм первинного обліку, наказ Міністерства статистики від 29.12.95 р. № 352 (з обліку основних засобів). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_1995_12_29/FIN321.html
19. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 N 291. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0893-99>.
20. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків [затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. – №69. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
21. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності: Лист МФУ від 29.07.03р. № 04203-04108. Бухгалтерський облік і аудит. 2003. №8. С. 59–60.

3. ПЛАНИ ПРАКТИЧНИХ (СЕМІНАРСЬКИХ) ЗАНЯТЬ, САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

ПЛАН ПРАКТИЧНИХ (СЕМІНАРСЬКИХ) ЗАНЯТЬ

№ з/п	Назва теми	Кількість годин
	Розділ 1. Необхідність і сутність облікової політики підприємства за нормативно-правовими актами	
1	Тема 1. Суб'єкти й нормативно-правові акти регулювання облікової політики	2
2	Тема 2. Принципи, методи і процедури, що використовують в обліковій політиці підприємства за її нормативно-правовим забезпеченням	2
3	Тема 3. Нормативно-правова база облікової політики підприємства щодо застосування Плану рахунків	2
	Розділ 2. Характеристика методів бухгалтерського обліку, що використовується в обліковій політиці підприємства	
	Тема 4. Формування витрат виробництва і калькуляція собівартості продукції за обліковою політикою підприємства	2
	Тема 5. Методологія і методика податкового обліку за обліковою політикою підприємства	2
	Тема 6. Порядок формування облікової політики щодо необоротних активів	4
	Тема 7. Порядок формування облікової політики щодо оборотних активів	3
	Тема 8. Власний капітал та зобов'язання: елементи облікової політики	4
	Тема 9. Порядок формування облікової політики щодо доходів, витрат і фінансових результатів	4
	Тема 10. Особливості формування облікової політики підприємств малого бізнесу (суб'єктів малого підприємництва)	4
	Розділ 3. Вплив облікової політики на фінансову звітність та практичні аспекти формування облікової політики підприємств	
	Тема 11. Зміст, структура і порядок складання наказу про облікову політику підприємства	2
	Тема 12. Облікова політика підприємства щодо узагальнення даних для складання звітності	2
	Разом	32

ПЛАН ПРОВЕДЕННЯ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Практичне заняття 1. «Суб'єкти й нормативно-правові акти регулювання облікової політики»

Питання для дискусії:

1. Історія розвитку облікової політики підприємства.
2. Суть облікової політики.
3. Фактори, що впливають на формування облікової політики.
4. Значення облікової політики підприємства.
5. Нормативно-правове забезпечення облікової політики.

Практичне заняття 2. «Принципи, методи і процедури, що використовують в обліковій політиці підприємства за її нормативно-правовим забезпеченням»

Питання для дискусії:

- 1 Розкрийте сутність і дайте характеристику складових облікової політики

підприємства.

2. Якими принципами визначають облікову політику підприємства.

3. Дайте характеристику методу бухгалтерського обліку, який використовують в обліковій політиці підприємства.

4. Які процедури застосовують в обліковій політиці підприємства.

Приклади рішення типових задач

Завдання 2.1.

Нижче наведено схему деяких понять та визначень, які асоціюються з основними принципами підготовки фінансової звітності підприємства. Які з принципів, наведених у частині А, відповідають твердженням, запропонованих у частині В? Підберіть відповідні пари.

Основні принципи підготовки фінансової звітності

Частина А	Частина В
1. Обачності <u>Є</u>	А. Інформація, яка може вплинути на прийняття рішення, має бути наведена у звітності
2. Єдиного грошового вимірника <u>Ж</u>	Б. Причинно-наслідковий зв'язок між доходами та витратами
3. Відповідності доходів і витрат <u>Б</u>	В. Базовий принцип оцінки в балансі багатьох активів
4. Нарахування <u>З</u>	Г. Має відношення до характеристики проміжку часу, необхідного для складання звітності
5. Автономності підприємства <u>І</u>	Д. Передбачає, що підприємство буде функціонувати протягом невизначеного проміжку часу
6. Безперервної діяльності <u>Д</u>	Е. Не дозволяє підприємству змінювати метод нарахування амортизації без суттєвих на те причин
7. Повного висвітлення <u>А</u>	Є. З декількох методів оцінки активів обирають найнижчий
8. Послідовності <u>Е</u>	Ж. Вимагає перерахування операцій, здійснених в іноземній валюті, в національній валюті
9. Періодичності <u>Г</u>	З. Доходи визнаються лише у випадку їх відповідності зазначеному принципу
10. Історичної собівартості <u>В</u>	І. Усі господарські операції повинні бути ототожнені з відповідним підприємством

Завдання 2.2.

Пов'язати терміни, перелічені нижче, з визначеннями. Для цього проставити ліворуч від терміну відповідну літеру.

Елементи методу бухгалтерського обліку	Опис
(1)Є Документування	А. Полягає в тому, що кожна бухгалтерська операція записується двічі: один раз – по одному рахунку, а другий – по іншому
(2)Ж Інвентаризація	Б. Зіставлення ресурсів з їх джерелами, що дозволяє контролювати обіг і використання майна підприємства
(3)Д Оцінка	В. Система підсумкових показників, які всебічно характеризують господарську та фінансову діяльність підприємства, результати використання його активів, стан зобов'язань
(4)З Калькулювання	Г. Спеціальні таблиці, в яких реєструються господарські операції що відображені в документах

(5)Г Рахунки	Д. Відображення та узагальнення витрат, пов'язаних з певним господарським процесом, що основною для оцінки продукції
(6)А Подвійний запис	Є. Спосіб первинного спостереження і відображення об'єктів бухгалтерського обліку, які забезпечують суцільне та безперервне спостереження за ними; виконує роль імпульсу, який дає початок руху облікової інформації
(7)Б Бухгалтерський баланс	Ж. Систематична перевірка достовірності господарських засобів в натурі, для підтвердження даних бухгалтерського обліку, виявлення неврахованих цінностей або допущених збитків, розкращання, не достач
(8)В Звітність	З. Спосіб вираження в єдиній грошовій формі господарських засобів та процесів, тобто узагальнення натуральних і трудових показників в єдиному грошовому вимірнику

Типові завдання:

1. Дайте характеристику поняття облікова політика за такими ознаками: мета; особи, які формують облікову політику та здійснюють контроль за її організацією та веденням, права та обов'язки цих осіб; ступінь свободи щодо методик і процедур ведення бухгалтерського обліку; фактори, які впливають на облікову політику; основні нормативні документи, які регулюють облікову політику; документальне оформлення облікової політики; випадки змін положень облікової політики.

2. Визначити нормативно-правове забезпечення окремих елементів облікової політики, узагальнивши результати дослідження в таблиці:

Елементи облікової політики	Нормативно-правове забезпечення	Кількість альтернативних способів ведення обліку

3. 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 знадання послуг	
Порядок оцінки запасів на дату балансу	
Порядок обліку відстрочених податкових активів	
Порядок визначення вартісної межі між основнимизасобами та малоцінними необоротними матеріальними активами	
Способи обліку товарних запасів	
Порядок визначення ліквідаційної вартості основнихзасобів	
Порядок закриття транзитних рахунків	
Порядок оцінки запасів на дату придбання	
Порядок визначення строку корисного використаннянеоборотних активів	
Способи обліку транспортно-заготівельних витрат	
Порядок калькулювання собівартості продукції	
Порядок розподілу загальногвиробничих 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	

Практичне заняття 3. «Нормативно-правова база облікової політики підприємства щодо застосування Плану рахунків»

Питання для дискусії:

1. Робочий план рахунків та його використання в обліковій політиці.
2. Фактори, що впливають на формування робочого плану рахунків.
3. Специфіка діяльності підприємства при формуванні облікової політики стосовно Плану рахунків.

Приклади рішення типових задач

Задача 3.1. Скласти додаток до облікової політики: «Робочий план рахунків» для підприємства готельного господарств в умовах нормативного обліку за центрами відповідальності. Результати оформити в вигляді таблиці:

Розв'язання:

Додаток до облікової політики

Рекомендований робочий план рахунків галузі харчування готельних підприємств в умовах нормативного обліку за центрами відповідальності

Код рахунку або субрахунку	Назва рахунків (субрахунків)	Витрати виробництва, реалізації, обслуговування, що відображаються на рахунках (субрахунках)
1	2	3
281.1 281.2	«Сировина на складі» «Покупні товари на складі»	Згідно з нормами
282.1 282.2	«Продукція власного виробництва в продажу» «Покупні товари в барі»	Згідно з нормами
282.11	«Відхилення фактичних товарно-матеріальних цінностей від нормативних за рахунок ціни»	Внаслідок зміни вартості закупленої сировини та напівфабрикатів
282.12	«Відхилення фактичних товарно-матеріальних цінностей від нормативних за рахунок ефективності використання»	За рахунок зміни кількості використаної сировини та напівфабрикатів внаслідок різних причин
282.21	«Відхилення фактичних покупних товарів від нормативних за рахунок ціни»	Внаслідок зміни вартості покупних товарів
282.22	«Відхилення фактичних покупних товарів від нормативних за рахунок ефективності використання»	За рахунок використання кількості використаних покупних товарів
703.21	Дохід від продажу продукції власного виробництва	За фактом
703.22	Дохід від продажу покупних товарів	За фактом
903.21	«Собівартість реалізації продукції власного виробництва»	За нормами з урахуванням відхилень
903.22	«Собівартість реалізації покупних товарів»	За нормами з урахуванням відхилень

Типові задачі:

1. Скласти додаток до облікової політики: «Робочий план рахунків» для будівельного підприємства.
2. Скласти додаток до облікової політики: «Робочий план рахунків» для торговельного підприємства.

Практичне заняття 4. «Формування витрат виробництва і калькуляція собівартості продукції за обліковою політикою підприємства»

Питання для дискусії:

1. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).
2. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу.
3. Метод оцінки вибуття запасів (для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки 1 метод).
4. Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів.

5. Порядок обліку і розподілу транспортнозаготівельних витрат (ТЗВ), ведення окремого субрахунку обліку ТЗВ.

Приклади розв'язання типових задач

Задача 4.1. Провести розподіл загальновиробничих витрат підприємства за квітень та травень, якщо відомо:

Нормальна виробнича потужність підприємства за звичайних умов роботи за місяць становить 2000 одиниць продукції. Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю складають 34000 грн., з них: змінні – 20000 грн.,

постійні – 14000 грн.

Фактична потужність підприємства:

- квітень – 1800 одиниць продукції; - травень – 2 500 одиниць продукції;

Фактична сума загальновиробничих витрат:

- квітень: 30 000 грн., з них: змінні – 17 000 грн., постійні – 13 000 грн.

- травень: 37 000 грн., з них: змінні – 20 000 грн., постійні – 17 000 грн.

Розв'язання:

1. Розподіл загальновиробничих витрат здійснюємо у таблиці в такій послідовності:

- розраховуємо норматив постійних і змінних витрат на одиницю бази розподілу. Розділивши відповідні суми витрат на раніше визначену нормальну потужність, отримуємо планові нормативи змінних і постійних накладних витрат у розрахунку на одиницю бази розподілу:

загальновиробничі витрати за нормальною потужністю – 34000,00 грн., норматив змінних загальновиробничих витрат: $20000:2000=10$ грн. на 1 бази розподілу, норматив постійних загальновиробничих витрат: $14000:2000=7$ грн. на 1 бази розподілу.

- обчислюємо граничну величину постійних ЗВВ, які підлягають включенню в склад виробничої собівартості (порівнюємо їх з нормативом):

- фактичну потужність підприємства за квітень множимо на норматив розподілу постійних загальновиробничих витрат при нормальній потужності: $1800 \times 7 = 12600$ грн., вказана сума відноситься до постійних розподілених загальновиробничих витрат і підлягає включенню до витрат на виробництво продукції. Решта постійних витрат ($13000 - 12600 = 400$ грн.) відноситься до нерозподілених загальновиробничих витрат і підлягає включення до собівартості реалізованої продукції.

- фактичну потужність підприємства за травень множимо на норматив розподілу постійних загальновиробничих витрат при нормальній потужності: $2500 \times 7 = 17500$ грн., проте вона не може перевищувати фактичної величини постійних загальновиробничих витрат (17000 грн.) і у фактичній сумі підлягає включенню до витрат на виробництво продукції.

Таблиця

Розподіл загальновиробничих витрат

№з/п	Показники	Порядок розрахунку	Всього	На 1 бази розподілу	Включення ЗВВ до:	
					витрат на виробництво продукції	собівартість реалізованої продукції
	1	2	3	4	5	6
1	База розподілу за нормальною потужністю		2 000	x	x	x
2	ЗВВ за нормальною потужністю, грн., з них:					
	- змінні	(20 000:2 000)	34 000	10		
	- постійні	(14 000:2 000)	20 000	7		
			14 000			

3	База розподілу за фактичною потужністю, од. — квітень — травень		1 800 2 500			
4	Фактичні ЗВВ заквітень, грн., з них: — змінні — постійні, всього з них: — постійні розподілені — постійні нерозподілені	(7 x 1 800) (13 000-12 600)	30 000 17 000 13 000 12 600 400		17 000 x 12 600 x	xx x 400
5	Фактичні ЗВВ з травень, грн., з них: — змінні — постійні, всього з них: — постійні розподілені — постійні нерозподілені	(7x2 500=17500) (17 000-17 000)	37 000 20 000 17 000 17 000 -		20 000 x 17 000 x	x xx

Типові задачі:

4.1. Визначити вартість відходів виробництва і розподілити їх між видами продукції пропорційно до нормативної величини, наведених в обліковій політиці.

На виробництво двох видів продукції витрачено 1500 кг. Матеріалів.

Середньозважена вартість матеріалів – 148,00 грн. При виробництві продукції одержано 120 кг. відходів, які оцінюються по ціні в розмірі 40% від вартості матеріалів.

Норма відходів при виробництві продукції від кількості витрачених матеріалів:

- виріб А – 5%, - виріб Б – 8%.

Кількість виготовленої продукції

- виріб А – 30 шт., - виріб Б – 25 шт.

Норма витрачання матеріалів на виробництво одиниці продукції:

- виріб А – 26 кг., - виріб Б – 24 кг.

4.2. На основі наведених даних визначити і зробити розподіл витрачених матеріалів між видами продукції пропорційно до їх умовного випуску.

Витрачені матеріали за обліковою політикою оцінити за ідентифікованою собівартістю.

Вихідні дані:

Загальна кількість матеріалів на виробництво 3-х видів продукції 1400 од., в т.ч. із залишку на початок звітної періоду – 200 од., із I партії надходження – 840 од., із II партії надходження – 360 од.

Кількість виробленої продукції:

виріб А – 800 шт.

- виріб Б – 520 шт.

- виріб В – 300 шт.

Коефіцієнти переведення продукції в умовні одиниці:

- виріб А – 0,8

- виріб Б – 1,0

- виріб В – 1,2

Дані про рух матеріалів за звітний період:

1. Залишок на початок звітної періоду 250 од. за собівартістю 24,20 грн.

2. Надійшло за звітний період:

I партія надходження – 900 од. за собівартістю 25,0 грн. II партія надходження – 360 од. за собівартістю 25,90 грн.

Практичне заняття 5. «Методологія і методика податкового обліку за обліковою політикою підприємства»

Питання для дискусії:

1. Облікова політика щодо податкового обліку.
2. Предмет та метод податкового обліку.
3. Податкова політика та податкова звітність.

Приклади розв'язання типових задач

Задача 5.1. У червні 2022 р. на підприємстві був здійснений ремонт виробничого обладнання. «Ремонтний ліміт» використаний у I кварталі. Сума «ремонтних» витрат, що збільшує вартість об'єкта, дорівнює 9 тис. грн.. Вартість об'єкта на початок року за даними бухгалтерського і податкового обліку однакова (в тис. грн.):

Первісна вартість.....120
Нарахована амортизація (знос).....72
Залишкова вартість.....48
Нарахована за I півріччя амортизація...12

Довідка. Строк корисного використання – 5 років.

Метод амортизації – прямолінійний

Розв'язання.

За умовами прикладу бухгалтерський облік не відрізняється від податкового, тому починаючи з липня 2022 р. (з місяця, що настає за місяцем, в якому об'єкт був відремонтований) амортизації буде підлягати вартість обладнання в сумі 45 тис. грн. Її можна обчислити так:

■ виходячи із первісної вартості $(120+9) - (72+12) = 45$ тис. грн.;

або

■ виходячи із залишкової вартості на початок року

$48 - 12 + 9 = 45$ тис. грн..

Щомісячна сума амортизації, починаючи з липня становитиме 2,5 тис. грн.. (45 тис. грн. : 1,5 роки \times 12 міс. = 2,5 тис. грн.)

З урахуванням місяця проведення ремонту обладнання експлуатувалось 3,5 роки (амортизація річна = $120 : 5 = 24$ тис. грн.; строк експлуатації станом на 01.07.2021 р. = $(72+12) : 24 = 3,5$ роки; строк експлуатації після ремонту = $5 - 3,5 = 1,5$ роки).

Типові задачі:

1. В I кварталі 2022 р. витрати на ремонт склали:

- в січні – легкового автомобіля в сумі 10000 грн.;
- у лютому – будівлі цеху в сумі 150000 грн.;
- у березні – будівлі складу в сумі 90000 грн..

Ремонтний ліміт на 2022 рік становить 200000 грн..

Визначити, яку частину ремонтних витрат платник податку може включити до витрат періоду, а яку – включити у вартість відремонтованих об'єктів.

2. Підприємство 25.05.2022 р. продає принтер за ціною 990 грн., в т. ч. ПДВ 20% – 165 грн.. При цьому:

- балансова вартість принтера станом на 01.05.2013 р. – 660 грн.;
- первісна вартість об'єкта – 1800 грн.;
- ліквідаційна вартість об'єкта дорівнює нулю;
- строк експлуатації об'єкта, що залишився, на 01.05.2022 р. – 11 місяців.

Амортизація за обліковою політикою нараховується прямолінійним методом.

Визначити податковий результат від продажу принтера.

Практичне заняття 6. «Порядок формування облікової політики щодо необоротних активів»

Питання для дискусії:

1. Елементи облікової політики щодо необоротних активів.
2. Порядок визначення вартісної межі між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами.
3. Порядок визначення порогу суттєвості для проведення переоцінки основних засобів.
4. Періодичність зарахування дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку.
5. Порядок списання витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів.
6. Переваги та недоліки різних методів нарахування амортизації необоротних активів.

Приклади розв'язання типових задач

Задача 6.1. Первісна вартість верстата – 11000 грн. Ліквідаційна вартість – 1000 грн. Термін експлуатації – 5 років. Дата введення в експлуатацію 3 липня 2012 року. Планова кількість виробництва продукції у 2017 році – 8000 один. У січні 2017 року вироблено 400 один. В обліковій політиці обрано прямолінійний метод. Нарахувати амортизацію.

Розв'язання

Річну суму амортизації за прямолінійним методом можна визначити шляхом множення річної норми амортизації на вартість об'єкта, що амортизується:

$$A_p = B_a \times H_a,$$

де A_p – річна сума амортизації; B_a – вартість, що амортизується; H_a – норма амортизації.

Розрахунок річної норми амортизації здійснюється за формулою:

$$H_a = 100\% : n, \text{ де}$$

n – термін корисного використання об'єкта амортизації.

Звідси, Вартість, що амортизується – 10000 грн. (11000–1000). Річна норма амортизації – $100/5 = 20\%$.

Таблиця

Розрахунок амортизації прямолінійним методом

Період	Річна сума амортизації, грн.	Сума амортизації на місяць, грн.	Залишкова вартість об'єкта, грн.
А	1	2	3
2017 рік	$(10000 \times 0,2)/12 \times 5 = 833$	$833/5 = 167$	$11000 - 833 = 10167$
2018 рік	$10000 \times 0,2 = 2000$	$2000 : 12 = 167$	$10167 - 2000 = 8167$
2019 рік	$10000 \times 0,2 = 2000$	$2000 : 12 = 167$	$8167 - 2000 = 6167$
2020 рік	$10000 \times 0,2 = 2000$	$2000 : 12 = 167$	$6167 - 2000 = 4167$
2021 рік	$10000 \times 0,2 = 2000$	$2000 : 12 = 167$	$4167 - 2000 = 2167$
2022 рік (7 місяців)	$2167 - 1000 = 1167$	167 (останній місяць: $1167 - 167 \times 6 = 165$)	1000

Типові задачі для розв'язання

1. Підприємство 2 січня 20_ р. придбало обладнання виробничого призначення на суму 300000 грн. Строк експлуатації обладнання встановлено 10 років, а розрахункова ліквідаційна вартість становить 20000 грн. Підприємство 2 січня 20+4 р. переглянуло строк експлуатації обладнання. У результаті термін експлуатації збільшено до 15 років (всього), а ліквідаційну вартість оцінено в 10000 грн. Зробіть необхідні розрахунки щодо виправлення помилки внаслідок зміни облікової оцінки.

2. У червні 20_ р. підприємство придбало верстат-автомат вартістю 780000 грн.

Передбачуваний строк використання - 15 років. Ліквідаційна вартість – 2800 грн. Кількість стандартних виробів, що планується випустити за цей період, - 108 тис. шт.

Порівняйте суму амортизації вартості верстата, на яку збільшаться витрати підприємства за 20_р. за умови застосування різних методів нарахування амортизації:

- 1) прямолінійного;
- 2) виробничого (при фактичному випуску виробів за 20_р. 14000 шт.);
- 3) кумулятивного;
- 4) зменшення залишкової вартості.

Який з методів забезпечить найбільшу суму прибутку?

3. На дату складання звітності встановлено, що справедлива вартість виробничого комплексу суттєво відрізняється від остаточної. Проведіть відповідні коригування вартості у зв'язку з втратою корисності та визначте щорічну суму амортизації, якщо:

- первісна вартість виробничого комплексу - 448000 грн.;
- строк корисного використання - 7 років;
- строк фактичної експлуатації - 3 роки.

Вартість майбутніх чистих грошових надходжень за чотири роки, що залишилися, розрахована у вигляді прибутку від реалізації продукції, що, з урахуванням ставки дисконтування, становить 188000 грн.

Справедлива вартість комплексу на даний момент дорівнює 235000 грн. Якби підприємство реалізувало його в теперішній час, то витрати, пов'язані з його продажем, склали б 4600 грн.

Практичне заняття 7. «Порядок формування облікової політики щодо оборотних активів»

Питання для дискусії:

1. Одиниця обліку запасів.
2. Способи обліку транспортно-заготівельних витрат, понесених на придбання запасів.
3. Методи оцінки вибуття запасів.
4. Способи обліку товарів.
5. Способи обліку готової продукції.
6. Способи оцінки незавершеного виробництва.
7. Дата первісного визнання необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.
8. Методи нарахування резерву сумнівних боргів та спосіб визначення коефіцієнта сумнівності.

Приклади розв'язання типових задач

Задача 7.1. Визначити розмір транспортно-заготівельних витрат, що відносяться до придбаних товарів, якщо у розпорядчому документі про облікову політику підприємства передбачено застосування прямого способу включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості товарів. Базою їх розподілу обрана купівельна вартість товарів. Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

На підприємство оптової торгівлі транспортним засобом постачальника доставлено три найменування товарів:

- борошно 1-го гатунку - 1500 кг за ціною 1,50 грн, крім того ПДВ – 20 %;
- цукор-пісок - 1000 кг за ціною 1,25 грн, крім того ПДВ – 20 %;
- олію рослинну – 500 л за ціною 1,50 грн, крім того ПДВ – 20 %.

Транспортні витрати на доставку товарів склали 500,00 грн., крім того ПДВ – 20 %.

Розв'язання:

Сума транспортно-заготівельних витрат, що включається до первісної вартості придбаних товарів, складає: - для борошна 1-го гатунку $264,71 \text{ грн.} = 500,00 \times (2250,00 / (2250,00 + 1250,00 + 750,00))$;

- для цукру-піску $147,06 \text{ грн.} = 500,00 \times (1250,00 / (2250,00 + 1250,00 + 750,00))$;

- для олії рослинної $88,23 \text{ грн.} = 500,00 \times (750,00 / (2250,00 + 1250,00 + 750,00))$.

1. Первісна вартість придбаних товарів складає:

— для борошна 1-го гатунку $- 2250,00 + 264,71 = 2514,71 \text{ грн.}$

— для цукру-піску $- 1250,00 + 147,06 = 1397,06 \text{ грн.}$

— для олії рослинної $- 750,00 + 88,23 = 838,23 \text{ грн.}$

2. Бухгалтерські проведення з обліку транспортно-заготівельних витрат, понесених при придбанні товарів, за прямим способом наведено у табл.

Таблиця

Бухгалтерські проведення з обліку транспортно-заготівельних витрат, понесених при придбанні товарів, за прямим способом

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Оприбутковано товари, придбані у постачальника за первісною вартістю (у тому числі транспортно-заготівельні витрати)	281 «Товарина складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	4750,00
Відображено податковий кредит з ПДВ – 20 %	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	950,00

Задачі для самостійного розв'язання

1. Визначити суму транспортно-заготівельних витрат, що відносяться до списаних у виробництво сировини і матеріалів, та відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку, якщо у розпорядчому документі про облікову політику підприємства передбачено використання непрямого способу включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості виробничих запасів.

Залишки на рахунках бухгалтерського обліку підприємства станом на 01.01.2022 року становлять:

– за рахунком 201 «Сировина і матеріали» - 20000,00 грн.;

– за рахунком 2011 «Транспортно-заготівельні витрати» - 4000,00 грн.

Впродовж місяця від постачальників надійшли сировина й матеріали на суму 30000,00 грн., крім того ПДВ – 20 %.

Вартість доставки сировини й матеріалів, що була здійснена постачальником, становить 2000,00 грн., крім того ПДВ – 20 %.

Списано у виробництво сировини й матеріалів за місяць на 15000,00 грн.

2. Визначити собівартість списаного у виробництво цукру-піску, використовуючи дані про його рух за жовтень 2022 р., оцінюючи його за: 1) щомісячною середньо-зваженою собівартістю; 2) періодичною середньозваженою собівартістю. Інформація про залишки та рух цукру-піску за жовтень 2022 року

Показники	Кількість, кг	Ціна, грн.
1. Залишок цукру-піску на 1.10.2022 р.	40	6,10
2. Придбано цукру-піску за жовтень 2022 р.:		
4.10.2022 р.	63	6,05
15.10.2022 р.	30	6,13
3. Списано у виробництво цукру-піску за жовтень 2022 р.		
7.10.2022 р.	28	?
19.10.2022 р.	51	?

3. Визначити вартість незавершеного виробництва, оцінюючи його до і після проведення оцінки готової продукції усіма можливими способами. Підприємство «Полтаваелектромотор» здійснює виготовлення електродвигунів виробничого призначення. У січні 2014 р. на виготовлення 14 електродвигунів списано у виробництво сировини і матеріалів на суму 35000,00 грн.; нарахована заробітна плата працівників, зайнятих виробництвом 15000,00 грн.; нарахований єдиний соціальний внесок від заробітної плати працівників, зайнятих виробництвом (відповідно до чинного законодавства) – 5514,00 грн; накопичено змінні загальновиробничі витрати: вартість послуг з опалення та водопостачання цеху – 2000,00 грн; накопичено постійні загальновиробничі витрати: заробітна плата майстра цеху – 2000,00 грн., нарахований на неї єдиний соціальний внесок (відповідно до чинного законодавства) – 735,20 грн. Відомо, що на кінець місяця в цеху знаходиться 5 електромоторів, незавершених виробництвом.

Практичне заняття 8. «Власний капітал та зобов'язання: елементи облікової політики»

Питання для дискусії:

1. Методичні засади формування облікової політики щодо зобов'язань.
2. Методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про власний капітал.

Приклади розв'язання типових задач

Задача 1. Станом на 31.12.2019 року кредитове сальдо за рахунком 43 «Резервний капітал» становило 150 000 грн., кредитове сальдо за рахунком 44

«Нерозподілений прибуток» у розмірі – 40 000 грн. За 2015 рік чистий прибуток акціонерного товариства становив 300 000 грн. Було прийнято рішення про відрахування 10% на поповнення резервного капіталу. За 2020 рік підприємство повинне сплатити 350000 грн. у вигляді дивідендів за привілейованими акціями. За 2021 рік на підприємстві були зафіксовані збитки у розмірі 10 000 грн., які були покриті за рахунок резервного капіталу.

Зробити необхідні розрахунки, відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

Розв'язання

1. Спочатку визначаємо загальну сум прибутку, яка залишиться у підприємства після спрямування 10% на поповнення резервного капіталу:

$$40000 + 300000 - 30000 = 310\,000 \text{ грн.}$$

2. Складемо кореспонденцію рахунків

Таблиця

Кореспонденція рахунків з обліку резервного капіталу

№з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	2021 рік Формування нерозподіленого прибутку	Бухгалтерська довідка	79	44.1	300 000
2	Розподіл прибутку за 2020 рік, який був на залишку	Бухгалтерська довідка	44.1	44.3	40 000
3.	Розподіл прибутку за 2021 рік	Бухгалтерська довідка	44.1	44.3	300 000
4.	Використання прибутку на формування резервного капіталу 300 000 x 0,1	Витяг з протоколу зборів акціонерів	44.3	43	30 000

5.	Нарахування дивідендів за привілейованими акціями за рахунок нерозподіленого прибутку, що залишився за 2019 р. і 2020 р.: (270 000 + 40 000)	Витяг з протоколу зборів акціонерів	44.3	67.1	310 000
6.	Нарахування дивідендів за рахунок резервного капіталу (350000-310000)	Витяг з протоколу збору акціонерів	43	67.1	40 000
7.	Виплачено дивіденди акціонерам юридичним особам	Виписка з банку	67.1	31.1	350 000
8.	<u>2021 рік</u> Покрито збитки за рахунок резервного капіталу	Витяг з протоколу збору акціонерів	43	44.2	10 000

Таким чином кредитове сальдо за рахунком 43 «Резервний капітал» після здійснення всіх операцій складе $15000 + 30000 - 10000 = 170000$ грн.

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за джерелами його формування і за напрямками використання.

Типові задачі для розв'язання

1. ПАТ «Промінь» на третьому році своєї діяльності збільшує статутний капітал на суму 500 000 грн. Була зареєстрована інформація про випуск акцій ПАТ «Промінь» та оголошено передплату терміном 6 місяців на 250 тисяч акцій номінальною вартістю однієї акції 2 грн. з розміщенням акцій за вартістю, яка дорівнює 1,5 номінальної вартості акції.

Внески засновників в оплату 140 тис. акцій було здійснено у повному обсязі:

А) Передплатникам акцій було визначено умову внесення на момент підписки 50% вартості акцій грошовими коштами;

Б) за період передплати було підписано всі акції. Передплатниками акцій було внесено на момент підписки 50% вартості акцій грошовими коштами в національній валюті (350 тис. грн.) безготівковими розрахунками.

Завдання

На основі наведених даних необхідно:

1. Записати господарські операції у журнал реєстрації;
2. Скласти бухгалтерські проводки.

2. Було прийнято рішення про створення товариства з обмеженою відповідальністю «Квант», засновниками якого виступила фізична особа Сич А.

- 60% статутного капіталу і юридична особа ПП «Мрія» - 40% статутного капіталу. Загальний розмір заявленого статутного капіталу - 150 000 грн. Протягом 1 кварталу 2016 р. фізична особа внесла 45 000 грн. грошовими коштами та нематеріальними активами у вигляді патенту на суму 12 000 грн., а решту зобов'язалась внести основними засобами до кінця року, ПП «Мрія» внесло сировину і матеріали на суму 60 000 грн.

Завдання

На основі наведених даних необхідно:

1. Записати господарські операції у журнал реєстрації;
2. Скласти бухгалтерські проводки.

3. ПАТ «Промінь» має на обліку викуплені у попередньому році 2500 простих акцій номінальною вартістю 1 грн., які були викуплені за курсовою вартістю 1,5 грн. Загальними зборами ПАТ «Промінь» прийняте рішення про анулювання викуплених акцій та зменшення статутного капіталу товариства.

Завдання

На основі наведених даних необхідно відобразити господарські операції нарахунках бухгалтерського обліку.

Практичне заняття 9. «Порядок формування облікової політики щодо доходів, витрат і фінансових результатів»

Питання для дискусії:

1. Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг та порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом
2. Способи обліку витрат у системі рахунків бухгалтерського обліку та періодичність закриття транзитних рахунків.
3. Елементи облікової політики щодо виробничих витрат.

Приклади розв'язання типових задач

Задача 1. Відобразити господарські операції з обліку наданих послуг ТОВ «Гарант-аудит» на рахунках бухгалтерського обліку, оцінюючи доходи від них шляхом вивчення виконаної роботи. Аудиторська фірма ТОВ «Гарант-аудит» отримала замовлення на надання аудиторських послуг, зокрема відновлення бухгалтерського і податкового обліку ПАТ «Мрія». Вартість замовлення склала 2400,00 грн., у тому числі ПДВ – 400,00 грн., строк виконання замовлення 10 днів, собівартість наданих послуг 950,00 грн.

Розв'язання

У цій ситуації дохід визнається після надання аудиторських послуг, оскільки результат може бути оцінено тільки після їх завершення. При цьому на дату завершення операції з надання послуги має бути складено акт виконаних робіт.

Бухгалтерські проведення з обліку доходів від наданих послуг, визначених шляхом вивчення виконаних робіт, наведено у табл.

Таблиця

Бухгалтерські проведення з обліку доходів від наданих послуг, визначених шляхом вивчення виконаних робіт

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Відображено дохід від наданих аудиторських послуг	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	2400,00
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ - 20%	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	641 «Розрахунки за податками»	400,00
Відображено собівартість наданих аудиторських послуг	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»	950,00

Задачі для самостійного розв'язання

1. Відобразити господарські операції з обліку наданих послуг ТОВ «Гарант-аудит» на рахунках бухгалтерського обліку, оцінюючи доходи від них шляхом визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату у загальному обсязі послуг, які мають бути надані.

Умова завдання

Аудиторська фірма ТОВ «Гарант-аудит» уклала договір на абонентське консультативне обслуговування ПАТ «Мрія» терміном на три місяці (січень-березень 2014 р.). Протягом I кварталу 2014 р. було передбачено надання 720 хвилин консультацій. Загальна вартість послуг склала 1296,00 грн., у тому числі ПДВ – 216,00 грн., собівартість 1 хв. консультацій – 1,00 грн.

ПАТ «Мрія» було використано:

- у січні 2022 р. – 300 хвилин консультацій;
- у лютому 2022 р. – 180 хвилин консультацій;
- у березні 2022 р. – 240 хвилин консультацій.

2. Відобразити господарські операції з обліку наданих послуг ТОВ «Омега» на рахунках бухгалтерського обліку, оцінюючи доходи від них шляхом визначення питомої

ваги витрат, яких зазнало підприємство у зв'язку з наданням послуг за місяць, у загальній очікуваній сумі витрат, які мають бути понесені.

ТОВ «Омега» уклало договір з ПрАТ «Карол» на надання послуг з капітального ремонту промислового обладнання. Вартість ремонтних робіт становить 6000,00 грн., у тому числі ПДВ – 1000,00 грн. Очікувана собівартість ремонтних робіт складає 3000,00 грн. Термін виконання договору – 3 місяці (вересень-листопад 2014 р.).

Після закінчення першого місяця сума фактично понесених витрат на ремонт складала 750,00 грн., у другому місяці – 1200,00 грн., у третьому – 1050,00 грн.

3. Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку та визначити фінансовий результат підприємства. У травні 2022 року ТОВ «Злагода» реалізовано готову продукцію вітчизняним покупцям. Виробнича собівартість реалізованої готової продукції – 19200,00 грн., продажна вартість – 28800,00 грн., ПДВ – 20 %. Сума нарахованої заробітної плати директора підприємства складала 1900,00 грн., єдиний соціальний внесок на заробітну плату директора – 36,76%. Сума нарахованої амортизації основних засобів збутового призначення – 360,00 грн. Вартість безкоштовно переданої готової продукції у вигляді спонсорської допомоги – 960,00 грн.

Практичне заняття 10. «Особливості формування облікової політики підприємств малого бізнесу (суб'єктів малого підприємництва)»

Питання для дискусії:

1. Організаційно-методологічні особливості формування облікової політики підприємств малого бізнесу.
2. Особливості спрощеного Плану рахунків та їх вплив на формування облікової політики.
3. Організація документування та узагальнення облікової інформації як елемент облікової політики підприємств малого бізнесу

Приклади розв'язання типових задач

1. Відобразити господарські операції з обліку витрат ПП «Колос» на рахунках бухгалтерського обліку з використанням рахунків:

1) 8 класу.

Господарські операції з обліку витрат ПП «Колос» наведено в табл.

Таблиця

Господарські операції з обліку витрат ПП «Колос»

Зміст господарської операції	Сума, грн.
1. Списано сировину і матеріали на виготовлення продукції	10000,00
2. Нараховано заробітну плату	
- працівникам зайнятим виробництвом	12000,00
- адмінперсоналу	3500,00
- працівникам, зайнятим збутом	6400,00
3. Нараховано єдиний соціальний внесок від заробітної плати	
- працівників, зайнятих виробництвом (36,76%)	4411,20
- адмінперсоналу (36,76%)	1286,60
- працівникам, зайнятим збутом (36,76%)	2354,64
4. Нараховано амортизацію	
- виробничого обладнання	2000,00
- обладнання для офісу	2150,00
5. Списано витрати на відрядження головного бухгалтера	800,00
6. Нараховано рекламному агентству за надані послуги з реклами продукції	480,00
Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	96,00
7. Списано пакувальні матеріали для пакування готової продукції	320,00
8. Списано втрати від псування запасів	270,00
9. Віднесено на витрати визнані економічні санкції за порушення податкового законодавства	120,00
10. Нараховано податок на прибуток підприємства	1500,00

Бухгалтерські проведення з обліку витрат підприємства за різними способами наведено у табл.

Зміст господарської операції	Із використанням рахунків 8 класу		
	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1. Списано сировину і матеріали на виготовлення продукції	80 «Матеріальні витрати»	201 «Сировина й матеріали»	10000,00
2. Нараховано заробітну плату:	81 «Витрати на оплату праці»	66 «Розрахунки з оплати праці»	21900,00
- працівникам зайнятим виробництвом;	-	-	-
- адмінперсоналу;	-	-	-
- працівникам, зайнятим збутом	-	-	-
3. Нараховано єдиний соціальний внесок від заробітної плати:	82 «Відрахування на соціальні заходи»	65 «Розрахунки зі страхування»	8052,44
- працівникам зайнятим виробництвом	-	-	-
- адмінперсоналу	-	-	-
- працівникам, зайнятим збутом	-	-	-
4. Нараховано амортизацію:	83 «Амортизація»	131 «Знос основних засобів»	4150,00
- виробничого обладнання	-	-	-
- обладнання для офісу	-	-	-
5. Списано витрати на відрядження головного бухгалтера	84 «Інші операційні витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	800,00
6. Нараховано рекламному агентству за надані послуги з реклами продукції	84 «Інші операційні витрати»	631 «Розрахунки з постачальниками»	480,00
Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняним і постачальниками»	96,00
7. Списано пакувальні матеріали для пакування готової продукції	80 «Матеріальні витрати»	204 «Тара й тарні матеріали»	320,00
8. Списано втрати від псування запасів	84 «Інші операційні витрати»	20 «Виробничі запаси»	270,00
9. Віднесено на витрати визнані економічні санкції за порушення податкового законодавства	84 «Інші операційні витрати»	641 «Розрахунки за податками»	120,00
10. Нараховано податок на прибуток підприємства	85 «Інші затрати»	641 «Розрахунки за податками»	1500,00
Списано витрати на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	81 «Витрати на оплату праці»	21900,00
	79 «Фінансові результати»	82 «Відрахування на соціальні заходи»	8052,44
	79 «Фінансові результати»	83 «Амортизація»	4150,00
	79 «Фінансові результати»	84 «Інші операційні витрати»	1670,00
	79 «Фінансові результати»	85 «Інші затрати»	1500,00

Задачі для самостійного розв'язання

1. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції з обліку витрат. На малих підприємствах використовуються різні способи обліку витрат:

- з використанням рахунків 8 класу;
- з використанням рахунків 8 і 9 класів;
- з використанням рахунків 9 класу.

№ з/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн.
1.	Оприбутковано товари, що надійшли від вітчизняних постачальників за купівельними цінами	3000
	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	?
2.	Реалізовано товари вітчизняним покупцям за продажними цінами	120000
	ПДВ – 20%	?
	Собівартість реалізованих товарів	50000
3.	Списано втрати від уцінки товарів	200
	Відображено втрату податкового кредиту з ПДВ – 20%	?
4.	Нараховано амортизацію основних засобів:	
	- збутового призначення	5000
	- адміністративного призначення	4800
5.	Передано в експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети:	
	- збутового призначення	300
	- адміністративного призначення	200
6.	Нараховано заробітну плату працівникам підприємства:	
	- продавцям	5600
	- адміністрації	3600
7.	Нараховано єдиний соціальний внесок від заробітної плати працівників підприємства (згідно з чинним законодавством)	?
8.	Нараховано різним кредиторам за надані послуги щодо утримання основних засобів:	
	- збутового призначення	3600
	- адміністративного призначення	2900
	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	?
9.	Нараховано податки, збори і обов'язкові платежі (крім податку на прибуток)	800
10.	Списано витрати на відрядження:	
	- продавців	400
	- адміністрації	650
11.	Нараховано резерв сумнівних боргів	6700
12.	Списано паливо, використане для:	
	- адміністративних потреб	1000
	- збутових потреб	2300
13.	Закрити транзитні рахунки за наведеними господарськими операціями, визначити і списати фінансовий результат	?

2. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції; скласти розрахунок розподілу загальновиробничих витрат. Підприємство працює на 90% від нормальної потужності. Розмір нарахованої заробітної плати робітників, зайнятих виробництвом готової продукції становить:

- виріб А – 4000 грн.;
- виріб Б – 3000 грн.;
- виріб В – 5000 грн.

№ оп.	Зміст господарських операцій	Сума, грн.
1.	Списано малоцінні і швидкозношувані предмети загальновиробничого призначення	400
2.	Нараховано амортизацію основних засобів	600

	загальновиробничого призначення	
3.	Нараховано заробітну плату обслуговуючому начальнику цеху і персоналу	3000
4.	Здійснено відрахування на соціальні заходи від заробітної плати обслуговуючого персоналу і начальнику цеху	?
5.	Списано витрати на відрядження начальника цеху	250
	Відображено податковий кредит з ПДВ	20
6.	Нараховано різним кредиторам за надані комунальні послуги, пов'язані з утриманням цеху	5000
	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	?
7.	Нараховано організації за ремонт виробничого обладнання цеху	3700
	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	?
8.	Нараховано орендодавцю за оренду приміщення цеху	1200
	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	?
9.	Списано запасні частини на ремонт виробничого обладнання цеху	800
10.	Списано паливо та паливо-мастильні матеріали загальновиробничого призначення	1400
11.	Нараховано збір за забруднення навколишнього середовища	30
12.	Списано загальновиробничі витрати:	
	а) на собівартість реалізованої продукції	?
	б) на виробництво:	
	- виробу А	?
	- виробу Б	?
	- виробу В	?

Практичне заняття 11. «Зміст, структура і порядок складання наказу про облікову політику підприємства»

Питання для дискусії:

1. Зміст і порядок складання Наказу про облікову політику.
2. Зміст і порядок складання додатків до Наказу про облікову політику.
3. Критична оцінка Наказів про облікову політику вітчизняних підприємств.

Приклади розв'язання типових задач

Завдання 1. Надайте критичну оцінку Наказів про облікову політику вітчизняних підприємств. Результати оформити у вигляді таблиці.

Розв'язання:

Таблиця

Результати вибіркового дослідження Наказів про облікову політику підприємств м. Харкова та Харківської області

Характеристика	Кількість, од.	Частка у загальній кількості, %
1. Наявність Наказу про облікову політику	147	90,1 %
2. Наявність обов'язкових реквізитів	143	87,7
3. Об'єднання Наказу про облікову політику з Положенням про організацію обліку	21	12,9
4. Структурованість, послідовність та змістовність Наказу про облікову політику	78	47,9
5. Повнота розкриття обраних елементів облікової політики	69	42,2
6. Доцільність обраних елементів облікової політики	109	66,8
7. Розкриття організаційних аспектів бухгалтерського обліку	74	45,4
8. Наявність прізвищ посадових осіб по тексту Наказу про облікову політику	57	35,0

9. Наявність додатків	98	60,1
10. Наявність посилань на додатки	45	27,6
11. Дата затвердження Наказу про облікову політику:		
– на початку року;	137	84,0
– у кінці року;	21	12,9
– наказ затверджено на момент реєстрації підприємства	5	3,1
12. Щорічне перезатвердження Наказу про облікову політику	33	20,2

Задачі для самостійного розв'язання

1. Розкрити етапи складання Наказу про облікову політику, визначити відповідальних осіб; обґрунтувати структуру Наказу про облікову політику; визначити перелік рахунків та субрахунків, призначених для ведення бухгалтерського обліку, з метою подальшого його використання для складання Робочого Плану рахунків; скласти Наказ про облікову політику ТОВ «Будівельник», розробити додатки до нього, результати оформити у вигляді табл. 1, 2, 3.

Таблиця 1

Етапи складання Наказу про облікову політику ТОВ «Будівельник»

Етапи	Відповідальні (посада, П.І.Б.)

Таблиця 2

Структура Наказу про облікову політику ТОВ «Будівельник»

Розділ, назва	Складові	Обґрунтування
Розділ. 1.	1.	
	2.	
	3.	
Розділ. 2.	1.	
	2.	

Таблиця 3

Інформація для формування Робочого плану рахунків ТОВ «Будівельник»

Синтетичний рахунок (код, назва)	Субрахунок першого порядку (код, назва)	Субрахунок другого порядку (код, назва)

Умова завдання:

ТОВ «Будівельник» займається здійсненням будівельно-монтажних робіт. Облік на підприємстві ведеться за допомогою програмного продукту «1 С: Підприємство».

2. Дати критичну оцінку Наказу про облікову політику досліджуваного підприємства; розробити Робочий План рахунків досліджуваного підприємства.

Умова завдання:

Оцінку Наказу про облікову політику підприємства доцільно здійснювати за наступними напрямками:

- наявність обов'язкових реквізитів;
- характеристика змісту та структури наказу;
- ступінь розкриття основних елементів облікової політики;
- наявність додатків;
- характеристика основних позитивних рис наказу;
- характеристика недоліків наказу;
- пропозиції щодо удосконалення наказу.

Практичне заняття 12. «Облікова політика підприємства щодо узагальнення даних для складання звітності»

Питання для дискусії:

1. Взаємозв'язок облікової політики та фінансової звітності.

2. Вплив облікової політики на оцінку фінансового стану підприємства.
3. Вплив облікової політики на оцінку ділової активності підприємства.

Приклади розв'язання типових задач

Завдання 1. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку податкові різниці та пояснити порядок їх відображення у звітності, відповідно до обраного підприємством елементу облікової політики. Умова завдання

Підприємством «Надія» відвантажена готова продукція за даними накладних на суму 360000,00 грн. в т.ч. ПДВ – 20 %; безоплатно отримані матеріали в сумі 3000,00 грн.; безоплатно отримані основні засоби на суму 6000,00 грн.; собівартість реалізованої продукції 124000,00 грн.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з формування оподаткованого прибутку наведено у табл. 2.19.

Розв'язання:

Таблиця

Формування оподаткованого прибутку
за правилами фінансового та податкового обліку

Зміст господарської операції	Формування суми прибутку до оподаткування, грн.	
	Фінансовий облік	Податковий облік
Відвантажено готову продукцію	300000,00	300000,00
Відображено ПДВ	Не враховується	Не враховується
Безоплатно отримані матеріали	3000,00	3000,00
Безоплатно отримані основні засоби	Дохід нараховується одночасно з нарахуванням амортизації	6000,00
Списано собівартість реалізованої готової продукції	124000,00	124000,00
Сума прибутку до оподаткування	179000,00	185000,00
Сума податку на прибуток за ставкою 19%	$179000,00 \times 0,19 = 34010,00$	$185000,00 \times 0,19 = 35150,00$

Задачі для самостійного розв'язання

1. Встановити вплив елементів облікової політики на показники окремих форм фінансової звітності, узагальнивши результати дослідження в таблиці:

Елементи облікової політики	Вплив на показники фінансової звітності				
	Баланс (код і назва статті)	Звіт про фінансові результати (код і назва статті)	Звіт про рух грошових коштів (код і назва статті)	Звіт про власний капітал (код і назва статті)	Примітки до річної фінансової звітності (код і назва статті)

2. Визначити елементи облікової політики досліджуваного підприємства, що змінилися протягом досліджуваного періоду. Оцінити показники фінансового стану та ділової активності досліджуваного підприємства до та після зміни облікової політики.

ПЛАНІ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

Завдання для самостійної роботи

Самостійна робота студента включає: опрацювання навчального матеріалу, підготовку до практичних занять, виконання індивідуальних завдань, підготовку до усіх видів контролю.

№ з/п	Види, зміст самостійної роботи (назва теми)	Кількість годин	Кількість годин
		денна	заочна
1	Проробка конспекту лекції, вивчення рекомендованої літератури за темами, які викладаються на лекціях	26	45
2	Підготовка до практичних занять	20	40
3	Підготовка до поточного контролю	20	25
4	Підготовка до підсумкового контролю (екзамену)	20	30
	Разом	86	140

Питання для самостійного опрацювання та контролю знань:

1. Облік і контроль як елементи господарського механізму та перспективи їх розвитку.
2. Державне регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні.
3. Мета державного регулювання бухгалтерського обліку і звітності.
4. Органи, що забезпечують регулювання обліку і звітності.
5. Регулювання обліку на рівні держави.
6. Перелік основних нормативних актів якими здійснюється регулювання обліку.
7. Зміст, роль та значення Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні як головної бази регулювання обліку.
8. Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності та їх роль в нормативному регулюванні обліку і звітності.
9. Порядок розробки та затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та їх використання в нормативному регулюванні обліку.
10. Галузеві міністерства і відомства в нормативному регулюванні обліку і звітності.
11. Облікова політика підприємства як елемент нормативного регулювання обліку.
12. Зміст облікової політики підприємства.
13. Призначення облікової політики підприємства.
14. Порядок розробки облікової політики підприємства, її прийняття та затвердження.
15. Передумови виникнення необхідності розробки облікової політики.
16. Облікова політика підприємства як додаткова нормативна база регулювання обліку і звітності.
17. Чинний Закон про бухгалтерський облік і фінансову звітність та облікова політика, їх взаємозв'язок.
18. Облікова політика як елемент єдиної системи регулювання, побудови і розвитку обліку на підприємстві.
19. Передумови, що визначають облікову політику підприємства.
20. Головні фактори в обґрунтуванні облікової політики.
21. Форма власності та організаційно-правова структура підприємства, та їх вплив на облікову політику.

22. Організаційно-технологічні особливості підприємства та їх врахування в обліковій політиці.
23. Обсяг діяльності та його вплив на облікову політику.
24. Податкова система і облікова політика.
25. Умови постачання та збуту продукції в обліковій політиці.
26. Матеріально-технічна база підприємства та забезпеченість обліковими кадрами в системі облікової політики.
27. Матеріальна зацікавленість та відповідальність за прийняті управлінські рішення.
28. Обов'язки та відповідальність за формування облікової політики.
29. Делегування повноважень на розробку облікової політики.
30. Строки розробки та обґрунтування облікової політики.
31. Нормативні акти які є визначальними в побудові облікової політики.
32. Необхідність та доцільність індивідуальної розробки для кожного підприємства облікової політики.
33. Напрямки (варіанти) формування облікової політики підприємства.
34. Розробка та затвердження облікової політики.
35. Порядок оформлення облікової політики.
36. Зміст і структура Наказу про облікову політику та його використання в практичній обліковій роботі.
37. Елементи облікової політики та їх відповідність чинним принципам обліку.
38. Елементи облікової політики та передбачені методи її ведення.
39. Облікова політика і процедури складання звітності.
40. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку в обґрунтуванні облікової політики.
41. Облікова політика стосовно номенклатури основних засобів, розробки їх інвентарних номерів, в здійсненні контролю за їх рухом.
42. Особливості побудови облікової політики стосовно інших необоротних матеріальних активів.
43. Визначення та обґрунтування строків корисного використання об'єктів.
44. Обґрунтування методів амортизації основних засобів.
45. Обґрунтування особливостей відображення переоцінки об'єктів та їх ремонту.
46. Особливості обліку вибуття необоротних матеріальних об'єктів.
47. Визначення вартісного розмежування основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.
48. Номенклатура нематеріальних активів та побудова аналітичного обліку.
49. Визначення строків корисного використання нематеріальних активів та розрахунок їх амортизації.
50. Обґрунтування порядку списання нематеріальних активів та визначення результатів від їх використання.
51. Розробка облікової політики запасів, їх номенклатура та нормативно-правове регулювання обліку.
52. Визначення та обґрунтування одиниці обліку запасів.
53. Організація обліку формування балансової вартості запасів.
54. Методи оцінки вибуття запасів та їх обґрунтування.
55. Способи розподілу транспортно-заготівельних витрат.
56. Організація контролю за нормативами запасів.
57. Побудова складського господарства та складського обліку.
58. Організація інвентаризації запасів, періодичність та порядок проведення.
59. Організація обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, їх оцінка, оприбуткування та списання.

60. Визначення та здійснення фінансово-господарського контролю за місцями експлуатації МШП.
61. Облікова політика витрат на виробництво.
62. Встановлення переліку підрозділів основного та допоміжного виробництва.
63. Визначення тривалості операційного циклу для відповідних виробництв.
64. Розробка номенклатури калькуляційних статей.
65. Визначення методів обліку витрат та визначення собівартості продукції, робіт та послуг.
66. Побудова та використання управлінського обліку.
67. Розробка та затвердження внутрішньогосподарської звітності.
68. Методика обліку та бази розподілу загальновиробничих витрат і їх застосування.
69. Особливості відображення витрат у фінансовому та управлінському обліку.
70. Визначення та обґрунтування обліку і розподілу витрат майбутніх періодів, організація контролю за цими витратами.
71. Номенклатура резервів та порядок їх створення.
72. Методика обліку та контролю за використанням резервів.
73. Узагальнення облікових даних за обраною обліковою політикою та їх відображення в фінансових результатах підприємства.
74. Облікова політика як складова системи організації обліку.
75. Облікова політика як розширення прав і можливостей підприємства в умовах ризику і відповідальності за прийняті рішення.
76. Поріг суттєвості у бухгалтерському обліку та його встановлення.
77. Визначення хто та на яких засадах здійснює бухгалтерський облік на підприємстві.
78. Надання та оформлення дозволу на здійснення та проведення господарських операцій.
79. Оформлення та переведення окремих підрозділів підприємства на самостійний баланс.
80. Організаційні форми побудови обліку на підприємстві.
81. Документація та документообіг на підприємстві як база обліково-контрольного процесу.
82. Вибір форми обліку як основи технології і організації обліку на підприємстві.
83. Робочий план рахунків та його використання в обліковій політиці.
84. Податкова звітність та її інформаційне забезпечення.
85. Інвентаризація та її роль в обліку і контролі.
86. Забезпечення обліковою інформацією господарських структур на основі прозорості даних фінансової звітності, та збереження комерційної таємниці.
87. Умови та строки зберігання облікових даних.
88. Суть та переваги стабільності облікової політики.
89. Передумови змін в обліковій політиці.
90. Сутність, зміст та наслідки цих змін.
91. Періодичність змін в обліковій політиці та порядок їх оформлення.
92. Відповідальність посадових осіб за обґрунтованість внесення змін до облікової політики.
93. Організація контролю за дотриманням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність.
94. Оцінка облікової політики при здійсненні вказаного контролю.

Критерії оцінювання результативності роботи студентів при виконанні самостійної роботи

Якісними критеріями оцінювання виконання індивідуальних завдань студентами є:

1. Повнота виконання завдання:

- Елементарна;
- Фрагментарна;
- Повна;
- Неповна.

2. *Рівень самостійності студента*

- під керівництвом викладача;
- консультація викладача;
- самостійно.

3. *Сформованість навчально-інформаційних умінь* (роботи з підручником, володіння різними способами читання, складання плану, рецензій, конспекту, вміння користуватися бібліотекою, спостереження, експеримент тощо)

4. *Сформованість навчально-інтелектуальних умінь* (визначення понять, аналіз, синтез, порівняння, класифікація, систематизація, узагальнення, абстрагування, вміння відповідати на запитання, виконувати творчі завдання тощо);

5. *Рівень сформованості фахових методичних вмінь* (вміння застосовувати на практиці набуті знання):

- низький – володіння умінням здійснювати первинну обробку навчальної інформації без подальшого її аналізу;
- середній – уміння вибирати відомі способи дій для виконання фахових завдань;
- достатній – застосовує набуті знання у стандартних практичних ситуаціях;
- високий – володіння умінням творчо-пошукової діяльності.

**4. ПИТАННЯ, ЗАДАЧІ, ЗАВДАННЯ АБО КЕЙСИ ДЛЯ
ПОТОЧНОГО ТА ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ
ЗНАНЬ І ВМІНЬ ЗДОБУВАЧІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ, ДЛЯ
КОНТРОЛЬНИХ РОБІТ, ПЕРЕДБАЧЕНИХ
НАВЧАЛЬНИМ ПЛАНОМ, ПІСЛЯТЕСТАЦІЙНОГО
МОНІТОРИНГУ НАБУТИХ ЗНАНЬ І ВМІНЬ З
НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ**

4.1. ПИТАННЯ, ЗАДАЧІ, ЗАВДАННЯ АБО КЕЙСИ ДЛЯ ПОТОЧНОГО ТА ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ І ВМІНЬ ЗДОБУВАЧІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ

Поточне оцінювання знань студентів здійснюється під час проведення практичних занять, і має на меті перевірку рівня підготовленості студента до виконання конкретної роботи. Об'єктами поточного контролю є:

- активність та результативність роботи студента протягом семестру над вивченням програмного матеріалу дисципліни;
- відвідування занять;
- складання проміжного контролю із змістовних модулів.

Контроль систематичного виконання самостійної роботи та активності на практичних заняттях проводиться за такими критеріями: розуміння, ступінь засвоєння теорії та методології проблем, що розглядаються; ступінь засвоєння фактичного матеріалу навчальної дисципліни; ознайомлення з рекомендованою літературою, а також із сучасною літературою з питань, що розглядаються; уміння поєднувати теорію із практикою при розгляді практичних ситуацій, розв'язанні задач та завдань, винесених на розгляд в аудиторії; логіка, структура, стиль викладу матеріалу в письмових роботах і при виступах, уміння обґрунтовувати свою позицію, здійснювати узагальнення інформації та робити висновки.

При оцінюванні практичних занять увага приділяється також їх якості та самостійності, своєчасності здачі виконаних завдань викладачу (згідно з графіком навчального процесу). Якщо якась із вимог не буде виконана, то оцінка буде знижена.

Проміжний контроль рівня знань передбачає виявлення опанування студентом лекційного матеріалу та вміння застосування його для вирішення практичної ситуації й проводиться у вигляді тестування. При цьому тестове завдання може містити як запитання, що стосуються суто теоретичного матеріалу, так і запитання, спрямовані на вирішення практичного завдання.

Критерії оцінювання здобувачів вищої освіти за відповіді на питання поточного контролю

Завданням поточного контролю є перевірка розуміння та засвоєння певного матеріалу, вироблених навичок проведення розрахункових робіт, умінь самостійно опрацьовувати тексти, здатності осмислити зміст теми чи розділу, умінь публічно чи письмово представити певний матеріал (презентація).

Якісними критеріями оцінювання виконання завдань поточного контролю є:

1. Повнота відповіді або виконання завдання:

- елементарна;
- фрагментарна;
- повна;
- неповна.

2. Рівень сформованості логічних умінь:

- елементарні дії;
- операція, правило, алгоритм;
- правила визначення понять;
- формулювання законів і закономірностей;
- структурування суджень, доводів, описів.

Зведена шкала оцінювання роботи студентів з дисципліни «Облікова політика»

Види робіт	Максимум балів
Аудиторний контроль 1	12

Аудиторний контроль 2	28
Аудиторний контроль 3	8
Комплексна контрольна робота (Розрахунково-графічне завдання)	12
РАЗОМ	60
Чотирирівневий контроль	40
ВСЬОГО	100

Оцінювання якості знань з дисципліни «Облікова політика» проводиться за практичними вміннями й навичками, які демонструють студенти, відповідаючи на тестові питання та вирішуючи практичні завдання.

Контроль по розділам (Розділ 1, 2 і 3) полягає в написанні контрольної роботи в кінці семестру, яка складається з 12 тестів та обґрунтованого рішення ситуаційної задачі. За правильну відповідь на 1 тест студент отримає 0,5 балів, в цілому за 12 тестів максимум студент отримує 6 балів. За ситуаційне завдання – 6 балів. В цілому 12 балів за Контрольну роботу, яка передбачена навчальним планом.

****Схема нарахування балів за виконання контрольної роботи**

Кількість балів		Разом
3-1	3-2	12
6	6	

3-1, 3-2 ... 3-4 – складові індивідуального завдання

**5. ЗАВДАННЯ ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ –
СЕМЕСТРОВОГО ЕКЗАМЕНУ
(чотирирівнева шкала оцінювання)**

Підсумковий контроль за курсом – у формі екзамену. Для допуску до складання підсумкового контролю (екзамену) здобувач вищої освіти повинен набрати не менше 15 балів з навчальної дисципліни під час поточного контролю, самостійної роботи, контрольної роботи.

Екзамен здійснюють за екзаменаційними білетами, які містять чотири завдання (одне теоретичне питання, два практичних завдання – задачі і 15 тестів) (зразок). Вони дають можливість здійснити оцінювання знань студента за дисципліною.

Зразок екзаменаційного білета

Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна

Факультет економічний

Спеціальність Облік і оподаткування

Спеціалізація _____

Семестр 7

Форма навчання денна, заочна

Рівень вищої освіти (освітньо-кваліфікаційний рівень): бакалавр

Навчальна дисципліна: Облікова політика

ЕКЗАМЕНАЦІЙНИЙ БІЛЕТ № 1*

1. Методи обліку витрат виробництва та калькуляція собівартості продукції за обліковою політикою підприємства.

2. Дайте відповіді на тестові завдання:

1. Термін "облікова політика" визначений:

- а) Податковим Кодексом України;
- б) Законом України "Про аудиторську діяльність";
- в) Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні";
- г) Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- д) немає правильної відповіді.

2. Забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях і представництвах підприємства:

- а) перший заступник керівника підприємства;
- б) головний бухгалтер;
- в) бухгалтер з обліку праці й оплати;
- г) інспектор податкових органів.

3. Зміна облікової політики може відбутися за умови:

- 1) зміни матеріально-відповідальних осіб;
 - 2) зміни керівника підприємства і головного бухгалтера;
 - 3) зміни тривалості операційного циклу;
 - 4) зміни вимог Міністерства фінансів;
 - 5) зміни цін на енергоносії;
 - 6) зміни статутних вимог підприємства:
- а) 3, 4, 6;
 - б) 1, 2, 3;
 - в) 3, 4, 5;

г) 4, 5, 6;

д) 2, 6, 5.

4. Яке з наведених нижче тверджень правильне:

а) в бухгалтерському обліку використовується виключно грошовий вимірник;

б) грошовий вимірник у бухгалтерському обліку використовується поряд із натуральними;

в) трудові вимірники в сучасному бухгалтерському обліку не застосовуються;

г) за допомогою грошового вимірника узагальнюються всі господарські операції, що раніше обліковувались у натуральних і трудових вимірниках?

5. Упорядкована і регламентована система збирання, вимірювання, обробки та передачі інформації про господарюючий суб'єкт користувачам для прийняття управлінських рішень — це:

а). одне з відомих визначень бухгалтерського обліку;

б). визначення бухгалтерського обліку, наведене в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні";

в). визначення завдання курсу "Теорія бухгалтерського обліку";

2 немає правильної відповіді.

6. Особи, які використовують фінансову звітність та іншу бухгалтерську інформацію для задоволення певних інформаційних потреб, називаються:

а) користувачами бухгалтерської інформації;

б) потенційними інвесторами;

в) власниками підприємства;

г) пов'язаними особами.

7. Проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг називається:

а) операційним циклом;

б) циклом формування капіталу;

в) середнім терміном зберігання запасів;

г) терміном комерційного кредиту;

8. Відповідно до базових принципів бухгалтерського обліку пріоритетною оцінкою активів має бути:

а) оцінка за поточною ринковою вартістю;

б) проіндексована вартість відповідно до рівня інфляції;

в) оцінка, яка базується на витратах на їх виробництво та придбання;

г) пріоритетного способу оцінки активів не виділяється;

д) всі відповіді вірні.

9. Найпоширеніші моделі організації бухгалтерського обліку:

а) британо-американська (англосаксонська), ісламська, інтернаціональна;

б) інтернаціональна, франко-німецька (континентальна), ісламська;

в) південно-американська, британо-американська (англосаксонська);

г) британо-американська, франко-німецька, південно-американська, ісламська, інтернаціональна;

д) немає правильної відповіді.

10. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути:

а) меншим за 12 місяців;

б) більшим за 15 місяців;

в) 2 роки;

г) немає правильної відповіді.

11. Наслідки зміни облікової політики, котрі істотно вплинули на результати господарської діяльності, повинні бути оцінені:

а) умовно;

- б) в натуральному вираженні;
- в) в умовно-натуральному вираженні;
- г) в грошовому вираженні;
- д) немає правильної відповіді.

12. За якою ознакою розрізняють статистичну, фінансову, податкову, спеціальну, внутрішньогосподарську звітність:

- а) терміном подання;
- б) змістом і джерелами формування;
- в) ступенем узагальнення;
- г) обсягом.

13. Перелік подій на дату балансу – це:

- а) всі події на 09.01.20..р;
- б) всі події на 01.01.20..р;
- в) всі події на 01.02.20..р;
- г) всі події на 09.02.20..р;
- д) немає правильної відповіді.

14. Організація, що ліквідується, або реорганізовується, складає звітність по типових формах річної звітності за період:

- а) з початку року до моменту ліквідації;
- б) з початку року до найближчого квартального звіту;
- в) за два роки до моменту ліквідації;
- г) немає правильної відповіді.

15. Необхідність здійснення податкового контролю визначається суб'єктивними причинами, до яких належать:

- а) нестабільне податкове законодавство;
- б) суперечності між законодавчими документами та розробленими методичними вказівками;
- в) некомпетентність працівників підприємства;
- г) часті зміни в податковому законодавстві;
- д) всі відповіді вірні .

3. Розв'яжіть завдання:

1. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку надходження та введення в експлуатацію необоротних активів підприємства за умови, що вартісна межа між основними засобами і малоцінними необоротними матеріальними активами в обліковій політиці підприємства встановлена у розмірі 500 грн:

- легковий автомобіль адміністративного призначення «Славута» вартістю 35 000 грн, ПДВ – 20 %. Очікуваний строк корисного використання – 10 років. Ліквідаційна вартість – 300 грн;
- стільниковий телефон адміністративного призначення вартістю 480 грн, ПДВ – 20 %. Очікуваний строк корисного використання – 2 роки;
- фірмовий спецодяг для продавців магазину вартістю 600 грн, ПДВ – 20 %. Очікуваний строк корисного використання – 1 рік.

Здійснити нарахування амортизації необоротних активів усіма можливими способами та відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

2. Необхідно:

- визначити відповідні елементи облікової політики за переліченими об'єктами облікової політики;

<i>Об'єкти облікової політики</i>	<i>Елементи облікової політики</i>
Запаси	

6. КРИТЕРІЇ ОЦІНЮВАННЯ ЗНАНЬ СТУДЕНТІВ ТА РОЗПОДІЛ БАЛІВ

КРИТЕРІЇ ОЦІНЮВАННЯ (ЗАСОБИ ДІАГНОСТИКИ)

Критерії оцінювання результативності роботи студентів при виконанні самостійної роботи

Якісними критеріями оцінювання виконання індивідуальних завдань студентами є:

1. Повнота виконання завдання:

- Елементарна;
- Фрагментарна;
- Повна;
- Неповна.

2. Рівень самостійності студента

- під керівництвом викладача;
- консультація викладача;
- самостійно.

3. Сформованість навчально-інформаційних умінь (роботи з підручником, володіння різними способами читання, складання плану, рецензій, конспекту, вміння користуватися бібліотекою, спостереження, експеримент тощо)

4. Сформованість навчально-інтелектуальних умінь (визначення понять, аналіз, синтез, порівняння, класифікація, систематизація, узагальнення, абстрагування, вміння відповідати на запитання, виконувати творчі завдання тощо);

5. Рівень сформованості фахових методичних вмінь (вміння застосовувати на практиці набуті знання):

- низький – володіння умінням здійснювати первинну обробку навчальної інформації без подальшого її аналізу;
- середній – уміння вибирати відомі способи дій для виконання фахових завдань;
- достатній – застосовує набуті знання у стандартних практичних ситуаціях;
- високий – володіння умінням творчо-пошукової діяльності.

Критерії оцінювання здобувачів вищої освіти за відповіді на питання поточного контролю

Завданням поточного контролю є перевірка розуміння та засвоєння певного матеріалу, вироблених навичок проведення розрахункових робіт, умінь самостійно опрацьовувати тексти, здатності осмислити зміст теми чи розділу, умінь публічно чи письмово представити певний матеріал (презентація).

Якісними критеріями оцінювання виконання завдань поточного контролю є:

1. Повнота відповіді або виконання завдання:

- елементарна;
- фрагментарна;
- повна;
- неповна.

2. Рівень сформованості логічних умінь:

- елементарні дії;
- операція, правило, алгоритм;
- правила визначення понять;
- формулювання законів і закономірностей;
- структурування суджень, доводів, описів.

Зведена шкала оцінювання роботи студентів з дисципліни «Облікова політика»

Види робіт	Максимум балів
Аудиторний контроль 1	12
Аудиторний контроль 2	28
Аудиторний контроль 3	8
Комплексна контрольна робота (Розрахунково-графічне завдання)	12
РАЗОМ	60
Чотирирівневий контроль	40
ВСЬОГО	100

Оцінювання якості знань з дисципліни «Облікова політика» проводиться за практичними вміннями й навичками, які демонструють студенти, відповідаючи на тестові питання та вирішуючи практичні завдання.

Контроль по розділам (Розділ 1, 2 і 3) полягає в написанні контрольної роботи в кінці семестру, яка складається з 12 тестів та обґрунтованого рішення ситуаційної задачі. За правильну відповідь на 1 тест студент отримає 0,5 балів, в цілому за 12 тестів максимум студент отримує 6 балів. За ситуаційне завдання – 6 балів. В цілому 12 балів за Контрольну роботу, яка передбачена навчальним планом.

****Схема нарахування балів за виконання контрольної роботи**

Кількість балів		Разом
3-1	3-2	12
6	6	

3-1, 3-2 ... 3-4 – складові індивідуального завдання

Узагальнена схема нарахування балів (денна форма навчання) для підсумкового семестрового контролю в формі екзамену

Поточне тестування та самостійна робота											Контрольна робота, передбачен а планом	Разо м	Підсумкови й семестровий контроль (екзамен)	Сум а
Розділ 1			Розділ 2							Розділ 3				
T1	T2	T3	T4	T5	T6	T7	T8	T9	T10	T11	T12			
4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4			
											12	60	40	100

T1, T2 ... – теми розділів.

Узагальнена схема нарахування балів (заочна форма навчання) для підсумкового семестрового контролю в формі екзамену

Поточне тестування та самостійна робота												Контрольна робота, передбачена планом	Разом	Підсумковий семестровий контроль (екзамен)	Сума
Розділ 1			Розділ 2								Розділ 3				
T1	T2	T3	T4	T5	T6	T7	T8	T9	T10	T11	T12				
4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	12	60	40	100

T1, T2 ... – теми розділів.

Критерії оцінок на іспиті:

Оцінювання знань студента проводиться за 4-бальною шкалою (відмінно, добре, задовільно, незадовільно):

1. Для отримання оцінки “відмінно” студент повинен:

- укластися у встановлений строк підготовки відповіді;
- викласти теоретичний матеріал чітко, коротко, зв’язано й обґрунтовано;
- навести вірне рішення задач та тестів.

2. Для одержання оцінки “добре” студент повинен:

- укластися у встановлений строк підготовки відповіді;
- викласти теоретичний матеріал обґрунтовано й зв’язано;
- навести вірне рішення задач;
- можливі помилки при відповіді на тести.

3. Для отримання оцінки “задовільно” студент повинен:

- викладати теоретичний матеріал у доступній для розуміння формі;
- можливі помилки при розв’язанні задач та тестів.

4. Оцінку “незадовільно” отримують студенти, відповіді яких можуть бути оцінені нижче вимог, сформульованих у попередньому пункті.

Кожне завдання екзаменаційного білета оцінюється окремо. Загальна оцінка дорівнює середній арифметичній із суми оцінок кожного завдання. Якщо одна з оцінок «незадовільно», то загальна оцінка не може бути вищою за «задовільно».

Підсумкова оцінка з навчальної дисципліни “Облікова політика” визначається як загальна оцінка, яка враховує оцінки з кожного виду контролю (оцінки проміжного контролю за роботу протягом семестру та оцінка за результатами підсумкового екзамену).

У відповідності до набраних студентом балів за розділами оцінка знання матеріалу проводиться за 4-бальною системою та перераховується в систему оцінювання за шкалою ECTS згідно з Методикою переведення показників успішності знань студентів.

Шкала оцінювання

Сума балів за всі види навчальної діяльності протягом семестру	Оцінка за національною шкалою	
	для чотирирівневої шкали оцінювання	для дворівневої шкали оцінювання
90 – 100	відмінно	

80-89	добре	зараховано
70-79		
60-69	задовільно	
50-59		
1-49	незадовільно	не зараховано