

СЕРДЮК В.М., БЕШУЛЯ І.В., ГЕВЛИЧ Л.Л., ПАНКОВА М.М.

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА

Рекомендовано Міністерством освіти
і науки України як навчальний
посібник для студентів
вищих навчальних закладів

Донецьк, 2013

УДК 657.446(075.8)

ББК 65.053я73

С 32

Гриф надано Міністерством освіти і науки України (лист № від р.)

Сердюк В.М. та ін. Облікова політика: Навч. посібник / В.М. Сердюк, І.В. Бешуля, Л.Л. Гевлич, М.М. Панкова // Під загальною редакцією В.М. Сердюк. – Донецьк: Донецький національний університет, 2013. - 307 с.

ISBN

У навчальному посібнику викладені теоретичні положення та прикладні аспекти облікової політики. Відображено методологію і методику формування облікової політики. Подані ситуативні завдання, тести з облікової політики.

Навчальний посібник побудований з урахуванням вимог кредитно-модульної системи, тому особливу увагу приділено організації контролю засвоєння студентами теоретичних знань і практичних навичок. З цією метою наведено приклади завдань для поточної атестації з авторським рішенням.

Цей посібник становить інтерес не тільки для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів III і IV рівнів акредитації, а й для слухачів системи закладів післядипломної освіти, аспірантів, бухгалтерів-практиків і аудиторів.

Рецензенти:

Виноградова О.В., доктор економічних наук, професор (Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського)

Сьомкіна Т.В., доктор економічних наук, професор (Макіївський економіко-гуманітарний інститут)

Грозний І.С., кандидат економічних наук, старший науковий співробітник (Науково-дослідний центр інформаційних технологій Інституту економіки промисловості Національної академії наук України)

ISBN

Сердюк В.М., Бешуля І.В., Гевлич Л.Л., Панкова М.М., 2013

ЗМІСТ

Передмова.....	5
Структура вивчення дисципліни.....	7
Вхідний тест-контроль.....	8
ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ	17
Тема 1. Облікова політика як елемент системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку	18
1.1. Поняття та місце облікової політики в системі нормативного регулювання діяльності підприємства	18
1.2. Призначення облікової політики підприємства	27
1.3. Концептуальні основи облікової політики	32
Питання для самоконтролю	39
Практичні завдання до теми 1	39
Завдання для самостійної роботи студентів над темою 1	42
Тема 2. Облікова політика як інструмент організації бухгалтерського обліку на підприємстві	43
2.1. Складові облікової політики	43
2.2. Процедура розробки облікової політики підприємства	58
2.3. Формалізація облікової політики	61
2.4. Зміни облікової політики, їх обґрунтування та оформлення	67
Питання для самоконтролю	71
Практичні завдання до теми 2	71
Завдання для самостійної роботи студентів над темою 2	74
Тема 3. Використання облікової політики підприємства при здійсненні контрольних-аналітичних процедур	75
3.1. Взаємозв'язок облікової політики та внутрішньогосподарського контролю підприємства	75
3.2. Роль облікової політики підприємства при здійсненні аудиту	80
3.3. Інтерпретація результатів фінансового аналізу підприємства з урахуванням його облікової політики	88
Питання для самоконтролю	92
Практичні завдання до теми 3	92
Завдання для самостійної роботи студентів над темою 3	95
Тест-тренінг до змістового модулю 1	95

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2. МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЗА ОКРЕМИМИ ОБ'ЄКТАМИ ОБЛІКУ	100
Тема 4. Організаційно-технічні аспекти облікової політики підприємства	101
4.1. Форми організації бухгалтерського обліку на підприємстві..	101
4.2. Документація як база обліково-контрольного процесу	108
4.3. Процедура розробки робочого плану рахунків в рамках облікової політики	112
4.4. Інвентаризація як процедура контролю облікових даних	116
Питання для самоконтролю	119
Практичні завдання до теми 4	120
Завдання для самостійної роботи студентів над темою 4	127
Тема 5. Методика обліку активів у рамках облікової політики підприємства	128
5.1. Облікова політика необоротних активів підприємства	128
5.2. Складові облікової політики запасів	139
5.3. Дебіторська заборгованість як об'єкт облікової політики	142
Питання для самоконтролю	144
Практичні завдання до теми 5	145
Завдання для самостійної роботи студентів над темою 5	155
Тема 6. Методика обліку власного капіталу та зобов'язань ..	156
6.1. Облікова політика власного капіталу підприємства	156
6.2. Проблеми організації первинного обліку власного капіталу в рамках облікової політики	163
6.3. Складові облікової політики зобов'язань	168
Питання для самоконтролю	174
Практичні завдання до теми 6	174
Завдання для самостійної роботи студентів над темою 6	175
Тема 7. Облік доходів та витрат як об'єкти облікової політики підприємства	176
7.1. Облікова політика доходів підприємства	176
7.2. Складові облікової політики витрат	181
7.3. Маржинальний дохід як об'єкт облікової політики	192
Питання для самоконтролю	194
Практичні завдання до теми 7	195
Завдання для самостійної роботи студентів над темою 7	197
Тест-тренінг до змістового модулю 2	197
Підсумкова контрольна робота	204
Бібліографічний список	212
Словник термінів	222
Додатки	246

ПЕРЕДМОВА

Виконання поставлених перед бухгалтерським обліком завдань із забезпечення зовнішніх користувачів інформацією про майновий та фінансовий стан підприємства вимагає встановлення загально визначеної сукупності принципів та правил, які використовуються в бухгалтерському обліку при формуванні та відображенні інформації. Облікова політика підприємства є тим важливим засобом, завдяки якому існує можливість розумного поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку.

В цих умовах збільшується попит на фахівців високої кваліфікації, що володіють методологію і методикою формування облікової політики підприємства. Тому видання навчального посібника з дисципліни «Облікова політика» є відповіддю на актуальні виклики сьогодення.

Мета дисципліни – формування у студентів системи знань і практичних навичок з організації облікової політики на підприємстві з метою ефективного використання облікової інформації в здійсненні контролю і аналізу господарської діяльності та управління підприємством.

Завдання дисципліни – вивчити загальні принципи розробки та оформлення, використання та вдосконалення облікової політики підприємства, базуючись на особливостях його структури, технології та організації виробництва, побудові обліку, контролю і звітності.

Внаслідок вивчення дисципліни студенти повинні **знати**:

- ✓ зміст і завдання дисципліни «Облікова політика», її взаємозв'язок з іншими дисциплінами;
- ✓ перелік законодавчого та інструктивного матеріалу з питань формування облікової політики;
- ✓ складові облікової політики, її ціль і призначення, а також критерії відображення у звітах відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- ✓ порядок розробки облікової політики підприємства;
- ✓ вимоги до оформлення наказу про облікову політику;
- ✓ основні методологічні засади облікової політики;
- ✓ організаційно-технологічні аспекти облікової політики.

Для вивчення дисципліни «Облікова політика» студенти повинні знати такі курси, як «Теорія бухгалтерського обліку», «Бухгалтерський облік», «Економіка підприємств», «Правознавство».

За структурою і змістом посібник відповідає вимогам галузевого стандарту Міністерства освіти і науки України для студентів, які навчаються за спеціальністю «Облік і аудит».

Виходячи з вимог кредитно-модульної системи, матеріал навчального посібника за змістом розбито на два змістових модуля. Кожний модуль починається з визначення його мети, навчальних завдань, форм проведення практичних завдань, змісту та навчальних елементів тем.

Теоретичний матеріал містить багату кількість різноманітних схем і таблиць, що сприяє кращому засвоєнню інформації.

За кожним змістовим модулем запропоновано тестові завдання для контролю знань. Наведений вхідний тест-контроль призначений для того, щоб студенти пригадали інформацію, яка вже вивчалася раніше і буде необхідною для успішного опанування дисципліни «Облікова політика».

За кожною темою курсу розроблено теоретичні та практичні завдання, завдання для самостійної роботи, наведено приклади розв'язання завдань. Крім цього, у допомогу користувачам надається словник термінів, що використовуються в теорії та практиці формування облікової політики.

Цей посібник становить інтерес не тільки для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів III і IV рівнів акредитації, а й для слухачів системи закладів післядипломної освіти, аспірантів, бухгалтерів-практиків і аудиторів.

СТРУКТУРА ВИВЧЕННЯ ДИСЦИПЛІНИ

Назва модулю	Зміст модулю	Форми проведення практичних занять
Вхідний тест-контроль		
Змістовий модуль 1 Теоретичні засади формування облікової політики	Тема 1. Облікова політика як елемент системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку	Усне опитування, коментоване читання, дебати
	Тема 2. Облікова політика як інструмент організації бухгалтерського обліку на підприємстві	Усне опитування, реферати
	Тема 3. Використання облікової політики підприємства при здійсненні контрольно-аналітичних процедур	Усне опитування, розв'язання практичних завдань
Тест-тренінг до змістового модулю 1		
Змістовий модуль 2 Методичні аспекти формування облікової політики за окремими об'єктами обліку	Тема 4. Організаційно-технічні аспекти облікової політики підприємства	Опитування, розв'язання вправ
	Тема 5. Методика обліку активів у рамках облікової політики підприємства	Опитування, розв'язання вправ
	Тема 6. Методика обліку власного капіталу та зобов'язань	Опитування, розв'язання вправ
	Тема 7. Облік доходів та витрат як об'єкти облікової політики підприємства	Опитування, розв'язання вправ
Тест-тренінг до змістового модулю 2		
Підсумкова контрольна робота		

ВХІДНИЙ ТЕСТ-КОНТРОЛЬ

1. Бухгалтерський облік – це:
 - а) процес;
 - б) операція;
 - в) вид діяльності підприємства;
 - г) немає правильних відповідей.

2. Предмет бухгалтерського обліку – це:
 - а) стан і використання ресурсів підприємства в процесі розширеного відтворення;
 - б) ресурси підприємства;
 - в) господарські процеси;
 - г) необоротні і оборотні активи.

3. Об'єкти бухгалтерського обліку – це:
 - а) стан і використання ресурсів підприємства в процесі розширеного відтворення;
 - б) ресурси підприємства і господарські процеси;
 - в) господарські процеси;
 - г) необоротні і оборотні активи.

4. Що з нижче перерахованого не відноситься до джерел утворення ресурсів підприємства:
 - а) власний капітал;
 - б) забезпечення наступних витрат і платежів;
 - в) довгострокові зобов'язання;
 - г) витрати майбутніх періодів.

5. Що з нижче перерахованого не відноситься до методів бухгалтерського обліку:
 - а) документація;
 - б) інвентаризація;
 - в) кореспонденція рахунків;
 - г) калькуляція.

6. Спосіб грошового вимірювання засобів і процесів називається:
 - а) оцінка;

- б) калькуляція;
- в) інвентаризація;
- г) документація.

7. Документ, складений на основі декількох первинних документів для отримання узагальнених даних, називається:

- а) зведений документ;
- б) узагальнений первинний документ;
- в) бухгалтерська довідка;
- г) відомість обліку.

8. Матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше року) називаються:

- а) основні засоби;
- б) необоротні активи;
- в) оборотні активи;
- г) запаси.

9. Що не включається до складу запасів:

- а) сировина, основні і допоміжні матеріали;
- б) комплектуючі вироби і інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва і адміністративних потреб;
- в) незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і збіркою деталей, вузлів, виробів і незавершених технологічних процесів;
- г) зарезервовані грошові кошти.

10. Надходження готової продукції з виробництва на склад підприємства відбивається проводкою:

- а) Дт 23 Кт 20;
- б) Дт 26 Кт 23;
- в) Дт 26 Кт 25;
- г) Дт 26 Кт 24.

11. Надходження грошових коштів в касу підприємства оформляється:

- а) прибутковою накладною;
- б) прибутковим касовим ордером;
- в) чеком;
- г) квитанцією.

12. Надходження грошових коштів в касу підприємства з поточного рахунку відбивається проводкою:

- а) Дт 31 Кт 30;
- б) Дт 30 Кт 31;
- в) Дт 30 Кт 63;
- г) Дт 30 Кт 68.

13. Який рахунок використовується для визначення фінансових результатів діяльності підприємства:

- а) 79;
- б) 44;
- в) 92;
- г) 91.

14. Що не відноситься до фінансової звітності підприємства:

- а) баланс;
- б) звіт про фінансові результати;
- в) звіт про власний капітал;
- г) матеріальний звіт.

15. На 30 вересня на складі підприємства знаходилося 200 одиниць товарів на загальну суму 18000 грн. Протягом жовтня-грудня було придбано ще 1000 одиниць цього ж товару за ціною 100 грн. за одиницю (без ПДВ). На 31 грудня після проведеної інвентаризації було встановлено, що на складі залишились запаси на загальну суму 38000 грн., а чистий дохід від реалізації товарів за цей період склав 112000 грн. при ціні 140 грн. за одиницю (без ПДВ).

Яку формулу використовує підприємство для оцінки своїх товарних запасів:

- а) ФІФО;
- б) нормативних витрат;
- в) середньозваженої собівартості;

г) ідентифікованої індивідуальної собівартості.

16. Підприємство мало на балансі такі залишки:

	31 грудня попереднього року	31 грудня звітнього року
Товари	6000	3000
Готова продукція	4500	5000
Незавершене виробництво	5000	3000
Виробничі запаси (комплектуючі)	1000	1500

Протягом звітного року було закуплено товарів: на суму 5000 грн. без ПДВ, з яких частину (1000 грн.) було повернено постачальнику в зв'язку з незадовільною якістю. Виробничі запаси (комплектуючі) були закуплені на суму 2000 грн. Витрати на виробництво готової продукції (зарплата, амортизація, виробничі накладні витрати), крім виробничих запасів (комплектуючих), склали 3000 грн.

Яку суму повинен відбити бухгалтер у звіті про фінансові результати за звітний рік за статтею «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)»?

- а) 7000;
- б) 6000;
- в) 13000;
- г) 8500.

17. Оцінка інвестицій, що утримуються до їхнього погашення, у балансі здійснюється по:

- а) собівартості придбання;
- б) справедливій вартості;
- в) первісній вартості;
- г) амортизованій собівартості.

18. Який із зазначених нормативних актів України визначає принципи побудови системи оподаткування в Україні, податки й збори в бюджет і в державні цільові фонди, а також права, обов'язки й відповідальність платників:

- а) Конституція України;
- б) Закон України «Про Державний бюджет на рік»;
- в) Закон України «Про систему оподаткування»;

г) Податковий кодекс України.

19. Що вважається датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ?

- а) дата відвантаження товарів, здавання робіт, послуг;
- б) дата укладання договору купівлі-продажу;
- в) дата здійснення першої з подій: зарахування коштів від покупця або відвантаження товарів, здавання робіт, послуг;
- г) дата зарахування коштів від покупця.

20. Що вважається датою виникнення права платника ПДВ на податковий кредит?

- а) дата оприбуткування товарів, прийняття робіт, послуг;
- б) дата укладання договору купівлі-продажу;
- в) дата здійснення першої з подій: списання коштів в оплату товарів (послуг, робіт) або оприбуткування товарів, прийняття робіт, послуг;
- г) дата списання коштів в оплату товарів (робіт, послуг).

21. У який момент складається податкова накладна?

- а) у момент виникнення податкових зобов'язань продавця;
- б) у момент виникнення податкових зобов'язань покупця;
- в) у момент виникнення права на податковий кредит продавця;
- г) у момент відвантаження товарів, здавання робіт, послуг.

22. У звітному місяці торговельна фірма:

- оприбуткувала й оплатила товар на 360 тис. грн., включаючи ПДВ;
- реалізувала товарів на 420 тис. грн., включаючи ПДВ;
- здійснила передоплату за маркетингові послуги в сумі 6 тис. грн., включаючи ПДВ.

Розрахуйте суму ПДВ до сплати в бюджет:

- а) 9 тис. грн.;
- б) 10 тис. грн.;
- в) 94 тис. грн.;
- г) 4 тис. грн.

23. Підприємство реалізувало на території України 2000 штук підакцизних товарів. Чому дорівнює сума акцизного податку, що підлягає сплаті в бюджет, якщо ставка акцизного податку становить 35%, а ціна реалізації (із ПДВ і акцизним податком) - 120 грн.:

- а) 84000 грн.;
- б) 51852 грн.;
- в) 62852 грн.;
- г) 70000 грн.

24. Відповідно до наказу керівника працівник підприємства в один і той самий день прибуває з одного відрядження і виїжджає в інше відрядження. У якому розмірі йому треба виплатити добові?

- а) як за одну добу;
- б) як за дві доби;
- в) добові взагалі не виплачуються.

25. Працівник з відрядження повертається у робочий день о 00 годин 15 хвилин. Чи має підприємство виплатити йому за цей день добові, якщо режим роботи підприємства з 9-00 до 17-00, і працівник вийшов цього дня на роботу?

- а) ні, оскільки працівник вийшов цього дня на роботу;
- б) так;
- в) так, але у розмірі 50%.

26. Чи може підприємство виплатити добові у розмірі, меншому ніж встановлені норми при відрядженні працівника у межах України?

- а) так;
- б) так, але тільки за узгодженням з працівником, що відряджається;
- в) ні.

27. Працівник підприємства направлений на курси підвищення кваліфікації, навчання на яких проводиться у робочий час і оплачується підприємством. Чи має підприємство відшкодувати працівникові витрати на проїзд, якщо відстань до місця навчання не перевищує 30 км і працівник щодня може повертатися до місця свого постійного проживання?

а) так, відшкодовуються всі витрати на проїзд, якщо можливість такого щоденного повернення визначено у наказі керівника;

б) так, але тільки один раз – туди і назад;

в) ні.

28. Підприємство не здає готівку до банку, а лише отримує її звідти на видачу зарплати і підзвітних сум. Який граничний ліміт каси може бути встановлений підприємством?

а) не більше 170 грн.;

б) підприємство може встановити такий ліміт каси, який вважає за потрібне;

в) підприємство в цьому випадку взагалі не може встановлювати ліміт каси.

29. Чи може платник ПДВ сформувати податковий кредит з ПДВ на підставі корінця прибуткового касового ордера без наявності податкової накладної, якщо сума, вказана в прибутковому касовому ордері, становить 200 грн?

а) так;

б) ні;

в) так, лише якщо продавець вніс до ПКО власний ПН.

30. Терміни внесення підприємством готівкової виручки до банку для її зарахування на рахунок підприємства встановлюються:

а) банком, в якому у підприємства відкрито рахунок;

б) підприємством за узгодженням з банком;

в) підприємством без узгодження з банком.

31. Працівнику підприємства за видатковим касовим ордером видається аванс на відрядження. Чи зобов'язаний він вимагати у працівника паспорт для внесення його паспортних даних до видаткового касового ордера?

а) так;

б) ні.

32. На якому субрахунку ведеться облік короткострокових кредитів в національній валюті?

а) 601;

- б) 602;
- в) 501;
- г) 502.

33. На якому субрахунку ведеться облік довгострокових кредитів в національній валюті?

- а) 601;
- б) 602;
- в) 501;
- г) 502.

34. Яка кореспонденція рахунків складається при відвантаженні готової продукції покупцеві?

- а) Дт 361 Кт 701;
- б) Дт 361 Кт 702;
- в) Дт 361 Кт 261;
- г) Дт 361 Кт 281.

35. Що не є видом акредитива:

- а) документарний;
- б) покритий,
- в) безвідзивний,
- г) відновлюваний;
- д) лімітований

36. Акредитив, оплата за яким у разі тимчасової відсутності коштів на рахунку платника гарантується банком за рахунок банківського кредиту, - це:

- а) документарний акредитив;
- б) непокритий акредитив;
- в) відзивний акредитив;
- г) непідтверджений акредитив

37. Акредитив, який може бути анульований і умови якого можуть бути змінені у будь-який час без попереднього повідомлення про це особи, в чю користь він був відкритий, - це:

- а) документарний акредитив;
- б) непокритий акредитив;
- в) відзивний акредитив;

г) непідтверджений акредитив

38. Акредитив, сума якого за розпорядженням особи, на користь якої він відкритий, може бути переведена в повному чи частковому розмірі будь-якій іншій особі, називається:

- а) трансферабельним акредитивом;
- б) простим акредитивом;
- в) покритим акредитивом;
- г) відкличним акредитивом.

39. Акредитив, за яким гроші виплачуються тільки у випадку представлення банку відповідних документів, називається:

- а) документарним акредитивом;
- б) простим акредитивом;
- в) покритим акредитивом;
- г) відкличним акредитивом.

40. Підтверджений акредитив - це:

а) акредитив, для здійснення платежів за яким платником завчасно бронюються кошти в повній сумі на окремому рахунку в банку;

б) акредитив, який не може бути анульований до закінчення терміну його дії і умови якого не можуть бути змінені без згоди всіх зацікавлених в ньому осіб;

в) акредитив, що містить зобов'язання банку, в якому він був відкритий, виплатити продавцю грошову суму, що належить йому, на сплату за поставлений товар незалежно від того, чи одержить цей банк відшкодування від банку покупця, що відкрив акредитив;

г) немає вірної відповіді.

МЕТА МОДУЛЯ: надання студентам знань з формування облікової політики суб'єктів господарювання та її використання при здійсненні контрольних-аналітичних процедур.

НАВЧАЛЬНІ ЗАВДАННЯ МОДУЛЯ:

- визначення місця облікової політики підприємства в системі нормативного регулювання його діяльності;
- розкриття змісту і концептуальних основ облікової політики підприємства;
- розкриття послідовності формування облікової політики і її використання при здійсненні контрольних-аналітичних процедур.

ФОРМИ ПРОВЕДЕННЯ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ: усне опитування, коментоване читання, дебати, розв'язання практичних завдань, вихідний тест-контроль.

СКЛАД ЗМІСТОВОГО МОДУЛЯ 1:

Тема	Зміст та навчальні елементи теми
ТЕМА 1. <i>Облікова політика як елемент системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку</i>	1.1. Поняття та місце облікової політики в системі нормативного регулювання діяльності підприємства 1.2. Призначення облікової політики підприємства 1.3. Концептуальні основи облікової політики
ТЕМА 2. <i>Облікова політика як інструмент організації бухгалтерського обліку на підприємстві</i>	2.1. Складові облікової політики 2.2. Процедура розробки облікової політики підприємства 2.3. Формалізація облікової політики 2.4. Зміни облікової політики, їх обґрунтування та оформлення
ТЕМА 3. <i>Використання облікової політики підприємства при здійсненні контрольних-аналітичних процедур</i>	3.1. Взаємозв'язок облікової політики та внутрішньогосподарського контролю підприємства 3.2. Роль облікової політики підприємства при здійсненні аудиту 3.3. Інтерпретація результатів фінансового аналізу підприємства з урахуванням його облікової політики

1.1. Поняття та місце облікової політики в системі нормативного регулювання діяльності підприємства

Основною метою облікової системи як в масштабі держави, так і на рівні господарюючого суб'єкта виступає формування інформації, що обґрунтовує управлінські рішення широкого кола користувачів щодо діяльності конкретного підприємства. Для цього облікова інформація повинна формуватися на підставі певних принципів, правил, норм, сукупність яких становить облікову політику.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» *облікова політика* представляє собою сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Іншими словами, це *сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого — складання звітності.*

Враховуючи сферу дії Закону (всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством), обов'язок вести бухгалтерський облік та розробляти облікову політику мають усі суб'єкти господарювання незалежно від їх правового статусу, сфери діяльності, розміру та інших особливостей.

За своїм визначенням саме облікова політика повинна забезпечити досягнення основної мети бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності - надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Разом з тим облікова політика є й *способом нормативного регулювання фінансово-економічних та господарських відносин*

суб'єктів господарювання з боку як держави чи державних органів, так і недержавних інституцій.

Рівні, завдання та способи регулювання вітчизняного обліку представлені в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Рівні регулювання вітчизняного обліку

Рівні регулювання	Завдання регулювання	Способи регулювання
Державне регулювання	1) створення єдиних правил ведення обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів; 2) методологічне керівництво	1) створення єдиної облікової політики держави; 2) розробка Законів України, Постанов Кабінету Міністрів України в галузі обліку; 3) розробка П(С)БО; 4) регламентація форм та змісту фінансової звітності; 5) створення національного Плану рахунків
Регіональне регулювання	1) забезпечення потреб галузі адекватними економічними показниками; 2) забезпечення єдиних правил ведення обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів	1) розробка нормативно-правових актів (інструкції, положення, методичні рекомендації) галузевих міністерств; 2) створення розпорядчих документів щодо регулювання обліку на регіональному рівні
Господарське регулювання, у т.ч. за центрами відповідальності та витрат	Розробка облікової стратегії розвитку підприємства	1) формалізація облікової політики підприємства; 2) організація та ведення обліку в господарстві та його структурних підрозділах

У відповідності з цим рівні облікової політики представлені на рис. 1.1.

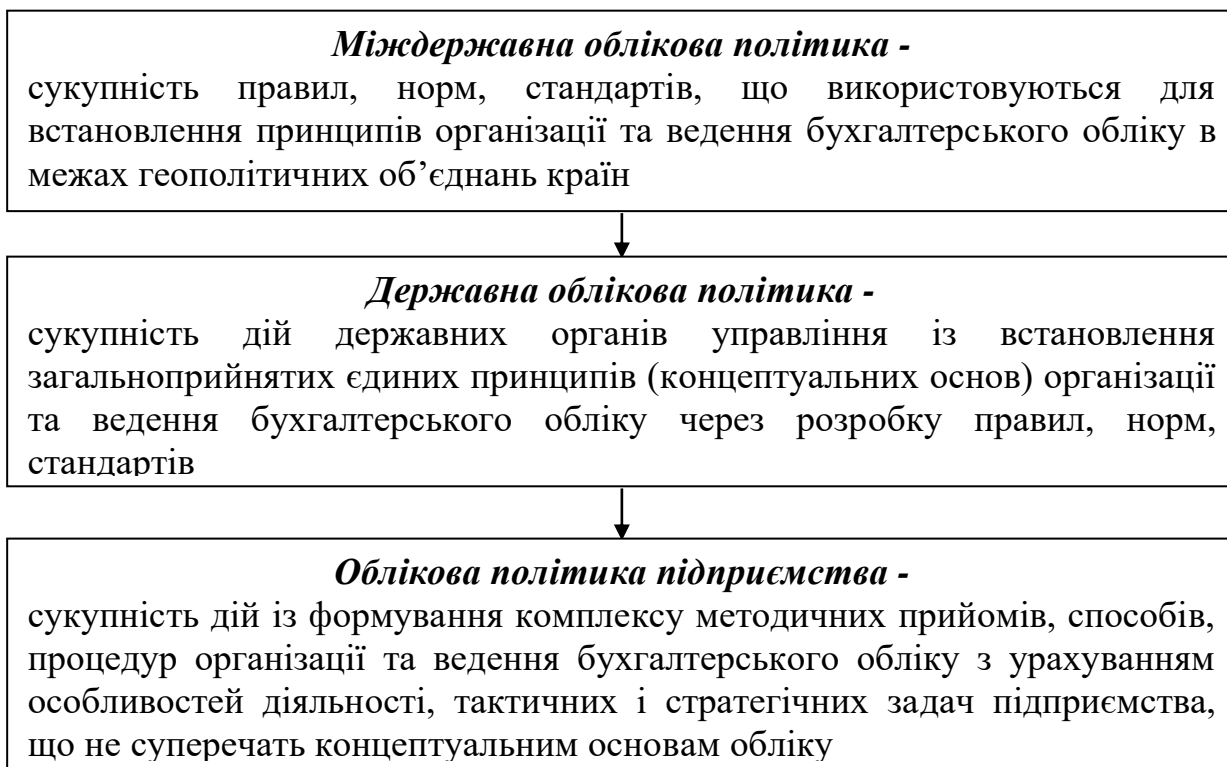


Рис. 1.1. Рівні облікової політики

Облікова політика на державному та міждержавному рівнях має обов'язковий характер: тут формуються загальні засади бухгалтерського обліку, створюється його законодавча база, визначаються межі, в яких власники кожного конкретного підприємства формують свою власну політику – облікову політику підприємства.

Облікова політика на рівні країни має враховувати такі обставини: рівень розвитку ринкової економіки та ступінь демократизації суспільства, поширення процесу інтеграції економіки країни у світовий економічний простір та вимоги міжнародних інституцій щодо стандартизації та гармонізації обліку.

Державна політика в галузі обліку - явище складне та багатогранне. Це, в першу чергу, зумовлено винятковим значенням і роллю держави в загальній політичній системі суспільства, а саме: держава є власником основних засобів виробництва; визначає основні напрями розвитку суспільства; виступає організацією всіх громадян; має спеціальний апарат управління і примусу; здійснює правотворчість; характеризується єдністю законодавчих, управлінських і контрольних функцій; є єдиною повновладною організацією в масштабі всієї країни. Тому не випадково державне регулювання методологічних і методичних питань щодо облікової

політики здійснює Міністерство фінансів України. Підтвердженням тому є лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» від 21 грудня 2005 р. № 31 34000-10-5/27793 (Додаток А), Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 (Додаток Б). Не зайвим було б і впровадження спеціального Положення (стандарту) бухгалтерського обліку, присвяченого обліковій політиці, можливий проект якого наведено в Додатку В.

Механізмом втілення державної облікової політики є державне регулювання бухгалтерського обліку, основні засади якого представлені на рис. 1.2.

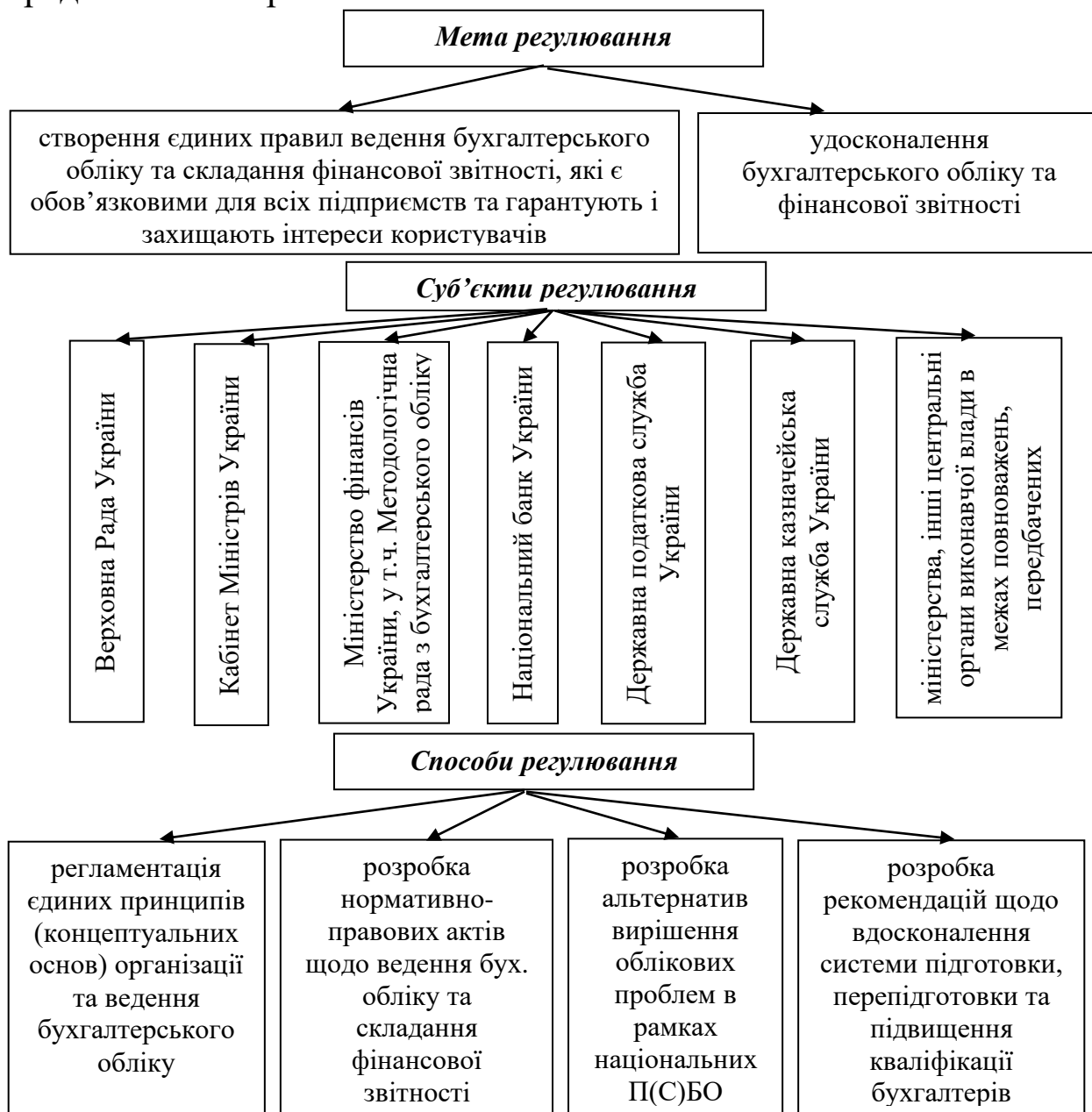


Рис. 1.2. Основні засади державного регулювання обліку в Україні

Конкретні прояви *державної облікової політики* знаходять своє втілення у розробці наступних *напрямів*:

- визнання країною міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності та їх впровадження в національну систему обліку;

- вирішення питань щодо рівня регламентації обліку;

- розробка національного плану рахунків чи відмова від нього;

- розробка форм та показників фінансової звітності;

- методологічне та організаційне керівництво системою обліку;

- розвиток наукових досліджень в галузі обліку;

- сприяння підготовці, перепідготовці, підвищенню кваліфікації облікових кадрів;

- програма книговидання нормативної, методичної, наукової літератури в галузі обліку;

- питання оплати праці, соціального забезпечення тощо.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку, забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку *підприємство самостійно обирає* форми його організації, а також визначає за погодженням з власником або уповноваженим ним органом відповідно до установчих документів *облікову політику* підприємства, що знаходить своє відображення у внутрішньому нормативному документі. Але ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики законодавчо обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, яка представлена переліком методик та облікових процедур, серед яких є допустимі альтернативні варіанти, визначається можливістю вибору конкретних способів оцінки, калькуляції, складу бухгалтерських рахунків тощо. Облікова політика підприємств цілковито залежить від державної політики: якщо в державі централізоване регулювання обліку, то облікова політика підприємств буде відсутня.

Суб'єктом облікової політики на рівні підприємства, в першу чергу, є власник, який зацікавлений у створенні оптимальної облікової політики. При цьому суб'єктів облікової політики

підприємства не можна ототожнювати з суб'єктами ведення обліку (бухгалтер, аудитор, бухгалтерська служба), які, на відміну від перших, не можуть бути безпосередніми ініціаторами формування облікової політики підприємства та не можуть її затверджувати.

Кожен суб'єкт господарської діяльності має свою специфіку й певні особливі риси, притаманні лише йому, які, безперечно, зумовлюють вибір тих чи інших способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку. Так, наприклад, галузева приналежність зумовлює побудову робочого плану рахунків, перелік форм первинних документів, вибір методу обліку витрат та калькулювання; а облік на підприємствах різних форм власності взагалі буде суттєво відрізнятися. Коло факторів, які впливають на вибір і обґрунтування облікової політики підприємства, надзвичайно широке та охоплює як вагомі укрупнені характеристики суб'єкта господарювання (форма власності, вид діяльності), так і окремі показники господарської діяльності (середньоспискова чисельність працівників, рентабельність продукції тощо), найбільш вагомі з яких представлені наступними:

- форма власності та організаційно-правовий статус підприємства (державне, приватне, акціонерне товариство тощо);

- галузева приналежність та вид економічної діяльності, що зумовлюють особливості та умови облікової роботи (промисловість, будівництво, торгівля, сільське господарство тощо);

- поточні і довгострокові цілі підприємництва, стратегія фінансово-господарського розвитку (залучення додаткових фінансових ресурсів, зміцнення конкурентних позицій на ринку, здійснення інвестиційних програм, підвищення котирувань акцій);

- особливості діяльності - виробничої (технологічна структура, споживані ресурси), комерційної (організація постачання і збуту, системи і форми розрахунків, взаємовідносини з покупцями), фінансової (взаємини з банками, іншими фінансовими інститутами, податковою системою), управлінської (структура, матеріально-технічне забезпечення обліково-аналітичної роботи підприємства, система інформаційного забезпечення, рівень забезпеченості кваліфікованими обліковими працівниками, умови організації та стимулювання праці, відповідальності);

- конкретна господарська ситуація.

Приклади впливу окремих факторів на зміст облікової політики наведені в табл. 1.2.

Вплив факторів на формування облікової політики

Фактор	Приклад	Коментар
Галузь	Промисловість будівництво, торгівля, транспорт, сільське господарство тощо	Формує нормативно-правове поле як засади розробки облікової політики. Галузева приналежність визначає вибір та обґрунтування елементів облікової політики, зокрема: - склад витрат, які формують собівартість; - метод обліку витрат та калькулювання собівартості; - метод оцінки незавершеного виробництва; - база розподілу накладних витрат; - специфіка проведення інвентаризації незавершеного виробництва та його оцінки; - варіанти нарахування зносу (амортизації) основних засобів; - порядок визначення прибутку та виручки від реалізації; - методика погашення вартості нематеріальних активів, МШП тощо
Вид діяльності	Виробництво, оптова та роздрібна торгівля, торгівельна діяльність	Впливає на кількість елементів облікової політики та використовуваних облікових методик, трудомісткість та складність обліку, організаційно-технічні аспекти облікової політики, зокрема, робочий план рахунків
Форма власності	Державна, колективна, приватна	Визначає загальний напрям побудови та ведення обліку, джерело фінансування діяльності, порядок розподілу отриманих прибутків та ризиків
Організаційно-правова форма здійснення бізнесу	ТзОВ, ПАТ, ПрАТ, виробничий кооператив тощо	Визначає перелік об'єктів облікової політики, зокрема, наявність та вид акцій, форми звітності тощо

Продовження таблиці 1.2

Фактор	Приклад	Коментар
Система оподаткування	Ставки податків, пільги з оподаткування	Впливає на сутність елементів облікової політики, зокрема, методи списання запасів, нарахування амортизації необоротних запасів тощо, які визначають величину собівартості продукції, розмір прибутку та податку на прибуток. Визначає методи податкових розрахунків, форми податкової звітності
Рівень свободи дій	Можливість самостійного прийняття рішень з питань ціноутворення, вибору партнерів	Впливає на можливості підприємства розширяти сферу своєї діяльності, виходити на міжнародні ринки, що визначає аспекти облікової політики, наприклад, застосування міжнародних стандартів обліку та звітності
Система інформаційно-го забезпечення підприємства	Інформаційне, технічне, програмно-методичне забезпечення	Визначає організацією роботи бухгалтерської служби, розподіл обов'язків. Впливає на вибір форми обліку, можливості оперативності та аналітичності інформації. Визначає можливості оперативного реагування на зміну умов діяльності, порядок застосування методів нормування, кореляційно-регресійного аналізу, математичної статистики
Стратегія фінансово-господарського розвитку	Цілі й завдання економічного розвитку підприємства на довгострокову перспективу, очікувані напрямки інвестицій	Впливає на елементи облікової політики, що визначають показники фінансової звітності.
Рівень кваліфікації облікових кадрів	Освіта, досвід роботи, кваліфікація	Впливає на організацію роботи облікового апарату, визначає структуру та розподіл функціональних обов'язків працівників бухгалтерії

Продовження таблиці 1.2

Фактор	Приклад	Коментар
Обсяги діяльності, середньоспискова чисельність	Розміри підприємства, чисельність працюючих, наявність структурних підрозділів	Впливають на обсяги облікових робіт, інші характеристики підприємства, визначають загальну організацію облікової роботи, форму організації роботи облікового апарату, ступінь централізації обліку
Система мотивації робітників	Премії, надбавки за результатами роботи, штрафи та санкції за допущені порушення, система кар'єрного росту	Визначає елементи облікової політики, зокрема, висвітлення порядку створення резервів, розподілу чистого прибутку тощо

1.2. Призначення облікової політики підприємства

Використовуючи облікову політику підприємства, власники та адміністрація **забезпечують максимальну ефективність господарської діяльності підприємства.**

Формування та реалізація облікової політики є тим інструментом, який дозволяє власникам побудувати бухгалтерський облік таким чином, щоб максимально задовольнити їх потреби в інформації для управління своєю власністю. Завдяки обліковій політиці підприємства шляхом вибору того чи іншого способу, методичного прийому можна вплинути на величину багатьох показників діяльності підприємства (собівартість, прибуток, коефіцієнт зносу основних засобів, рентабельність, коефіцієнт автономії тощо).

Тобто **облікова політика дозволяє вирішувати тактичні та стратегічні завдання суб'єкта господарювання і в цьому сенсі виступає механізмом впливу укладачів фінансової звітності на рішення, що приймають на основі її інформації користувачі звітності.**

На практиці облікова політика стає конче потрібною при відсутності в нормативних актах регламентації поведінки у певній господарській ситуації або наявності кількох альтернативних варіантів вирішення облікової проблеми.

Теоретично **вплив облікової політики підприємства на оподаткування** не припустимий. Держава не зацікавлена в створенні механізмів, які дозволяють за допомогою вибору моделі відображення фактів господарського життя в обліку впливати на рівень платежів до бюджету, які здійснюють платники податків (якщо податкове законодавство не передбачає альтернатив). Однак через те, що сучасний бухгалтерський облік формує як чітко визначальні, так і оціночні показники, які в певній мірі використовуються для розрахунку податків, у підприємства виникає можливість шляхом вибору методів оцінки та групування впливати на розмір податкових платежів.

Облікова політика суб'єкта господарювання є **складовою економічної політики підприємства**, яка, в свою чергу, формується в межах економічної політики держави (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Місце облікової політики підприємства в рамках економічної політики

Облікова політика як специфічний елемент системи бухгалтерського обліку повинна **створювати організаційно-методичне забезпечення виконання наступних функцій:**

- надання достовірної, своєчасної, повної інформації менеджменту для здійснення управління;
- забезпечення власника релевантною інформацією, у т.ч. через створення системи внутрішнього контролю;
- забезпечення інтересів власника, у т.ч. щодо збереження майна;
- захист інтересів суспільства через загальносуспільне значення обліку.

Головне призначення облікової політики - установити оптимальні для конкретного підприємства методи обліку та на їх підставі скласти фінансову звітність, що відповідає якісним характеристикам, встановленим НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Виміри облікової політики підприємства представлені в табл. 1.3.

Виміри облікової політики

Виміри облікової політики	Призначення облікової політики
Соціальний	Створення соціальних гарантій для захисту зовнішніх користувачів шляхом забезпечення єдності інтерпретації даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності
Економічний	Отримання ефекту від використання раціональної облікової політики, який виявляється в оптимальному забезпеченні інформацією для управління, скороченні обсягів документообігу, підвищенні дієвості внутрішнього контролю
Біхевіористичний	Використання наданої свободи дій в питаннях організації обліку для створення дієвої системи бухгалтерського обліку на підприємстві, яка забезпечить дотримання інтересів власника
Психологічний	За допомогою елементів облікової політики та за умови конкретизації вимог до характеру необхідних даних досягається найбільш повне та ефективно забезпечення інформацією всіх рівнів управління
Інформаційний	Сталість облікової політики та розкриття в фінансовій звітності дозволяє на її основі будувати прогнози майбутнього стану об'єкта; наявність диспозицій дозволяє забезпечити необхідним масивом даних для побудови моделей прийняття рішень
Юридичний	Використання документів з облікової політики для усунення невизначеностей у нормативних актах з бухгалтерського обліку та у якості письмових доказів при вирішенні господарських спорів, конфліктів з податковими органами

Інформаційні потреби користувачів облікової політики підприємства представлені в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Інформаційні потреби користувачів облікової політики

Користувачі	Сфери інтересів в рамках облікової політики	Форма реалізації інформаційних потреб
<i>Внутрішні користувачі</i>		
Власник підприємства	Організація та ведення бухгалтерського обліку для забезпечення інтересів власника, у т.ч. щодо отримання релевантної інформації	1) ініціювання формування; 2) остаточне затвердження; 3) використання в якості інструменту організації бухгалтерського обліку на підприємстві; 4) може вимагати від суб'єктів формування доведення відповідності сформованої облікової політики його інтересам
Керівництво та менеджери підприємства	Створення за допомогою облікової політики системи організаційно-технічних та методичних заходів забезпечення інформацією процесу поточного і стратегічного управління	1) висування та конкретизація вимог щодо побудови бухгалтерського обліку; 2) формування облікової політики підприємства; 3) затвердження документів з формалізації облікової політики; 4) контроль за виконанням прийнятої облікової політики
<i>Зовнішні користувачі</i>		
Аудитор	Оцінка відповідності способів, які використовувались для складання фінансової звітності, чинному законодавству з метою висловлення думки про достовірність фінансової звітності	1) надання послуг з формування облікової політики, перевірки її дотримання та відповідності законодавству; 2) використання при плануванні та безпосередньому здійсненні аудиту
Контролюючі органи (зокрема, податкова служба)	Перевірка регламентації обліковою політикою основних засад формування бази та обліку об'єктів оподаткування	1) перевірка відповідності обраних способів ведення податкового обліку чинному законодавству; 2) контроль за дотриманням способів ведення податкового обліку

Продовження таблиці 1.4

Користувачі	Сфери інтересів в рамках облікової політики	Форма реалізації інформаційних потреб
Інвестори, кредитори, інші користувачі звітної інформації підприємства	Інтерпретація інформації фінансової звітності щодо використаних способів та прийомів формування показників, забезпечення порівнянності даних; розуміння справжніх намірів керівництва підприємства	1) ознайомлення з обліковою політикою підприємства; 2) аналіз облікової політики в частині її розкриття у фінансовій звітності та через показники звітності

Слід зазначити, що ступінь та форми зацікавленості наведених суб'єктів щодо облікової політики, в свою чергу, зумовлюються характером їх інтересів. При формуванні облікової політики підприємства необхідно виходити з паритетності інтересів користувачів облікової політики, зокрема, зовнішніх користувачів фінансової звітності та суб'єктів, які приймають участь у процесі формування облікової політики.

Вплив облікової політики на аналітичні показники та інформацію про доходи власників зображено на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Вплив облікової політики на прийняття рішень користувачами

1.3. Концептуальні основи облікової політики

Як складова державної облікової політики, з одного боку, і як елемент системи бухгалтерського обліку, ведення якого регламентується державою, з іншого боку, облікова політика підприємства базується на загальноприйнятих концептуальних основах – *якісних характеристиках та принципах підготовки фінансової звітності*, представлених у табл. 1.5 згідно із Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Таблиця 1.5

Концептуальні основи облікової політики підприємства

Назва	Сутність характеристики (принципу)
<i>Якісні характеристики фінансової звітності</i>	
Зрозумілість	Інформація фінансових звітів повинна бути дохідлива і розрахована на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації

Назва	Сутність характеристики (принципу)
Доречність	Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скорегувати їхні оцінки, зроблені у минулому
Достовірність	Інформація фінансової звітності є достовірною, якщо не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності
Зіставність	Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові звіти підприємства за різні періоди, а також фінансові звіти різних підприємств. Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику та її зміни
Принципи підготовки фінансової звітності	
Автономність	Кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників, тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства
Безперервність діяльності	Передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі
Періодичність	Припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності
Історична (фактична) собівартість	Визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання
Нарахування та відповідність доходів і витрат	Для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей
Повне висвітлення	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі
Послідовність	Передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики, зміна якої повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності
Обачність	Методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства
Превалювання змісту над формою	Операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми
Єдиний грошовий вимірник	Передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці

Слід зауважити, що реалізація принципів на практиці вимагає залучення додаткових дефініцій. Так, принцип повного висвітлення реалізується через *суттєвість*, остання також впливає й на доречність інформації.

Суттєвість виступає певним порогом або критерієм розмежування, а не якісною характеристикою інформації, тим більше - не принципом бухгалтерського обліку.

Визначення її порогу в обліковій політиці необхідне для вирішення наступних завдань:

- формування окремих об'єктів обліку (об'єктів активів, зобов'язань та власного капіталу) з метою визнання статей Балансу;
- формування окремих видів доходів та витрат з метою формування статей Звіту про фінансові результати;
- формування кількісної ознаки зміни вартості необоротних активів з метою їх переоцінки або визначення втрат (доходів) від зменшення (поновлення) корисності;
- формування кількісних ознак для класифікації орендних операцій (операційна та фінансова оренда);
- формування звітних сегментів;
- формування кількісних ознак для визначення подібних активів;
- формування інших кількісних ознак, які необхідні для визначення елементів (статей) фінансової звітності підприємства.

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.

Основні позиції щодо ідентифікації суттєвості інформації вітчизняних підприємств представлені на рис. 1.5.

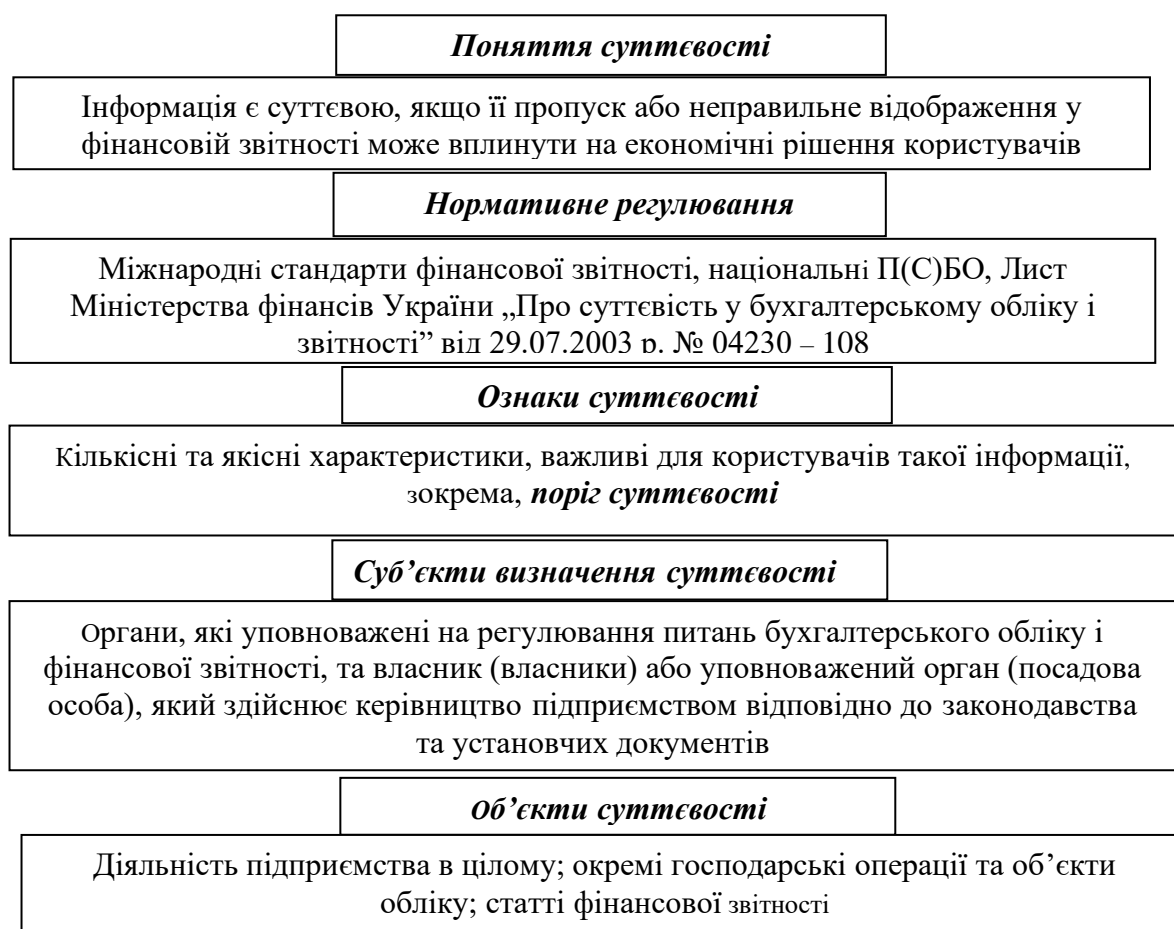


Рис. 1.5. Логіко-структурна схема визначення суттєвості інформації вітчизняними підприємствами

Суттєвість окремих господарських операцій та об’єктів обліку визначається керівництвом підприємства, якщо інше не передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та рекомендаціями Листа Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Рекомендації щодо визначення порогу суттєвості для окремих об’єктів обліку

Об’єкт визначення суттєвості	Пори́г 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

Продовження таблиці 1.6

Об'єкт визначення суттєвості	Поріг суттєвості	Базовий показник для визначення порога суттєвості
Переоцінка або зменшення корисності об'єктів обліку	До 1 %	Чистий прибуток (збиток) підприємства або
	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
Статті фінансової звітності за невстановленими формами фінансової звітності	Частка відповідної статті у базовому показнику	За базовий показник рекомендується використовувати - для статей Балансу - суму власного капіталу та підсумок відповідного класу активів або зобов'язань, - для статей Звіту про фінансові результати – суму прибутку (збитку) від операційної діяльності або суму доходу або витрат за звітний період, - для статей Звіту про рух грошових коштів – чистий рух грошових коштів (надходження або витрачання) відповідно від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності за звітний період

Застосування суттєвості для наведення статей у фінансовій звітності здійснюється, якщо форми фінансової звітності не встановлені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або іншими нормативно-правовими актами.

Кожну суттєву статтю слід наводити у фінансовій звітності окремо, а несуттєві статті об'єднувати зі статтями, подібними за характером або функціями. Суттєвість статті визначається її величиною і характером, що розглядається разом. Окремі, однакові за характером об'єкти бухгалтерського обліку, доцільно об'єднувати в одну статтю, навіть якщо величина кожного виду об'єктів є суттєвою.

Статті, які мають суттєву величину і відрізняються за характером або функціями, слід подавати окремо. Зокрема, не можна об'єднувати такі статті фінансової звітності: монетарні та немонетарні; поточні та непоточні; операційні та неопераційні; відсоткові та невідсоткові.

Стаття, яка не є суттєвою для окремого подання її у фінансовому звіті, може бути достатньо суттєвою для окремого розкриття її в примітках до фінансової звітності.

При визначенні суттєвості окремих статей за поріг суттєвості може прийматися частка відповідної статті у базовому показнику. За базовий показник рекомендується використовувати:

для статей балансу - суму власного капіталу та підсумок відповідного класу активів або зобов'язань;

для статей звіту про фінансові результати - суму прибутку (збитку) від операційної діяльності або суму доходу або витрат за звітний період;

для статей звіту про рух грошових коштів - чистий рух грошових коштів (надходження або видаток) відповідно від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності за звітний період.

Критерії суттєвості для цілей управлінського обліку законодавчими актами та нормативними документами не передбачено. Суттєвість такої інформації визначається керівництвом підприємства і залежить від рівня його професійного судження.

Основними засадами формування та реалізації облікової політики є також *загальні вимоги до облікової політики*, представлені в табл. 1.7.

Загальні вимоги до облікової політики підприємства

Назва	Сутність вимоги
Законність	Обрані або розроблені методичні прийоми, способи та процедури організації та ведення обліку суб'єкта господарювання не повинні суперечити чинному законодавству
Адекватність	Облікова політика підприємства повинна відповідати особливостям умов та специфіці його діяльності
Ефективність	Витрати на впровадження або розробку певного елемента облікової політики підприємства не повинні перевищувати ефекту від його впровадження (розробки)
Єдність	Облікова політика суб'єкта господарювання повинна бути єдиною незалежно від кількості підрозділів, філій або підприємств. Це забезпечить можливість порівнювати та аналізувати дані в межах корпорацій, холдингів, асоціацій
Гласність	Облікова політика повинна доводитись до відома внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації для отримання ними уявлення про використані способи формування даних
Системність	Облікова політика розглядається як штучно створена функціональна складова виробничої системи, яка виконує функції, пов'язані зі збором, класифікацією, обробкою, аналізом і формуванням звітності
Комплексність	При формуванні облікової політики необхідно вивчати і оцінювати події не ізольовано, а за сукупним впливом на систему технологічних, економічних, політичних, екологічних, організаційних, соціальних факторів
Науковість та обґрунтування	Спеціалісти мають розробляти облікову політику підприємства на основі знання законів виробництва та новітніх інформаційних технологій
Планомірність і динамізм	Облікова політика має бути націлена на вирішення не лише поточних, але й довгострокових, стратегічних задач розвитку підприємства
Профілактика	Розробка при формуванні облікової політики спеціальних, попередньо передбачених процедур і конкретних заходів, які дозволять спрогнозувати нормальне функціонування виробничої системи і попередити перешкоди в розвитку підприємства
Селекція	Відмова від зайвої облікової інформації, яка ускладнює організацію її збору, обробки, аналізу, підвищує трудомісткість цих процесів, гальмує прийняття управлінських рішень, знижує ефективність функціонування всієї інформаційної системи підприємства

Продовження таблиці 1.7

Назва	Сутність вимоги
Сумісність інтересів	При формуванні облікової політики необхідно пам'ятати, що підприємство є елементом державної системи, керується нормативними актами, користується державними ресурсами, пільгами

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

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, за допомогою яких 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.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДО ТЕМИ 1

Завдання 1.

Провести аналіз дефініції «облікова політика» в різних літературних джерелах. Результати оформити у вигляді таблиці наступним чином:

Джерело	Визначення
Алборов Р.А. (Алборов Р.А. Выбор учетной политики предприятия. Принципы и практические рекомендации. – М.: АО “ДИС”, 1995. – 80 с.)	Облікова політика підприємства є сукупністю принципів та правил (варіантів) організації та технології реалізації способів (метода) бухгалтерського обліку на підприємстві з метою формування максимально оперативної, повної, об’єктивної та достовірної фінансової та управлінської інформації підприємства (с. 5).
...	...

Завдання 2.

Провести аналіз нормативного визначення терміну «облікова політика». Результати оформити у вигляді таблиці наступним чином:

Джерело	Визначення
Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV від 16 липня 1999 р.	Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності
...	...

Завдання 3.

Проаналізувати існуючі світові моделі організації бухгалтерського обліку та виділити основні їх характеристики. Результати оформити у вигляді таблиці:

Модель організації бухгалтерського обліку	Характеристика
Британо-американська (англосаксонська)	<p><u>Орієнтація звітності</u>, в першу чергу, на потреби інвесторів і кредиторів:</p> <ul style="list-style-type: none"> – фінансовим звітам компаній притаманна значна аналітичність; – завдання інформаційного забезпечення потреб держави виведене за рамки системи фінансового обліку; – облік базується на “Загальноприйнятих облікових принципах” (GAAP); – відсутні уніфіковані план рахунків, облікові реєстри, форми звітності; – передбачається професіоналізм не лише бухгалтерів, але і користувачів бухгалтерської інформації.

	Регулювання бухгалтерського обліку здійснюється професійними організаціями
Континентальна (франко-німецька)	...
Південно-американська	...
Ісламська	...
Інтернаціональна	...

Завдання 4.

Вивчивши принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, навести по п'ять прикладів використання кожного принципу в обліку та звітності. Результати оформити у вигляді таблиці:

Принцип	Зміст	Приклад використання
Обачності	Застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства	...
Повного висвітлення	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі	
Автономності	Кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства	
Послідовності	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	

Принцип	Зміст	Приклад використання
Безперервність	Оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі	
Нарахування та відповідності доходів та витрат	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 у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів	
Превалювання сутності над формою	Операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми	
Історична (фактична) собівартість	Пріоритетною є оцінка активів підприємства виходячи з витрат на їх виробництво та придбання	
Єдиного грошового вимірника	Вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці	
Періодичності	Можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності	

ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ НАД ТЕМОЮ 1

Студенти готують реферати за такою тематикою:

1. Місце облікової політики в системі нормативного регулювання бухгалтерського обліку.
2. Роль та функції Міністерства фінансів України в системі регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності.
3. Роль та функції центральних органів управління (Державної служби статистики України, Державної податкової служби України, Національного банку України, Державної казначейської служби

України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку) щодо регулювання обліку і звітності в Україні.

4. Об'єктивна необхідність індивідуалізації облікової політики для конкретного підприємства.

5. Облікова політика сьогодення та перспективи її використання як додаткової нормативної бази побудови обліку на підприємстві.

6. Основні нормативні акти, які визначають облікову політику підприємства, їх значення.

7. Методологічні засади як головна складова облікової політики.

8. Узгодженість облікової політики з нормативно-правовими актами, що регулюють ведення обліку та складання звітності.

9. Основні принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності та їх реалізація в обліковій політиці підприємства.

Студенти готують аналітичний огляд публікацій в періодичній пресі за останні два роки щодо удосконалення облікової політики.

ТЕМА 2

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ІНСТРУМЕНТ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Складові облікової політики

Одним з ключових питань при дослідженні облікової політики є визначення її *структурних елементів - об'єктів та елементів*.

Під *об'єктом* облікової політики підприємства розуміється будь-яка *норма або позиція підприємства з організації та ведення бухгалтерського обліку, щодо якої є альтернативні варіанти*.

Елемент облікової політики підприємства – *можливі методичні прийоми, способи та процедури, що обираються з числа загальноприйнятих з урахуванням особливостей діяльності підприємства*.

Склад елементів облікової політики розробляється залежно від об'єктів, що залежать від специфіки підприємства, внаслідок чого **має індивідуальний характер**.

Прикладом об'єкта облікової політики можуть бути основні засоби, елементами облікової політики, які йому відповідають, – метод нарахування амортизації, строк корисної експлуатації, ліквідаційна вартість основних засобів тощо.

З урахуванням вимоги оприлюднення складових облікової політики для широкого кола зовнішніх користувачів об'єкти та елементи облікової політики **класифікуються** за необхідністю їх розкриття у фінансовій звітності (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Класифікація елементів облікової політики за необхідністю їх розкриття у фінансовій звітності

Перелік та якісний склад елементів облікової політики підприємства залежать від складових облікової політики вищого порядку (державної та міждержавної).

Об'єкти державної та міждержавної (регіональної) облікової політики ширші, ніж об'єкти локального рівня, і визначають можливість існування об'єктів облікової політики на рівні підприємства.

В табл. 2.1 узагальнено інформацію про суб'єктів та складові облікової політики на різних рівнях її формування та реалізації.

Суб'єкти, об'єкти та елементи облікової політики на різних її рівнях

Рівні політики	Міждержавна облікова політика	Державна облікова політика	Облікова політика підприємства
Суб'єкти	Представники спільних органів влади або міжнародні професійні організації	Органи державної влади або національні професійні організації	Власники підприємства, особи, уповноважені власником
Об'єкти	Сукупність дій, спрямованих на узгодженість принципів введення обліку в межах об'єднань	Створення єдиних принципів та правил ведення бухгалтерського обліку	Будь-яка норма або позиція підприємства з організації та ведення бухгалтерського обліку, щодо якої є альтернативні варіанти
Елементи	Законодавчі акти, правила, стандарти, норми, інструкції, рекомендації, тлумачення, положення	Законодавчі акти, правила, стандарти, норми, інструкції, рекомендації, тлумачення, положення	Методичні прийоми, способи та процедури, що обираються з числа загальноприйнятих з урахуванням особливостей діяльності підприємства

Основні елементи облікової політики на рівні підприємства відповідно до вимог п. 2.1 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 (Додаток Б), представлені такими:

- методи оцінки вибуття запасів;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю;

вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;

підходи до переоцінки необоротних активів;

застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 28 листопада 2011 року № 1591);

підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;

метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби — спосіб визначення коефіцієнта сумнівності);

перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;

порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);

порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;

сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;

перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;

перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;

дату визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;

базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;

кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності;

періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;

критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості;

підходи до класифікації пов'язаних сторін;

дата включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу;

дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу;

складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства;

періодичність та об'єкти проведення інвентаризації;

визначення одиниці аналітичного обліку запасів;

спосіб складання звіту про рух грошових коштів;

підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду.

Приклади елементів облікової політики підприємства наведені в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Елементи облікової політики на рівні підприємства

Елемент	Можливі варіанти	Підстава
Межа суттєвості	визначається відповідними П(С)БО, МСФЗ та керівництвом підприємства	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
Строк корисного використання основних засобів	самостійно встановлюється підприємством	П(С)БО 7 «Основні засоби»
Методи амортизації основних засобів	– прямолінійний; – зменшення залишкової вартості; – прискореного зменшення залишкової вартості; – кумулятивний; – виробничий	П(С)БО 7 «Основні засоби»
Методи амортизації інших необоротних матеріальних активів	– прямолінійний; – виробничий; – нарахування 50% амортизовуваної вартості в першому місяці використання об'єкта і решти 50% в місяці вилучення об'єкта з активів (списання з балансу); – нарахування 100% вартості в першому місяці використання об'єкта	П(С)БО 7 «Основні засоби»

Елемент	Можливі варіанти	Підстава
Переоцінка необоротних активів	самостійно встановлюється підприємством	П(С)БО 7 «Основні засоби»
Періодичність зарахування сум дооцінки необоротних активів до до складу доходів звітнього періоду	самостійно встановлюється підприємством	П(С)БО 7 «Основні засоби»
Величина вартісного критерію належності матеріального активу до малоцінних необоротних активів	самостійно встановлюється підприємством	П(С)БО 7 «Основні засоби»
Строк корисного використання нематеріальних активів	самостійно встановлюється підприємством	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»
Методи амортизації нематеріальних активів	обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»
Одиниця обліку запасів	– найменування; – однорідна група (вид)	П(С)БО 9 «Запаси»
Порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат	– із застосуванням окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат; – із застосуванням оцінки товарів за цінами продажу та окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат (на підприємствах роздрібно торгівлі)	П(С)БО 9 «Запаси»
Методи оцінки вибуття запасів	– ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; – середньозваженої собівартості; – собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);	П(С)БО 9 «Запаси»

Елемент	Можливі варіанти	Підстава
	– нормативних витрат; – ціни продажу	
Призначення та умови використання запасів	самостійно встановлюється підприємством	П(С)БО 9 «Запаси»
Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	самостійно встановлюється підприємством	П(С)БО 9 «Запаси»
Методи визначення величини резерву сумнівних боргів	– застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості; – застосування коефіцієнта сумнівності	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»
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	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»
Класифікація дебіторської заборгованості за строками погашення	самостійно встановлюється підприємством	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»
Створення забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат і платежів	– на виплату відпусток працівникам підприємства; – на додаткове пенсійне забезпечення; – на виконання гарантійних зобов'язань;	П(С)БО 11 «Зобов'язання»

Елемент	Можливі варіанти	Підстава
	<ul style="list-style-type: none"> – на реструктуризацію , виконання зобов'язань при припиненні діяльності; – на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо 	
Суттєвий вплив	<ul style="list-style-type: none"> – володіння 20% або більше акцій (статутного капіталу) підприємства; – представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства; – участь у прийнятті рішень; – взаємообмін управлінським персоналом; – забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією 	П(С)БО «Фінансові інвестиції» 12
Методи відображення фінансових інвестицій на дату балансу	<ul style="list-style-type: none"> – за справедливою вартістю; – за собівартістю інвестиції з урахуванням зменшення корисності; – за амортизованою собівартістю; – за вартістю, що визначена за методом участі в капіталі 	П(С)БО «Фінансові інвестиції» 12
База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу	<ul style="list-style-type: none"> – кількість акцій; – сума операції тощо 	П(С)БО «Фінансові інструменти» 13
Методи оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг	<ul style="list-style-type: none"> – вивчення виконаних робіт; – визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані 	П(С)БО 15 «Дохід»

Елемент	Можливі варіанти	Підстава
	– визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній вартості робіт	
Методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	самостійно обираються підприємством	П(С)БО 16 «Витрати»
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	самостійно обираються підприємством	П(С)БО 16 «Витрати»
Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат	самостійно обираються підприємством	П(С)БО 16 «Витрати»
База розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат	– години праці; – заробітна плата; – обсяг діяльності; – прями витрати тощо	П(С)БО 16 «Витрати»
Періодичність ведення обліку відстрочених активів та зобов'язань	– щокварталу, на дату проміжної фінансової звітності; – раз на рік, на дату річної фінансової звітності	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»
Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	– вимірювання та оцінка виконаної роботи; – співвідношення обсягу завершеності 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	П(С)БО 18 «Будівельні контракти»

Продовження таблиці 2.2

Елемент	Можливі варіанти	Підстава
База розподілу загально-виробничих витрат при нормальній потужності	– прямі витрати; – обсяги доходів; – прямі витрати на оплату праці; – відпрацьований будівельними машинами і механізмами час тощо	П(С)БО 18 «Будівельні контракти»
Можливість застосування середньозваженого валютного курсу відповідного місяця для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів	установлюється підприємством	П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»
Перелік пов'язаних сторін	визначається підприємством самостійно, враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму	П(С)БО 23 «Розкриття інформації про пов'язані сторони»
Методи оцінки активів чи зобов'язань в операціях пов'язаних сторін	– порівнювана неконтрольована ціна; – ціна перепродажу; – «витрати плюс»; – балансова вартість	П(С)БО 23 «Розкриття інформації про пов'язані сторони»
Методи визначення вартості залишку незавершеного виробництва і готової продукції на кінець періоду (для суб'єктів малого підприємництва)	– інвентаризація на кінець звітного періоду; – визначення на підставі первинних документів, якими оформляється рух (придбання, виготовлення, передача в місця зберігання, відпуск на сторону, реалізація) запасів	П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»
Програми виплат працівникам	самостійно визначаються підприємством відповідно до чинного законодавства	П(С)БО 26 «Виплати працівникам»
Види сегментів та їх пріоритетність	самостійно визначаються підприємством на основі його організаційної структури	П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»

Продовження таблиці 2.2

Елемент	Можливі варіанти	Підстава
Суттєвий час	самостійно обирається підприємством	П(С)БО 31 «Фінансові витрати»
Кваліфікаційні активи	самостійно визначаються підприємством	П(С)БО 31 «Фінансові витрати»
Методи оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості	– справедлива вартість; – первісна вартість, зменшена на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення	П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»
Критерії розмежування об'єктів операційної та інвестиційної нерухомості	самостійно визначаються підприємством за наявності ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості	П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»

Процес формування облікової політики трудомісткій, вимагає виконання ряду складних аналітичних процедур, бачення перспектив розвитку підприємства, відповідального, професійного, зваженого, творчого підходу, тобто його якість багато в чому залежить від суб'єктів формування облікової політики.

Суб'єкт формування облікової політики при виборі конкретного елемента повинен оцінити його вплив на показники фінансової звітності і, як наслідок, на аналітичні показники; з'ясувати, чи узгоджена зміна в аналітичних показниках із загальною концепцією розвитку підприємства; встановити відповідність реакції користувачів тактичним цілям підприємства. Слід врахувати, що процес вибору ускладнюється неможливістю точної кількісної оцінки реакції користувачів звітності на зміни аналітичних показників фінансового стану економічного суб'єкту, їх зіставлення з величиною впливу на податки та іншими економічними факторами.

Визначення суб'єктів формування облікової політики на вітчизняних підприємствах залежить від організаційно-правової форми останніх.

Алгоритм вибору суб'єктів формування облікової політики для підприємств з різною організаційною формою бізнесу представлено на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Схема вибору суб'єктів формування облікової політики підприємства

Алгоритм співпраці власників з безпосередніми виконавцями робіт з формування облікової політики підприємства ілюстровано на прикладі аудиторської фірми (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Порядок формування та затвердження облікової політики підприємства

Сучасні процеси інтеграції та глобалізації, які відбуваються в Україні та у світі, зумовлюють виникнення нових форм співпраці, зокрема, заснування підприємств власниками з різних країн, в результаті чого кожен з них висуває свої вимоги до облікової політики.

Можливості узгодження інтересів різних груп власників проаналізовано за допомогою табл. 2.3.

Крім того, для задоволення внутрішніх потреб і надання додаткової інформації як власнику підприємства, так і керівництву, а також інвесторам необхідно передбачити внутрішні правила ведення обліку (побудова аналітичного обліку, встановлення форм внутрішньої звітності тощо), тобто сформувавши облікову політику для потреб управлінського обліку.

Таблиця 2.3

Можливості досягнення балансу інтересів власників щодо облікової політики

Власники	Проблема	Формування облікової політики
Один власник володіє декількома компаніями в межах України	<p>1. Застосування підприємствами різних елементів облікової політики при складанні звітності не дозволяє порівнювати та аналізувати результати їх діяльності.</p> <p>2. Аналіз ефективності діяльності підприємств ускладнюється через неможливість порівняння з результатами інших підприємств галузі, з середньогалузевими показниками, показниками найбільш успішних підприємств або підприємств-конкурентів</p>	<p>Дотримання вимоги єдності дозволить власнику порівнювати фінансові результати своїх підприємств, нівелювати вплив відмінностей у методиці їх розрахунків.</p> <p>Порівняльний аналіз діяльності підприємств з результатами діяльності інших підприємств вимагає ведення та складання звітності за узгодженими правилами не тільки в окремій групі, а, принаймні, в межах однієї галузі</p>
Власник володіє декількома підприємствами в Україні та за її межами	Отримання звітності, складеної за вітчизняними правилами та за правилами країни, де розташоване підприємство, позбавляє можливості ефективно аналізувати діяльність та приймати управлінські рішення, і, головне, порівнювати дані про фінансові результати таких підприємств	Власник може вимагати від підприємств, які працюють за межами України, крім звітності, складеної за вимогами країни розташування, додаткової інформації управлінського характеру, а також фінансової звітності, складеної за правилами, узгодженими для всіх його підприємств (українськими чи міжнародними вимогами)
Декілька власників (засновників) підприємства	Кожен з них може вимагати вести облік і складати звітність за власними правилами, що зумовлює неможливість здійснення аналізу і приймання ефективних рішень щодо управління підприємством	Рішення щодо застосування певних способів ведення обліку приймаються колегіально. Власники можуть обрати загальним рішенням суб'єкта, який здійснить аналіз і вибір найбільш прийнятної облікової політики

Продовження таблиці 2.3

Власники	Проблема	Формування облікової політики
Засновники компанії – іноземці	Складання звітності за правилами країни власників. Використання елементів облікової політики при складанні звітності може бути спрямоване на зменшення суми прибутку (звідси порушення вимог фіскальних органів щодо податку на прибуток) або неправомірне завищення суми прибутку	Суспільство зацікавлене в тому, щоб дані звітності такого підприємства можна було проаналізувати (через загальносуспільне значення обліку), а це можливе, коли підприємство буде вести облік за узгодженими правилами, встановленими для всіх підприємств
Два засновника – іноземці, один – вітчизняний	Іноземці, оскільки мають більшу частку (2/3), можуть вимагати вести облік і складати звітність за власними правилами. Вітчизняний інвестор, в свою чергу, зацікавлений в отриманні зрозумілих йому даних	Інтереси іноземних інвесторів можуть бути враховані шляхом передбачення аналітичних рахунків, які б дозволяли вести облік і складати звітність за правилами країни інвестора або іншими загальнозрозумілими правилами

2.2. Процедура розробки облікової політики підприємства

Процедури формування облікової політики підприємства визначаються національними особливостями.

В табл. 2.4 наведено *порівняльну характеристику регламентації в нормативних актах з бухгалтерського обліку процесу формування облікової політики.*

Таблиця 2.4

Порівняльна характеристика нормативного регулювання формування облікової політики

Питання	МСФЗ	Україна	Росія
Суб'єкти формування	Керівництво підприємства	Підприємство в особі власника чи уповноважених ним органів	Формується головним бухгалтером (бухгалтером), затверджується керівником підприємства
Терміни формування	Не встановлюються	Не встановлюються	Новостворене підприємство - до першої публікації звітності, але не пізніше 90 днів з дня набуття прав юридичної особи
Документальне оформлення	Не регламентується	Не регламентується	Підлягає оформленню відповідною організаційно-розпорядчою документацією

Міжнародні стандарти фінансової звітності передбачають три *способи* (джерела) *визначення облікової політики* (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Джерела визначення облікової політики за МСФЗ

Спосіб визначення	Сутність способу
За аналогією з подібними операціями	Орієнтація на вимоги, прийняті для подібних операцій, і загальні принципи системи МСФЗ. Подібність операцій встановлюється на основі професійного судження
За загальними критеріями та принципами	Орієнтація на загальні визначення, критерії, принципи, що застосовуються при підготовці фінансової звітності
На основі національних правил і загальноприйнятої практики	Орієнтація на національні правила складання звітності із детальними вимогами обліку операцій, наприклад, US GAAP. Спосіб припустимий, тільки якщо національні правила та галузева практика не суперечать принципам підготовки фінансової звітності МСФЗ

Методика формування облікової політики підприємства передбачає встановлення осіб, відповідальних за розробку, встановлення термінів та алгоритму формування, документального оформлення та порядку затвердження облікової політики підприємства.

У відповідності до рівнів системи бухгалтерського обліку: **методичного, організаційного, технічного** структура облікової політики підприємства має наступний вигляд (рис. 2.4).

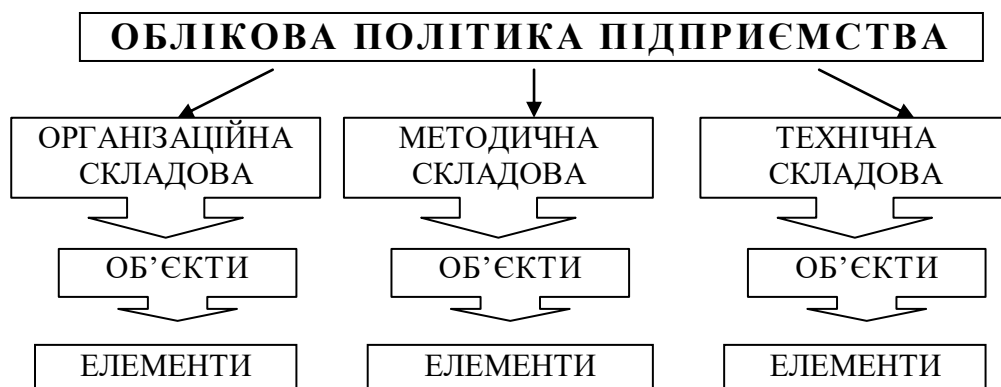


Рис. 2.4. Структура облікової політики підприємства

Формування **організаційної складової** включає об'єкти, які покликані забезпечити взаємозв'язок при організаційній побудові облікових підрозділів, визначення їх місця в управлінській та виробничій структурі підприємства:

- структура бухгалтерії;
- система обробки інформації;
- спосіб ведення обліку;
- наявність та зміст внутрішніх стандартів бухгалтерського обліку;
- взаємодія бухгалтерії з іншими структурними підрозділами підприємства тощо.

Так, об'єктом організаційної складової облікової політики є форма організації бухгалтерського обліку, елементом - один з чотирьох визначених законодавством способів організації обліку (створення бухгалтерської служби, безпосереднє ведення керівником, користування послугами приватного підприємця або аудиторської фірми).

Методична складова передбачає визначення способів ведення обліку об'єктів бухгалтерського обліку, які мають альтернативні способи відображення, зокрема:

- критерії визнання елементів звітності;
- правила оцінки;
- критерії розмежування основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів;
- порядок розрахунку амортизації засобів праці;
- критерії капіталізації витрат;
- порядок обліку та розподілу комплексних витрат;
- правила формування витрат та доходів;
- інші.

Реалізація елементів методичної складової на рахунках бухгалтерського обліку в облікових регістрах та формах звітності, в тому числі внутрішньої, здійснюється за допомогою об'єктів та елементів технічної складової.

Технічна складова облікової політики містить у собі визначення наступних елементів:

- форма бухгалтерського обліку;
- робочий план рахунків бухгалтерського обліку;
- графік документообігу;
- організація внутрішнього контролю, зокрема, інвентаризаційної роботи, внутрішнього аудиту тощо.

Алгоритм формування облікової політики на етапі встановлення складових облікової політики підприємства може мати наступний вигляд:

- на першому етапі залежно від ряду факторів встановлюється перелік об'єктів облікової політики;
- на другому етапі за кожним об'єктом обираються відповідні елементи.

Логіко-структурна схема формування облікової політики підприємства представлена на рис. 2.5.

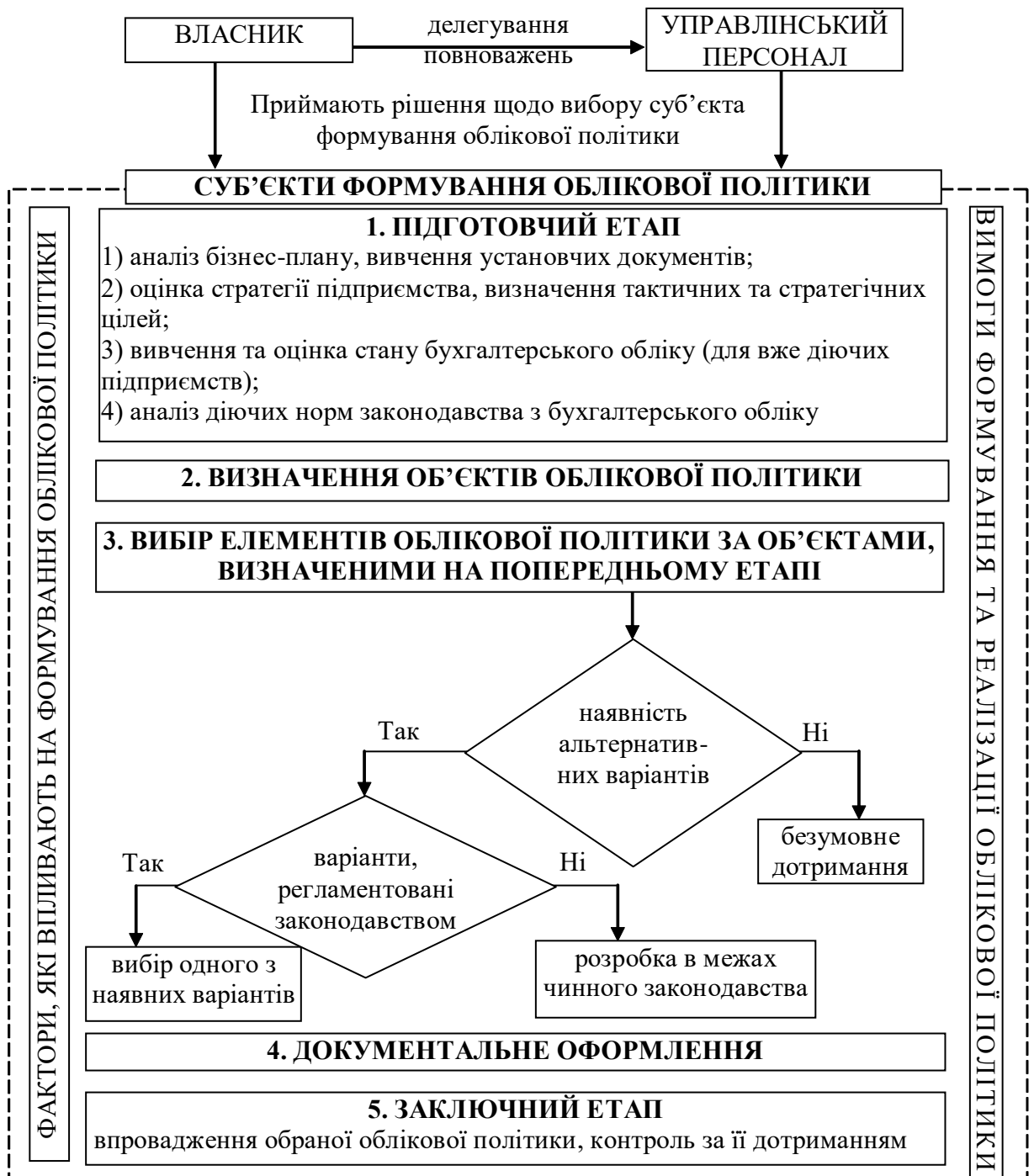


Рис. 2.5. Логіко-структурна схема формування облікової політики підприємства

2.3. Формалізація облікової політики

Створення системи документації, яка б забезпечувала охоплення та документальне оформлення всіх обраних елементів облікової політики за кожним її об'єктом, є заключним етапом формування облікової політики.

Реалізація політики пов'язана з її формалізацією, яка відбувається через встановлення організаційної структури та законодавчих норм. При цьому суб'єкти та носії облікової політики залежать від її рівня.

Формалізація державної облікової політики здійснюється Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України, Міністерством фінансів України, Методологічною радою з бухгалтерського обліку, Національним Банком України, Державною податковою службою України, Державною казначейською службою України, міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади в межах повноважень, передбачених законодавством. Носіями державної облікової політики є нормативні акти з організації бухгалтерського обліку всіх рівнів.

Відповідно до вимог п. 1.2 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 (**Додаток Б**), облікова політика підприємства визначається на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Розпорядчий документ складається виконавчим органом управління підприємством і подається на затвердження (погодження) власнику (власникам).

Носієм облікової політики підприємства може виступати наказ (**Додатки Д, Ж, З**), положення про облікову політику (**Додаток К**), інша організаційно-розпорядча документація, система внутрішньої документації (табл. 2.6), що визначається особливостями суб'єкта господарювання, внутрішнім розпорядком підприємства, характером питань облікової політики тощо.

Таблиця 2.6

Документальне оформлення облікової політики

Документ (група документів)	Склад і характеристика
Наказ про облікову політику	Правовий акт, який видається керівником підприємства (структурного підрозділу), що діє на основі єдиноначальності, з метою регламентації основ організації та ведення обліку та внутрішнього контролю на підприємстві (в структурній підрозділі)

Документ (група документів)	Склад і характеристика
Положення про облікову політику	Правовий акт, що встановлює системно пов'язані норми і правила з питань організації та ведення обліку та внутрішнього контролю на підприємстві
Організаційно-розпорядчі документи	Внутрішні правила, інструкції, регламенти, стандарти щодо засад ведення обліку чи рішення конкретної господарської ситуації. Вибір конкретного типу документа залежить від внутрішнього типу розпорядку підприємства та характеру питання облікової політики
Інша внутрішня документація	Графіки документообігу, робочий план рахунків, посадові інструкції облікових робітників, проект автоматизованого ведення обліку тощо. Мета їх видання – оформити порядок використання окремих способів ведення обліку, обраних підприємством, визначити порядок технічного використання елементів облікової політики

Недоцільним є використання для оформлення облікової політики підприємства розпорядження, яке з позиції діловодства є актом оперативного управління посадової особи, видається у межах її компетенції, має обмежений строк дії та розповсюджується на обмежене коло посадових осіб.

Майже завжди на практиці є необхідним доповнення документу про облікову політику підприємства відповідними додатками (якщо окремі елементи облікової політики потребують детальної розробки та займають порівняно великий обсяг):

- форми первинних документів, не передбачені законодавством;
- структура і склад підрозділів бухгалтерського апарату та служби внутрішнього контролю;
- посадові інструкції;
- графік документообігу;
- робочий план рахунків тощо.

Можливо наводити в додатках до наказу про облікову політику підприємства кореспонденцію рахунків, які включені до робочого плану, а також типові проводки з відображення в обліку операцій, найбільш поширених на даному підприємстві. Але зазначення таких даних в додатках доцільно за умови стабільності законодавчої бази з бухгалтерського обліку та наявності відпрацьованої методики обліку, інакше вони потребуватимуть перманентних змін.

Вид та структура розпорядчих документів, що оформлюють облікову політику підприємства, нормативно не визначені.

Вибір конкретного різновиду розпорядчого документа впливає на обсяг викладеної інформації, наявність додатків та взаємозв'язки з іншими внутрішніми документами. Але в кожному випадку необґрунтовані повтори нормативних документів вищого рівня або включення до змісту документа великих за обсягом елементів облікової політики позбавляє його оперативності. Повноваження власника (власників) підприємства встановлювати облікову політику реалізується через визначення у розпорядчому документі переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш ніж один їх варіант. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документу включати не доцільно як імперативні для застосування підприємством норми.

Для усунення дублювання інформації щодо окремих елементів облікової політики (які можуть бути зазначені в іншому документі, у т.ч. нормативному акті вищого рівня) в документі про облікову політику доцільно обмежуватись посиланнями. Наприклад, порядок розподілу прибутку є елементом облікової політики підприємства та зазначається в установчих документах підприємства (статут). У разі потреби така інформація може дублюватись в Положенні (наказі) про облікову політику, але в жодному разі не може суперечити даним статуту за змістом.

Зміст і обсяг документа про облікову політику підприємства та додатків до нього визначається багатьма факторами, основні з яких - особливості суб'єкта господарювання, ступінь регламентації діяльності та обліку нормативними актами вищого рівня, рівень кваліфікації розробників політики тощо.

Зазвичай Наказ про облікову політику підприємства встановлює методологію та технологію обліку, а Положення – додатково ще й загальні правила з питань організації та ведення обліку й внутрішнього контролю на підприємстві. Тому застосування наказу про облікову політику доцільне тільки у разі наявності на підприємстві Положення щодо організації бухгалтерського обліку.

Виходячи з вищесказаного, структурування Положення з облікової політики підприємства, на наш погляд, має відтворювати позиції, наведені у табл. 2.7.

Структурування Положення з облікової політики підприємства

Назва розділу	Зміст розділу
Загальні положення	<ol style="list-style-type: none"> 1. Назва підприємства, його місцезнаходження 2. Форма власності, організаційно-правова форма 3. Наявність філій та інших виділених на окремий баланс структурних підрозділів 4. Види діяльності відповідно до установчих документів 5. Інші відомості
Організація обліку	<ol style="list-style-type: none"> 1. Форма організаційної побудови бухгалтерської служби 2. Встановлення відповідальності за організацію обліку на підприємстві, порядку призначення та звільнення головного бухгалтера, працівників апарату бухгалтерії 3. Права й обов'язки головного бухгалтера, заступників головного бухгалтера, працівників бухгалтерії (додаток — посадові інструкції) 4. Чинна нормативна база бухгалтерського обліку підприємства 5. План заходів щодо організації соціального забезпечення бухгалтерської служби 6. Організація внутрішнього контролю, в т.ч. план заходів з проведення інвентаризації (додаток — склад комісії, графік проведення інвентаризації на підприємстві тощо) 7. Рівень централізації облікових робіт 8. Варіант організації управлінського обліку 9. Взаємовідносини центральної бухгалтерії з обліковим апаратом структурних підрозділів тощо
Методологія обліку	<p>Визначення за окремими об'єктами обліку варіантів його ведення, що суттєво впливають на оцінку та прийняття обґрунтованих управлінських рішень користувачами звітності. Наприклад, в частині обліку виробничих запасів:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Визнання запасів активами з уточненням випадків виведення із складу активів 2. Форми первинних документів, що використовуються для оформлення руху запасів 3. Правила документообігу і технологія обробки облікової інформації, порядок контролю за рухом запасів та відповідальність посадових осіб 4. Порядок аналітичного обліку запасів 5. Порядок обліку ТЗВ, в т.ч. застосування окремого субрахунку 6. Метод оцінки вибуття запасів 7. Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів

Назва розділу	Зміст розділу
	8. Методика розрахунку чистої вартості реалізації при оцінці запасів на дату балансу 9. Умови уцінки запасів 10. Кореспонденція рахунків з обліку запасів 11. Питання організації інвентаризаційної роботи 12. Організація податкового обліку тощо
Технологія обліку	1. Форма бухгалтерського обліку (додаток — примірники форм облікових реєстрів) 2. Робочий план рахунків (додаток — таблиця рахунків бухгалтерського обліку, прийнятих до використання з відповідним рівнем аналітичності) 3. Форми первинних документів (додаток — зразки форм, заповнені згідно з вимогами нормативних документів) 4. Графік документообігу (додаток — оперограми або документограми, зведені графіки руху документів, сформовані за напрямками бухгалтерського обліку) 5. Порядок ведення аналітичного обліку 6. Форми звітності (додаток — зразки форм бухгалтерської звітності з робочими інструкціями щодо їх заповнення) 7. Графік складання та подання звітності (додаток — графік руху носіїв облікової інформації підсумкового етапу бухгалтерського обліку із зазначенням відповідальних осіб) 8. Порядок ведення архіву підприємства 9. Перелік працівників, які мають право підпису носіїв облікової інформації (додаток — список осіб із зіставленням зразків їхніх підписів) 10. Перелік працівників, які мають право на отримання, зберігання та видачу товарно-матеріальних цінностей (додаток — список осіб із зіставленням зразків їхніх підписів) 11. Перелік осіб, відповідальних за організацію технічного та ергономічного забезпечення облікового процесу 12. Перелік осіб, відповідальних за інформаційне забезпечення тощо
Інші питання	1. Відповідальність за забезпечення комерційної таємниці 2. Відповідальність за порушення порядку створення документів та реєстрів обліку 3. Порядок внесення змін до облікової політики 4. Організація підвищення кваліфікації бухгалтерів 5. Застосування нових методів обліку та наукової організації праці бухгалтерів

Інформація, яка наведена в **Додатку Л**, свідчить про те, що деякі промислові підприємства не відображають в наказах про облікову політику окремі важливі її елементи (**Додаток М**).

Враховуючи те, що облікова політика повинна відповідати вимозі єдності, яка передбачає її формування та використання всіма структурними підрозділами, документи з оформлення облікової політики повинні розповсюджуватись на всі структурні одиниці (якщо не обумовлені особливості для певних підрозділів). Разом з тим можлива й така ситуація, коли з метою упорядкування системи управління структурним підрозділом підготовлюється регламент або внутрішні правила підрозділу. У такому випадку можна включити у вказані правила опис тільки тих складових облікової політики, які необхідні для постановки та ведення обліку в даному підрозділі.

Доведення норм документа про облікову політику підприємства до безпосередніх виконавців забезпечується наступним чином:

– наявністю реквізиту “З Положенням (наказом) ознайомлений”, де зазначаються підписи всіх осіб, на яких покладене виконання облікових функцій;

– при наявності значної кількості облікових підрозділів та чисельного штату (облікового персоналу) – спрямуванням окремих положень нормативного документу щодо облікової політики до структурних підрозділів у вигляді витягів з нього за конкретними ділянками облікової роботи.

2.4. Зміни облікової політики, їх обґрунтування та оформлення

На основі принципу послідовності облікова політика підприємства має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики. Остання може **змінюватися тільки**, якщо:

1) **змінюються статутні вимоги**. Наприклад, необхідність унесення змін до облікової політики може бути викликана реорганізацією, зміною власників чи видів діяльності підприємства, що зафіксовано внесеними змінами до статуту (установчого договору) підприємства;

2) **змінюються вимоги органу**, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та

фінансової звітності. Так, з набуттям чинності П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» з 2008 р. інвестиційна нерухомість має показуватися у фінансовій звітності за справедливою вартістю (за загальним правилом). Така зміна вимог органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку, є підставою для внесення відповідних змін до облікової політики підприємства, нерухомість якого класифікується як інвестиційна;

3) зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій або господарських операцій в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства.

Умови внесення змін до облікової політики підприємства за різними нормативними документами наведено в **Додатку Н**. Перегляд облікової політики з ініціативи підприємства можливий за умови обґрунтування, що такі зміни забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Якщо підприємство змінює метод оцінки вибуття запасів із середньозваженої собівартості на метод ФІФО, обґрунтувавши таке рішення достовірнішим відображенням операцій із запасами в бухгалтерському обліку, це є прикладом зміни облікової політики.

Разом з тим п. 10 П(С)БО 6 визначено, що **не вважається зміною облікової політики** її встановлення для подій або операцій, які:

- відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;
- не відбувалися раніше.

Припустимо, власниками підприємства прийнято рішення про провадження нового виду діяльності - роздрібною торгівлі та про внесення відповідних доповнень до статуту підприємства. У зв'язку з виникненням нового факту в діяльності підприємством вибрано метод оцінки вибуття запасів у роздрібній торгівлі за цінами продажу, що знайшло відображення в обліковій політиці. Оскільки ці операції не відбувалися раніше, вони не можуть вважатися зміною облікової політики, незважаючи на зміну статутних вимог, а розглядаються як її доповнення.

Розкриватися положення облікової політики підприємства та її зміни можуть двома **способами**:

- 1) в описовій формі;
- 2) додатком до фінансової звітності копії розпорядчого документа про встановлення або зміну облікової політики.

Поза сумнівом, крім належних обов'язковому розкриттю відомостей про сформовану облікову політику, іншу інформацію, яка розцінюється підприємством як суттєва і така, що дає більш повну та об'єктивну картину про фінансове положення і результати його діяльності, може бути наведено за самостійним рішенням такого суб'єкта господарювання.

Норми П(С)БО передбачають відображення змін облікової політики в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності двома способами: **ретроспективно** або **перспективно**.

Ретроспективне відображення зміни полягає в застосуванні нової облікової політики до подій та операцій так, начебто така нова облікова політика застосовувалася завжди, а не з моменту її прийняття. Ця вимога випливає з того, що п. 11 П(С)БО 6 передбачено застосування підприємством облікової політики до подій і операцій з моменту їх виникнення.

Отже, в цьому випадку вплив зміни облікової політики застосовується щодо подій і операцій минулих періодів з моменту їх виникнення та відображається у фінансовій звітності шляхом:

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
- повторного подання порівняльної інформації про попередні звітні періоди.

І лише в тому випадку, коли суму коригування нерозподіленого прибутку минулого звітного періоду достовірно визначити неможливо, здійснюється перспективне відображення зміни облікової політики (п. 13 П(С)БО 6), яке полягає в поширенні впливу облікової політики на події та операції, що відбуваються після дати внесення зміни до облікової політики. При цьому не провадиться жодних коригувань показників попередніх періодів щодо сальдо нерозподіленого прибутку на початок періоду або щодо відображеної у звітності суми чистого прибутку чи збитку, оскільки наявні залишки на початок звітного року в цьому випадку не перераховуються.

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.

Таким чином, щорічне перевидання документу про облікову політику підприємства у разі відсутності змін є недоцільним, бо

збільшує документообіг і в більшості випадків є формальним актом.

Облікова політика підприємства та її зміни розкриваються у примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або прикладанням копії розпорядчого документу про встановлення і зміну облікової політики.

Порядок відображення у фінансовій звітності підприємства **зміни в облікових оцінках** відрізняється від порядку коригування звітності у зв'язку з переглядом облікової політики.

У разі перегляду облікових оцінок не можна стверджувати, що звітність за попередні періоди була недостовірною або було допущено істотну помилку. Тому **зміни облікових оцінок можуть стосуватися тільки поточного періоду** або ж **впливати** не лише на поточний, а й на **майбутні звітні періоди**.

Скажімо, зміна в оцінках суми безнадійної кредиторської заборгованості впливає тільки на результат **поточного періоду**, а отже, знаходить відображення в бухгалтерському обліку цього періоду. Навпаки, перегляд строків корисного використання об'єктів основних засобів, що підлягають амортизації, впливає на суму амортизаційних відрахувань **як поточного, так і кожного з наступних періодів** протягом строку корисної експлуатації цього об'єкта. В обох випадках результат змін, пов'язаних з поточним періодом, визнається як дохід і витрати цього поточного періоду. Вплив зміни, якщо він буде, відображають у майбутніх періодах.

Наслідки зміни облікових оцінок показують у фінансовій звітності в тому періоді, в якому відбулася така зміна, а також у наступних звітних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди. Отже, зміни облікових оцінок не спричиняють ретроспективного перерахунку відповідних показників фінансової звітності.

Таким чином, порядок виправлення помилок, пов'язаних зі зміною облікових оцінок, порівняно з порядком коригування наслідків перегляду облікової політики простіше, оскільки при цьому не потрібно робити коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року та повторно надавати порівняльну інформацію щодо попередніх звітних періодів.

Очевидно, для правильного відображення у фінансовій звітності впливу зміни необхідно чітко встановити, що відбулося: **перегляд облікової політики** чи **зміна облікової оцінки**.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Облікова політика підприємства як елемент нормативного регулювання обліку.

2. Передумови виникнення необхідності розробки облікової політики.

3. Облікова політика підприємства як додаткова нормативна база регулювання обліку і звітності.

4. Чинний Закон про бухгалтерський облік і фінансову звітність та облікова політика, їх взаємозв'язок.

5. Облікова політика як елемент єдиної системи регулювання, побудови і розвитку обліку на підприємстві.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДО ТЕМИ 2

Завдання 1.

Проаналізувати систему регламентації облікової політики в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та П(С)БО. Результати оформити у вигляді таблиці наступним чином:

Назва нормативного документу	Номер статті	Положення щодо облікової політики
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р.	Ст. 1.	Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання звітності.
	Ст. 4.	Послідовність – постійне (з 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.
	Ст. 8.	Підприємство самостійно: визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства
...		...

Завдання 2.

Систематизувати функції облікової політики. Результати оформити у вигляді таблиці:

Функція облікової політики	Характеристика призначення облікової політики
Соціальна	Створення соціальних гарантій для захисту зовнішніх користувачів шляхом забезпечення єдності інтерпретації даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності
...	...

Завдання 3.

Знайдіть відповідні визначення термінів:

1	Міждержавна (регіональна) облікова політика	1	Сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників
2	Державна облікова політика	2	Сукупність дій зі встановлення загальних принципів функціонування бухгалтерського обліку через розробку правил, норм, стандартів
3	Облікова політика підприємства	3	Сукупність правил, норм, стандартів, яка використовується для встановлення принципів функціонування бухгалтерського обліку в межах геополітичних об'єднань країн

Завдання 4.

Знайдіть відповідні інтереси груп внутрішніх користувачів облікової політики:

1	Власники підприємства	1	Створення за допомогою облікової політики системи організаційно-технічних та методичних заходів забезпечення інформацією процесу управління, як поточного так і стратегічного
2	Керівник підприємства	2	Несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та дотримання законодавства при виконанні господарських операцій
3	Управлінський персонал	3	Особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, за виконання та дотримання встановленої облікової політики, її відповідність чинному законодавству та особливостям діяльності підприємства

4	Головний бухгалтер	4	Організація та ведення бухгалтерського обліку таким чином, щоб він забезпечував виконання триєдиної задачі: збереження та примноження майна власника; надання інформації про фінансові результати та інформації для оперативного і стратегічного управління підприємством
---	--------------------	---	---

Завдання 5.

Знайдіть відповідні інтереси груп зовнішніх користувачів облікової політики:

1	Аудитор	1	Регламентація в обліковій політиці основних засад формування бази та обліку об'єктів оподаткування
2	Контролюючі органи (податкова служба)	2	Розуміння способів та прийомів, які використовувались для отримання показників прибутку; забезпечення порівнянності даних; розуміння справжніх намірів керівництва підприємства
3	Інвестори, кредитори, інші користувачі звітної інформації підприємства	3	Ознайомлення зі способами, які використовувались для складання фінансової звітності, оцінка їх відповідності чинному законодавству з метою висловлення думки про достовірність фінансової звітності; джерело для отримання додаткових доходів аудиторської фірми

Завдання 6.

Знайдіть відповідні визначення термінів:

	Рівні		Завдання облікової інформації		Способи реалізації завдань
1	Державне регулювання	1	Розробка облікової стратегії розвитку підприємства	1	Нормативно-правові акти (інструкції, положення, методичні рекомендації) галузевих міністерств. Листи та розпорядчі документи щодо регулювання обліку на регіональному рівні
2	Регіональне регулювання	2	Створення єдиних правил ведення обліку та складання фінансової звітності, які є	2	Облікова політика підприємства. Організація та

			обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів. Методологічне керівництво		ведення обліку в господарстві та його структурних підрозділах
3	Господарське регулювання	3	Забезпечення потреб галузі адекватними економічними показниками. Забезпечення єдиних правил ведення обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів	3	Створення єдиної облікової політики держави. Закони України, Постанови Кабінету Міністрів України, П(С)БО, фінансова звітність, План рахунків

ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ НАД ТЕМОЮ 2

Студенти готують реферати за такою тематикою:

1. Склад та ранжування чинників, що визначають облікову політику підприємства.
2. Технологія розробки та затвердження облікової політики підприємства.
3. Особливості формування облікової політики з питань, що не регламентовані в централізованому порядку.
4. Порядок ініціювання та здійснення керівництва розробкою облікової політики підприємства.
5. Порядок делегування повноважень щодо розробки облікової політики підприємства.
6. Обов'язки та відповідальність за розробку й обґрунтованість облікової політики.
7. Суть та переваги стабільності облікової політики.
8. Передумови змін в обліковій політиці, порядок їх оформлення.
9. Сутність, зміст та наслідки змін в обліковій політиці.
10. Відповідальність посадових осіб за обґрунтованість внесення змін до облікової політики.

3.1. Взаємозв'язок облікової політики та внутрішньогосподарського контролю підприємства

Контроль як функція управління повинен забезпечити керуючу систему інформацією про відхилення фактичного стану керованої системи від заданих параметрів.

Під внутрішньогосподарським контролем підприємства розуміють систематичну конструктивну діяльність, спрямовану на виявлення, усунення та попередження виникнення відхилень фактичного стану суб'єкта господарювання від його заданого стану.

Взаємний зв'язок облікової політики як складової системи бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю підприємства може бути розглянутий за трьома напрямками:

- система внутрішнього контролю як об'єкт облікової політики підприємства;
- облікова політика як інструмент обліково-аналітичного забезпечення системи внутрішньогосподарського контролю;
- облікова політика як об'єкт внутрішнього контролю (рис. 3.1).

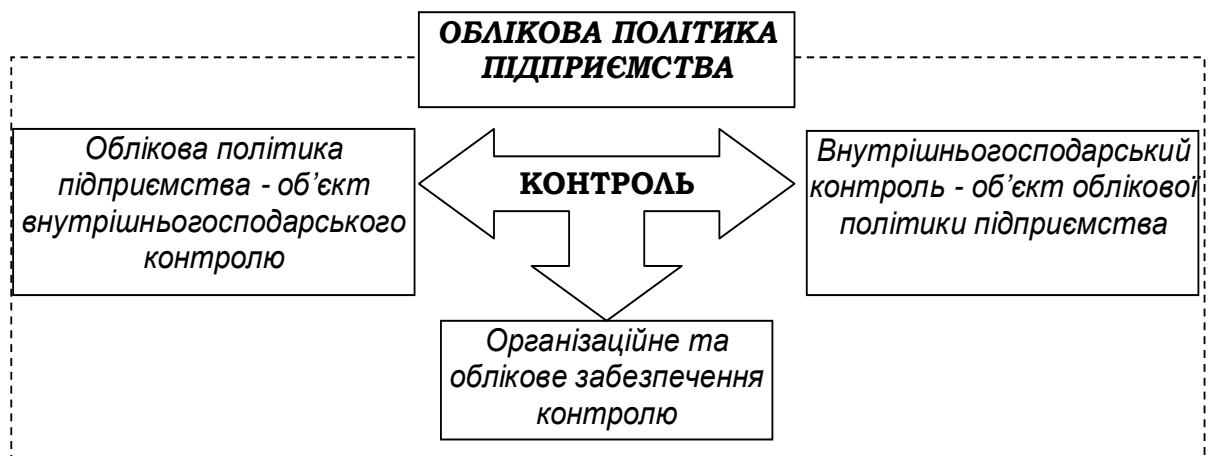


Рис. 3.1. Зв'язок облікової політики та внутрішньогосподарського контролю підприємства

Віднесення внутрішньогосподарського контролю до складу об'єктів облікової політики підприємства зумовлено тим, що обов'язковість та необхідність створення служби

внутрішньогосподарського контролю не впливає з положень чинного законодавства, тобто власник самостійно вирішує чи створювати йому службу внутрішнього контролю та які завдання перед нею ставити.

Варіативність системи внутрішньовиробничого контролю при цьому полягає в її реалізації силами окремого структурного підрозділу (служба внутрішнього аудиту, контрольно-ревізійний відділ тощо), кваліфікованого спеціаліста (внутрішній аудитор, ревізор), сторонньої спеціалізованої професійної фірми на договірних засадах або особисто керівником підприємства.

Призначення облікової політики підприємства як елементу системи внутрішньогосподарського контролю полягає у визначенні порядку контролю за господарськими операціями, правил документообігу і технології обробки облікової інформації, а також в інших рішеннях, необхідних для організації та ведення обліку.

Разом з тим, виконання внутрішньогосподарським контролем своїх функцій вимагає створення комплексу умов: організаційного, технічного, економічного, юридичного, обліково-аналітичного забезпечення. Організаційне забезпечення контролю реалізується через відповідні дії зі створення та організації відділу (служби) внутрішньогосподарського контролю, визначення його взаємозв'язків з іншими підрозділами підприємства в Положенні про облікову політику підприємства. Обліково-аналітичне забезпечення контролю пов'язане із створенням системи документування та зведеного обліку, які надають дані для аналізу (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Організаційне та обліково-аналітичне забезпечення
внутрішньогосподарського контролю в Положенні про облікову
політику**

Об'єкт	Елемент	Значення для контролю
Система внутрішнього контролю	Створення окремого підрозділу	Забезпечує координацію функціонування всіх ланок внутрішньогосподарського контролю, розподіл контрольних функцій та обов'язків між працівниками
	Передбачення окремої штатної одиниці (внутрішній контролер)	
	Спеціалізована фірма на договірних засадах	
	Адміністрація (керівник) підприємства	

Продовження таблиці 3.1

Об'єкт	Елемент	Значення для контролю
	Головний бухгалтер підприємства	
Документування	Графік документообігу	Дозволяє здійснювати контроль за правильністю оформлення документів; за своєчасністю їх заповнення та рухом; за відповідністю відображених операцій на рахунках бухгалтерського обліку; встановлення кола осіб, які працюють з первинними документами
	Перелік документів, які розробляються самостійно та вимоги до їх заповнення	
	Перелік бланків суворої звітності та перелік осіб, які мають право з ними працювати	
Інвентаризація	Склад постійно діючої інвентаризаційної комісії	Забезпечує встановлення фактичної наявності майна, обґрунтованості сум зобов'язань, контроль за збереженням майна
	Кількість та періодичність проведення інвентаризацій	
	Перелік майна та зобов'язань, які підлягають перевірці при інвентаризації	
Робочий план рахунків	Перелік синтетичних та аналітичних рахунків, які використовуються підприємством	Дозволяє здійснювати контроль за достовірністю обліку, зокрема, аналітичного, за показниками, необхідними для складання зведених форм звітності
Форма ведення обліку	меморіально-ордерна; журнальна спрощена комп'ютерна	Контроль відповідності обраної форми ведення обліку особливостям облікового процесу, систематичності відображення господарських операцій, контроль процесу підготовки всіх видів звітності
Звітність	Перелік форм, порядок та строки подання внутрішньої звітності	Забезпечує відображення інформації про фактичний стан об'єкта, наявність та рух майна

Документальне закріплення облікової політики підприємства в Положенні про облікову політику дозволить здійснювати попередній, поточний та наступний контроль всіх аспектів її функціонування. Крім того, облікова політика підприємства є суттєвим аспектом методичного забезпечення внутрішньогосподарського контролю. Це забезпечується регламентацією в обліковій політиці порядку використання такого спеціального методу контролю, як інвентаризація, що є одним з найважливіших засобів контролю за збереженням майна.

Одне з безпосередніх завдань контролю – забезпечення достовірності даних в процесі обліку – реалізується через об'єкти облікової політики, представлені в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Забезпечення достовірності даних в рамках
внутрішньогосподарського контролю підприємства**

Завдання контролю	Об'єкти облікової політики, що дозволяють реалізувати поставлені завдання
формування достовірних первинних даних про господарські операції та стан виробничих ресурсів	організація ефективного документообігу
забезпечення збереженості об'єктів контролю при їх русі та змінах в процесі виробництва	ведення інвентаризаційної роботи
забезпечення достовірності інформації при її обробці, узагальненні та класифікації	вибір відповідної методики та техніки обліку

Деталізація завдань внутрішньогосподарського контролю формування та реалізації облікової політики підприємства наведена на рис. 3.2.

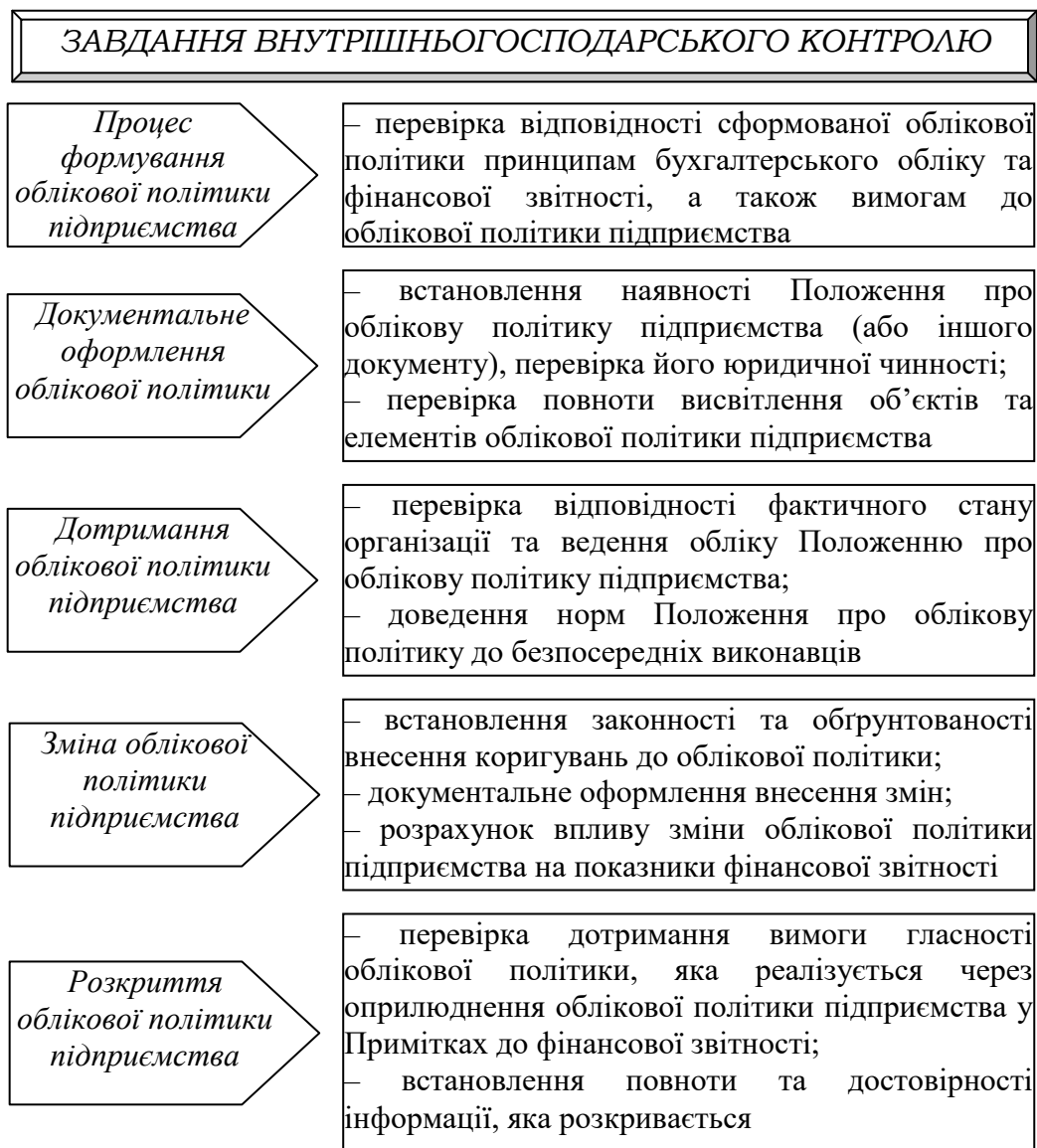


Рис. 3.2. Визначення завдань для внутрішньогосподарського контролю формування та реалізації облікової політики підприємства

Суб'єктів внутрішньогосподарського контролю формування та реалізації облікової політики підприємства можна розділити на наступні групи:

- суб'єкти, які зацікавлені у здійсненні та результатах контролю (власники, акціонери підприємства, ревізійна комісія, яка забезпечує контроль реалізації облікової політики підприємства в інтересах власників);

- суб'єкти, в безпосередні обов'язки яких не входять контрольні функції (адміністрація підприємства, головний бухгалтер, працівники облікового підрозділу, економічні та аналітичні відділи);

- суб'єкти, на яких безпосередньо покладені контрольні функції (відділ чи служба внутрішнього контролю, на які покладається

завдання встановити точність дотримання обраної облікової політики службами і окремими виконавцями; окрема штатна одиниця; керівник та головний бухгалтер, якщо не створюється служба внутрішнього контролю);

– зовнішні суб'єкти (якщо власник безпосередньо не причетний до управління підприємством, можливе залучення аудитора чи аудиторської фірми для встановлення адекватності облікової політики особливостям господарської діяльності підприємства та власним інтересам).

3.2. Роль облікової політики підприємства при здійсненні аудиту

Серед осіб, які повинні бути обізнаними з питань облікової політики підприємства, крім керівника, бухгалтера, податкових органів називають й аудитора. Останній повинен володіти знаннями з формування облікової політики з наступних причин:

– облікова політика підприємства відображає способи ведення бухгалтерського обліку на підприємстві;

– облікова політика підприємства є одним з основних об'єктів аудиторської перевірки, з всебічного ознайомлення з нею починається аудит на підприємстві;

– від багатьох елементів облікової політики підприємства залежить в кінцевому підсумку порядок формування об'єктів оподаткування;

- інформація про облікову політику наводиться у складі пояснювальної записки до фінансової звітності.

Взаємозв'язок облікової політики підприємства та аудиту можна представити наступним чином:

- облікова політика підприємства є об'єктом аудиторських послуг;

- облікова політика дозволяє здійснювати оцінку системи обліку і внутрішньогосподарського контролю з наступним використанням отриманих результатів для планування аудиту;

- облікова політика вивчається безпосередньо у процесі аудиту для ознайомлення зі способами формування фінансової звітності (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Взаємозв'язок облікової політики підприємства та аудиту

Основною складовою облікової політики підприємства, що підлягає вивченню при здійсненні аудиту, є балансова політика у складі методичної частини облікової політики. Вивчення інших складових облікової політики (організаційної та технічної) може бути доцільним при плануванні аудиту, а також при виконанні ряду аудиторських послуг.

Щодо облікової політики підприємства аудитор зазвичай вирішує наступні завдання:

1. Встановлює відповідність вибраної облікової політики (зокрема, політики складання звітності) нормам чинного законодавства – дотримання вимоги законності.

2. Визначає використання всіма структурними підрозділами єдиної облікової політики – дотримання вимоги єдності.

3. Підтверджує відповідність обраного варіанту облікової політики меті, умовам та особливостям діяльності підприємства – дотримання вимоги адекватності.

4. Оцінює раціональність та доцільність використання обраних елементів облікової політики – дотримання вимоги ефективності.

5. Вивчає оприлюднення способів та прийомів, які використовувались при веденні обліку та складанні звітності через його розкриття у Примітках до фінансової звітності – дотримання вимоги гласності (рис. 3.4).



Рис. 3.4. Вивчення аудитором вимог формування та реалізації облікової політики

У дотриманні вимог адекватності та ефективності зацікавлений, у першу чергу, власник підприємства.

В рамках надання аудиторських послуг аудитор може займатися розробкою облікової політики – її формалізацією внутрішніми документами, адаптацією до систем комп'ютеризованого обліку, формуванням раціонального механізму складання внутрішньої та зовнішньої звітності. В результаті здійснення даної послуги замовник отримує розроблену облікову політику для свого підприємства, яка відповідатиме його потребам та враховуватиме стратегічні перспективи його діяльності, а також впровадження даної облікової політики в практику господарської діяльності.

В залежності від змісту та характеру поставленого перед аудитором завдання щодо облікової політики підприємства можуть використовуватись різні джерела інформації, основні з яких наведені в табл. 3.3.

Використання документів щодо облікової політики підприємства є невід'ємною складовою аудиторських процедур при організації та плануванні аудиту. Попереднє вивчення особливостей облікової системи підприємства, що перевіряється, оцінка його системи внутрішньогосподарського контролю передбачають

ознайомлення з внутрішніми документами, які регламентують організацію, постановку та ведення бухгалтерського обліку, а саме, документами з оформлення облікової політики підприємства.

Таблиця 3.3

Інформаційна база для вивчення облікової політики підприємства

Питання, що вивчається	Джерела інформації
Наявність облікової політики підприємства	Наказ (розпорядження) керівника (власника) про формування облікової політики; договір з аудиторською, (бухгалтерською, консалтинговою) фірмою на розробку облікової політики підприємства, акт приймання-здачі виконаних робіт; Положення про облікову політику (або інший документ); додатки до нього: графік документообігу, посадові інструкції, робочий план рахунків, план проведення інвентаризацій, форми документів, створених на підприємстві тощо
Юридична чинність документів з оформлення облікової політики підприємства	Наявність підпису власника (власників); документ, що підтверджує делегування повноважень керівнику підприємства; рішення зборів засновників; рішення зборів правління
Зміна облікової політики підприємства	Рішення власника (власників) про зміну облікової політики підприємства; бухгалтерські розрахунки щодо коригування залишків нерозподіленого прибутку; Примітки до фінансової звітності; Ф. № 4 в частині статті “Коригування: зміна облікової політики”
Розкриття облікової політики підприємства	Відповідний розділ в складі Приміток до фінансової звітності; пояснювальна записка; інші документи

В загальному вигляді методика вивчення облікової політики підприємства при здійсненні аудиту відображена на рис. 3.5.

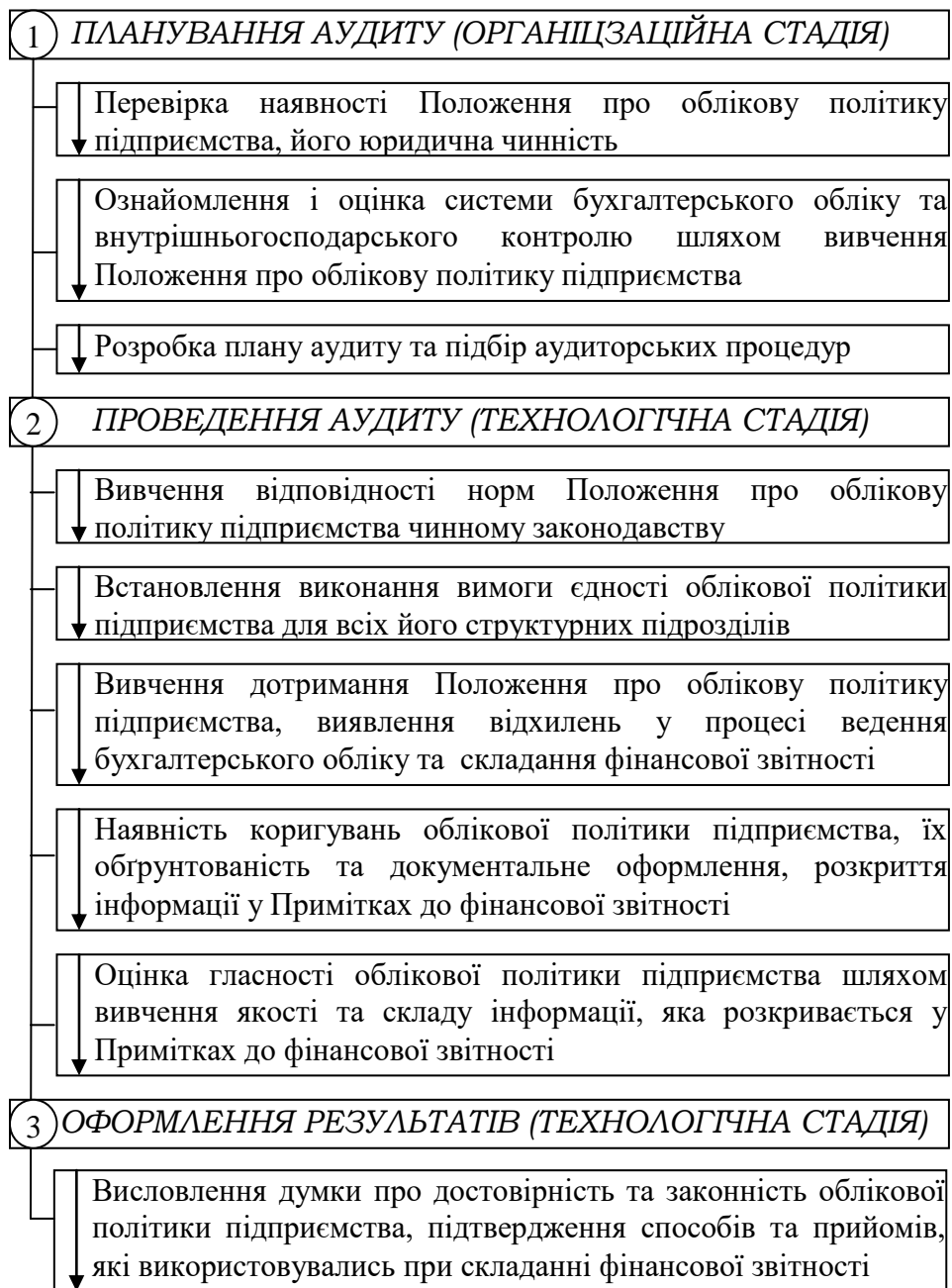


Рис. 3.5. Методика вивчення облікової політики підприємства при проведенні аудиту

Основні питання, що вивчаються при аудиті формалізації облікової політики підприємства відповідним положенням, наведені в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Вивчення аудитором додатків до Положення про облікову політику підприємства

Питання	Назва додатку	Що вивчається	Значення для аудиту
Організація бух. обліку	Організація роботи облікового апарату	форма організації бух. обліку; штат бухгалтерії; складність робіт, що виконуються; рівень кваліфікації облікового персоналу	Визначається зміст, масштаб та кількість аудиторських процедур
	Посадові інструкції працівників облікового апарату	наявність посадових інструкцій, їх дотримання; перелік обов'язків; необхідний рівень кваліфікації	Встановлюється ступінь та межі відповідальності працівників бухгалтерії, розподіл обов'язків
Організація документування	Графік документообігу	обґрунтованість розробки графіку документообігу; чіткість виконання графіку документообігу	Оцінка ефективності побудови системи бух. обліку та внутрішнього контролю, системи управління підприємством в цілому
	Первинні документи, створені на підприємстві та затвердженні керівником	наявність переліку таких документів та їх зразків; наявність обов'язкових реквізитів; інструкції зі складання	
	Первинні документи, затверджені законодавством	нормативні, інструктивні та довідкові матеріали з їх складання; наявність обов'язкових реквізитів	
Техніка обліку	Робочий план рахунків	наявність робочого плану рахунків; ступінь його деталізації; відповідність діючому Плану рахунків; аналітичні розрізи	Ознайомлення з особливостями ведення бух. обліку

Продовження таблиці 3.4

Питання	Назва додатку	Що вивчається	Значення для аудиту
	Порядок проведення інвентаризацій	наявність в Положенні про облікову політику (у складі додатків); регламентація проведення інвентаризації перед складанням річної фінансової звітності; відповідальні за проведення; склад інвентаризаційної комісії	Наявність та ефективність інвентаризаційної роботи є умовою достовірності залишків за статтями фінансової звітності

В результаті обстеження Положення про облікову політику підприємства та додатків до нього аудитор, поряд з плануванням перевірки, може отримати відповідь на наступні питання:

- чи дозволяє система організації обліку підприємства гарантувати достовірність та своєчасність відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку;
- чи обмежується обліковою політикою підприємства можливість здійснення навмисних порушень та помилок.

При цьому наявність Положення про облікову політику підприємства та інших розпорядчих документів, пов'язаних з нею, вчасно прийнятих і відповідно оформлених, не може достатньою мірою свідчити про дотримання облікової політики підприємства. Тому аудитору слід вивчити наступні питання:

1. Дотримання принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності і вимог формування та реалізації облікової політики підприємства.
2. Дотримання прийнятої облікової політики підприємства, виконання вимог Положення про облікову політику підприємства.
3. Обґрунтованість та доцільність внесення змін до облікової політики підприємства, якщо вони мали місце.
4. Стан та повноту розкриття інформації про облікову політику підприємства в Примітках до фінансової звітності.

Об'єктом особливої уваги аудитора при формуванні думки про достовірність фінансової звітності є методична складова облікової політики підприємства, через яку реалізується політика складання

фінансової звітності. При проведенні аудиту необхідно враховувати всі можливі об'єкти облікової політики підприємства та відповідні елементи, тому доцільно мати детальний перелік всіх об'єктів обліку, способів ведення та процедур організації обліку, за якими законодавством передбачено вибір альтернативних варіантів, слідкувати за його відповідністю чинному законодавству та за необхідності вносити зміни. Такий робочий документ аудитора може мати вигляд табл. 3.5. Особливу увагу при вивченні облікової політики аудитор повинен приділяти способам, прийомам та процедурам обліку, які підприємство розробляє самостійно або альтернативність варіантів яких зумовлена суперечностями та недосконалістю нормативних актів. Аналіз виявлених відхилень дозволить аудитору сформулювати позицію щодо характеру висновку про достовірність фінансової звітності.

Таблиця 3.5

Результати вивчення облікової політики (в частині складання фінансової звітності)

Елемент політики складання звітності	Положення про облікову політику	фактично		Вплив виявлених розбіжностей на думку аудитора щодо достовірності звітності
		елемент, який використовується	документ, яким підтверджується його використання	
1. Варіативність елементів передбачено чинним законодавством				
.....				
.....				
2. Способи, прийоми та процедури, що розроблялись самостійно				
.....				
.....				
3. Варіативність елементів впливає з суперечності законодавства				
.....				

Аудит передбачає необхідність для аудитора висловити свою думку про достовірність звітності і відповідність її реальному стану справ на підприємстві. Враховуючи, що облікова політика підприємства є основою складання фінансової звітності – думка аудитора про її достовірність не менш важлива. Користувач бухгалтерської звітності повинен бути впевнений в надійності не тільки числових даних, розміщених в фінансовій звітності, але і в

поясненнях до цих даних, тобто, в даному випадку, інформації, що розкриває облікову політику підприємства, на основі якої сформована звітність.

3.3. Інтерпретація результатів фінансового аналізу підприємства з урахуванням його облікової політики

Зв'язок облікової політики та аналізу показників фінансової звітності підприємства є тісним та взаємним. З одного боку, для здійснення ефективної аналітичної діяльності, особливо, у порівняльному аналізі, треба достеменно знати методологію формування показників звітності, на які впливають елементи облікової політики (наприклад, який метод нарахування амортизації основних засобів застосовувався до їх різних груп, у різних структурних підрозділах, у різні звітні періоди; за яким методом оцінювалися товарно-матеріальні цінності при їх списанні тощо). З іншого боку, для вибору оптимальної для даного підприємства облікової політики слід використовувати аналітичні методи при плануванні показника собівартості, прибутку тощо.

Узагальнення впливу облікової політики підприємства на процес прийняття управлінських рішень за результатами фінансового аналізу звітних показників підприємства представлений на рис. 3.6.

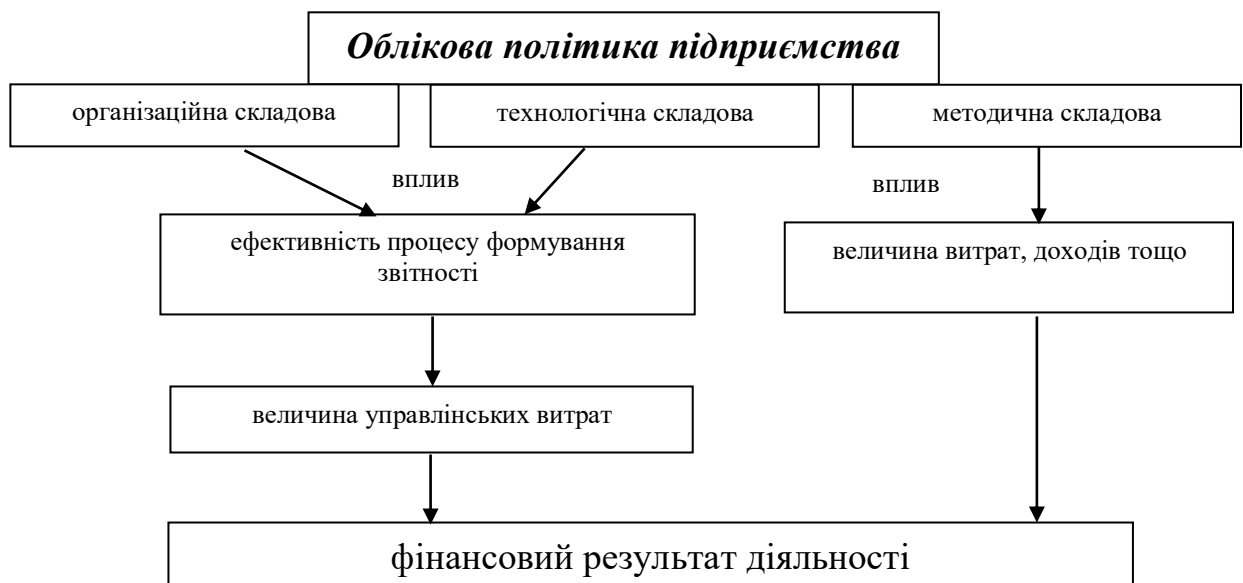


Рис. 3.6. Вплив облікової політики на фінансові результати підприємства

Підприємство, обираючи конкретну облікову політику, забезпечує організацію бухгалтерського обліку (особливо, аналітичного) відповідно до показників фінансової звітності, що безпосередньо впливає на ефективність самого процесу формування звітності (тривалість, трудомісткість тощо). Тому організаційна складова облікової політики (структура бухгалтерії, система обробки інформації, спосіб ведення обліку тощо), а також її технологічна складова (форма бухгалтерського обліку, робочий план рахунків, графік документообігу, організація внутрішнього контролю тощо) безпосередньо впливають на результати діяльності підприємства в цілому і при ефективній реалізації в складі облікової політики здатні скоротити управлінські витрати. Але відсутність наразі чіткої методології оцінки витрат на управління (окрім експертної) та важкість доступу до необхідної інформації пересічному зовнішньому користувачеві не дозволяють проаналізувати такий вплив.

На сьогодні достатньо виважено можна оцінити вплив на фінансові результати підприємства методичної складової облікової політики (елементи облікової політики стосовно активів, витрат, доходів, інших об'єктів).

Особливо важливо це при урахуванні змін облікової політики, основні нормативні вимоги щодо яких представлені у табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Відображення змін облікової політики підприємства

Питання, що вивчається	Пояснення
Нормативний документ	П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» (наказ Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137)
Можливість внесення змін у облікову політику	- якщо змінюються статутні вимоги, - якщо змінюються вимоги органу, який затверджує положення (стандарты) бухгалтерського обліку, - якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства
Відображення впливу змін на події та операції минулих періодів у звітності	- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, або - повторне надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів

Таким чином, при аналізі показників фінансової звітності можна нівелювати вплив методів обліку на найважливіші показники – витрати, доходи, прибуток тощо. Наприклад, можна здійснити порівняльний аналіз величини чистого прибутку двох підприємств, які використовують різні методи амортизації вартості основних засобів, для прийняття рішення щодо інвестування. Звісно, на практиці ці розрахунки досить складні, але можливі.

Іноді для прийняття управлінських рішень необхідною є інтерпретація результатів коефіцієнтного аналізу фінансової стійкості підприємств, зокрема, впливу на них елементів облікової політики підприємства.

Приклади впливу на фінансову стійкість підприємства окремих елементів облікової політики представлені на рис. 3.7.

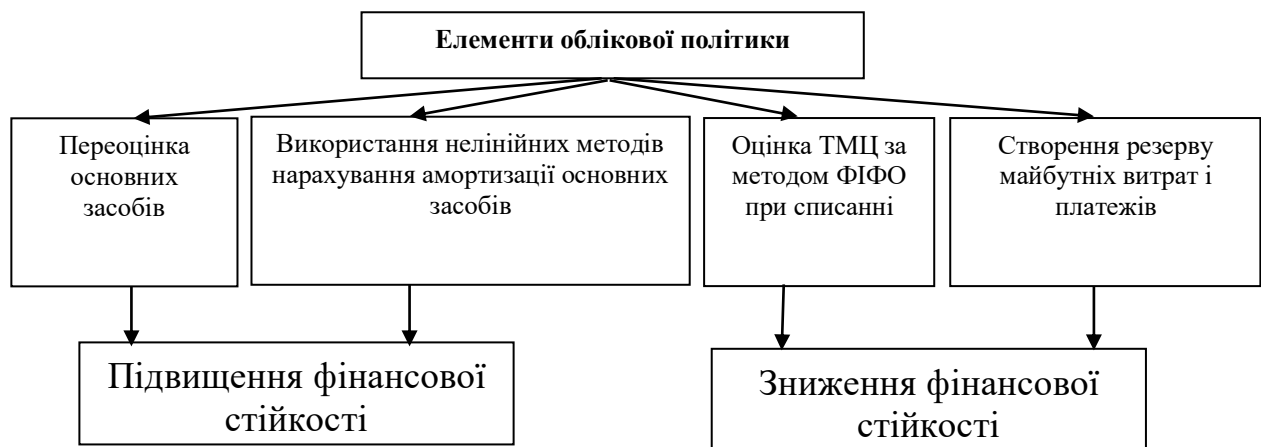


Рис. 3.7. Вплив на фінансову стійкість підприємства елементів облікової політики

Більш детально вплив елементів облікової політики підприємства на показники фінансової звітності (зокрема, ф. № 1 Баланс) та зміну фінансової стійкості представлений у табл. 3.7 (в умовах конкретного підприємства можуть бути визначальними інші елементи облікової політики).

Таблиця 3.7

Вплив елементів облікової політики на зміну фінансової стійкості підприємства

Елемент облікової політики	Варіанти	Вплив на показники балансу	Вплив на зміну фінансової стійкості
Метод амортизації вартості основних засобів	Прямолінійний	Рівномірне зменшення залишкової вартості об'єктів основних засобів на протязі періодів	Рівномірне збільшення власних оборотних коштів
	Виробничий	Залежність величини зменшення залишкової вартості об'єктів основних засобів від обсягу виробництва продукції	Залежність збільшення власних оборотних коштів від обсягу виробництва продукції
	Зменшення залишкової вартості	Падіння темпів зменшення залишкової вартості об'єктів основних засобів на протязі періодів	Збільшення власних оборотних коштів та коефіцієнту забезпечення власними джерелами фінансування на початку експлуатації основних засобів
	Кумулятивний		
Переоцінка основних засобів	Здійснення переоцінки	Збільшення величини основних засобів та власного капіталу	Покращення показників фінансової стійкості
Методи оцінки ТМЦ при списанні	Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО)	Збільшення вартості ТМЦ на кінець звітного періоду	Погіршення абсолютних показників фінансової стійкості у порівнянні з іншими варіантами оцінки
Резерв сумнівних боргів	Створення резерву	Збільшення відповідної статті балансу	Погіршення фінансової стійкості

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Зв'язок облікової політики та внутрішньогосподарського контролю підприємства.
2. Організаційне забезпечення внутрішньогосподарського контролю в Положенні про облікову політику.
3. Обліково-аналітичне забезпечення внутрішньогосподарського контролю в Положенні про облікову політику.
4. Забезпечення достовірності даних в рамках внутрішньогосподарського контролю підприємства.
5. Визначення завдань для внутрішньогосподарського контролю формування та реалізації облікової політики підприємства.
6. Взаємозв'язок облікової політики підприємства та аудиту.
7. Методика вивчення облікової політики підприємства при здійсненні аудиту.
8. Значення для аудиту вивчення додатків до Положення про облікову політику підприємства.
9. Вплив облікової політики на фінансові результати підприємства.
10. Вплив на фінансову стійкість підприємства елементів облікової політики.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДО ТЕМИ 3

Завдання 1.

Знайдіть відповідні джерела визначення облікової політики за МСФЗ:

1	За аналогією з подібними операціями	1	Спосіб, припустимий лише у випадку, якщо національні правила та галузева практика не суперечать духу та логіці Принципів підготовки і подання фінансової звітності, стандартів і пояснень до МСФЗ. Джерелом вимог і принципів для складання звітності можуть бути, зокрема, US GAAP, які, за загальним визнанням, містять детально відпрацьовані правила обліку для багатьох складних операцій.
2	Виходячи із загальних визначень та	2	Передбачає орієнтацію на вимоги, прийняті для подібних операцій, і загальні принципи системи МСФЗ. При цьому розглядаються стандарти та

	критеріїв		роз'яснення, які безпосередньо не регулюють конкретне питання. Подібність операцій встановлюється на основі професійного судження
3	На основі національних правил і загальноприйнятої практики	3	За конкретним питанням, яке не врегульоване стандартами, джерелом є загальні визначення та критерії, що описані в Принципах підготовки та подання фінансової звітності. Принципи допомагають спеціалістам, зайнятим підготовкою звітності, застосовувати стандарти та вирішувати питання, які поки що не знайшли відображення в спеціальному документі

Завдання 2.

Знайдіть відповідні тлумачення груп, вплив на формування облікової політики яких є найбільш відчутним:

1	Економічно-правове поле діяльності	1	форма власності, організаційно-правова форма бізнесу; галузь і вид діяльності, кількість видів діяльності; обсяги господарської діяльності; виробничі, фінансові, комерційні та інші особливості підприємства; рівень свободи дій у питаннях ціноутворення, поставок продукції, можливість самостійного прийняття рішень тощо
2	Правовий і організаційний статус підприємства	2	стан господарського, податкового, економічного, бухгалтерського та інших законодавств; рівень інфляції; розвиток інфраструктури ринку; інвестиційна активність, сприятливість інвестиційного клімату тощо
3	Організаційна структура підприємства	3	поточні та перспективні напрями розвитку підприємства
4	Стратегія фінансово-господарського розвитку	4	рівень кваліфікації адміністративного персоналу та бухгалтерської служби; рівень розвитку матеріально-технічної бази; система матеріальної зацікавленості та матеріальної відповідальності, система інформаційного забезпечення підприємства
5	Кадрове та матеріально-технічне забезпечення	5	організаційна структура управління; наявність структурних підрозділів, взаємозв'язок між ними; структура облікового апарату, розподіл обов'язків між обліковими працівниками

Завдання 3.

Доповніть наступні речення:

1	Форма власності визначає...	1	створення відповідних резервів для забезпечення матеріального заохочення, що потребує висвітлення в обліковій політиці порядку їх створення, порядку розподілу чистого прибутку
2	Галузева приналежність визначає...	2	обсяги облікових робіт та інші характеристики підприємства, загальну організацію облікової роботи, форму організації роботи облікового апарату, ступінь централізації обліку
3	В залежності від переліку податків та зборів, які сплачує підприємств в обліку, будуть формуватись дані про...	3	організацію роботи облікового апарату, структуру та розподіл функціональних обов'язків працівників бухгалтерії
4	Наявність матеріальної бази визначає...	4	можливість вибору комп'ютерної форми обліку, автоматизації окремих ділянок облікових робіт, використання можливостей програмного забезпечення для досягнення оперативності та аналітичності інформації
5	Рівень кваліфікації кадрів бухгалтерської служби визначає...	5	відповідні бази оподаткування, відмінності переліку форм податкової звітності, методи податкових розрахунків
6	Обсяги діяльності, середньоспискова чисельність впливають на...	6	склад витрат, які формують собівартість; метод обліку витрат та калькулювання собівартості; оцінку незавершеного виробництва; базу розподілу накладних витрат; специфіку проведення інвентаризації незавершеного виробництва та його оцінки
7	Створення дієвої системи матеріальної зацікавленості визначає...	7	джерело фінансування діяльності, порядок розподілу отриманих прибутків та ризиків

Завдання 4.

Складіть характеристику професійних вимог та посадову інструкцію фахівця-бухгалтера, який працює у відділі:

- 1) обліку праці та її оплати;
- 2) обліку необоротних активів;
- 3) обліку матеріальних цінностей;
- 4) обліку податків і обов'язкових платежів.

ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ НАД ТЕМОЮ 3

№ з/п	Зміст завдання	Література	Форма контролю
1	Розкрийте взаємозв'язок облікової політики та внутрішньогосподарського контролю підприємства	Підручники і навчальні посібники з облікової політики	Доповідь
2	Представте результати вивчення облікової політики при здійсненні аудиту	Підручники і навчальні посібники з облікової політики	Письмова відповідь
3	Підготуйтеся до дебатів на тему «Інтерпретація результатів фінансового аналізу підприємства з урахуванням його облікової політики»	Статистичні дані, інформація періодичних видань	Дебати в аудиторії

ТЕСТ-ТРЕНІНГ ДО ЗМІСТОВОГО МОДУЛЮ 1

1. Поняття «облікова політика» визначено:
 - а) Законом України «Про аудиторську діяльність»;
 - б) Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;
 - в) Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
 - г) не визначено чинним законодавством;
 - д) немає правильної відповіді.

2. Які нормативні документи є основою для складання наказу про облікову політику підприємства:
 - а) Положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
 - б) Закон України «Про аудиторську діяльність»;
 - в) міжнародні стандарти фінансової звітності;
 - г) Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;
 - д) відповіді а, г

3. Облікова політика на рівні держави регламентується:

- а) Комітетом з міжнародних стандартів;
- б) Міністерством фінансів України;
- в) керівником підприємства;
- г) всі відповіді правильні;
- д) немає правильної відповіді.

4. Облікова оцінка – це:

а) сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання й надання фінансової звітності;

б) сукупність облікових реєстрів, які використовуються в повній послідовності і взаємодії для ведення обліку з використанням принципу подвійного запису;

в) попередня оцінка, застосовувана підприємством у процесі складання фінансових звітів з метою розподілу доходів і витрат між відповідними звітними періодами;

г) упорядкована система збору, реєстрації й узагальнення інформації в грошовому вимірі про майно, зобов'язання організації та їхній рух шляхом суцільного, безперервного й документального обліку всіх господарських операцій.

5. Підприємство торгує медикаментами. Керівництво прийняло рішення про розширення видів діяльності - відкриття цеху з виробництва морозива. Внесено відповідні зміни до статуту. Доповнено наказ про облікову політику методом амортизації виробничого обладнання, варіантом обліку витрат, статтями загальновиробничих витрат. Ці доповнення до наказу про облікову політику:

а) викликають необхідність зміни облікової політики відповідно до П(С)БО 6;

б) є необхідними, але не змінюють облікову політику підприємства;

в) не потрібно здійснювати;

г) таке рішення не вплине на облікову політику підприємства;

д) немає правильної відповіді.

6. Облікова політика на рівні підприємства регламентується:

а) Верховною Радою України;

б) Міністерством фінансів України;

- в) підприємством;
- г) вищою організацією;
- д) податковими органами;
- є) немає правильної відповіді.

7. Зміна облікової політики може відбутися за умови:

- а) зміни матеріально-відповідальних осіб;
- б) зміни керівника підприємства та/або головного бухгалтера;
- в) зміни тривалості операційного циклу;
- г) зміни цін на енергоносії;
- д) зазначені вище обставини не вплинуть на зміну облікової політики підприємства.

8. Назвіть невірне твердження: «Облікова політика не змінюється, якщо...»:

- а) змінюються статутні вимоги підприємства;
- б) змінюються вимоги органу, який затверджує стандарти;
- в) зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства;
- г) всі зазначені вище відповіді правильні;
- д) немає правильної відповіді.

9. Підприємство торгує будівельними матеріалами. Керівництво прийняло рішення про перепрофілювання діяльності підприємства на ремонтні послуги. Внесено відповідні зміни до статуту. Доповнено наказ про облікову політику методом амортизації обладнання для ремонту, методом оцінки вибуття запасних частин. Ці доповнення до наказу про облікову політику:

- а) викликають необхідність зміни облікової політики відповідно до П(С)БО 6;
- б) є необхідними, але не змінюють облікової політики підприємства;
- в) не потрібно здійснювати;
- г) таке рішення не вплине на облікову політику підприємства;
- д) немає правильної відповіді.

10. Вилучення методу ЛФО з переліку методів оцінки запасів під час їх списання відповідно до змін П(С)БО 9 в свій час зумовило:

а) необхідність зміни облікової політики підприємства з обов'язковим корегуванням сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітнього року;

б) необхідність зміни облікової політики підприємства з обов'язковим повторним наданням порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів;

в) необхідність зміни облікової політики підприємства з урахуванням впливу цієї зміни на події та операції минулих періодів;

г) не вважалось зміною облікової політики;

д) немає правильної відповіді.

11. Наказ про облікову політику підприємства набирає юридичної сили:

а) з дня підписання його власником (керівником) підприємства;

б) з дня реєстрації підприємства;

в) з 1-го числа відповідного звітнього періоду.

12. До факторів, які впливають на вибір облікової політики підприємства, відносять:

а) місцезнаходження підприємства;

б) форму власності;

в) кількість власників.

13. Відповідальність за розробку облікової політики покладається на:

а) власника підприємства;

б) головного бухгалтера підприємства;

в) внутрішнього аудитора підприємства.

14. У розділі «Методологічні принципи та порядок ведення бухгалтерського обліку» наказу про облікову політику зазначаються:

а) методи нарахування амортизації;

б) форми ведення бухгалтерського обліку;

в) правила документообігу.

15. Облікова політика підприємства може змінюватись, якщо:

а) здійснюються операції, які не відбувалися раніше;

б) змінюються статутні умови;

в) змінюється обслуговуючий банк.

16. Технологічний рівень облікової політики передбачає:

- а) організацію системи внутрішнього контролю;
- б) вибір способу ведення обліку;
- в) порядок утворення статутного капіталу.

17. Робочий план рахунків:

- а) складається на основі типового плану рахунків;
- б) не містить позабалансових рахунків;
- в) складається з рахунків, якими користується бухгалтер протягом одного робочого дня.

18. Господарські операції повинні відображатися в регістрах бухгалтерського обліку:

- а) у хронологічній послідовності;
- б) по закінченню звітного періоду;
- в) за вимогою контролюючих органів.

19. Принцип поділу синтетичного обліку на хронологічний та систематичний застосовується в:

- а) меморіально-ордерній формі обліку;
- б) журнально-ордерній формі обліку;
- в) спрощеній формі обліку.

20. Спрощена форма обліку може використовуватись:

- а) будь-якими підприємствами;
- б) підприємствами, які надають послуги;
- в) підприємствами з невеликим обсягом господарських операцій.

21. Які фактори варто враховувати при виборі облікової політики:

- а) форма власності й організаційно-правовий статус;
- б) галузева приналежність і вид діяльності;
- в) поточні й довгострокові цілі підприємництва;
- г) організаційна структура управління й наявність структурних підрозділів;
- д) всі відповіді вірні.

МЕТА МОДУЛЯ: надання студентам теоретичних знань і практичних навичок з формування облікової політики за окремими об'єктами обліку.

НАВЧАЛЬНІ ЗАВДАННЯ МОДУЛЯ:

- розкриття основних методологічних засад облікової політики за окремими об'єктами обліку;
- вивчення організаційно-технологічних аспектів облікової політики;
- обґрунтування та оформлення змін до облікової політики.

ФОРМИ ПРОВЕДЕННЯ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ: усне опитування, коментоване читання, дебати, розв'язання практичних завдань, доповідь рефератів, вихідний тест-контроль.

СКЛАД ЗМІСТОВОГО МОДУЛЯ 2:

Тема	Зміст та навчальні елементи теми
ТЕМА 4. <i>Організаційно-технічні аспекти облікової політики підприємства</i>	4.1. Форми організації бухгалтерського обліку на підприємстві 4.2. Документація як база обліково-контрольного процесу 4.3. Процедура розробки робочого плану рахунків в рамках облікової політики 4.4. Інвентаризація як процедура контролю облікових даних
ТЕМА 5. <i>Методика обліку активів у рамках облікової політики підприємства</i>	5.1. Облікова політика необоротних активів підприємства 5.2. Складові облікової політики запасів 5.3. Дебіторська заборгованість як об'єкт облікової політики
ТЕМА 6. <i>Методика обліку власного капіталу та зобов'язань</i>	6.1. Облікова політика власного капіталу підприємства 6.2. Проблеми організації первинного обліку власного капіталу в рамках облікової політики 6.3. Складові облікової політики зобов'язань
ТЕМА 7. <i>Облік доходів та витрат як об'єкти облікової політики підприємства</i>	7.1. Облікова політика доходів підприємства 7.2. Складові облікової політики витрат 7.3. Маржинальний дохід як об'єкт облікової політики

4.1. Форми організації бухгалтерського обліку на підприємстві

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації і до ліквідації, для забезпечення чого підприємство самостійно обирає форми його організації, представлені на рис. 4.1.

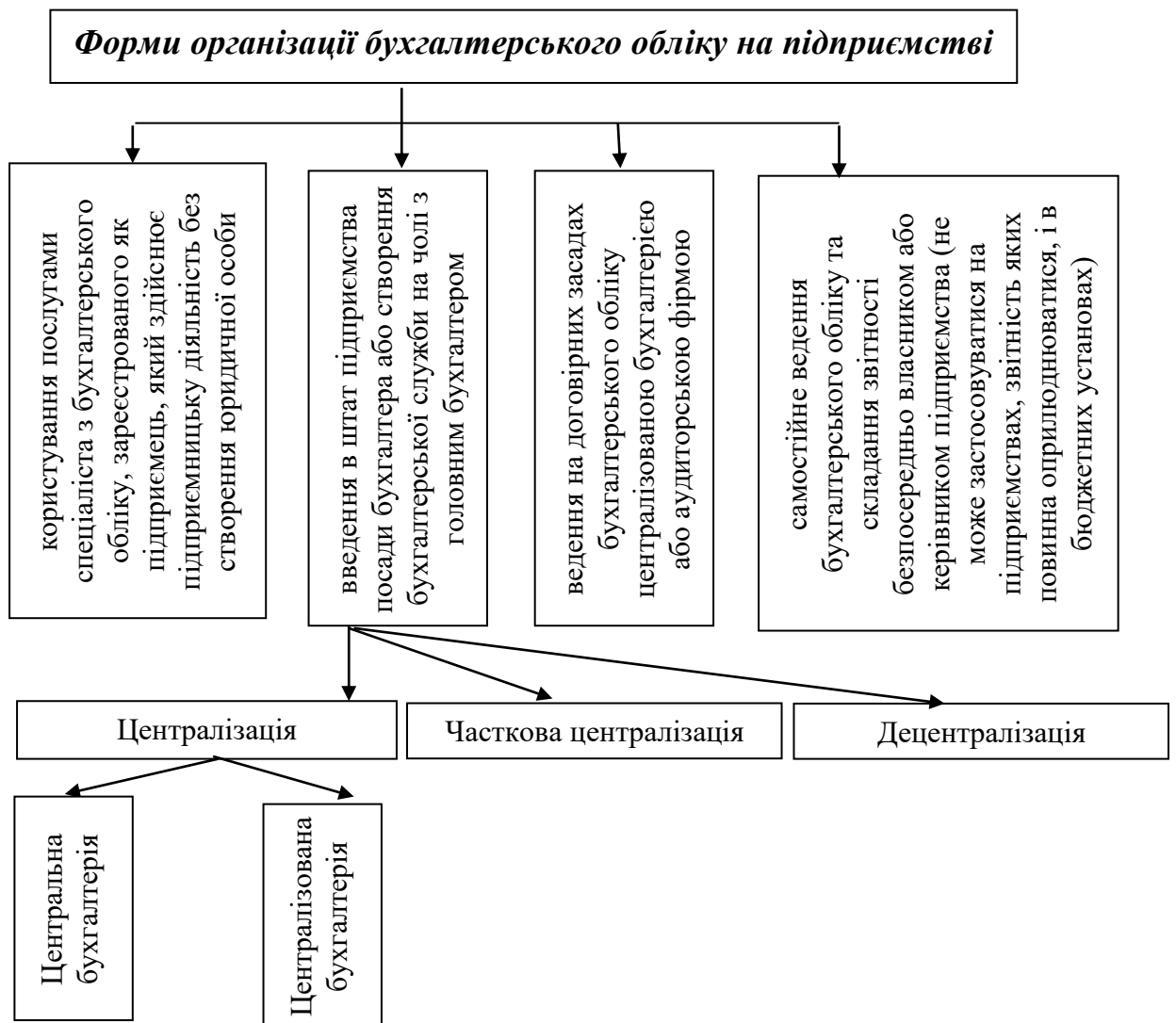


Рис. 4.1. Форми організації бухгалтерського обліку на підприємстві

При вирішенні даного питання беруться до уваги фактори, подібні тим, що впливають на процес формування облікової політики підприємства.

Розглянемо перший випадок - організація бухгалтерії.

При визначенні структури апарату бухгалтерії та форм його взаємодії з іншими структурними підрозділами, а також з існуючими інформаційними системами, необхідно вирішити питання про централізацію чи децентралізацію бухгалтерського обліку.

Централізована організація бухгалтерського обліку передбачає створення на підприємстві єдиного облікового центру, який здійснює весь обліковий процес - центральної або централізованої бухгалтерії.

У першому випадку первинний облік здійснених операцій ведеться матеріально-відповідальними особами у відповідних господарських підрозділах у встановлені графіком документообігу терміни, синтетичний та аналітичний облік, формування фінансової та статистичної звітності - у центральній бухгалтерії.

Така організація бухгалтерського обліку набула поширення на порівняно невеликих підприємствах з компактним розміщенням підрозділів. Переваги її пов'язані із ефективним використанням професійного потенціалу облікового персоналу, обчислювальної техніки в умовах АРМ, своєчасністю та якістю складання звітності; недоліки – із відірваністю контролю за місцем здійснення документування операцій, недостатністю інформаційного забезпечення керівників середньої ланки (начальників цехів, служб, підрозділів) під час прийняття відповідних рішень або здійснення поточного контролю діяльності структурного підрозділу.

Графічно централізована форма організації обліку представлена на рис. 4.2.

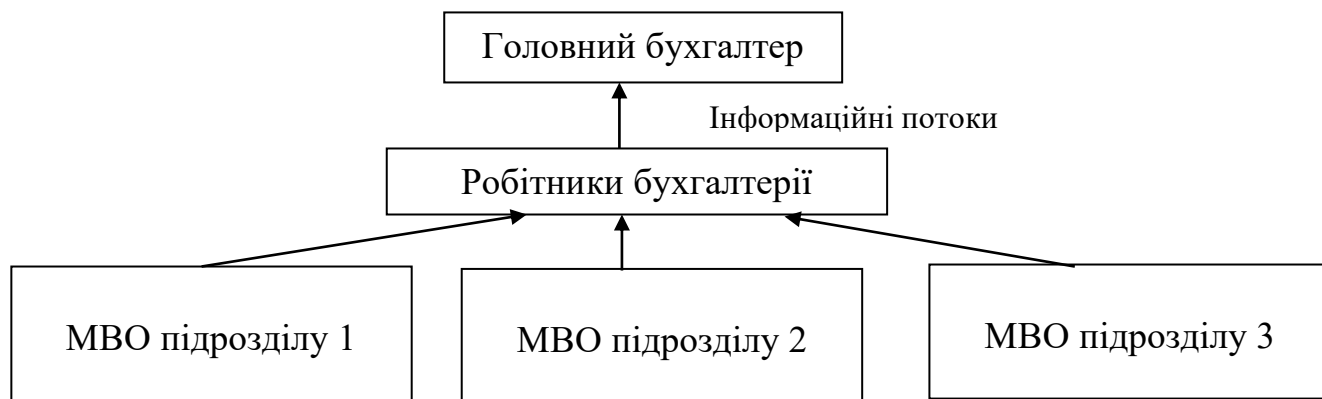


Рис. 4.2. Централізована форма організації обліку

Особливе місце належить такій формі побудови обліку, як **централізовані бухгалтерії**, які розповсюджені в сфері бюджетного обліку. Головна їх особливість полягає в тому, що вони обслуговують не одне підприємство чи установу, а цілу групу однорідних організацій певного напрямку – охорони здоров'я, освіти тощо.

На великих підприємствах зі значною кількістю підрозділів, а також у випадках, коли окремі цехи, дільниці чи підрозділи розміщено на значній відстані від головного підприємства, обліковий процес будується за принципами його **часткової централізації**. На таких підприємствах обліковий процес здійснюється як централізованою бухгалтерією, так і обліковим персоналом структурних підрозділів. На рівні структурного підрозділу здійснюються документальне оформлення проведених операцій, обробка та групування первинних документів стосовно руху запасів, розрахунків з оплати праці тощо. Згруповані та зведені дані у формі звітів у встановлені терміни надходять у центральну бухгалтерію, де ретельно перевіряються і відображаються в системі синтетичного й аналітичного обліку. Часткова централізація обліку значною мірою усуває недоліки, властиві його повній централізації. Ця організація обліку поширена на промислових, сільськогосподарських підприємствах, у будівельних організаціях та ін. Однак за такої організації обліку істотно збільшується чисельність облікового персоналу та ускладнюється процес своєчасного подання звітності.

На підприємствах із територіально й організаційно відокремленими підрозділами (філії, представництва, відділення та ін.) застосовують **децентралізований облік**, за якого всі роботи виконує обліковий апарат цих підрозділів (рис. 4.3).



Рис. 4.3. Децентралізована форма організації обліку

За такої організації обліку в структурних підрозділах ведуть первинний, синтетичний, аналітичний облік господарських операцій, складають фінансову і статистичну звітність, яка подається як до бухгалтерії головного підприємства (об'єднання, асоціації, холдингу, концерну тощо), так і на вимогу місцевих фінансових та статистичних органів. Функції бухгалтерії головного підприємства за децентралізованого обліку обмежуються перевіркою і зведенням показників звітності цих підрозділів.

За таких умов перевагою децентралізованого обліку є наближення облікових працівників до місця здійснення господарських операцій з метою контролю за ними та забезпечення використання облікової інформації для оперативного управління підрозділами, недоліками - зростання витрат на утримання облікового апарату, послаблення поточного контролю бухгалтерії головного підприємства за роботою на місцях.

На практиці розрізняють три основних **типи організації структури апарату бухгалтерського обліку**: лінійний, лінійно-штабної і комбінований.

За **лінійною** організацією бухгалтерського апарату (застосовується на підприємствах з чисельністю облікових працівників не більше 10 чоловік) всі облікові працівники підпорядковуються безпосередньо одному керівнику - головному бухгалтеру.

При децентралізованому обліку організаційна схема збігається із розглянутою (рис. 4.3). При централізованому обліку лінійна організація бухгалтерської служби передбачає створення структурних підрозділів для обробки даних у них (рис. 4.4).

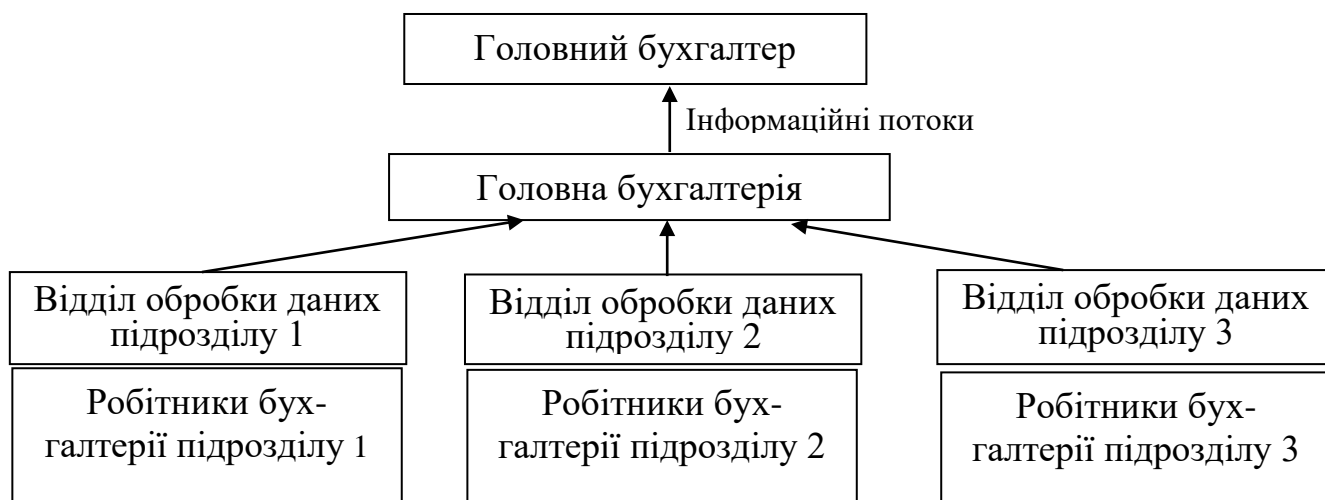


Рис. 4.4. Лінійний тип організації бухгалтерського апарату

Лінійно-штабна організація бухгалтерського апарату передбачає створення проміжних ланок управління в бухгалтерії - відділи, групи, сектори, бюро, які очолюють старші бухгалтери (рис. 4.5). Розпорядження головного бухгалтера віддаються безпосередньо старшим бухгалтерам, які передають їх далі конкретним виконавцям і контролюють виконання.

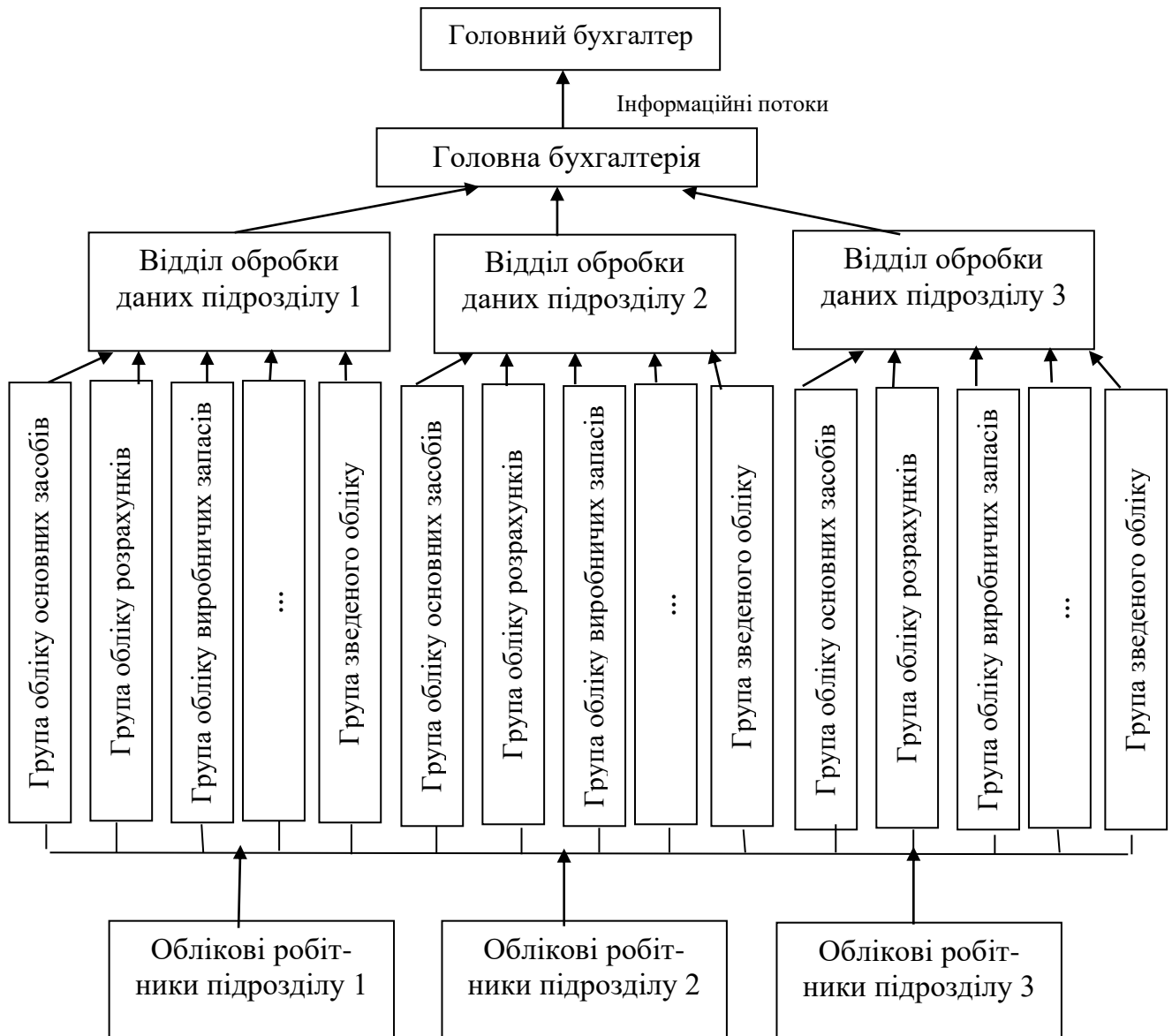


Рис. 4.5. Лінійно-штабний тип організації бухгалтерського апарату

На практиці звичайно до складу лінійно-штабної організації бухгалтерського апарату входять основні групи (відділи, сектори, бюро), представлені у табл. 4.1.

Приклади груп у складі бухгалтерії підприємства при лінійно-штабній її організації

Назва групи	Виконувані завдання
група з обліку основних засобів	здійснює синтетичний і аналітичний обліки руху основних засобів, нарахування амортизаційних відрахувань та зносу, облік зміни вартості основних засобів, облік витрат на капітальний ремонт та поліпшення основних засобів, облік нематеріальних активів, контроль за наявністю та використанням основних засобів
група обліку праці та її оплати	здійснює облік робочого часу, облік витрат на оплату праці, нарахування заробітної плати працівникам, облік розрахунків з працівниками підприємства, облік єдиного соціального внеску, аналіз і контроль за правильним використанням фонду оплати праці, інші види робіт, пов'язані з оплатою праці
група обліку виробничих запасів	здійснює облік руху матеріальних цінностей, у т.ч. МШП та їх зносу, контроль за наявністю та використанням виробничих запасів, облік уцінки виробничих запасів
група обліку готової продукції, її відвантаження та реалізації	здійснює синтетичний і аналітичний облік готової продукції, товарів і послуг, контроль, аналіз та внутрішній аудит за наявністю, відвантаженням і реалізацією готової продукції і товарів
група обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції	веде облік витрат на виробництво, калькулювання собівартості продукції, здійснює аналіз, прогноз стану витрат на виробництво
група обліку фінансово-розрахункових операцій	здійснює синтетичний і аналітичний облік банківських, касових і розрахункових операцій, облік кредитів банку, цінних паперів, аналіз фінансового стану підприємства, формування фінансових показників на майбутні періоди часу
група зведеного обліку і складання звітності	здійснює звід всіх даних у зведені регістри і Головну книгу, складає періодичну та річну звітність, робить аналіз господарської діяльності як в цілому за підприємством, так і за окремим структурним підрозділом, веде управлінський облік, на основі якого формуються управлінські рішення щодо покращення роботи підприємства

Для керівництва даними групами на підприємствах вводяться посади заступників головного бухгалтера, які безпосередньо

відповідають перед головним бухгалтером за закріплені за групами облікові роботи.

Комбінована організація структури управління формується зазвичай на великих підприємствах, в концернах, об'єднаннях тощо (рис. 4.6, 4.7).

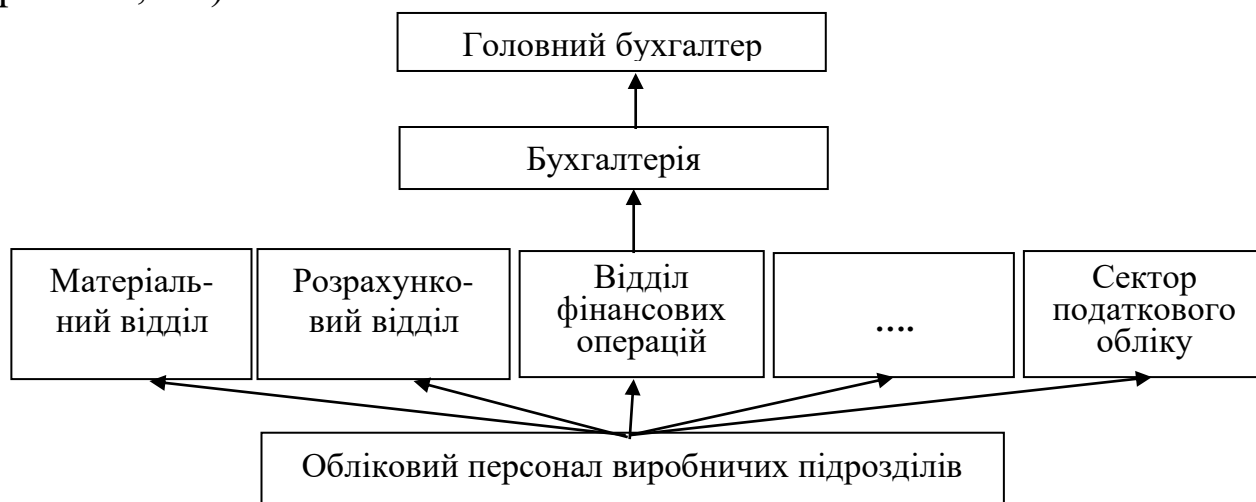


Рис. 4.6. Комбінований тип організації бухгалтерського апарату за ділянками облікової роботи

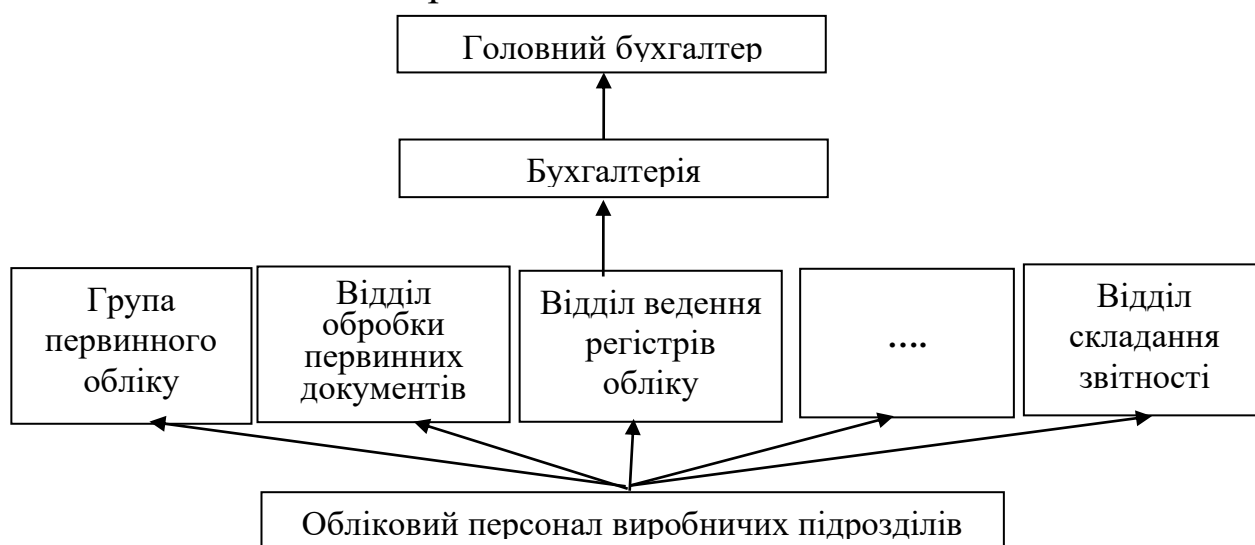


Рис. 4.7. Комбінований тип організації бухгалтерського апарату за функціями персоналу в процесі обробки даних та формування звітності

Структура бухгалтерського апарату формується за функціональним поділом управління, де створюються спеціалізовані підрозділи із замкнутим циклом робіт. При цьому частина функцій і прав головного бухгалтера передається керівникам підприємства в межах встановленої компетенції.

4.2. Документація як база обліково-контрольного процесу

Технологічно бухгалтерський облік як процес розпочинається з виявлення, вимірювання і реєстрації фактів, дій і подій з метою отримання інформації про господарські операції за допомогою первинних документів.

Згідно із Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (наказ Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 р.) первинні документи - це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Згідно із діючими нормативними актами первинні документи повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення, на паперових або машинних носіях і повинні мати визначені обов'язкові реквізити. Використання електронного документообігу і цифрового підпису регулюється законами України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 р. № 851-IV та «Про електронний цифровий підпис» від 22.05.2003 р. № 852-IV.

Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку.

Документація є важливим елементом методу бухгалтерського обліку, оскільки служить для первинного спостереження за господарськими операціями, і обов'язковою умовою для відображення їх в обліку.

Первинне спостереження, документування та документація відіграють важливу роль в управлінні діяльністю підприємства, а саме:

- дають уявлення про фактичний стан господарських засобів, джерел їх утворення та зміни у процесі діяльності підприємства;
- є юридичним (правовим) свідченням господарських операцій, що здійснюються;
- є важливим джерелом контролю для зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Для виконання своїх функцій первинні документи повинні відповідати певним вимогам та містити необхідні обов'язкові та

додаткові реквізити (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Вимоги, що пред'являються до первинних документів згідно із діючими нормативними актами

Назва	Сутність вимог
Вимога до мови документу	Усі первинні документи, облікові реєстри і бухгалтерська звітність повинні складатись українською мовою
Вимога до часу складання	Повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення
Наявність підпису	Документ має бути підписаний особисто, а підпис може бути скріплений печаткою. Електронний підпис накладається відповідно до законодавства про електронні документи та електронний документообіг. Використання при оформленні первинних документів факсимільного відтворення підпису допускається у порядку, встановленому законом, іншими актами цивільного законодавства
Наявність бланків документів	Складаються на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади. Документування господарських операцій може здійснюватись із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.
Вимоги до оформлення	Записи у первинних документах, облікових реєстрах повинні здійснюватись тільки у темному кольорі чорнилом, пастою кулькових ручок, за допомогою друкарських машинок, принтерів, засобів механізації та іншими засобами, які б забезпечили збереження цих записів протягом установленого строку зберігання документів та запобігли внесенню несанкціонованих і непомітних виправлень. Вільні рядки підлягають обов'язковому прокреслюванню. Первинні документи, що пройшли обробку, повинні мати відмітку, яка виключає можливість їх повторного використання: при ручній обробці - дату запису в обліковий реєстр, а при обробці на обчислювальній установці - відтиск штампу оператора, відповідального за їх обробку, або відмітку, придатну для її оброблення електронними засобами. Усі документи, що додаються до прибуткових та видаткових касових ордерів, а також документи, що стали підставою для нарахування заробітної плати та інших подібних виплат, підлягають обов'язковому погашенню штампом або ручним надписом «Одержано» або «Сплачено» із зазначенням дати (числа, місяця, року)

Продовження таблиці 4.2

Назва	Сутність вимог
Наявність обов'язкових реквізитів	Перелік обов'язкових реквізитів: найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), дата і місце складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції
Наявність обов'язкових реквізитів	Визначається характером операції та технології обробки у складі: ідентифікаційного коду підприємства, установи з Державного реєстру, номеру документа, підстави для здійснення операцій, даних про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо
Контроль документів	Підлягають обов'язковій перевірці працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, за формою і змістом, тобто перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції чинному законодавству, логічна ув'язка окремих показників
Виправлення помилок	У тексті та цифрових даних первинних документів, облікових реєстрів і звітів підчистки і необумовлені виправлення не допускаються. Помилки в документах, що створені ручним способом, виправляються коректурним способом. Виправлення помилки повинно бути обумовлено надписом «виправлено» та підтверджено підписами осіб, що підписали цей документ, із зазначенням дати виправлення. У документах, якими оформлені касові і банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускається. Виправлення помилок у документах і реєстрах, що створені у формі електронного документа, здійснюється відповідно до законодавства
Умови застосування електронних документів	Первинні документи, створені в електронному вигляді, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства встановлюється графік документообігу (порядку і шляхів руху документів з моменту їх складання або надходження до моменту здачі в архів), в якому вказуються дата

створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву.

Графік документообігу повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, визначати мінімальний строк його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації.

Графік оформляється у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу здійснюється головним бухгалтером.

Первинні документи та облікові реєстри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву та зберіганню там на протязі строку, що визначається згідно з відповідними нормативно-правовими актами, затвердженими центральним органом виконавчої влади у сфері архівної справи і діловодства (Перелік типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів: наказ Міністерства юстиції України від 12.04.2012 р. № 578/5). Так, для первинних документів, що фіксують факт виконання господарських операцій і є підставою для бухгалтерських і податкових записів, встановлено термін зберігання 3 роки; для актів документальних ревізій, перевірок та аудиту фінансово-господарської діяльності — 5 років; документи про переоцінку основних фондів, нематеріальних активів, незавершеного будівництва зберігаються постійно.

Після закінчення встановлених термінів зберігання документи, що мають особливо важливе значення, передають на безстрокове зберігання до державного архіву, а інші документи підлягають знищенню спеціальною комісією за актом з відповідною відміткою в архівній книзі.

4.3. Процедура розробки робочого плану рахунків в рамках облікової політики

Для досягнення фінансовим обліком своєї мети інформація повинна бути сформована в обліковій системі підприємства за допомогою такого інструменту, як План - перелік рахунків, що відображає систематизоване угруповання необхідних даних про господарську діяльність підприємства і визначає таку організацію бухгалтерського обліку, яка дозволяє отримати інформацію для управління, щоденного контролю в інтересах власників, органів державного управління та інших зацікавлених осіб.

Відповідно до вимог п. 2.1 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 (Додаток Б), в рамках нормативно-правового регулювання організації обліку в масштабах підприємства План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 28.11.2011 р. № 1591) та Інструкція щодо його застосування займають одну з чільних позицій.

План рахунків підприємств і організацій передбачається використовувати у всіх галузях народного господарства, які характеризуються різноманітністю і специфікою існування. Тому на кожному конкретному підприємстві цілком закономірно використовується тільки певна частина синтетичних рахунків, передбачених планом. У зв'язку з цим кожне підприємство розробляє для себе робочий план рахунків, включаючи в нього ті, що мають практичне застосування.

Робочий план рахунків є базою для проектування інформаційної системи та організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Він затверджується керівником підприємства і є доповненням до наказу про облікову політику. При цьому порядок використання кожного рахунку є незмінним відповідно до Інструкції щодо його застосування. Кількість синтетичних рахунків обмежена Планом рахунків бухгалтерського обліку, а кількість і найменування аналітичних рахунків підприємство встановлює самостійно.

План рахунків будується так, щоб забезпечити отримання облікових показників для характеристики та контролю діяльності

організації. Разом з тим не можна часто уточнювати плани рахунків, їх треба створювати з деякою перспективою.

Підходи до формування робочого плану рахунків визначаються розмірами підприємства, рівнем автоматизації, станом обліку, компетентністю бухгалтерських кадрів, ступенем облікової забезпеченості інформаційних запитів керівників. Причому особливе значення має поєднання цих параметрів, основні з яких представлені у табл. 4.3.

Таблиця 4.3

Фактори, що впливають на побудову робочого плану рахунків підприємства

Група факторів	Приклади факторів у групі
Організація підприємницької діяльності	<ul style="list-style-type: none"> - форма власності; - організаційно-правова форма господарювання; - галузева приналежність; - вид діяльності підприємства; - організаційна структура підприємства; - обсяг господарської діяльності
Організація та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві	<ul style="list-style-type: none"> - форми організації та ведення обліку; - рівень ручної обробки даних в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій; - стан забезпечення режиму інформаційної безпеки
Рівень кваліфікації працівників	<ul style="list-style-type: none"> - наявність кваліфікованих облікових працівників, спеціалістів з інформаційних технологій, менеджерів; - система матеріальної зацікавленості працівників в ефективності роботи і відповідальності за виконання своїх обов'язків
Зовнішні фактори	<ul style="list-style-type: none"> - нормативне регулювання бухгалтерського обліку; - система оподаткування; - рівень інфляції; - розвиток інфраструктури ринку; - інвестиційна активність; - сприятливість інвестиційного клімату

Крім того, до побудови робочого плану рахунків пред'являються вимоги, продиктовані змістовною наповненістю показників фінансової звітності за національними П(С)БО, МСФЗ (для підприємств, складання звітності яких за міжнародними стандартами є обов'язковим), показників звітності усередині групи підприємств, показників бухгалтерської звітності тощо.

Методика розробки робочого плану рахунків передбачає комплекс взаємопов'язаних процедур, дотриманню логічної послідовності яких сприяє виконання обґрунтованих принципів його побудови, представлених у табл. 4.4.

Таблиця 4.4

Принципи розробки робочого плану рахунків

Принцип	Характеристика
Легітимності	Відповідність нормативним документам, в першу чергу, типовому плану рахунків бухгалтерського обліку
Конкретики	Має бути передбачено перелік рахунків, які відображають специфіку діяльності підприємства
Повноти охоплення	Повинна бути можливість фіксації на рахунках всіх господарських операцій суб'єкта підприємництва без виключень в даний час і на найближчу перспективу
Аналітичності	Кількість та найменування відкритих синтетичних і аналітичних рахунків і субрахунків повинні задовольняти потребам управління
Зручності	Дотримання єдиних принципів і логіки побудови
Оптимізації критеріїв	Ознаки введення рахунків в робочий план та їх кодування повинні бути однакові за всіма рівнями системи бухгалтерського обліку, за допомогою чого забезпечується визначеність, однозначність робочого плану рахунків, виникає можливість виявити зміст кожного рахунку та його відмінність від інших рахунків
Однорідності	Позиції в робочому плані рахунків повинні передбачатися для якісно однорідних об'єктів обліку при дотриманні щодо кожного рахунку єдності економічного змісту, визначеності структури та призначення, однозначності щодо балансу. Один аналітичний рахунок не може узагальнювати інформацію про різні господарські операції або виконувати несуміжні функції. Однозначність і роз'єднаність рахунків, які складають робочий план рахунків, визначається за їх обґрунтованої класифікації, при цьому субрахунки одного і того ж рівня виділяються на основі класифікації лише за однією ознакою
Системності	У робочому плані рахунків облікові позиції одного порядку (синтетичні та аналітичні) повинні забезпечувати однаковий рівень узагальнення інформації про господарські операції. Введення однопорядкових рахунків дозволяє правильно встановити взаємозв'язок між ними і суттєво впорядкувати їх кореспонденцію. Зсув різних рівнів обліку позбавляє робочий план рахунків послідовності й чіткості
Раціональності	Спрямований на формування розумного співвідношення між кількістю рівнів субрахунків та аналітичних рахунків і корисністю розмежування інформації, яка на них формується
Адаптивності	У межах кожного розділу слід передбачати вільні позиції, які можуть бути заповнені в разі введення нових рахунків
Багатозначного кодування	Дозволяє забезпечувати максимальну аналітичність інформації

Формально-логічна схема побудови робочого плану рахунків на підприємстві під впливом різних факторів і вимог представлена на рис. 4.8.



Рис. 4.8. Порядок розробки робочого плану рахунків на підприємстві

4.4. Інвентаризація як процедура контролю облікових даних

В умовах впровадження ринкової філософії обліку істотно зростає значення інвентаризації як процедури достеменного виявлення наявності, стану та величини (оцінки) майна, коштів, фінансових розрахунків, а також перевірки критеріїв визнання активів підприємства (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

Основні завдання інвентаризації в рамках облікової політики підприємства

Проблема	Завдання при інвентаризації
Підтвердження даних фінансової звітності	- виявлення фактичної наявності активів та розрахунків, - встановлення лишку або нестачі цінностей і коштів шляхом порівняння фактичних та облікових даних, - здійснення необхідних коректувань даних звітності
Налагодження ефективного контролю за використанням активів	- виявлення причин розбіжностей фактичних та облікових даних, - прийняття заходів щодо усунення причин та попередження розбіжностей в майбутньому
Оптимізація управління активами	- перевірка критеріїв визнання активів, зокрема, щодо оцінки активів та розрахунків, - перевірка дотримання умов, порядку збереження, експлуатації активів, - прийняття заходів за результатами інвентаризації

Умови проведення та визначення результатів інвентаризації на вітчизняних підприємствах регламентуються:

- Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV;

- Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69;

- Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116;

- Порядком надання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419;

- Інструкцією про порядок одержання, використання, обліку та зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 06.04.1998 р. № 84.

Незважаючи на чітку регламентацію методології інвентаризації з боку державних органів, організація її проведення на підприємстві повинна бути розроблена та закріплена відповідним внутрішнім нормативним документом в рамках облікової політики як невід’ємна процедура внутрішнього контролю за достовірністю даних фінансової звітності.

Об’єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли вона є обов’язковою згідно діючого законодавства (рис. 4.9).

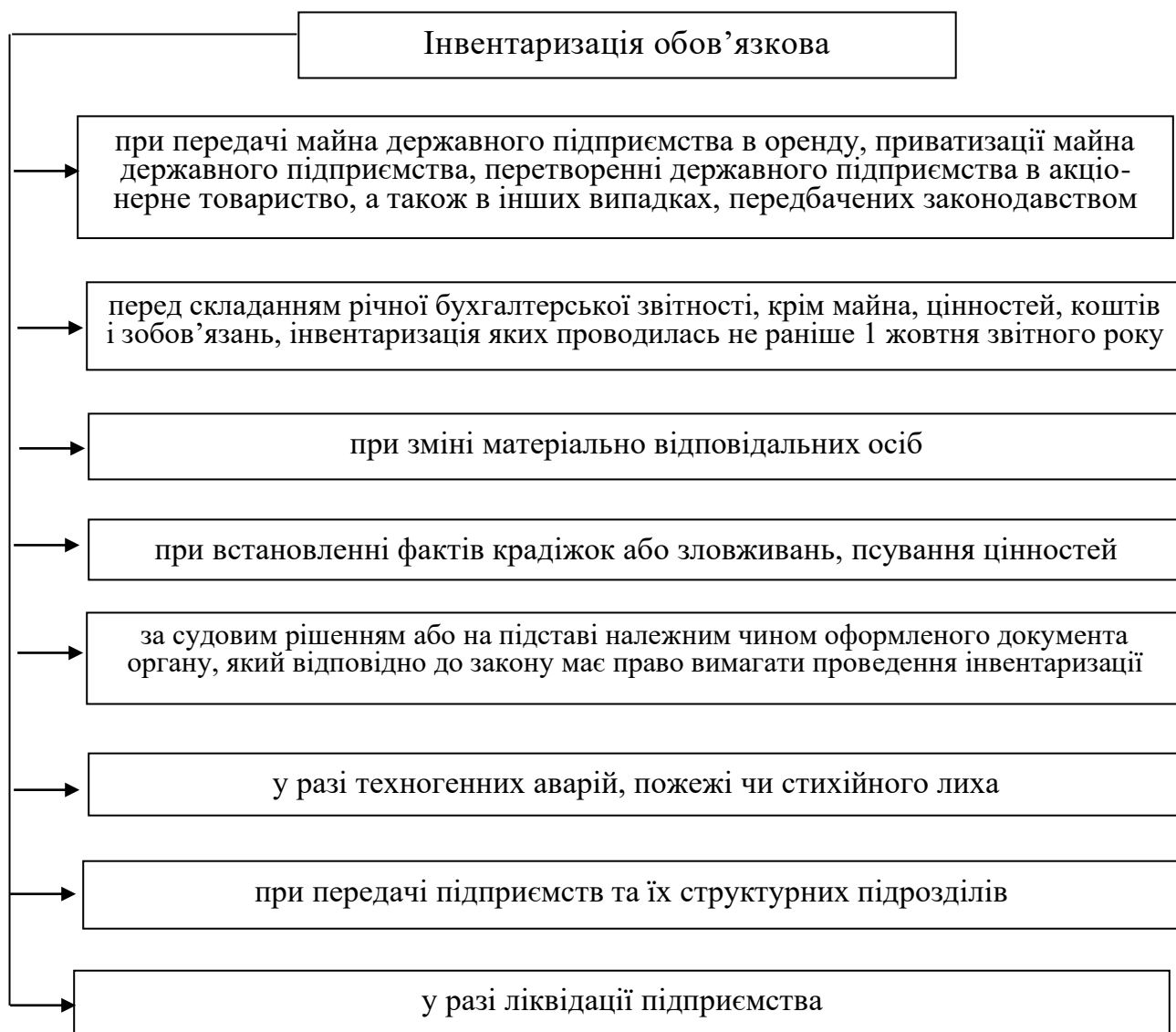


Рис. 4.9. Випадки обов’язкового проведення інвентаризації

Для ведення інвентаризаційної роботи на підприємствах розпорядчим документом їх керівника створюються постійно діючі інвентаризаційні комісії у складі керівника структурних підрозділів, головного бухгалтера, які очолюються керівником підприємства або його заступником. Відповідальність за організацію інвентаризації несе керівник підприємства.

На підприємствах, де через великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечено однією комісією, для безпосереднього проведення інвентаризації у місцях збереження та виробництва розпорядчим документом керівника підприємства створюються робочі інвентаризаційні комісії у складі інженера, технолога, механіка, виконавця робіт, товаровознавця, економіста, бухгалтера та інших досвідчених працівників, які добре знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік. Робочі інвентаризаційні комісії очолюються представником керівника підприємства, який призначив інвентаризацію.

Основні завдання та функції постійно діючих та робочих інвентаризаційних комісій представлені в табл. 4.6.

Таблиця 4.6

Завдання та функції інвентаризаційних комісій підприємства

Назва комісії	Завдання та функції комісії
Постійно діючі інвентаризаційні комісії	<ul style="list-style-type: none"> - ведуть профілактичну роботу із забезпечення збереження цінностей; - організовують проведення інвентаризацій і здійснюють інструктаж членів робочих інвентаризаційних комісій; - здійснюють контрольні перевірки правильності проведення інвентаризацій, вибіркові інвентаризації цінностей у місцях зберігання та переробки в міжінвентаризаційний період; - перевіряють правильність визначення інвентаризаційних різниць, обґрунтованість пропозицій щодо заліків пересортиці цінностей в місцях їх збереження; - при встановленні серйозних порушень правил проведення інвентаризації та в інших випадках проводять повторні суцільні інвентаризації; - розглядають письмові пояснення осіб, які допустили нестачу чи псування цінностей, надають свої пропозиції щодо регулювання виявлених нестач та втрат у протоколі
Робочі інвентаризаційні комісії	<ul style="list-style-type: none"> - здійснюють інвентаризацію майна, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів, інших грошових документів, незавершеного виробництва у місцях зберігання та виробництва;

Продовження таблиці 4.6

Назва комісії	Завдання та функції комісії
	<ul style="list-style-type: none">- беруть участь у визначенні результатів інвентаризації, розробляють пропозиції щодо заліку нестач і надлишків за пересортицею, списання нестач у межах норм природного убутку;- вносять пропозиції з упорядкування приймання, зберігання і відпуску ТМЦ, поліпшення обліку та контролю за їх зберіганням, реалізації непотрібних підприємству матеріальних цінностей і майна;- несуть відповідальність за своєчасність, додержання порядку проведення інвентаризацій, повноту, точність внесення до інвентаризаційних описів даних про фактичні залишки майна, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, цінних паперів та заборгованості в розрахунках;- оформляють протокол із зазначенням стану складського господарства, результатів інвентаризації, висновків щодо них, пропозицій про залік нестач та лишків за пересортицею, списанню нестач в межах норм природного убутку, понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам

Результати контрольних перевірок інвентаризацій оформляються актом, а реєстрацію проведених контрольних перевірок здійснює бухгалтерія у спеціальній книзі.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Облікова політика як складова системи організації обліку.
2. Облікова політика як розширення прав і можливостей підприємства в умовах ризику і відповідальності за прийняті рішення.
3. Поріг суттєвості у бухгалтерському обліку та його встановлення.
4. Визначення, хто та на яких засадах здійснює бухгалтерський облік на підприємстві.
5. Надання та оформлення дозволу на здійснення та проведення господарських операцій.
6. Оформлення та переведення окремих підрозділів підприємства на самостійний баланс.
7. Організаційні форми побудови обліку на підприємстві.

8. Документація та документообіг на підприємстві як база обліково-контрольного процесу.

9. Вибір форми обліку як основи технології і організації обліку на підприємстві.

10. Робочий план рахунків та його використання в обліковій політиці.

11. Податкова звітність та її інформаційне забезпечення.

12. Інвентаризація та її роль в обліку і контролі.

13. Забезпечення обліковою інформацією господарських структур на основі прозорості даних фінансової звітності та збереження комерційної таємниці.

14. Умови та строки зберігання облікових даних.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДО ТЕМИ 4

Завдання 1.

Знайти відповідну базу для створення суттєвості для операцій, об'єктів обліку та статей звітності та визначити величину порога суттєвості:

	Операції, об'єкти обліку та статті звітності, за якими встановлюється поріг суттєвості		База для визначення порога суттєвості		Величина порога суттєвості
1	Для окремих об'єктів обліку, що належать до активів, зобов'язань та власного капіталу підприємства	1	Обсяг діяльності підприємства, характер впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та інші якісні характеристики, що можуть впливати на визначення порога суттєвості	1	
2	Для окремих видів доходів та витрат	2	Різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну	2	
3	З метою проведення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку	3	Відповідно чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) чи фінансовий результат сегмента або активи всіх сегментів підприємства	3	

4	Для окремих видів доходів, витрат неприбуткових організацій та з метою проведення ними переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку	4	Строк корисного використання об'єкта оренди		
5	Для визначення оренди як фінансової за строком оренди	5	Сума надходжень на здійснення статутної діяльності		
6	Для визначення звітного сегмента при розкритті інформації про сегменти	6	Для статей балансу — сума власного капіталу та підсумок відповідного класу активів чи зобов'язань. Для статей звіту про фінансові результати — сума прибутку (збитку) від операційної діяльності або сума доходу чи 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		
7	Для визначення подібних активів	7	Чистий прибуток (збиток) підприємства або відхилення залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості		
8	Для інших господарських операцій та об'єктів обліку	8	Підсумок відповідно всіх активів, усіх зобов'язань та власного капіталу		
9	Для окремих статей фінансової звітності	9	Чистий прибуток (збиток) підприємства		

Завдання 2.

Продовжить речення:

1	Централізована організація бухгалтерського обліку полягає в наступному...	1	здійснення облікового процесу як централізованою бухгалтерією, так і обліковим персоналом структурних підрозділів
2	Часткова централізація передбачає...	2	документування здійснених операцій проводиться у відповідних господарських підрозділах у встановлені графіком документообігу терміни, ці документи надходять у центральну бухгалтерію, де після ретельної перевірки та обробки стають підставою для ведення синтетичного та аналітичного обліку та складання форм фінансової та статистичної звітності
3	Децентралізований облік передбачає, що...	3	в структурних підрозділах ведуть первинний, синтетичний, аналітичний облік господарських операцій, складають фінансову і статистичну звітність, яка подається як до бухгалтерії головного підприємства, так і на вимогу місцевих фінансових та статистичних органів

Завдання 3.

Розробіть на прикладі певного підприємства наступні проекти Додатків до наказу керівника про облікову політику на наступний фінансовий рік великого промислового підприємства за наступною формою:

ДОДАТОК 1

до наказу про облікову політику підприємства

Перелік первинних документів, зведених бухгалтерських документів, реєстрів бухгалтерського обліку, звітності, підписи керівника (або особи, яка ним уповноважена) та головного бухгалтера на яких необхідні для здійснення ними своїх посадових обов'язків та повного контролю за рухом активів, капіталу й зобов'язань підприємства

№ з/п	Код документа	Назва первинного документа	Наявність підпису
Облік банківських операцій			
2	0401001	Платіжне доручення (додаток 2 до Інструкції)	так
3	0410012	Реєстр платіжних доручень № ____ (додаток 5 до Інструкції)	так

4	0410002	Платіжна вимога-доручення (додаток 6 до Інструкції)	так
5	0401006	Розрахунковий чек (додаток 8 до Інструкції)	так
6	Ф. №896	Заява на отримання чекової книжки (додаток 10 до Інструкції)	так
7	0401007	Реєстр чеків №__ (додаток 16 до Інструкції)	так
8	немає	Заява про втрату чекової книжки (розрахункового чека) (додаток 18 до Інструкції)	так
9	0410003	Заява на акредитив (додаток 19 до Інструкції)	так
10	0410011	Реєстр документів за акредитивом №__ (додаток 20 до Інструкції)	так
11	0410010	Заява про відмову від акцепту №__ (додаток 26 до Інструкції)	так
12	0410007	Платіжна вимога (додаток 28 до Інструкції)	так
13	немає	Реєстр платіжних вимог №__ (додаток 29 до Інструкції)	так
14	0410008	Інкасове доручення (розпорядження) (додаток 30 до Інструкції)	так
Облік касових операцій			
		...	
Облік основних засобів			
		...	
Облік сировини і матеріалів			
		...	
Облік нафтопродуктів			
		...	
Облік нарахування та виплати заробітної плати та інших соціальних виплат			
		...	
Облік розрахунків із підзвітними особами			
		...	
Облік бланків суворої звітності			
		..	
Облік витрат господарства			
		...	
Документи для обліку інших операцій			
		...	

Документи, які стосуються наказу про облікову політику підприємства			
		...	
Звітність			
		...	

Примітки.

«Так» - означає, що підпис керівника (або особи, яка ним уповноважена), головного бухгалтера передбачений типовою формою;

«Х» - означає, що, на думку автора, такий документ також повинен підписувати головний бухгалтер для повноцінного здійснення ним своїх посадових обов'язків.

ДОДАТОК 2

до наказу про облікову політику підприємства
Перелік посадових осіб, які наділяються правом видачі дозволу на проведення господарських операцій

№ з/п	Займана посада
1	...
2	...
...	...

ДОДАТОК 3

до наказу про облікову політику підприємства
Перелік посадових осіб, які наділяються правами отримувати та видавати товарно-матеріальні цінності та несуть всю повноту відповідальності за такі дії, згідно з посадовими інструкціями та чинними законодавчими актами України

№ з/п	Займана посада
1	...
2	...
...	...

ДОДАТОК 4

до наказу про облікову політику підприємства
Перелік посадових осіб, які складають, підписують звітність та несуть відповідальність за подання її за призначенням у встановлені законодавством строки

№ з/п	Види та назва звітності	Займана посада
1	Фінансова звітність	...
2	Статистична звітність	...
3	Податкова звітність	...
4	Інша звітність	...

ДОДАТОК №5

до наказу про облікову політику підприємства
Графік документообігу

Назва документа	Створення документів					Перевірка документа				Обробка документа		Граничний строк подання до бухгалтерії	Передавання до архіву	
	Кількість примірників	Відповідальний за виписку	Відповідальний за оформлення	Відповідальний за виконання	Строк виконання	Відповідальний за перевірку	Відповідальний за подання	Порядок подання. Кому	Строк подання	Куди	Виконавець		Строк виконання	Виконавець
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

ДОДАТОК 6

до наказу про облікову політику підприємства
Перелік типових первинних документів, які створюються в діяльності підприємств і офіційно затверджені державними органами влади, із зазначенням термінів їх зберігання

№ з/п	Код документа	Назва первинного документа	Термін зберігання	Ким затверджений	Спосіб виготовлення (ручний або на принтері)	Строки виготовлення паперових копій
1	2	3	4	5	6	7
...						

ДОДАТОК 7

до наказу про облікову політику підприємства
Перелік первинних документів, які створюються в діяльності підприємства, форми яких затверджуються наказом керівника підприємства

№ з/п	Назва первинного документа	Термін зберігання	Спосіб виготовлення (ручний або на принтері)	Строки виготовлення паперових копій
1	2	3	4	5
Організаційно-розпорядчі документи				

Облік оцінки активів				
Облік розрахунків з дебіторами та кредиторами				
Облік розрахунків з підзвітними особами				
Облік руху, зберігання та знищення первинних, зведених документів та реєстрів бухгалтерського обліку				
Облік нематеріальних активів				
Облік товарно-матеріальних цінностей				
Реєстри меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку				
Реєстри спрощеної форми бухгалтерського обліку				
Реєстри журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку				

ДОДАТОК 8

до наказу про облікову політику підприємства
*Перелік бланків суворої звітності, які використовуються підприємством
у практичній діяльності*

№ з/п	Назва бланків суворої звітності	Термін зберігання	Спосіб виготовлення	Строки виготовлення паперових копій
1	2	3	4	5

ДОДАТОК 9

до наказу про облікову політику підприємства
*Перелік посадових осіб, які використовують бланки суворої звітності в
своїй роботі*

№ з/п	Посада	Різновид бланка

ДОДАТОК 10

до наказу про облікову політику підприємства
Робочий план рахунків

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Рахунки третього порядку	
код	назва	код	назва	код	назва
1	2	3	4	5	6
...					
20	Виробничі запаси	201	Сировина і матеріали	2011	Сировина і матеріали основного виробництва
				2012	Сировина і матеріали виробництва деревообробки
				2013	Сировина і матеріали виробництва сільськогосподарської продукції

ДОДАТОК 11

до наказу про облікову політику підприємства
Перелік створюваних на підприємстві резервів (фондів) та порядок формування й використання коштів таких фондів

№ з/п	Назва фонду	Примітки

ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ НАД ТЕМОЮ 4

Студенти готують реферати за такою тематикою:

1. Організаційні форми побудови обліку на підприємстві.
2. Документація та документообіг на підприємстві як база обліково-контрольного процесу.
3. Вибір форми обліку як основи технології і організації обліку на підприємстві.
4. Робочий план рахунків та його використання в обліковій політиці.
5. Інвентаризація та її роль в обліку і контролі.

5.1. Облікова політика необоротних активів підприємства

Необоротні активи, що є значною частиною майна більшості вітчизняних підприємств, а відповідно, і вагомою складовою облікової політики, за нормами П(С)БО представляють собою активи, що не є оборотними.

Тобто вони включають **матеріальні та нематеріальні активи** (ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому), **очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)**.

В цю категорію входять **основні засоби, інші матеріальні необоротні активи та нематеріальні активи**.

Можливі варіанти облікового відображення складових необоротних активів представлені в табл. 5.1 та 5.2.

Основні вимоги щодо обліку **основних засобів** на підприємстві регламентуються НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та П(С)БО 7 «Основні засоби».

Складові облікової політики підприємства (об'єкти та елементи) в частині необоротних активів як регламентуються на рівні держави (відповідними законодавчими актами, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативними документами), так і визначаються самостійно суб'єктом господарювання.

Наприклад, **процедура переоцінки** основних засобів підприємства регламентована П(С)БО 7 в частині:

- умов переоцінки (якщо залишкова вартість об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу);
- об'єктів переоцінки (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);
- регулярності переоцінки (переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості);

Таблиця 5.1

Складові облікової політики основних засобів підприємства

Складова	Сутність та можливі варіанти
Визнання	Матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)
Склад	<ul style="list-style-type: none"> - земельні ділянки; - капітальні витрати на поліпшення земель; не пов'язані з будівництвом; - будівлі, споруди та передавальні пристрої; - машини та обладнання; - транспортні засоби; - інструменти, прилади, інвентар (меблі); - тварини; - багаторічні насадження; - інші основні засоби
Об'єкт	<ul style="list-style-type: none"> - закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; - конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; - відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; - інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством. <p>Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів</p>

Складова	Сутність та можливі варіанти
Первинна оцінка	<p>Первісна вартість - історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.</p> <p>Первісна вартість придбаних основних засобів включає наступні витрати:</p> <ul style="list-style-type: none"> - суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); - реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів; - суми ввізного мита; - суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству); - витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів; - витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів; - інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою. <p>Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання.</p> <p>Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.</p> <p>Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо дорівнює її собівартості.</p> <p>Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів.</p> <p>Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.</p>

Продовження таблиці 5.1

Складова	Сутність та можливі варіанти
<p>Зміна вартості: - при поліпшенні об'єкта, - при переоцінці</p>	<p>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</p> <p>Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.</p> <p>Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для таких об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість</p>
<p>Строк корисного використання (експлуатації)</p>	<p>Визначається з урахуванням:</p> <ul style="list-style-type: none"> - очікуваного використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності; - фізичного та морального зносу, що передбачається; - правових або інших обмежень щодо строків використання об'єкта; інших факторів
<p>Методи амортизації</p>	<ul style="list-style-type: none"> - прямолінійний (річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів); - зменшення залишкової вартості (річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (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); - прискорене зменшення залишкової вартості (річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється);

Продовження таблиці 5.1

Складова	Сутність та можливі варіанти
	<ul style="list-style-type: none"> - кумулятивний (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); - виробничий (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); - з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу)

Таблиця 5.2

Складові облікової політики нематеріальних активів підприємства

Складова	Сутність та можливі варіанти
Визнання	<p>Немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований, відносно якого існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з використанням, його вартість може бути достовірно визначена.</p> <p>Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має:</p> <ul style="list-style-type: none"> - намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання; - можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу; - інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу

Складова	Сутність та можливі варіанти
Склад	<ul style="list-style-type: none"> - права користування природними ресурсами (надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо); - права користування майном (земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, будівлею, право на оренду приміщень тощо); - права на комерційні позначення (торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті; - права на об'єкти промислової власності (винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у т.ч. ноу-хау, захист від недобросовісно конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті; - авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для ЕОМ, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті; - інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)
Первинна оцінка	<p>Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.</p> <p>Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.</p>

Продовження таблиці 5.2

Складова	Сутність та можливі варіанти
	<p>Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.</p> <p>Первісною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання.</p> <p>Первісною вартістю нематеріальних активів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.</p> <p>Нематеріальні активи, отримані внаслідок об'єднання підприємств, оцінюються за їх справедливою вартістю.</p> <p>Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо)</p>
<p>Зміна вартості: - при поліпшенні об'єкта, - при переоцінці</p>	<p>Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод</p> <p>Переоцінена первісна вартість та накопичена амортизація об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.</p> <p>Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта</p>
<p>Строк корисного використання</p>	<p>Визначається з урахуванням:</p> <ul style="list-style-type: none"> - строків корисного використання подібних активів; - морального зносу, що передбачається;

Складова	Сутність та можливі варіанти
(експлуатації)	<ul style="list-style-type: none"> - правових або інших подібних обмежень щодо строків його використання; - очікуваного способу використання нематеріального активу підприємством; - залежності строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства. <p>Можуть застосовуватися строки корисного використання, встановлені податковим законодавством</p>
Методи амортизації	<ul style="list-style-type: none"> - прямолінійний (річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів); - зменшення залишкової вартості (річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (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); - прискорене зменшення залишкової вартості (річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється); - кумулятивний (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); - виробничий (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); - з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу)

Продовження таблиці 5.2

Складова	Сутність та можливі варіанти
Ліквідаційна вартість	Прирівнюється до нуля, крім випадків: - коли існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання; - коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта

- методики визначення переоціненої вартості (переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість);

- облікового відображення результатів переоцінки (сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки - до складу витрат) тощо.

Але саме рішення про переоцінку конкретного об'єкту основних засобів підпадає під категорію суджень, приймається самостійно власником (керівником) підприємства при залученні інституту професійних експертів з оцінки.

Алгоритм дії керівництва підприємства при цьому можна представити рис. 5.1.



Рис. 5.1. Алгоритм організації переоцінки основних засобів підприємства в рамках облікової політики

Аналогічно метод амортизації основних засобів обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

У склад інших *необоротних матеріальних активів* згідно із П(С)БО 7 включаються:

- бібліотечні фонди;
- малоцінні необоротні матеріальні активи;
- тимчасові (нетитульні) споруди;
- природні ресурси;
- інвентарна тара;
- предмети прокату;
- інші необоротні матеріальні активи.

При цьому величина вартісного критерію належності матеріального активу до малоцінних необоротних активів у фінансовому обліку визначається підприємством самостійно.

Особливості їх обліку визначаються незначною вартістю у порівнянні з об'єктами основних засобів і пов'язані зі спрощенням деяких процедур стосовно необоротних активів (наприклад, переоцінки, амортизації тощо).

Так, амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися наступними методами:

- 1) прямолінійним;
- 2) виробничим;
- 3) 50% вартості, яка амортизується, - у першому місяці використання об'єкта, решта - у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом;

4) в першому місяці використання об'єкта - 100% його вартості.

У випадках 3) та 4) МНМА не підлягають переоцінці.

Виходячи з вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» та 8 «Нематеріальні активи» щодо розкриття інформації про необоротні активи у фінансовій звітності (табл. 5.3), найбільш важливими складовими облікової політики у даному питанні є такі процедури:

- визначення об'єктів обліку і пов'язаної з цим класифікації активів;
- оцінки об'єктів необоротних активів;
- вибору методу амортизації і пов'язаного з цим визначення строку корисного використання (експлуатації);
- організації ефективного первинного та аналітичного обліку

об'єктів необоротних активів;

- організації ефективного внутрішнього контролю за наявністю та станом необоротних активів, зокрема, визначення втрати чи відновлення корисності, переоцінки тощо.

Таблиця 5.3

Нормативні вимоги щодо розкриття інформації про необоротні активи підприємства у фінансовій звітності

За кожною групою основних засобів	За кожною групою нематеріальних активів
Балансова вартість	Балансова вартість
Методи амортизації	Методи амортизації
Діапазон строків корисного використання (експлуатації)	Діапазон строків корисного використання (експлуатації)
Наявність та рух у звітному році (у т.ч. вартість об'єктів, які отримані, вибули, зміна вартості за результатами переоцінки, зміни корисності)	Наявність та рух у звітному році (у т.ч. вартість об'єктів, які отримані, вибули, зміна вартості за результатами переоцінки, зміни корисності)
Сума нарахованої амортизації	Сума нарахованої амортизації
Обмеження, що існують, стосовно володіння, користування та розпорядження	Обмеження, що існують, стосовно права власності
Вартість переданих у заставу основних засобів	Вартість переданих у заставу нематеріальних активів
Вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо)	Загальна сума витрат на дослідження та розробки, включена до складу витрат звітного періоду
	Причини визнання невизначеним строку корисного використання нематеріального активу та його балансова вартість
	Склад нематеріальних активів, інформація про які є суттєвою, їх балансова вартість та строк корисного використання, що залишився

5.2. Елементи облікової політики запасів

Основні вимоги щодо обліку *запасів* на підприємстві регламентуються П(С)БО 9 «Запаси». Складові облікової політики запасів підприємства представлені у табл. 5.4.

Таблиця 5.4

Складові облікової політики запасів підприємства

Складова	Сутність та можливі варіанти
Визнання	Запаси - активи, які: <ul style="list-style-type: none"> - утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; - перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; - утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством
Склад	<ul style="list-style-type: none"> - сировина, 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; - готова продукція, 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 1 року або нормального операційного циклу, якщо він більше 1 року; - поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за П(С)БО 9, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання
Одиниця обліку	Найменування або однорідна група (вид)
Оцінка: - первинна	Первісна вартість, що представляє собою: <ol style="list-style-type: none"> 1) для запасів, що придбані за плату, - фактичні витрати у складі: <ul style="list-style-type: none"> - сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;

Продовження таблиці 5.4

Складова	Сутність та можливі варіанти
	<ul style="list-style-type: none"> - суми ввізного мита; - суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; - транспортно-заготівельних витрат; - інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. <p>Якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, запаси можуть оцінюватися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості;</p> <ul style="list-style-type: none"> 2) для запасів, що виготовляються власними силами підприємства, - їхня виробнича собівартість, яка визначається за П(С)БО 16; 3) для запасів, одержаних підприємством безоплатно, - їх справедлива вартість; 4) для запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, - балансова вартість переданих запасів (якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, - справедлива вартість); 5) для запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, - справедлива вартість отриманих запасів
- при вибутті	<ul style="list-style-type: none"> - ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; - середньозваженої собівартості; - собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); - нормативних затрат; - ціни продажу
- на дату балансу	за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації

Згідно із нормативними вимогами у примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

- методи оцінки запасів;
- балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп, у т.ч. запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації;
- балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу.

Тому найбільш важливими складовими облікової політики у даному питанні є такі процедури:

- визначення одиниць обліку і пов'язаної з цим класифікації запасів;
- оцінки запасів у різні часові моменти і пов'язані з цим розподіл ТЗВ та періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- організації ефективного первинного, аналітичного обліку запасів, внутрішнього контролю за наявністю та станом запасів, зокрема, визначення втрати споживчої вартості, переоцінки тощо.

5.3. Дебіторська заборгованість як об'єкт облікової політики

Облік дебіторської заборгованості регламентується П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» за основними позиціями визнання та оцінки.

Основні можливості оптимізації обліку на даній ділянці пов'язані із такими елементами облікової політики (табл. 5.5):

- методи визначення величини резерву сумнівних боргів;
- спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності (за необхідності);
- класифікація дебіторської заборгованості за строками погашення.

Таблиця 5.5

Елементи облікової політики дебіторської заборгованості підприємства

Елемент	Можливі варіанти	Сутність варіанту
Методи визначення величини резерву сумнівних боргів	застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості	величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів
	застосування коефіцієнта сумнівності	величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності
Спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності (за необхідності)	визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході	
	класифікація дебіторської заборгованості за строками непогашення	величина сумнівних боргів на дату балансу становить залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату
	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	здійснюється групуванням дебіторської заборгованості за строками її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи	коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за попередні звітні періоди

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Облікова політика стосовно номенклатури основних засобів, розробки їх інвентарних номерів, в здійсненні контролю за їх рухом.
2. Особливості побудови облікової політики стосовно інших необоротних матеріальних активів.
3. Визначення та обґрунтування строків корисного використання об'єктів.
4. Обґрунтування методів амортизації основних засобів.
5. Обґрунтування особливостей відображення переоцінки об'єктів та їх ремонту.
6. Особливості обліку вибуття необоротних матеріальних об'єктів.
7. Визначення вартісного розмежування основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.
8. Номенклатура нематеріальних активів та побудова аналітичного обліку.
9. Визначення строків корисного використання нематеріальних активів та розрахунок їх амортизації.
10. Обґрунтування порядку списання нематеріальних активів та визначення результатів від їх використання.
11. Розробка облікової політики запасів, їх номенклатура та нормативно-правове регулювання обліку.
12. Визначення та обґрунтування одиниці обліку запасів.
13. Організація обліку формування балансової вартості запасів.
14. Методи оцінки вибуття запасів та їх обґрунтування.
15. Способи розподілу транспортно-заготівельних витрат.
16. Організація контролю за нормативами запасів.
17. Побудова складського господарства та складського обліку.
18. Організація інвентаризації запасів, періодичність та порядок проведення.
19. Організація обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, їх оцінка, оприбуткування та списання.
20. Визначення та здійснення фінансово-господарського контролю за місцями експлуатації малоцінних та швидкозношуваних предметів.
21. Елементи облікової політики дебіторської заборгованості.
22. Порядок створення резерву сумнівних боргів, вибір відповідного методу.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДО ТЕМИ 5

Завдання 1.

Підприємство придбало виробниче устаткування первинною вартістю 330000 грн. Загальний розрахунковий об'єм виробництва визначений підприємством у розмірі 1600000 одиниць; ліквідаційна вартість устаткування після його ліквідації за попередньою оцінкою може скласти 10000 грн. Передбачуваний термін корисного використання складе 4 року.

Необхідно розрахувати амортизаційні відрахування за весь період експлуатації устаткування і відобразити їх на рахунках бухгалтерського обліку.

Виробничий метод

Рік	Фактичний обсяг виробництва	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Балансова вартість
1	320000				
2	400000				
3	350000				
4	280000				
5	250000				

Метод прямолінійного списання

Рік	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Балансова вартість

Метод зменшення залишкової вартості

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Балансова вартість

Метод прискореного зменшення залишкової вартості

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Балансова вартість

Кумулятивний метод

Рік	Кумулятивний коефіцієнт	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Балансова вартість

Завдання 2.

Розрахуйте амортизаційні відрахування, використовуючи дані завдання 1, якщо після одного року експлуатації устаткування був переглянутий термін корисного використання з 4 років до 3 років, а ліквідаційна вартість – з 10000грн. до 15000 грн.

Рік	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Балансова вартість
1			
2			
3			

Завдання 3.

Використовуючи дані завдання 1, проведіть необхідні розрахунки, якщо відомо, що після двох років використання устаткування (нарахування амортизації проводилося прямолінійним методом) було вирішено, що існуючій формі надходження економічних вигод більше відповідає метод прискореного зменшення залишкової вартості.

Рік	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Балансова вартість
1			
2			
3			
4			

Завдання 4.

Складіть порівняльну таблицю щодо методів нарахування амортизації:

Метод амортизації	Недоліки	Переваги
1. ...		
2. ...		

Завдання 5.

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?

Завдання 6.

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.

Завдання 7.

На підприємстві проведена переоцінка трьох об'єктів основних засобів, що відносяться до однієї групи. Справедлива вартість об'єкта № 1 стала вище залишкової вартості, об'єкта № 2 - нижче, об'єкт № 3 має нульову залишкову вартість, але надалі буде експлуатуватися:

№ об'єкта	Первісна вартість, грн.	Сума амортизації, грн.	Залишкова вартість, грн.	Справедлива вартість, грн.	Індекс переоцінки (гр. 5 : гр. 4)	Переоцінена первісна вартість, грн. (гр. 2 · гр. 6)	Сума зносу після переоцінки, грн. (гр. 3 · гр. 6)	Сума, грн. (гр. 5 – гр. 4)	
								дооцінки	уцінки
1	40000	10000		48000					
2	24000	16000		4000					

3	112000	112000		28000					
Разом									

На яку суму збільшиться власний капітал у результаті переоцінки?

Завдання 8.

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.

Завдання 9.

15 квітня 20_ р. підприємство придбало патент на програмне забезпечення і бази даних для ЕОМ на суму 20000 грн. і помилково включило їх вартість до складу витрат основного виробництва (Дт 23 «Виробництво» - Кт 685 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» 20000 грн.). Помилку було виявлено під час складання фінансової звітності за I півріччя 20+1 р. Необхідно виправити помилки і визначити суму коригувань у фінансовій звітності. Знос за подібними нематеріальними активами нараховується в розмірі 10% на рік.

Завдання 10.

Складіть порівняльну таблицю щодо методів оцінки запасів:

Метод оцінки	Недоліки	Переваги
1. ...		
2. ...		

Завдання 11.

За даними обліку на 01.03.20_ р. на складі підприємства перебувало 359 кг олійної фарби. Ціна 1 кг - 20 грн.

Протягом березня було отримано:

- 50 кг фарби по 21 грн./кг;
- 20 кг по 24 грн./кг;
- 100 кг по 26 грн./кг.

У цілому за березень відпущено у виробництво 440 кг фарби:

- 1 відпуск - 350 кг
- 2 відпуск - 90 кг.

Визначте собівартість витрачених матеріалів і залишок запасів на кінець періоду методами ФІФО й середньозваженої ціни. Який з методів забезпечить найбільший прибуток?

Завдання 12.

Уточнимо умови завдання 11. У відповідності із наказом про облікову політику середньозважена собівартість визначається при кожному відпуску у виробництво. Наступного дня після одержання першої партії фарби (50 кг) у виробництво відпустили 350 кг. Після одержання наступних двох партій (20 кг і 100 кг) у виробництво відпустили ще 90 кг фарби. Визначте собівартість витрачених матеріалів і залишок запасів на кінець періоду.

Завдання 13.

Залишок матеріалу А на початок періоду - 200 м по 2 грн./м. Протягом періоду придбано:

- 3 липня - 250 м по 2,72 грн./м;
- 9 липня - 150 м по 2,80 грн./м.

Списано на виробництво:

- 2 липня - 110 м;
- 5 липня - 150 м;
- 16 липня - 100 м.

Розрахуйте залишок запасів і їх витрати методами:

1. Середньозваженої собівартості;
2. Середньозваженої собівартості на кожну дату операції;
3. ФІФО.

Який з методів забезпечить найбільший прибуток?

Завдання 14.

Обсяг реалізації за 20+5 рік склав 550990 тис. грн.

Для визначення середньої питомої ваги списаної безнадійної дебіторської заборгованості обрані п'ять періодів, що передували звітному.

Роки	Обсяг реалізації, тис. грн.	Сума безнадійних боргів, тис. грн.	Питома вага списаної безнадійної дебіторської заборгованості, %
20_	415000	11000	
20+1	485000	8000	
20+2	511000	12000	
20+3	519000	8400	
20+4	523000	10500	
Разом			

Розрахуйте суму резерву сумнівних боргів для відбиття у звітності.

Завдання 15.

Дебіторська заборгованість на 31.12.20+3 р. становить 2756000 грн. Вона розподілена за трьома групами залежно від строку погашення:

- група 1 (до 60 днів) - 1900000 грн.;
- група 2 (61-120 днів.) - 740000 грн.;
- група 3 (понад 120 днів) - 116000 грн.

Щоб визначити коефіцієнт сумнівності на 31.12.20+3 р., підприємство для спостереження вибрало період за попередні три роки.

Дата балансу	Сальдо дебіторської заборгованості, грн.			Заборгованість, визнана безнадійної, грн.		
	Група 1	Група 2	Група 3	Група 1	Група 2	Група 3
31.12.20_р.	2100000	400000	50000	10000	18000	22000
31.12.20+1 р.	3000000	420000	30000	20000	25000	12000
31.12.20+2 р.	2800000	310000	35000	13000	21000	14100
Разом						

Розрахуйте суму резерву сумнівних боргів для відбиття у звітності.

Завдання 16.

Станом на 31.12._ р. у підприємства «Ватра» за статтею «Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги» (код рядка 1125, ф. № 1) відображено заборгованість підприємства «Колосок» на суму 120000 грн. На звітну дату нарахований резерв сумнівних боргів 36000 грн. 18 січня 20+1 р. (до дати затвердження річної звітності) одержано додаткову інформацію про оголошення підприємства банкрутом. Зробіть необхідні коригування щодо безнадійної заборгованості.

ПРИКЛАДИ РОЗВ'ЯЗАННЯ ОКРЕМИХ ЗАВДАНЬ ДО ТЕМИ 5

Рішення завдання 5.

Сума амортизації верстата, що розрахована:

1) прямолінійним методом = $(780000 - 2800) / 15 / 2 = 25907$ грн.

2) виробничим методом = $(780000 - 2800) / 108000 * 14000 = 100748$ грн.

3) кумулятивним методом = $(780000 - 2800) * 15 / 120 / 2 = 48575$ грн.

4) методом зменшення залишкової вартості = $(780000 - 2800) (1 - \sqrt[15]{2800 / 780000}) = 33442$ грн.

Найбільшу суму прибутку забезпечить метод, при якому розрахована сума амортизації за період найменша, тобто прямолінійний.

Рішення завдання 6.

1. Сума амортизації за 4 роки = $(300000 - 20000) * 10\% * 4 = 112000$ грн.

2. Залишкова вартість = $(300000 - 112000) = 188000$ грн.

3. Відкорегована сума амортизації = $(188000 - 10000) / (15 - 11) = 16182$ грн.

Рішення завдання 7.

№ об'єкта	Первісна вартість, грн.	Сума амортизації, грн.	Залишкова вартість, грн.	Справедлива вартість, грн.	Індекс переоцінки (гр. 5 : гр. 4)	Переоцінена первісна вартість, грн. (гр. 2 · гр. 6)	Сума зносу після переоцінки, грн. (гр. 3 · гр. 6)	Сума, грн. (гр. 5 – гр. 4)	
								дооцінки	уцінки
1	40000	10000	30000	48000	1,6	64000	16000	18000	
2	24000	16000	8000	4000	0,5	12000	8000		2000
3	112000	112000	0	28000	-	140000	112000	14000	
Разом	176000	138000	38000	80000		216000	136000	23000	2000

У результаті переоцінки сума власного капіталу збільшиться на 21000 грн. (23000 – 2000).

Рішення завдання 8.

Сума накопиченої амортизації = $448000 / 7 * 3 = 192000$ грн.

Залишкова вартість = $448000 - 192000 = 256000$ грн.

Чиста продажна вартість = $(235000 - 4600) = 230400$ грн.

Втрати від зменшення корисності = $256000 - 230400 = 25600$ грн.

Відкорегована сума амортизації = $230400 / 4 = 57600$ грн.

Рішення завдання 9.

1. Відсторновано помилковий запис за минулий рік:
Дт 441 «Прибуток нерозподілений» - Кт 685 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» -20000 грн.

2. Перевод об'єкта в склад нематеріальний активів:
Дт 125 «Авторське право та суміжні з ним права» - Кт 685 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» 20000 грн.

3. Нарахована амортизація:
за 8 міс. 20_р. = $20000 \text{ грн.} * 10\% / 12 * 8 = 1333$ грн.:
Дт 441 «Прибуток нерозподілений» - Кт 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» 1333 грн.
за 6 міс. 20+1 р. = $20000 \text{ грн.} * 10\% / 12 * 6 * = 1000$ грн.:

Дт 92 «Адміністративні витрати» - Кт 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» 1000 грн.

4. Сума корегування податку на прибуток = $(20000 - 1333) * 16\% = 2887$ грн.:

Дт 441 «Прибуток нерозподілений» - Кт 641 «Розрахунки за податками» 2887 грн.

Рішення завдання 11.

Усього запасів 529 кг на суму 11310 грн. $(359 \text{ кг} * 20 \text{ грн./кг} + 50 \text{ кг} * 21 \text{ грн./кг} + 20 \text{ кг} * 24 \text{ грн./кг} + 100 \text{ кг} * 26 \text{ грн./кг})$.

Оцінка за методом ФІФО:

Залишок запасів на кінець періоду = $89 \text{ кг} * 26 \text{ грн./кг} = 2314$ грн.

Собівартість витрачених матеріалів = $11310 \text{ грн.} - 2314 \text{ грн.} = 8996$ грн.

Оцінка за методом середньозваженої ціни:

Середньозважена ціна = $11310 \text{ грн.} / 529 \text{ кг} = 21,38 \text{ грн./кг}$

Залишок запасів на кінець періоду = $89 \text{ кг} * 21,38 \text{ грн./кг} = 1902,82$ грн.

Собівартість витрачених матеріалів = $440 \text{ кг} * 21,38 \text{ грн./кг} = 9407,18$ грн.

Таким чином, найбільший прибуток забезпечить ФІФО, при якому сума витрат менша.

Рішення завдання 12.

Середньозважена ціна при першому відпуску = $(359 \text{ кг} * 20 \text{ грн./кг} + 50 \text{ кг} * 21 \text{ грн./кг}) \text{ грн.} / (359 + 50) \text{ кг} = 8230 \text{ грн.} / 409 \text{ кг} = 20,12 \text{ грн./кг}$

Залишок запасів після першого відпуску = $(409 - 350) \text{ кг} * 20,12 \text{ грн./кг} = 59 \text{ кг} * 20,12 \text{ грн./кг} = 1187,08$ грн.

Собівартість витрачених матеріалів при першому відпуску = $350 \text{ кг} * 20,12 \text{ грн./кг} = 7042$ грн.

Середньозважена ціна при другому відпуску = $(1187,08 \text{ грн.} + 20 \text{ кг} * 24 \text{ грн./кг} + 100 \text{ кг} * 26 \text{ грн./кг}) / (59 + 20 + 100) \text{ кг} = 4267,08 \text{ грн.} / 179 \text{ кг} = 23,84 \text{ грн.}$

Залишок запасів після другого відпуску = $(59 + 20 + 100 - 90) \text{ кг} * 23,84 \text{ грн./кг} = 89 \text{ кг} * 23,84 \text{ грн./кг} = 2121,76$ грн.

Собівартість витрачених матеріалів при другому відпуску = 90 кг * 23,84 грн./кг = 2145,60 грн.

Рішення завдання 14.

Роки	Обсяг реалізації, тис. грн.	Сума безнадійних боргів, тис. грн.	Питома вага списаної безнадійної дебіторської заборгованості, %
20_	415000	11000	0,026506
20+1	485000	8000	0,0164948
20+2	511000	12000	0,0234834
20+3	519000	8400	0,016185
20+4	523000	10500	0,0200765
Разом			0,1027457

Середній коефіцієнт сумнівності = 0,1027457 / 5 = 0,0205..

Резерв сумнівних боргів = 0,0205 * 550990 грн. = 11322 грн.

Рішення завдання 15.

Дата балансу	Сальдо дебіторської заборгованості, грн.			Заборгованість, визнана безнадійною, грн.		
	Група 1	Група 2	Група 3	Група 1	Група 2	Група 3
31.12.20 р.	2100000	400000	50000	10000	18000	22000
31.12.20+1 р.	3000000	420000	30000	20000	25000	12000
31.12.20+2 р.	2800000	310000	35000	13000	21000	14100
Разом	7900000	1130000	115000	43000	64000	48100

Коефіцієнт сумнівності 1 гр = 0,005; Рез1 = 10341,72;

Коефіцієнт сумнівності 2 гр = 0,0566...; Рез2 = 41911,5;

Коефіцієнт сумнівності 3 гр = 0,48518...; Рез3 = 100771,48.

Рішення завдання 16.

Списано безнадійну заборгованість підприємства «Колосок» за рахунок резерву сумнівних боргів:

Дт 38 «Резерв сумнівних боргів» - Кт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» 36000 грн.

Оскільки суми нарахованого резерву недостатньо, то залишок безнадійного боргу підприємства «Колосок» (120000 грн. – 36000 грн. = 84000 грн.) списується на інші операційні витрати:

Дт 944 «Сумнівні та безнадійні борги» - Кт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» 84000 грн.

ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ НАД ТЕМОЮ 5

Студенти готують реферати за такою тематикою:

1. Склад та ранжування чинників, що визначають облікову політику підприємства щодо його основних засобів.
2. Методичні засади формування облікової політики щодо оренди основних засобів.
3. Методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інші необоротні матеріальні активи.
4. Особливості формування облікової політики з питань, що пов'язані з нематеріальними активами.
5. Методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про гудвіл.
6. Порядок розробки облікової політики підприємства щодо його запасів.
7. Методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про малоцінні та швидкозношувані предмети.
8. Методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість.
9. Організація облікової політики щодо грошових коштів.

6.1. Облікова політика власного капіталу підприємства

Власний капітал є передумовою організації та продовження господарської діяльності будь-якого суб'єкта підприємництва та одним із найістотніших фінансових показників, оскільки виконує функції довгострокового фінансування, захисту прав кредиторів, розподілу доходів і активів тощо.

Структура власного капіталу вітчизняного підприємства представлена на рис. 6.1.

Інформація про загальну величину власного капіталу, його складові, а також умови їх зміни повинні міститися в установчих документах суб'єкта підприємництва. Наприклад, Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. № 514-VI регламентує надання статутом акціонерних товариств відомостей про:

- розмір статутного капіталу;
- розмір резервного капіталу у разі його формування;
- номінальну вартість і загальну кількість акцій, кількість кожного типу розміщених товариством акцій, у тому числі кількість кожного класу привілейованих акцій у разі розміщення привілейованих акцій, а також наслідки невиконання зобов'язань з викупу акцій;
- розмір дивідендів за привілейованими акціями кожного класу в разі їх розміщення товариством;
- умови та порядок конвертації привілейованих акцій певного класу у прості акції товариства чи у привілейовані акції іншого класу у разі розміщення привілейованих акцій;
- права акціонерів - власників привілейованих акцій кожного класу у разі розміщення привілейованих акцій;
- наявність переважного права акціонерів приватного товариства на придбання акцій цього товариства, які пропонуються їх власником до продажу третій особі, та порядок його реалізації або відсутність такого права;
- порядок повідомлення акціонерів про виплату дивідендів;
- порядок скликання та проведення загальних зборів;
- компетенцію загальних зборів тощо.



Рис. 6.1. Структура власного капіталу вітчизняного підприємства

З метою розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу протягом звітного періоду підприємства, організації та інші юридичні особи усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) повинні надавати звіт про власний капітал за формою згідно із НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Одночасно з цим облік складових власного капіталу та змін, що сталися, не регламентується окремим національним стандартом, що робить розробку елементів облікової політики нагальним питанням організації ефективного обліку на мікрорівні.

Основними завданнями організації обліку власного капіталу є:

- забезпечення обліку даних та узагальнення інформації про стан і рух власного капіталу;
- контроль за правильністю і законністю формування власного капіталу;
- своєчасне, повне, правильне відображення розміру і всіх змін власного капіталу;
- контроль за раціональним розподілом прибутку за відповідними фондами;
- організація аналітичного обліку на рахунках власного капіталу для своєчасного отримання достовірної інформації;
- правильне відображення в регістрах обліку і звітності операцій з власним капіталом.

Основні елементи облікової політики власного капіталу за аналогією з іншими обліковими об'єктами представлені питаннями **визнання та оцінки**. Але їх конкретне наповнення, як і нормативна база вищого рівня, що регламентує утворення, оформлення та інші питання стосовно складових власного капіталу, залежать від форми власності та організаційно-правової форми суб'єктів господарювання.

Наприклад, згідно із Законом України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. № 514-VI мінімальний розмір **статутного капіталу** акціонерного товариства становить 1250 мінімальних заробітних плат виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення (реєстрації) акціонерного товариства. **Порядок збільшення (зменшення) статутного капіталу акціонерного товариства** встановлюється Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку. Статутом акціонерного товариства може бути передбачено створення **спеціального фонду** для виплати дивідендів за

привілейованими акціями. Порядок формування та використання такого фонду встановлюється Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку. **Резервний капітал** формується у розмірі не менше ніж 15% статутного капіталу товариства шляхом щорічних відрахувань від чистого прибутку товариства або за рахунок нерозподіленого прибутку. До досягнення встановленого статутом розміру резервного капіталу розмір щорічних відрахувань не може бути меншим ніж 5% суми чистого прибутку товариства за рік. Тому, як виключення, пропонується вказувати у внутрішньому нормативному документі, що регламентує облікову політику підприємства, стосовно власного капіталу **наступні пункти**:

- нормативну базу, що регламентує розмір, особливості формування, інші питання щодо складових власного капіталу;
- будову аналітичних рахунків з обліку власного капіталу і забезпечення зобов'язань;
- порядок обліку курсових різниць протягом звітного року;
- оцінку внесків і порядок збільшення статутного капіталу;
- порядок розподілу чистого прибутку.

Таким чином, **елементами облікової політики** власного капіталу виступають:

- визнання складових капіталу на основі класифікації відповідно до організаційно-правової форми та форми власності підприємства;
- оцінка складових власного капіталу згідно із діючими нормативними актами вищого рівня;
- процедура зміни складу власного капіталу та вартості його складових.

Оцінка елементів капіталу повинна дорівнювати оцінці тих активів, з якими вони пов'язані. Це базове правило оцінки елементів капіталу модифікується за окремими позиціями капіталу (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Правила оцінки елементів капіталу

Елементи капіталу	Оцінка
Оплачений (вкладений) капітал	Дорівнює оцінці вкладених в обмін на корпоративні права активів, за вирахуванням облікової вартості активів, витрачених на викуп корпоративних прав самим підприємством

Продовження таблиці 6.1

Елементи капіталу	Оцінка
У тому числі складові оплаченого капіталу:	
Статутний (пайовий) капітал	Дорівнює номінальній сумі зареєстрованого статутного (пайового) капіталу
Додатково вкладений капітал	Різниця між оцінкою вкладеного капіталу та номінальною вартістю статутного капіталу
Неоплачений капітал	Дорівнює вартості неоплаченого статутного капіталу
Вилучений капітал	Дорівнює собівартості викуплених самим товариством акцій (часток, паїв), тобто фактичній вартості їх придбання
Інший додатковий капітал	Дорівнює обліковій оцінці елементів, що з ним пов'язані
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Визначається наростаючим підсумком за весь період існування підприємства і дорівнює оцінці результату його діяльності за вираховуванням: суми оцінки всіх активів, що розподілялись між власниками (акціонерами, учасниками) як дохід від корпоративних прав (дивіденди та інші вилучення прибутку); сум, на які накладена заборона щодо розподілу між власниками
Резервний капітал	Розмір резервного капіталу передбачено статутом або законодавством

Відповідно до вищевикладеного може бути доцільним визначення в рамках облікової політики впливу господарських операцій на складові власного капіталу (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

Вплив господарських операцій на складові власного капіталу

Господарська операція	Джерело інформації (первинний документ)	Вплив на складові власного капіталу
Зміна облікової політики	Бухгалтерська довідка	Збільшує (зменшує) нерозподілений прибуток (непокритий збиток)
Виправлення помилок	Бухгалтерська довідка	Збільшує (зменшує) нерозподілений прибуток (непокритий збиток)

Продовження таблиці 6.2

Господарська операція	Джерело інформації (первинний документ)	Вплив на складові власного капіталу
Переоцінка основних засобів, незавершеного будівництва та нематеріальних активів	Бухгалтерська довідка	Збільшує (зменшує) інший додатковий капітал
Вибуття раніше дооцінених об'єктів необоротних активів	Акт приймання - передачі основних засобів, бухгалтерська довідка	Зменшення додаткового капіталу та збільшення нерозподіленого прибутку
Збільшення статутного капіталу за рахунок індексації основних засобів	Рішення зборів акціонерів, нова редакція статуту	Збільшує статутний капітал та зменшує інший додатковий капітал
Визначення фінансового результату за звітний період	Бухгалтерська довідка	Одержання прибутку або збитку
Розподіл прибутку: - виплати власникам (дивіденди)	Рішення зборів учасників	Зменшення нерозподіленого прибутку
- відрахування до резервного капіталу		Зменшення нерозподіленого прибутку та збільшення резервного капіталу
- спрямування прибутку до статутного капіталу	Рішення зборів учасників, нова редакція статуту	Зменшення нерозподіленого прибутку та збільшення статутного капіталу
Реєстрація статутного капіталу	Статут	Збільшення статутного (пайового) капіталу та неоплаченого капіталу
Продаж акцій за ціною, вищою, ніж номінальна	Договір засновників	Збільшення неоплаченого капіталу та додатково вкладеного капіталу
Викуп акцій (часток)	Рішення засновників, видатковий касовий ордер, виписка банку	Збільшення вилученого капіталу
Перепродаж викуплених акцій (часток)	Акт приймання - передачі основних засобів, накладна, прибутковий касовий ордер, виписка банку, бухгалтерська довідка	Зменшення вилученого капіталу, збільшення (зменшення) додатково вкладеного капіталу, зменшення прибутку

Продовження таблиці 6.2

Господарська операція	Джерело інформації (первинний документ)	Вплив на складові власного капіталу
Анулювання викуплених акцій (часток)	Рішення засновників, бухгалтерська довідка	Зменшення статутного капіталу, вилученого капіталу, додатково вкладеного капіталу та нерозподіленого прибутку
Погашення за боргованості з капіталу: - грошовими коштами	Виписка банку	Зменшення неоплаченого капіталу
- основними засобами	Акт приймання-передачі основних засобів	
- нематеріальними активами	Акт введення в господарський обіг об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	
- виробничими запасами	Акт про приймання матеріалів, накладна	
Перевищення фактичного внеску учасниками до статутного капіталу над його заборгованістю	Бухгалтерська довідка	Збільшення емісійного доходу або іншого вкладеного капіталу
Розрахунок з учасником у господарському товаристві у разі його виходу	Рішення засновників, бухгалтерська довідка	Збільшення вилученого капіталу, зменшення прибутку, зменшення резервного капіталу (за певних умов)
Зменшення номінальної вартості акцій	Рішення засновників, нова редакція статуту	Зменшення статутного капіталу, збільшення додатково вкладеного капіталу (за певних умов)
Списання невідшкодованих збитків за рахунок: - пайового капіталу	Рішення засновників	Зменшення збитків та зменшення пайового капіталу
- іншого вкладеного капіталу		Зменшення збитків та зменшення іншого вкладеного капіталу

Продовження таблиці 6.2

Господарська операція	Джерело інформації (первинний документ)	Вплив на складові власного капіталу
- резервного капіталу		Зменшення збитків та зменшення резервного капіталу
Безкоштовно отримані активи	Акт приймання-передачі основних засобів	Збільшення іншого додаткового капіталу
Визнання доходу від безоплатно одержаного необоротного активу	Розрахунок амортизації, бухгалтерська довідка	Зменшення іншого додаткового капіталу

6.2. Проблеми організації первинного обліку власного капіталу в рамках облікової політики

З огляду на важливість первинного обліку в рамках його організації на підприємстві з точки зору представлення достовірних даних для користувачів фінансової звітності, з одного боку, а також відсутності розроблених форм первинних документів щодо операцій, які впливають на складові власного капіталу, з іншого боку, доречною є ідентифікація проблем документування основних операцій, наведених у табл. 6.3, з точки зору пошуку проблем їх вирішення.

З метою дотримання вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», відповідно до якого підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій та Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, відповідно до якого господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування, виникає потреба для обліку цих операцій застосовувати універсальний документ – бухгалтерську довідку. Однак застосування цього документа передбачено лише наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку» для виправлення помилок минулих років та помилок в облікових реєстрах за звітний рік, виявлених після записів підсумків облікових реєстрів у Головну книгу, способом сторно. Відповідно до цього

нормативного документа в бухгалтерській довідці наводять зміст помилки, суму та кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку, якою виправляється помилка. Тобто застосування цього документа для підтвердження будь-якої іншої операції чинними нормативними актами не передбачено.

Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів, а також виправлення помилок, допущених під час складання фінансових звітів у попередніх роках, здійснюють шляхом коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року. Величину цих коригувань розраховує бухгалтер, оформляючи при цьому бухгалтерську довідку. Можливе застосування табличної форми документу для виправлення помилок та зміни облікової політики, в якому передбачено можливі результати виправлень (табл. 6.3).

Таблиця 6.3

Форма для реєстрації виправлення помилок та змін облікової політики

Суть допущеної помилки чи впливу зміни облікової політики	Вплив на величину нерозподіленого прибутку					
	Зменшення прибутку в дебет 44 з кредиту рахунків			Збільшення прибутку з кредиту 44 в дебет рахунків		

Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, об'єкт незавершеного будівництва, нематеріальні активи (щодо яких існує активний ринок), якщо залишкова вартість таких об'єктів істотно відрізняється від їх справедливої вартості на дату балансу. Сума дооцінки залишкової вартості таких об'єктів відображається у складі додаткового капіталу, а уцінки – у складі витрат. Під час переоцінки цих об'єктів потрібно враховувати дані про попередні дооцінки та уцінки. Сума уцінки об'єкта, що раніше був дооцінений, списується на зменшення суми іншого додаткового капіталу у розмірі, що не перевищує величину попередніх дооцінок, а сума уцінки, що залишилася, – на витрати звітного періоду. Сума дооцінки об'єкта, що раніше був уцінений, відображається в розмірі уцінки як інший дохід звичайної діяльності, а на суму дооцінки, що залишилася – збільшується додатковий капітал. Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів записують до інвентарної картки обліку основних засобів,

не показуючи розрахунку цієї суми. Доцільним є внесення додаткового розділу до інвентарної картки, в якому передбачено виконання розрахунку переоцінки основних засобів з врахуванням даних про їх попередні дооцінки та уцінки (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

Розділ про переоцінку основних засобів у інвентарній картці

Дата переоцінки	Необоротні активи, грн.			Справедлива вартість, грн.	Індекс переоцінки	Дані попередніх переоцінок, грн.		Результати переоцінки, грн.						
								дооцінка		уцінка				
	Первісна вартість	Знос	Залишкова вартість			до-оцінка	уцінка	первісної вартості	зносу	первісної вартості		зносу		
										(з кредиту 10 в дебет)	(з кредиту 13 в дебет)	(з кредиту 10 в дебет)	(з кредиту 13 в дебет)	
								423	746	423	975	423	10	975

У цьому розділі систематизована вся інформація, потрібна для здійснення переоцінки основних засобів, враховуючи дані про минулі переоцінки, допустиму кореспонденцію рахунків залежно від виду переоцінки, показано розрахунок суми, на яку переоцінюється об'єкт.

Статутний капітал акціонерного товариства складається з простих і привілейованих акцій і його збільшення може відбуватись через збільшення акцій існуючої номінальної вартості або шляхом збільшення вартості акцій. Таке збільшення статутного капіталу може відбуватись за рахунок індексації основних засобів. Для збільшення статутного капіталу потрібне відповідне рішення зборів учасників та реєстрація змін до статуту в установленому порядку.

Підприємство має право викупити в акціонера оплачені ним акції або частку в статутному капіталі господарського товариства, для подальшого їх перепродажу чи анулювання. Однак така операція здійснюється за погодженням на зборах засновників. Якщо акції викупаються за готівкові кошти, то первинним документом буде видатковий касовий ордер, якщо за безготівковим розрахунком – виписка банку.

Документальне оформлення перепродажу акцій чи часток буде залежати від виду активу, який надається в оплату, та проводиться аналогічно погашенню заборгованості з капіталу.

Якщо вартість перепродажу акцій (часток) є більша, ніж фактична собівартість їх викупу, виникне емісійний дохід (для перепродажу часток – збільшиться інший вкладений капітал), якщо менша, зменшиться додатковий капітал, а у разі його недостатності – нерозподілений прибуток.

Анулювання викуплених акцій (часток) призводить до зменшення статутного капіталу, здійснюється на підставі рішення засновників. Під час анулювання акцій (часток) складові власного капіталу змінюються залежно від різниці між собівартістю викуплених акцій (часток) та їх номінальною вартістю. Частково така різниця погашається за рахунок додатково вкладеного капіталу. Якщо фактична собівартість викуплених акцій (часток) перевищує їх номінальну вартість понад наявного залишку на рахунку додатково вкладеного капіталу (кредитове сальдо за рахунками 421, 422), вона погашається за рахунок нерозподіленого прибутку.

Як під час анулювання акцій (часток), так і під час їхнього перепродажу оформляють бухгалтерську довідку. Для обліку цих операцій пропонується застосовувати табличну форму документа про розрахунок результату від перепродажу акцій (часток) або їх анулювання (табл. 6.5).

Таблиця 6.5

Форма розрахунку результату від перепродажу акцій (часток)

Кількість акцій	Номінальна вартість	Собівартість викуплених акцій	Сума, одержана від реалізації акцій (часток)	Результат перепродажу					
				Вартість перепродажу більша, ніж факт. собівартість		Результат анулювання			
						Вартість перепродажу менша, ніж факт. собівартість (собівартість викуплених та анульованих акцій більша за їх номінальну вартість)			
				Кт 421	Кт 422	Дт 421	Дт 422	Дт 443	Дт 40

У цьому документі, на відміну від бухгалтерської довідки, систематизовано інформацію про кількість акцій, їх номінальну та реальну вартість, можливу кореспонденцію рахунків внаслідок перепродажу чи анулювання акцій. Також потрібно вказати номер протоколу зборів засновників, в якому прийнято рішення про здійснення таких операцій з акціями. У разі виходу учасника з господарського товариства, крім частки в статутному капіталі, йому

належить частина майна підприємства, пропорційна його внеску до статутного капіталу. Рішення про вихід учасника з товариства приймається на загальних зборах та закріплюється протоколом, однак розрахунок частки належного йому майна оформляється бухгалтерською довідкою. Для обліку цієї операції пропонується застосовувати табличну форму документа (табл. 6.6).

Таблиця 6.6

**Форма розрахунку частки власного капіталу
у разі виходу учасника з товариства**

Учасник товариства	Частка учасника у власному капіталі, %	Статутний капітал, грн.	Інші складові власного капіталу, грн.					Частка, на яку зменшується статутний капітал (Дт 40 - Кт 672)	Частка учасника у іншому майні підприємства, грн.		
			Додатковий капітал, грн.	Резервний капітал, грн.	Нерозподілений прибуток минулих років, грн.	Прибуток поточного року, грн.	Разом, грн.		Дт 441 - Кт 672	Дт 43 - Кт 672	

Для полегшення розрахунку учаснику належного майна зі складу власного капіталу виділено окремо статутний капітал, з якого забирається частка учасника, та інший власний капітал, частка в якому належить учаснику та виплачується за рахунок нерозподіленого прибутку (за його наявності) або за рахунок резервного капіталу.

Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства шляхом зменшення номінальної вартості акцій призводить до компенсації такої різниці акціонерам або до збільшення додатково вкладеного капіталу. Засновники підприємства можуть прийняти рішення про покриття невідшкодованих збитків за рахунок пайового, додаткового чи резервного капіталу. Така операція оформляється рішенням засновників. На суму безкоштовно отриманих необоротних активів підприємство збільшує інший додатковий капітал. У процесі їх експлуатації нараховується знос, на величину якого визнається дохід від безоплатно одержаних активів та відповідно зменшується додатковий капітал. Ця операція оформляється бухгалтерською довідкою. Під час складання первинних документів для надання їм юридичної сили і доказовості потрібно стежити за їх правильним оформленням, тобто наявністю

всіх реквізитів: назва підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), код форми, дата і місце складання, зміст господарської операції та її вимірники (у натуральному і вартісному виразі), посади, прізвища і підписи осіб, відповідальних за дозвіл та здійснення господарської операції і складання первинного документа.

6.3. Складові облікової політики зобов'язань

Облік зобов'язань підприємства як заборгованості, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди, регламентується **П(С)БО 11 «Зобов'язання»** за основними позиціями **визнання та оцінки**.

Але у підприємства можуть виникнути проблеми на стадії ідентифікації самих зобов'язань у зв'язку із сутністю **забезпечення** як зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу, **обтяжливого контракту** як такого, витрати на виконання якого (що їх не можна уникнути) перевищують очікувані економічні вигоди від контракту, а також **непередбаченого зобов'язання** як зобов'язання, існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться (або не відбудеться) одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; або теперішнього зобов'язання, яке не визнається, оскільки малоімовірно, що для його врегулювання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або його суму не можна достовірно визначити. Для вирішення цієї проблеми застосовується професійне судження розробників облікової політики конкретного підприємства. Подібним різновидам зобов'язань треба приділяти особливу увагу, бо їх визнання та оцінка впливають на величину пасивів підприємства, тобто, на управлінські рішення користувачів фінансової звітності.

Різні види зобов'язань мають свої особливості ідентифікації та оцінки, що можна побачити на прикладі забезпечень. Так, **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 тощо. Суми створених забезпечень визнаються витратами (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби»).

Забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства. Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію створюється у разі наявності затвердженого керівництвом підприємства плану реструктуризації з конкретними заходами, строками їх виконання та сумою витрат, що будуть зазанані, й після початку реалізації цього плану.

Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію визначається за сумою прямих витрат, які не пов'язані з діяльністю підприємства, що триває. Забезпечення довгострокових зобов'язань визнаються у сумі їх теперішньої вартості. Забезпечення щодо обтяжливого контракту визнається в сумі неминучих витрат, пов'язаних з його виконанням. Сума неминучих витрат, пов'язаних з виконанням обтяжливого контракту, визначається за найменшою з двох величин: витрат на виконання контракту або витрат на сплату неустойки (штрафів, пені) за невиконання контракту. Витрати на виконання обтяжливого контракту оцінюються за різницею між витратами на його виконання і доходами (втратами) від виконання іншого контракту, укладеного з метою мінімізації втрат від виконання обтяжливого контракту.

Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено. Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.

Таким чином, вирішення *проблеми визнання* потребує

уважної класифікації зобов'язань, представленої на рис. 6.2.

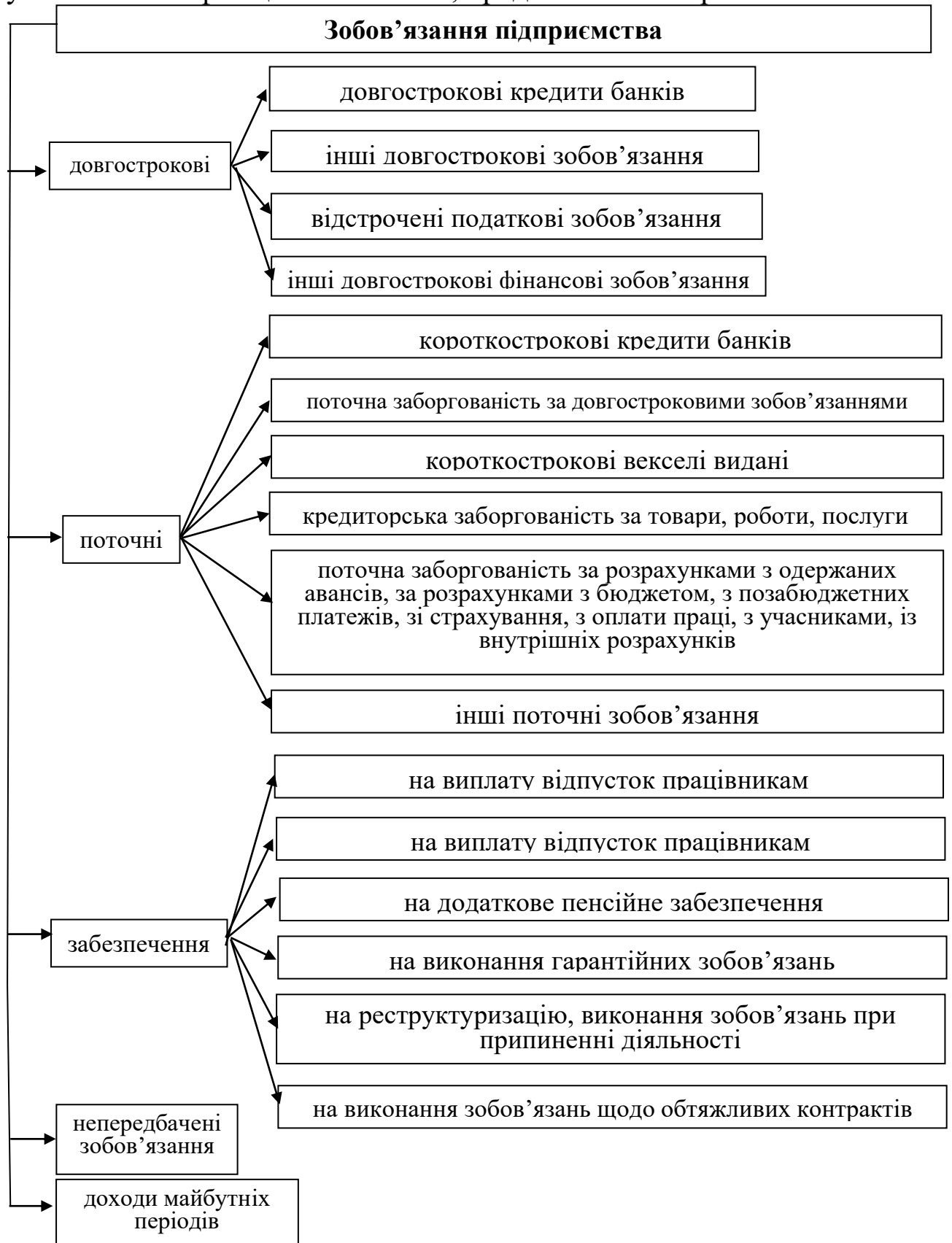


Рис. 6.2 Класифікація зобов'язань підприємства

Основні *складові* *облікової* *політики* зобов'язань

підприємства представлені у табл. 6.7.

Основна проблема щодо *оцінки* зобов'язань представляє собою визначення їх теперішньої вартості як дисконтованої суми майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде потрібна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства. Це стосується як оцінки довгострокових зобов'язань, так і переоцінки поточних зобов'язань в умовах інфляції. Вирішення проблеми можливе із залученням інституту професійних оцінщиків.

Нормативні вимоги щодо розкриття інформації про зобов'язання можна назвати доволі розширеними у порівнянні із аналогами щодо інших облікових об'єктів. А саме, згідно із П(С)БО 11 «Зобов'язання» у примітках до фінансової звітності повинна наводитися така інформація:

1) сума та строки погашення зобов'язання, яке було виключене із складу поточних зобов'язань з обґрунтуванням причин цього;

2) перелік і суми зобов'язань, що включені до статей балансу «Інші довгострокові зобов'язання», «Інші поточні зобов'язання»;

3) щодо кожного виду забезпечень:

- цільове призначення, причини невизначеності та очікуваний строк погашення;

- залишок забезпечення на початок і кінець звітного періоду;

- збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань;

- сума забезпечення, що використана протягом звітного періоду;

- невикористана сума забезпечення, що сторнована у звітному періоді;

- сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення;

4) за кожним видом непередбачених зобов'язань наводиться така інформація:

- стислий опис зобов'язання та його сума;

- невизначеність щодо суми або строку погашення;

- сума очікуваного погашення зобов'язання іншою стороною.

Таблиця 6.7

Складові облікової політики зобов'язань підприємства

Об'єкт	Сутність та можливі варіанти
Визнання	
Загальні умови визнання зобов'язань	Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, його сума включається до складу доходу звітного періоду
Визнання зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати балансу	Визнається як довгострокове, якщо первісний термін погашення був більше ніж 12 місяців та до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове
Визнання довгострокового зобов'язання за кредитною угодою, умови якої порушені	Якщо угода передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом позичальника, зобов'язання вважається довгостроковим, якщо: - позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення; - не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом 12 місяців з дати балансу
Забезпечення	Створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена. Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію створюється у разі наявності затвердженого керівництвом підприємства плану реструктуризації з конкретними заходами, строками їх виконання та сумою витрат, що будуть зазанані, й після початку реалізації цього плану

Продовження таблиці 6.7

Об'єкт	Сутність та можливі варіанти
<i>Оцінка</i>	
Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки	Відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю
Поточні зобов'язання	Відображаються в балансі за сумою погашення
Суми створених забезпечень	<p>Визнаються витратами (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби»).</p> <p>Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу.</p> <p>Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію визначається за сумою прямих витрат, які не пов'язані з діяльністю підприємства, що триває.</p> <p>Забезпечення довгострокових зобов'язань визнаються у сумі їх теперішньої вартості.</p> <p>Забезпечення щодо обтяжливого контракту визначається в сумі неминучих витрат, пов'язаних з його виконанням.</p>
Непередбачені зобов'язання	Відображаються на позабалансових рахунках підприємства за обліковою оцінкою

Відповідно до цього *основними елементами облікової політики зобов'язань* є наступні:

- визначення складу зобов'язань на основі їх обґрунтованої класифікації;
- аналітичний облік зобов'язань за їх різновидами та контрагентами;
- достовірна оцінка величини зобов'язань із розробкою процедури її перегляду стосовно визначення теперішньої вартості.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

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

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДО ТЕМИ 6

Завдання 1.

Розрахуйте розмір забезпечень на оплату відпусток, якщо планується:

Показник	Квартал				Разом
	1	2	3	4	
Зарплата й нарахування	49630	46060	41300	50400	?
Відпускні й нарахування		4900	10500		?
Норма резервування	?				
Фактична зарплата й нарахування	49780	46150	41320	50220	?
Сума забезпечення	?	?	?	?	?
Залишок забезпечення	?	?	?	?	?

Завдання 2.

Відповідно до графіка відпусток працівники повинні використати у звітному році 8432 дня відпустки. Річний фонд оплати праці становить 18033000 грн. Розмір забезпечення на оплату відпусток становить 8,33 %. Визначте щомісячну суму забезпечення на оплату відпусток.

РОЗВ'ЯЗАННЯ ЗАВДАНЬ ДО ТЕМИ 6

Рішення завдання 2.

Показник	Квартал				Разом
	1	2	3	4	
Зарплата й нарахування	49630	46060	41300	50400	187390
Відпускні й нарахування		4900	10500		15400
Норма резервування	0,082181				
Фактична зарплата й нарахування	49780	46150	41320	50220	187410
Сума забезпечення	4091	3793	3395	4127	15406
Залишок забезпечення	4091	2984	-4121	6	6

Рішення завдання 2.

Щомісячна сума забезпечення на оплату відпусток = 18033000 грн. * 8,33% = 1502000 грн.

ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ НАД ТЕМОЮ 6

Студенти готують реферати за такою тематикою:

1. Номенклатура резервів та порядок їх створення.
2. Методика обліку та контролю за використанням резервів.
3. Проблеми формування облікової політики щодо зобов'язань підприємства.
4. Особливості формування облікової політики щодо власного капіталу.

7.1. Облікова політика підприємства стосовно доходів

Облік доходів підприємства регламентується *П(С)БО 15* за основними позиціями *визнання та оцінки*.

За нормативними вимогами *дохід визнається* під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Для можливостей облікового відображення та подальшого розрахунку фінансових результатів необхідною є *класифікація видів діяльності та доходів* за групами, представленими на рис. 7.1 та 7.2 з урахуванням вимог П(С)БО.

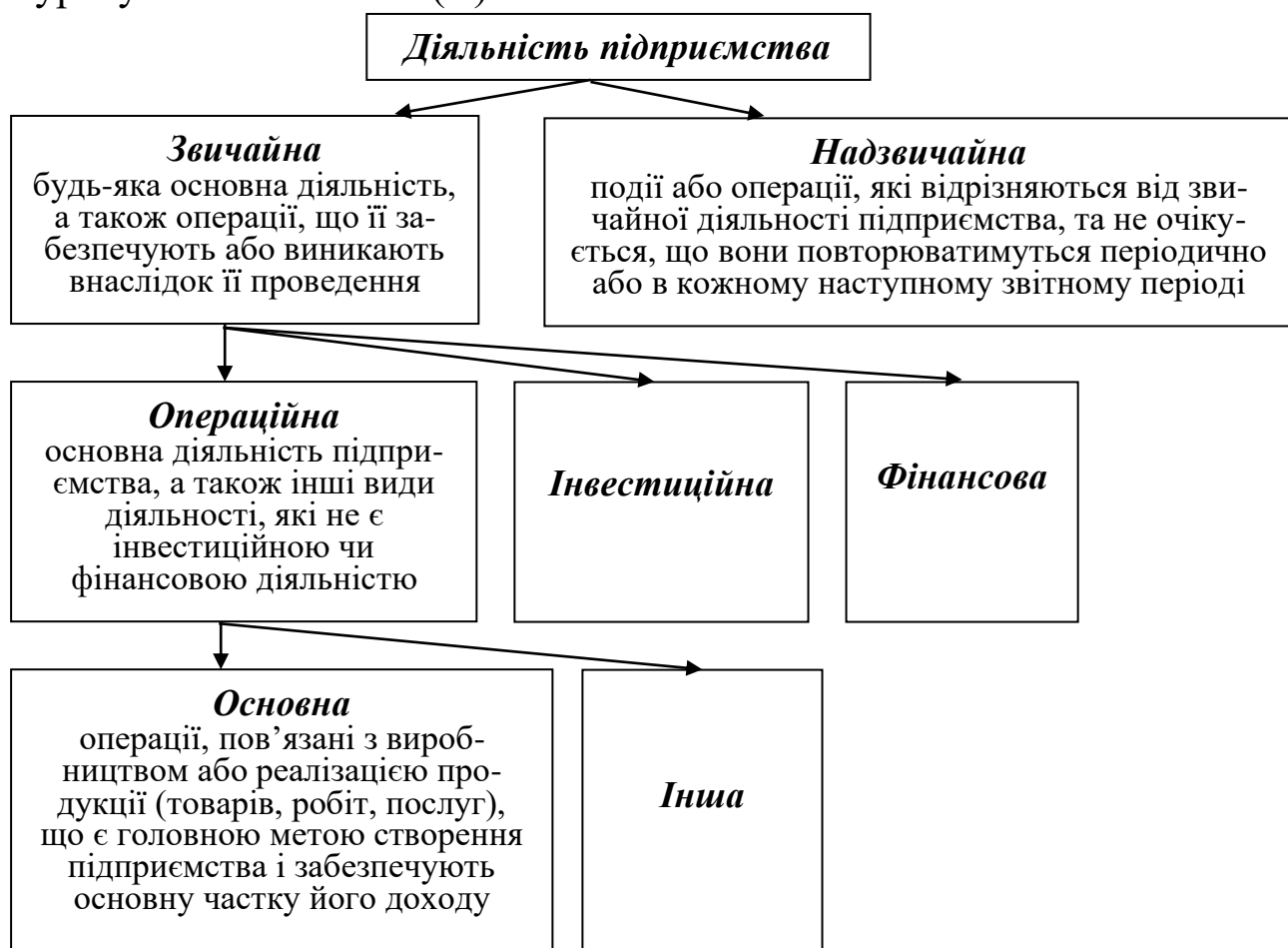


Рис. 7.1. Види діяльності підприємства

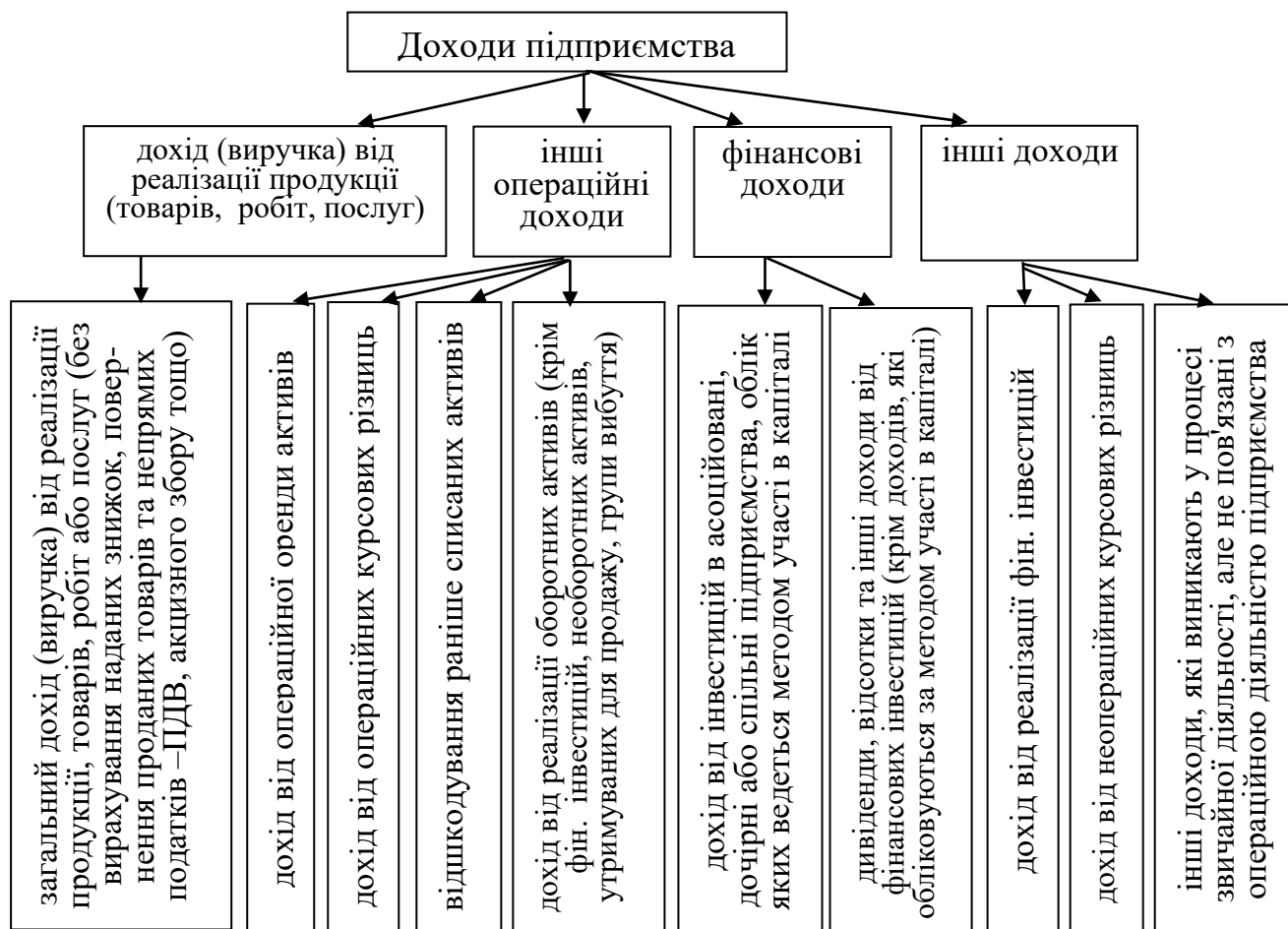


Рис. 7.2. Класифікація доходів підприємства за групами

Перелік доходів за видами діяльності та групами доходів визначається самостійно кожним суб'єктом господарчої діяльності з урахуванням загальних факторів впливу (форма власності, галузева приналежність, особливості діяльності тощо).

Основними *визначальними моментами обліку доходів* з урахуванням нормативних вимог щодо відображення інформації у звітності виступають:

- класифікація доходів за групами як база визначення фінансового результату, встановлення переліку та складу кожної групи доходів;
- визначення моменту визнання доходів як фактору, що на пряму впливає на фінансовий результат підприємства (зокрема, ступеня завершеності операції з надання послуг);
- оцінка доходів (зокрема, за бартерними контрактами).

Основні *складові облікової політики* доходів підприємства за цими напрямками представлені у табл. 7.1.

Таблиця 7.1

Складові облікової політики доходів підприємства

Об'єкт	Сутність та можливі варіанти
<i>Визнання доходу</i>	
від реалізації продукції (товарів, інших активів)	<p>визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:</p> <ul style="list-style-type: none"> - покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив); - підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); - сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена; - є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені
від бартерної операції	не визнається, бо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість
пов'язаного з наданням послуг	визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції
від цільового фінансування	не визнається доходом, поки не існує підтвердження, що воно буде отримане, а підприємство виконає умови щодо такого фінансування. визнається протягом періодів, в яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування
в результаті використання активів підприємства іншими сторонами	<p>визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів, якщо:</p> <ul style="list-style-type: none"> - існує імовірне надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією; - дохід може бути достовірно оцінений
<i>Оцінка доходу</i>	
операції з надання послуг	<p>може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:</p> <ul style="list-style-type: none"> - можливості достовірної оцінки доходу; - імовірності надходження економічних вигод від надання послуг; - можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу; - можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх

Продовження таблиці 7.1

Об'єкт	Сутність та можливі варіанти
	завершення
ступеня завершеності операції з надання послуг	<p>проводиться:</p> <ul style="list-style-type: none"> - вивченням виконаної роботи; - визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані; - визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат
виконання невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу	визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг)
від цільового фінансування капітальних інвестицій	визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів
в результаті використання активів підприємства іншими сторонами	<p>визнається у такому порядку:</p> <ul style="list-style-type: none"> - проценти - у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами; - роялті - за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди; - дивіденди - у періоді прийняття рішення про їх виплату

При цьому слід приймати до уваги, що неможливість достовірного визначення величини доходу не дозволяє його відобразити в звіті про фінансові результати:

- якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню,

- якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазначених витрат, дохід не визнається, а зазначені витрати визнаються витратами звітного періоду.

Визначений дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості.

Особливості видів діяльності та складових груп доходів щодо критеріїв визнання та визначення оцінки повинні бути враховані в рамках облікової політики.

Зокрема, **ступінь завершеності робіт за будівельними контрактами** згідно із П(С)БО 18 визначається методами:

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

Щодо **надзвичайних подій**, які не є очікуваними, але можуть і повинні бути передбачуваними, в рамках облікової політики на підприємстві доцільно розробляти програму страхового відшкодування та покриття втрат від надзвичайних ситуацій, враховуючи характерні для цього виробничого процесу та діяльності підприємства ризики, а також ризики, характерні для географічного регіону розташування підприємства.

Відповідно до вимог П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» статті доходів, витрат та руху грошових коштів **в іноземній валюті** підлягають перерахунку одним із можливих методів:

- за валютним курсом 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 (результат ділення суми добутків величин курсів Національного

банку України та кількості днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому місяці).

Вибір доцільного метода перерахунку є елементом облікової політики підприємства щодо доходів.

Ще один цікавий об'єкт облікової політики щодо доходів представлений *доходами майбутніх періодів* - надходження у вигляді попередніх платежів, зарахування яких до складу доходів підприємства має відбуватися у подальших періодах, у міру їх настання. В результаті одержання таких платежів у підприємства на балансі виникають зобов'язання, які втрачають силу в міру їх виконання. Тому, згідно із вимогами п.6 П(С)БО 11 доходи майбутніх періодів є одним із видів зобов'язань підприємства. Разом з тим доходи майбутніх періодів можна визнати доходами за критеріями визнання (п.5 П(С)БО 15), оскільки є збільшення активів у вигляді надходження виручки і оцінка доходу не тільки може бути достовірно визначена, а вже є такою.

Тому ідентифікація відмінностей доходів майбутніх періодів від авансів отриманих із зазначенням критеріїв, моменту та величини визнання, а також особливостей аналітичного обліку є складовою облікової політики підприємства.

7.2. Складові облікової політики витрат

Витрати представляють собою 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 розподілу власниками) за звітний період. Вони відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань за умови, що можуть бути достовірно оцінені, за видами діяльності аналогічно відображенню доходів. Для потреб обліку використовують дефініції *елементів витрат* як сукупності економічно однорідних витрат та *об'єктів витрат* як продукції, робіт, послуг або видів діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Нормативне регулювання організації фінансового обліку витрат підприємства представлено вимогами *П(С)БО 16* у розрізі позицій визнання та складу витрат (табл. 7.2).

Таблиця 7.2

Складові облікової політики витрат підприємства

Об'єкт	Сутність та можливі варіанти
Визнання витрат	<p>Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.</p> <p>Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.</p> <p>Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами</p>
Склад витрат: - собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	<p>1) виробнича собівартість продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду:</p> <ul style="list-style-type: none"> - прямі матеріальні витрати; - прямі витрати на оплату праці; - інші прямі витрати; - змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати, <p>2) нерозподілені постійні загальновиробничі витрати,</p> <p>3) наднормативні виробничі витрати</p>
- витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	<p>1) адміністративні витрати:</p> <ul style="list-style-type: none"> - загальні корпоративні витрати; - витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу; - витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання; - винагороди за професійні послуги; - витрати на зв'язок; - амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання; - витрати на врегулювання спорів у судових органах; - податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі;

Продовження таблиці 7.2

Об'єкт	Сутність та можливі варіанти
	<ul style="list-style-type: none"> - плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти; - інші витрати загальногосподарського призначення; 2) витрати на збут: <ul style="list-style-type: none"> - витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції; - витрати на ремонт тари; - оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут; - витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг); - витрати на передпродажну підготовку товарів; - витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; - витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг; - витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки; - витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; - витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства; - інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг; 3) інші операційні витрати: <ul style="list-style-type: none"> - витрати на дослідження та розробки відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»; - собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією; - сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; - втрати від операційної курсової різниці;

Продовження таблиці 7.2

Об'єкт	Сутність та можливі варіанти
	<ul style="list-style-type: none"> - втрати від знецінення запасів; - нестачі й втрати від псування цінностей; - визнані штрафи, пеня, неустойка; - витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; - інші витрати операційної діяльності
<p>- економічні елементи витрат операційної діяльності</p>	<ul style="list-style-type: none"> - матеріальні затрати (вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів); - витрати на оплату праці (заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці); - відрахування на соціальні заходи (відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи); - амортизація (сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів); - інші операційні витрати
<p>- фінансові витрати</p>	<p>витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями</p>
<p>- втрати від участі в капіталі</p>	<p>збитки від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі</p>
<p>- інші витрати</p>	<ul style="list-style-type: none"> - собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій); - втрати від зменшення корисності необоротних активів; - втрати від безоплатної передачі необоротних активів;

Продовження таблиці 7.2

Об'єкт	Сутність та можливі варіанти
	<ul style="list-style-type: none">- втрати від неопераційних курсових різниць;- сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;- витрати на ліквідацію необоротних активів;- залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;- інші витрати звичайної діяльності

Відповідно до них основними елементами облікової політики витрат є наступні:

- визначення складу витрат на основі їх обґрунтованої класифікації, зокрема, перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

- вирішення питання щодо періоду віднесення (визнання) витрат і пов'язаного з цим розподілу витрат між звітними періодами;

- вибір оптимальної методики розподілу непрямих витрат з урахуванням особливостей виробництва;

- визначення методів калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

На вибір *базис розподілу накладних витрат* впливають галузева спрямованість підприємства, вид виробництва, його трудомісткість, матеріаломісткість тощо. Так, базою розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат за рішенням підприємства можуть виступати години роботи обладнання, нарахована заробітна плата робітників, обсяг діяльності структурного підрозділу, прямі витрати тощо. В якості бази розподілу загальновиробничих витрат при нормальній потужності зазвичай використовуються величина прямих витрат, обсяги відображених доходів, прямі витрати на оплату праці, відпрацьований будівельними машинами і механізмами час тощо.

Методи калькулювання собівартості продукції класифікуються за різними ознаками: об'єктом обліку затрат (позамовний, попередільний), повнотою включення затрат у собівартість (за повними або неповними затратами), оперативністю обліку (калькуляція фактичних або нормативних затрат) тощо. Застосування кожного з методів має свої особливості й залежить від масштабу підприємства, асортименту продукції тощо, тому визначити та рекомендувати окремий метод як найкращий для узагальненого підприємства в національних чи регіональних рамках неможливо. Подібні узагальнення використовуються в галузевих межах у відповідних нормативних документах, наприклад, Методичних положеннях з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах з газифікації та газопостачання (наказ Мінпаливенерго України від

20.10.2006 р. № 394) або Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132) тощо.

Найчастіше для обчислення собівартості виготовленої продукції та наданих послуг використовуються методи калькулювання, представлені в табл. 7.3.

Таблиця 7.3

Характеристика методів калькулювання собівартості продукції

Метод калькулювання	Характеристика методу
1. Попроцесний: - простий (однопередільний)	Середні витрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми витрат на кількість виробленої продукції
- попередільний	Облік затрат ведеться за кожним видом продукції або групою однорідних виробів, за кожною стадією (переділом)
2. Позамовний	Витрати «збираються» за конкретними замовленнями, партіями або договорами
3. Нормативний	Витрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва.

Попроцесне калькулювання, характерне для великого серійного виробництва, дозволяє розраховувати і розподіляти рівну кількість затрат на кожен продукт. Цей метод калькулювання собівартості базується на тому, що продукція – не причина виникнення затрат, а причина операцій (робіт), у результаті яких і виникають затрати. Облік за центрами затрат акцентує більшою мірою увагу на тому, що створює затрати, і в меншій мірі на тому, як вони розподіляються.

Складність калькулювання залежить від кількості процесів, технології обробки, а також від наявності і величини незавершеного виробництва.

Позамовне калькулювання (job-order costing) використовується на підприємствах, які трактують кожне замовлення як самостійну одиницю випуску. Цей метод зручний у випадках, коли необхідно оцінити і надати обґрунтування ціни використання замовлення. Суми прямих затрат можна оцінити виходячи з інженерно-технологічних специфікацій, розроблених

технічних умов або шляхом проведення аналогії з подібними стандартними продуктами. При позамовному калькулюванні ведеться детальний облік руху затрат за кожним замовленням (роботою, контрактом, партією виробів). Затрати на кожне незакінчене замовлення враховуються як незавершене виробництво. Вартість виконаного замовлення (готової та реалізованої продукції) обліковується як собівартість реалізованої продукції.

Нормативний метод обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції дозволяє своєчасно виявляти і встановлювати причини відхилення фактичних витрат від діючих норм основних витрат і кошторисів витрат на обслуговування виробництва і управління.

Основними принципами системи нормативного обліку є:

- нормування витрат і завчасне складання калькуляції нормативної собівартості та її аналіз з метою виявлення резервів зниження собівартості в період підготовки виробництва;

- систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від поточних норм витрат матеріалів і заробітної плати;

- попередній контроль витрат на основі первинних документів та фіксація відхилень від норм в момент їх виникнення з одночасним виявленням їх складу, місця виникнення, винуватців та причин для глибшого дослідження можливостей впливу на їх величину;

- постійний та своєчасний облік зміни норм та визначення впливу цих змін на собівартість продукції.

Застосування на вітчизняних підприємствах закордонного досвіду обліку витрат та калькулювання собівартості продукції призвело до поширення наступних методів калькулювання собівартості продукції:

- метод обліку і калькулювання затрат на основі діяльності (*Activity Based Costing*);

- система калькулювання собівартості за неповними затратами - «директ-костінг» (*direct-costing*);

- система калькулювання собівартості за нормативними затратами - «стандарт-костінг» (*standart- costing*).

АВС-калькулювання – це метод калькулювання, що передбачає спочатку групування накладних затрат за основними видами діяльності, а потім їх розподіл між видами продукції,

виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції.

Для реалізації цього методу калькулювання всі операції поділяють на групи: операції на рівні одного виробу, операції на рівні партії виробів, операції на рівні певного виду продукції, операції на рівні підприємства (управління, організація виробництва, збут). Потім вивчається зв'язок між певним видом затрат та їх фактором. Ті накладні затрати, які мають спільний фактор, об'єднуються в однорідні сукупності. Для кожної сукупності обирають відповідну базу розподілу, а потім розраховують величину цих затрат на одиницю фактора.

Узагальнення сильних і слабких сторін калькулювання на основі діяльності (ABC- калькулювання) представлено в табл. 7.4.

Таблиця 7.4

Переваги і недоліки ABC – калькулювання

Переваги	Недоліки
1. Дає можливість більш точно визначити затрати на невикористані потужності для періодичного їх списання на затрати періоду. Собівартість одиниці продукції, обчислена за допомогою даного методу, представляє собою найкращу фінансову оцінку спожитих ресурсів, оскільки враховує складні альтернативні способи визначення зв'язків між продукцією і використанням ресурсів	1. Проблема часу, зусиль, пов'язана з навчанням персоналу, збору даних як при впровадженні системи, так і її використанні
2. При застосуванні отриманої інформації про собівартість продукції для цілей ціноутворення підвищується конкурентоспроможність продукції в ринкових умовах	2. Система обтяжлива для підприємств-виробників у зв'язку з наявністю довгих і складних продуктивних ланцюжків
3. Може стати обґрунтуванням зниження затрат і підвищення ефективності роботи підприємства, зокрема, дає значну економію затрат на оплату праці персоналу	3. Існує небезпека отримання надміру деталізованої інформації про затрати, що може призвести до інформаційного перевантаження підприємства
4. Дозволяє отримати інформацію про прибутковість або збитковість роботи підприємства в розрізі клієнтів	4. Для методу ABC необхідний більш бюрократичний режим

Продовження таблиці 7.4

Переваги	Недоліки
5. Дозволяє отримати більше інформації для управління затратами, прийняття обґрунтованих управлінських рішень стратегічного планування	
6. Не тільки надає нову інформацію про затрати, але і генерує ряд показників нефінансового характеру, в основному, вимірників обсягу виробництва і визначення виробничих потужностей підприємства	

Суть системи «директ-костінг» полягає в тому, що в основу собівартості закладається тільки умовно-змінні затрати. Непрямі затрати виключаються із собівартості, оскільки, на думку прихильників цього методу, вони викликані не стільки безпосередньо процесом виробництва, скільки перебігом часу.

Розрізняють простий і розвинутий «директ-костінг»:

- простий «директ-костінг» - для розрахунку собівартості використовуються лише змінні виробничі затрати;
- розвинутий «директ-костінг» - для визначення собівартості використовуються всі змінні затрати (виробничі, адміністративні, збутові).

Основні переваги і недоліки методу директ-костінг наведені у табл. 7.5.

Таблиця 7.5

Переваги і недоліки системи «директ-костінг»

Переваги	Недоліки
1. Застосовується в управлінському обліку для оперативного прогнозування, здійснення контролю, економічного аналізу і прийняття управлінських рішень	1. Не рекомендується для складання фінансової звітності і оподаткування
2. Є ефективним при внутрішнього господарчому розрахунку із застосуванням внутрішньогосподарських трансфертних цін	2. При використанні демпінгу виникає небезпека, що маса постійних затрат не зможе бути покрита маржинальним доходом, тобто підприємство потрапляє в зону збитковості; на практиці виникають труднощі при розподілі затрат на постійні й змінні

Продовження таблиці 7.5

Переваги	Недоліки
3. Спрощення і точність обчислення собівартості послуг (продукції, робіт); відсутність складних розрахунків при розподілі постійних затрат	3. Ведення обліку у розрізі лише виробничої собівартості
4. Можливість визначення порога рентабельності, запасу міцності підприємства та нижньої межі ціни послуг (продукції, робіт) або замовлення	4. Створює тенденцію для ігнорування необхідності відтворення постійних затрат через ціну виробу
5. Можливість керувати обсягом виробництва товарів при їх масовому випуску на ринок	

Поняття «*стандарт-кост*» у широкому розумінні означає собівартість, яку встановлено заздалегідь. В основу даного методу покладено чітке встановлення норм затрат: матеріалів, енергії робочого часу, праці, заробітної плати та інших затрат, що пов'язані із виготовленням продукції. Сильною стороною даної системи обліку виробничих затрат є те, що за допомогою встановлених стандартів можливо наперед розрахувати суму очікуваних затрат на виробництво і реалізацію продукції, обчислити одиницю собівартості продукції для визначення цін.

Основні відмінності вітчизняного нормативного методу від методу «стандарт-кост» представлені в табл. 7.6.

Таблиця 7.6

Відмінність «стандарт-косту» від нормативного методу

Операція	«Стандарт-кост»	Нормативний метод
Облік змін норм	Не передбачено	Щомісячний, щоквартальний. Проводиться у розрізі причин і винних
Облік відхилень від норм	Відхилення не завжди документуються, відносяться на фінансовий результат	Завжди документуються, списуються на собівартість або винних осіб
Аналітичний облік	Затрати накопичуються за нормативно встановленими затратами за дебетом рахунку «Виробництво»	Фактичні затрати згідно бухгалтерських документів накопичуються за дебетом рахунку «Виробництво»

Продовження таблиці 7.6

Операція	«Стандарт-кост»	Нормативний метод
Ступінь регламентації	Не має регламентації для розробки норм	Регламентований
Ступінь суттєвості відхилень	Не враховуються відхилення, що не є суттєвими	Враховуються всі відхилення
Документування відхилень	Не документуються й відображаються на спеціальних рахунках	Документуються й вводяться в систему бухгалтерського обліку
Норми	Є жорсткими, напруженими, «ідеальними»	Норми часто завищуються чи занижуються

7.3. Маржинальний дохід як об'єкт облікової політики

Поряд із показником прибутку застосування показника *маржинального доходу* як різниці між доходом та змінними витратами дозволяє підвищити ефективність управління при прийнятті поточних та стратегічних управлінських рішень, бо акцентує увагу на детальній інформації про прибутковість за центрами витрат та центрами відповідальності - видами діяльності підприємства, окремими операціями тощо. Зокрема, завдяки маржинальному доходу приймаються управлінські рішення щодо асортименту, структури, обсягів продукції, що виробляється, способу виконання робіт тощо.

Формування елементів облікової політики підприємства щодо маржинального доходу не обмежується нормативними документами за причинами особливостей конкретної господарської операції кожного суб'єкта господарювання.

Згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності кожне підприємство має право самостійно обирати елементи облікової політики, виходячи із міркувань економічної ефективності й особливостей своєї діяльності.

Особливе значення при складанні облікової політики щодо маржинального доходу має висвітлення методики ведення управлінського обліку.

Складові облікової політики підприємства в частині маржинального доходу представлені у табл. 7.7.

Таблиця 7.7

Вплив складових облікової політики маржинального доходу на діяльність підприємства

Складові	Вплив на діяльність підприємства
визначення класифікаційних ознак маржинального доходу	дозволяє організувати ефективний аналітичний облік результатів діяльності за центрами витрат, відповідальності тощо
класифікація витрат	дозволяє організувати ефективне планування розміру витрат, раціональну організацію обліку, аналізу рівня та поведінки витрат
визначення статей калькуляції	забезпечує планування, облік та аналіз собівартості для визначення резервів мінімізації витрат
визначення методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції	дозволяє оптимізувати облік витрат з урахуванням особливостей конкретного виду діяльності, продукції тощо
визначення періодичності та складу внутрішньої звітності	забезпечує інформаційну базу для прийняття управлінських рішень, здійснення прогностичних розрахунків фінансових результатів за видами діяльності

Елементи облікової політики маржинального доходу підприємства представлені у табл. 7.8.

Таблиця 7.8

Елементи облікової політики маржинального доходу підприємства

Складова облікової політики	Елементи облікової політики
Організаційна	визначення правового статусу працівників, відповідальних за ведення обліку доходів, витрат, фінансових результатів і проведення аналізу маржинального доходу
Технічна	<ul style="list-style-type: none"> – інформаційне та програмне забезпечення ведення обліку доходів, витрат, маржинального доходу та процедур проведення його аналізу; – розрізи аналітичного обліку доходів, витрат і маржинального доходу для розробки позицій робочого плану рахунків; – форми внутрішньої бухгалтерської документації; – перелік статей калькуляції собівартості продукції (товарів, робіт, послуг);

Складова облікової політики	Елементи облікової політики
	<ul style="list-style-type: none"> – зміст і порядок складання й використання внутрішньої бухгалтерської звітності про показники доходів, витрат, фінансових результатів і маржинального доходу; – надання статусу комерційної таємниці інформації про маржинальні показники
Методична	<ul style="list-style-type: none"> – визначення класифікації витрат для формування показників маржинального доходу; – порядок розподілу непрямих витрат; – методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції; – порядок визначення та інтерпретації маржинальних показників для здійснення аналізу маржинального доходу; – методичні підходи до здійснення прогнозних розрахунків фінансових результатів з використанням підсумків аналізу маржинального доходу

Відповідна організація бухгалтерського обліку за представленими складовими є основою розробки облікової політики підприємства, а отже, сприяє налагодженню облікового відображення маржинального доходу, прийняттю управлінських рішень щодо поведінки витрат в залежності від умов ринкової кон'юнктури, удосконаленню економічного аналізу ефективності господарської діяльності.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Облікова політика витрат на виробництво.
2. Встановлення переліку підрозділів основного та допоміжного виробництва. Визначення тривалості операційного циклу для відповідних виробництв.
3. Розробка номенклатури калькуляційних статей.
4. Визначення методів обліку витрат та визначення собівартості продукції, робіт та послуг.
5. Побудова та використання управлінського обліку.
6. Розробка та затвердження внутрішньогосподарської звітності.

7. Методика обліку та бази розподілу загальновиробничих витрат і їх застосування.

8. Особливості відображення витрат у фінансовому та управлінському обліку.

9. Визначення та обґрунтування обліку і розподілу витрат майбутніх періодів, організація контролю за цими витратами.

10. Методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДО ТЕМИ 7

Завдання 1.

У відповідності із наказом про облікову політику оцінка незавершеного виробництва визначається з розрахунку коефіцієнта готовності. У березні витрати на виробництво виробу С склали 267464 грн. Випущено 65 виробів, 28 виробів залишилися незавершеними. Середній коефіцієнт готовності незавершених виробів дорівнює 0,5. Визначте собівартість всієї готової продукції й вартість незавершеного виробництва.

Завдання 2.

У відповідності із наказом про облікову політику оцінка незавершеного виробництва визначається з розрахунку планового коефіцієнта розподілу витрат. У березні витрати на виробництво виробу D склали 1562234 грн. Плановий коефіцієнт розподілу витрат 0,75:0,25. Кількість готових виробів - 1450 од. Визначте собівартість одиниці готової продукції й вартість незавершеного виробництва.

Завдання 3.

31 грудня 20+4 р. підприємство вирішило змінити метод оцінки вибуття виробничих запасів і, відмовившись від обліку за методом середньозваженої собівартості, перейшло на облік із застосуванням методу нормативних витрат, оскільки попередній метод оцінки, як виявилось, недостовірно відображає фінансовий стан. Вибуття запасів на підприємстві здійснюється з 2 січня 20_ р. Зробіть необхідні розрахунки щодо виправлення помилки, допущеної внаслідок зміни облікової політики, якщо:

1) собівартість вибуття за даними бухгалтерського обліку:

20_р. – 20+3 р. – 400000 грн,

20+4 р. – 200000 грн.

2) собівартість вибуття за нормативними витратами:

20_р. – 20+3 р. – 440000 грн,

20+4 р. – 180000 грн.

РОЗВ'ЯЗАННЯ ЗАВДАНЬ ДО ТЕМИ 7

Рішення завдання 1.

Кількість умовно-готової продукції = 65 од. +28 од. * 0,5 =79 од.

Фактична собівартість готової продукції = 267464 грн. / 79 од. = 3385,62 грн. / од.

Вартість незавершеного виробництва = 3385,62 грн./од. * 14 од. = 47398,68 грн.

Рішення завдання 2.

Фактична собівартість одиниці готової продукції = 1562234 грн. * 0,75 / 1450 од. = 808,05 грн./од.

Вартість незавершеного виробництва = 1562234 грн. * 0,25 = 390558,5 грн.

Рішення завдання 3.

1. Сума корегування прибутку:

За 20_р. – 20+3 р. = (440000 – 400000) = 40000 грн.

За 20_р. = (180000 – 200000) = 20000 грн.

2. Сума корегування податку на прибуток:

За 20_р. – 20+3 р. = 40000 грн. * 16% = 6400 грн.

За 20_р. = (180 - 200) = 20000 грн. * 16% = 3200 грн.

3. Корегуючі бухгалтерські записи:

За 20_р. – 20+3 р. Дт 441 «Прибуток нерозподілений» - Кт 20 «Виробничі запаси» 40000 грн.

Дт 441 «Прибуток нерозподілений» - Кт 641 «Розрахунки за податками» 6400 грн. (сторно)

За 20_р. Дт 20 «Виробничі запаси» - Кт 441 «Прибуток нерозподілений» 20000 грн.

Дт 441 «Прибуток нерозподілений» - Кт
641 «Розрахунки за податками» 3200 грн.

ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ НАД ТЕМОЮ 7

Студенти готують реферати за такою тематикою:

1. Формування облікової політики щодо витрат.
2. Формування облікової політики про будівельні контракти.
3. Формування облікової політики щодо податку на прибуток.
4. Формування облікової політики щодо пов'язаних сторін.
5. Формування облікової політики щодо ведення податкового обліку.
6. Методичні засади формування облікової політики розподілу чистого прибутку.

ТЕСТ-ТРЕНІНГ ДО ЗМІСТОВОГО МОДУЛЮ 2

1. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи визначає:

- а) П(С)БО 15 «Дохід»;
- б) П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»;
- в) П(С)БО 7 «Основні засоби»;
- г) П(С)БО 9 «Запаси»;
- д) П(С)БО 16 «Витрати».

2. Сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів — це:

- а) об'єкт основних засобів;
- б) нематеріальні активи;
- в) подібні активи;
- г) група основних засобів;
- д) правильної відповіді не наведено.

3. Первісна вартість об'єкта основних засобів може бути збільшена:

- а) тільки в результаті дооцінки;
- б) тільки в результаті понесення витрат на поліпшення;
- в) у результаті дооцінки та понесення витрат на поліпшення;
- г) за рішенням головного бухгалтера;
- д) немає правильної відповіді.

4. Вартісна ознака предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів у фінансовому обліку, становить згідно з Податковим кодексом України:

- а) 2500 грн.;
- б) 1000 грн.;
- в) 1% від розміру статутного капіталу підприємства;
- г) 2000 грн.;
- д) підприємство самостійно встановлює вартісну межу;
- є) інше.

5. Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за такою вартістю:

- а) залишковою;
- б) первісною;
- в) оціночною;
- г) реалізаційною;
- д) ліквідаційною.

6. Визначите метод амортизації, відповідно до якого річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації й річної норми амортизації, що нараховується виходячи зі строку корисного використання об'єкта, і подвоюється:

- а) прямолінійний;
- б) зменшення залишкової вартості;
- в) прискореного зменшення залишкової вартості;
- г) виробничий.

7. Методи амортизації основних засобів:

- а) прямолінійний і кумулятивний;
- б) виробничий, податковий і прямолінійний;
- в) зменшення залишкової вартості, виробничий і кумулятивний;
- г) прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий, податковий.

8. Порядок відбиття в обліку й звітності нематеріальних активів регламентується:

- а) П(С)БО 8;
- б) НП(С)БО 1;
- в) П(С)БО 14;
- г) П(С)БО 31.

9. Встановлення облікової політики для подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій:

- а) не вважається зміною облікової політики;
- б) вважається зміною облікової політики;
- в) вважається зміною вимог до фінансової звітності;
- г) вважається зміною облікової політики при дотриманні статуту;
- д) немає правильної відповіді.

10. Норми П(С)БО 7 «Основні засоби» застосовуються підприємствами всіх форм власності, крім:

- а) банківських установ;
- б) бюджетних установ;
- в) банківських і бюджетних установ;
- г) сільськогосподарських підприємств;
- д) винятків немає.

11. Зменшення корисності об'єктів основних засобів - це:

- а) систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується протягом строку їх корисного використання;
- б) втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування;
- в) сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання;

- г) уцінена вартість необоротних активів;
- д) сума зносу основних засобів після уцінки.

12. Сума коштів або вартість інших активів, які підприємство очікує отримати від реалізації необоротних активів після закінчення терміну їх корисного використання, за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем, вважається:

- а) первісною вартістю;
- б) переоціненою вартістю;
- в) залишковою вартістю;
- г) ліквідаційною вартістю;
- д) справедливою вартістю.

13. Основні засоби - матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, мають очікуваний термін корисного використання (експлуатації):

- а) більше одного року;
- б) більше операційного циклу, якщо він довший за рік;
- в) більше одного року або операційного циклу;
- г) необмежений;
- д) більше терміну, встановленого керівником підприємства.

14. Строком корисного використання вважається:

- а) період, зазначений у гарантійному талоні основного засобу;
- б) очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено очікуваний підприємством обсяг продукції;
- в) очікуваний період часу, протягом якого підприємство працюватиме беззбитково;
- г) період, визначений галузевим міністерством для такого виду основних засобів;
- д) немає правильної відповіді.

15. Матеріальні й нематеріальні ресурси, що належать підприємству, строк корисної експлуатації яких, як очікується більше одного року, і вартість яких можна вірогідно оцінити, представляють собою:

- а) оборотні активи;
- б) необоротні активи;
- в) витрати майбутніх періодів;
- г) доходи майбутніх періодів.

16. Методи амортизації основних засобів:

- а) прямолінійний і кумулятивний;
- б) виробничий, податковий і прямолінійний;
- в) зменшення залишкової вартості, виробничий і кумулятивний;
- г) прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий, податковий.

17. Порядок відбиття в обліку й звітності фінансових інвестицій регламентується:

- а) П(С)БО 8;
- б) П(С)БО 12;
- в) П(С)БО 14;
- г) П(С)БО 31.

18. З якою періодичністю визначається собівартість запасів при вибутті їх у виробництво при використанні методу середньозваженої собівартості:

- а) щодня;
- б) на дату складання звітності;
- в) одноразово за звітний місяць.

19. Відповідно до цього методу оцінки запасів ТМЦ використовуються в тій послідовності, в який ці запаси надійшли на підприємство:

- а) метод ідентифікованої собівартості;
- б) метод нормативних витрат;
- в) метод FIFO;
- г) метод ціни продажу.

20. Яким методом оцінюються запаси і послуги, що використовуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, що не замінюють один одного:

- а) методом ідентифікованої собівартості;
- б) методом середньозваженої собівартості;
- в) методом ціни продаж;
- г) методом нормативних витрат.

21. Що не входить до складу активів підприємства?

- а) необоротні активи;
- б) оборотні активи;
- в) групи вибуття (необоротні активи, які втримуються підприємством і призначені для продажу);
- г) доходи майбутніх періодів.

22. Яка з наведених оцінок активів є пріоритетною:

- а) історична (фактична) собівартість;
- б) поточна собівартість;
- в) чиста собівартість реалізації;
- г) теперішня вартість;
- д) справедлива вартість.

23. Методи оцінки вибуття запасів:

- а) ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість, FIFO;
- б) ціна продаж, FIFO, нормативних витрат;
- в) ідентифікована собівартість, FIFO, нормативних витрат;
- г) ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість, FIFO, ціна продаж, нормативних витрат.

24. До складу оборотних активів входять:

- а) виробничі запаси;
- б) дебіторська заборгованість;
- в) кошти;
- г) всі відповіді вірні.

25. Порядок відбиття в обліку й звітності запасів регламентується:

- а) П(С)БО 8;

- б) НП(С)БО 1;
- в) П(С)БО 9;
- г) П(С)БО 30.

26. Яку суму не може перевищувати залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу:

- а) суму дебіторської заборгованості на ту ж дату;
- б) суму кредиторської заборгованості на ту ж дату;
- в) суму коштів у касі підприємства;
- г) суму коштів на поточному рахунку підприємства.

27. Порядок відбиття в обліку й звітності дебіторської заборгованості регламентується:

- а) П(С)БО 8;
- б) П(С)БО 9;
- в) П(С)БО 10;
- г) П(С)БО 11.

28. Порядок відбиття в обліку й звітності забезпечень регламентується:

- а) П(С)БО 11;
- б) П(С)БО 9;
- в) П(С)БО 10;
- г) інше.

29. Порядок відбиття в обліку й звітності зобов'язань регламентується:

- а) П(С)БО 12;
- б) П(С)БО 9;
- в) П(С)БО 10;
- г) П(С)БО 11.

30. Який з перелічених елементів облікової політики не впливає на формування бази оподаткування податком на прибуток:

- а) метод амортизації основних засобів;
- б) база розподілу загальновиробничих витрат;
- в) методика обліку транспортно-заготівельних витрат;
- г) склад статей адміністративних витрат;
- д) немає правильної відповіді.

ПІДСУМКОВА КОНТРОЛЬНА РОБОТА

Завдання 1.

Розробіть на прикладі певного підприємства проект наказу керівника про облікову політику на наступний фінансовий рік великого промислового підприємства за наступною формою:

Наказ №
по підприємству _____
м. _____ від 1 січня 20____ р.

Про облікову політику
на 20____р.

На підставі Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 966-XIV, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку наказую:

1. Методичні принципи бухгалтерського обліку

1.1. При організації та веденні бухгалтерського обліку і складання звітності необхідно керуватися: (далі вказується перелік нормативної бази, що регулює питання організації і методології бухгалтерського обліку і фінансової звітності, хто відповідає за збереження і поповнення банку нормативної документації тощо).

1.2. Зміна облікової політики може відбутися за умови (вказують перелік умов зміни облікової політики – зміна вимог у зв'язку з прийняттям нових Законів, наказів Міністерства фінансів України, статутних документів, запропонованих і обґрунтованих фахівцями).

1.3. При складанні фінансової звітності встановити межу істотності (вказати суму, яка обґрунтована і визначається стандартами та вимогами звітності).

1.4. Встановити тривалість операційного циклу (вказують термін з метою класифікації активів – дні, місяці, роки).

1.5. Визнання необоротних активів (встановлюється порядок визнання та оцінки основних засобів, малоцінних необоротних активів, нематеріальних активів тощо).

1.6. Встановити такі методи нарахування амортизації

(вказують методи і відповідні їм активи).

1.7. Застосовувати такий порядок обліку та методи оцінки запасів (наводяться методи оцінки, що застосовуються до конкретних видів запасів з урахуванням їх напрямів використання чи вибуття).

1.8. Установити такий порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних та загальновиробничих витрат (вказують застосовуваний метод обліку і розподілу).

1.9. Створити забезпечення (вказують види забезпечень і створюваних резервів, їх розмір і порядок списання).

1.10. Визнання доходів і витрат (встановлюється порядок ведення доходів і витрат відповідно до прийнятих класифікацій та порядку розподілу і списання).

2. Організація бухгалтерського обліку

2.1. Визначити організаційну структуру бухгалтерської служби (вказати тип структури, чисельність та перелік відділів чи груп, підпорядкованість, службову ієрархію).

2.2. Встановити відповідальність за організацію, ведення бухгалтерського обліку та складання звітності (вказується розподіл компетенції та відповідальності за організацію і ведення бухгалтерського обліку і складання звітності).

2.3. Здійснювати призначення та звільнення головного бухгалтера і працівників апарату бухгалтерії (вказати хто, на якій підставі приймає, погоджує та звільняє головного бухгалтера і працівників бухгалтерської служби).

2.4. Вимоги головного бухгалтера і працівників бухгалтерії (вказати перелік відділів, структурних підрозділів, які зобов'язані неухильно виконувати вимоги головного бухгалтера і працівників апарату бухгалтерії, відповідальність та санкції стосовно порушників).

2.5. Вважати пріоритетним завданням соціального розвитку апарату бухгалтерії (вказують перелік першочергових завдань, які необхідно вирішити щодо поліпшення умов праці, підвищення кваліфікації працівників, створення АРМ бухгалтера).

3. Техніка бухгалтерського обліку

3.1. Затвердити робочий План рахунків бухгалтерського обліку (вказується План рахунків, що відображає специфіку

підприємства).

3.2. Застосовувати форму бухгалтерського обліку (вказують варіант форм бухгалтерського обліку з набором реєстрів).

3.3. Затвердити порядок ведення аналітичного обліку основних засобів та запасів (вказують варіанти обліку за обраною формою).

3.4. Застосовувати такі форми бухгалтерських документів (наводять перелік як затверджених, так і нестандартизованих форм та порядок їх підпису).

3.5. Затвердити графік документообігу (вказують графік документообігу з усіма необхідними реквізитами).

3.6. Установити порядок організації і проведення інвентаризації (вказують нормативні документи, що регулюють інвентаризацію, терміни проведення та види об'єктів обліку, що підлягають інвентаризації, комісії, відповідальних осіб).

3.7. Організувати внутрішньогосподарський облік і контроль (вказують форму обліку і контролю, нормативне регулювання, систему звітності, внутрішнього аудиту).

3.8. Складати та подавати звітність (вказується перелік оперативної, бухгалтерської (фінансової) та статистичної звітності та терміни подання відповідно до чинного законодавства).

3.9. Затвердити програму автоматизації обліку (вказати шляхи удосконалення бухгалтерського обліку: комп'ютеризація, сучасні програмні продукти, інформаційні технології тощо).

Керівник

(Підпис)

З наказом ознайомлений:

Головний бухгалтер

(Підпис)

Завдання 2.

У наведеній таблиці укажіть допустимі варіанти принципів та методів обліку та пункти національних стандартів, що їх передбачають.

Складові облікової політики	Допустимі варіанти принципів та методів обліку, передбачені національними стандартами	Норми П(С)БО
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»		
Поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку	Стандартами не регламентовано, встановлюється підприємством самостійно	п. 3 НП(С)БО 1
П(С)БО 7 «Основні засоби»		
Строк корисного використання (експлуатації) об'єктів основних засобів		
Порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів		
Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів		
Методи амортизації основних засобів		
Методи амортизації інших необоротних матеріальних активів		
Переоцінка основних засобів		
Періодичність (період) зарахування сум дооцінки основних засобів до складу нерозподіленого прибутку		
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»		
Строк корисного використання нематеріальних активів		
Порядок визначення ліквідаційної вартості нематеріальних активів		
Методи амортизації нематеріальних активів		
Переоцінка нематеріальних активів		
Періодичність (період) зарахування сум дооцінки нематеріальних активів до складу нерозподіленого прибутку		
П(С)БО 9 «Запаси»		
Одиниця обліку запасів		
Порядок обліку транспортно-заготівельних витрат		
Порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат		

Складові облікової політики	Допустимі варіанти принципів та методів обліку, передбачені національними стандартами	Норми П(С)БО
Методи оцінки вибуття запасів		
Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів		
П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»		
Методи обчислення величини резерву сумнівних боргів		
Спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності (при виборі методу застосування коефіцієнта сумнівності)		
Класифікація дебіторської заборгованості за строками її непогашення		
П(С)БО 11 «Зобов'язання»		
Перелік забезпечень майбутніх витрат та платежів, що створюються		
Методи створення забезпечень на виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки)		
П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»		
Порядок (механізм) установа ступеню суттєвого впливу		
Методи оцінки фінансових інвестицій (крім інвестицій, які утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату балансу		
П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»		
Дата визнання придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів		
База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу		
П(С)БО 14 «Оренда»		
Порядок визначення орендарем суми фінансових витрат у складі орендних платежів та її розподілу між відповідними звітними періодами		

Складові облікової політики	Допустимі варіанти принципів та методів обліку, передбачені національними стандартами	Норми П(С)БО
Порядок визначення орендодавцем суми фінансового доходу у складі орендних платежів та її розподілу між відповідними звітними періодами		
П(С)БО 15 «Дохід»		
Порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг		
П(С)БО 16 «Витрати»		
Методи обліку витрат та калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт, послуг		
Перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)		
Перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат		
База розподілу змінних і розподілених постійних загальновиробничих витрат на об'єкт витрат		
П(С)БО 17 «Податок на прибуток»		
Періодичність відображення відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань		
П(С)БО 18 «Будівельні контракти»		
Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом		
П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»		
Строк корисного використання гудвілу		
П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність»		
Порядок узгодження облікової політики групи підприємств для цілей складання консолідованої фінансової звітності		
П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»		
Порядок перерахунку доходів, витрат та руху грошових коштів		
П(С)БО 22 «Вплив інфляції»		
Порядок коригування доходів та		

Складові облікової політики	Допустимі варіанти принципів та методів обліку, передбачені національними стандартами	Норми П(С)БО
витрат, які визнавалися протягом звітного року (або проміжних періодів) майже рівномірно		
П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»		
Перелік пов'язаних сторін		
Методи оцінки активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін		
П(С)БО 26 «Виплати працівникам»		
Типи програм виплат працівникам, що застосовуються підприємством		
Умови виплат за програмами виплат інструментами власного капіталу		
П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»		
Перелік та порядок створення забезпечень		
П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»		
Види сегментів діяльності		
Пріоритетний вид сегмента		
Принципи ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках		
П(С)БО 30 «Біологічні активи»		
Об'єкт бухгалтерського обліку біологічних активів		
Методи амортизації довгострокових біологічних активів, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо		
Перелік та склад статей калькулювання витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями біологічних активів		
База розподілу загальновиробничих витрат на кожний об'єкт витрат рослинництва та тваринництва		
П(С)БО 31 «Фінансові витрати»		
Перелік кваліфікаційних активів		
Період часу, який для цілей визнання активу як кваліфікаційного є суттєвим		

Складові облікової політики	Допустимі варіанти принципів та методів обліку, передбачені національними стандартами	Норми П(С)БО
Підхід до обліку фінансових витрат		
П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»		
Критерії розмежування інвестиційної та операційної нерухомості		
Класифікація інвестиційної нерухомості за групами		
Методи оцінки інвестиційної нерухомості на дату балансу		
Строк корисного використання інвестиційної нерухомості, яку оцінено за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення		
Методи амортизації інвестиційної нерухомості, яку оцінено за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення		
Методи визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості за відсутності активного ринку		

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Алборов Р.А. Выбор учетной политики предприятия. Принципы и практические рекомендации. – М.: АО “ДИС”, 1995 г. – 80 с.
2. Аудит учетной политики [Электронный ресурс] // Режим доступа : http://www.lessons.ru/accounting_policy/ap_sample.html.
3. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: Учебник для вузов. – 2-е изд., перераб. и доп. / Ю.А. Бабаев. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 304 с.
4. Бакаев А.С. Бухгалтерские термины и определения / А.С. Бакаев. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2002. – 160 с.
5. Бакаев А.С. Учетная политика предприятия / А.С. Бакаев, Л.З. Шнейдман // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 1. – С.52-57.
6. Барановська Т.В. Актуальність наукових досліджень з питань облікової політики / Т.В. Барановська // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Наука і освіта 2003”. Том 25. Економіка. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2003. – С.3-5.
7. Барановська Т.В. Використання облікової політики при здійсненні внутрішнього контролю / Т.В. Барановська // Науковий журнал. Вісник технологічного університету Поділля. Економічні науки. Ч II, Т.1. – 2003. – № 5. – С.89-94.
8. Барановська Т.В. Вплив факторів на облікову політику / Т.В. Барановська // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. – 2002. – № 20. – С.207-211.
9. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: Теорія і практика: автореф. дис. на здобуття наукового ступеня к.е.н. / Т.В. Барановська – К., 2005 – 23 с.
10. Барановська Т.В. Облікова політика як елемент системи внутрішнього контролю / Т.В. Барановська // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Україна наукова ‘2003”. Том 21. Економіка. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2003. – С. 35-36.
11. Барановська Т.В. Облікова політика як фактор впливу на результати аналітичних досліджень / Т.В. Барановська // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2003. – № 1 (23) – С. 30-34.

12. Барановська Т.В. Облікова політика: рівні, суб'єкти, складові / Т.В. Барановська // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2003. – № 3 (25). – С.18-26.
13. Барановська Т.В. Порядок внесення змін до облікової політики та їх документальне оформлення / Т.В. Барановська // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2003. – № 4 (26). – С.12-18.
14. Барановська Т.В. Пріоритетні напрями державної облікової політики / Т.В. Барановська // Збірник тез та текстів виступів на Другій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – С.20-24.
15. Барановська Т.В. Структура наказу про облікову політику / Т.В. Барановська // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. – 2001. – № 14. – С.190-196.
16. Белоусова І.А. Процес формування та документальне оформлення облікової політики / І.А. Белоусова // Вісник ЖІТІ. – 2002. – № 20. – С. 39-41.
17. Бетге Йорг. Балансоведение: Пер. с нем. / Научный ред. В.Д.Новодворский. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”. – 2000. – 454 с. – Пер. изд. Jörg Baetge. Bilanzen. – n 4., überarbeitete Auflage. Düsseldorf: / IDW-Verlag GMBH, 1996.
18. Беляєва Л.А. Облікова політика та її юридична оцінка / Л.А. Беляєва // Матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції “Наука і освіта 2004”. Том 17. Бухгалтерський облік і аудит. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2004. – С.5-6.
19. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / М.Т. Білуха. – К.: 2000. – 692 с.
20. Богатая И.Н. Аудит. Серия «Высшее образование» / И.Н. Богатая, Н.Н. Хахонова. – Ростов н/Д: Феникс, 2003. – 608 с.
21. Богинская З.В. Методологические аспекты формирования достоверной финансовой отчетности: дис. ... к.э.н. / Новосибирская государственная академия экономики и управления. – Новосибирск, 2004. – 191 с.
22. Бойко Л.Г. Конспект лекцій для самостійного вивчення дисципліни «Облікова політика підприємства» / Л.Г. Бойко. – Х.: ХНАМГ, 2010. – 178 с.
23. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.

24. Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.
25. Булатов М.А. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. / М.А. Булатов. – М.: Издательство “Экзамен”, 2003. – 256 с.
26. Бурова М.Е. Особенности учетной политики коммерческого банка / М.Е. Бурова // Аудиторские ведомости. – 2001. – № 4. – С.50-52
27. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2 / Ф.Ф. Бутинець. - Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
28. Бутинець Ф.Ф. і ін. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: Монографія / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с.
29. Бутинець Ф.Ф. і ін. Контроль і ревізія: підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
30. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. Вид. 2-е доп. і перероб. / Ф.Ф. Бутинець – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
31. Бухгалтерский учет / А.И. Балдинова, Т.Н. Дементей, Е.И. Завидова и др.; Под общ. ред. И.Е. Тишкова. – 5-е изд., перераб. и доп. – Мн.: Выш.шк., 2001. – 685 с.
32. Бухгалтерский учет в организациях / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 720 с.
33. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / О.А. Левкович, И.Н. Бурцева, Ю.И. Акулич; Под общ. ред. О.А. Левковича. – Мн.: Амалфея, 2003. – 640 с.
34. Бухгалтерско-аудиторский портфель (Книга предпринимателя. Книга бухгалтера. Книга аудитора) / Отв. ред. Рубин Ю.Б., Солдаткин В.И. – М.: “СОМИНТЕК”, 1994. – 752 с.
35. Бухгалтерское дело: уч. пос. для студ. ВУЗов / Под ред. Л.Т. Гиляровой. – М.: ЮНИТИ: Аудит, 2003. – 379 с.
36. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики / За ред. А.М. Коваленко. – Дніпропетровськ: ВКК “Баланс-Клуб”, 2006. – 1024 с.

37. Бухгалтерський облік в Україні: Навчальний посібник / За ред. Хом'яка Р.Л. – Львів: Національний університет “Львівська політехніка (Інформаційно-навчальний центр “ІНТЕЛЕКТ +” Інституту післядипломної освіти), “Інтелект-Захід”, 2003. – 820 с.
38. Бухгалтерський словник / За ред проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.
39. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 5-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 726 с.
40. Бычков М.Ф. К вопросу об учетной политике предприятия / М.Ф. Бычков, Н.Н. Балашова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2000. – № 2. – С.22-23.
41. Бычкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика. (Серия “Учебники для вузов. Специальная литература”) / С.М. Бычкова. – СПб.: Издательство “Лань”, 2000. – 320 с.
42. Вдовенко Н. Облікова політика та її вплив на фінансові результати діяльності рибницьких господарств / Н. Вдовенко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2003. – № 21 (102). – С.18-21.
43. Верига Ю.А. Вибір облікової політики підприємства / Ю.А. Верига, Н.В. Фірсова // Збірник матеріалів наукової конференції за результатами досліджень професорсько-викладацького складу, асистентів та студентів ПКУ. – Полтава. – 1999. – С.96-98.
44. Верхоглядова Н.І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навч.-практ. пос. / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна. - К.: Центр навчальної літератури, 2010. – 536 с.
45. Вечканов Г.С. Современная экономическая энциклопедия / Г.С. Вечканов, Г.Р. Вечканова. – СПб.: Изд-во “Лань”, 2002. – 880 с.
46. Винокуров Д. Учетная политика – минимизация налоговых платежей / Д. Винокуров // Аудит и налогообложение. – 1999. – № 9. – С.2.
47. Внешнеэкономический толковый словарь / Под ред. И.П. Фаминского. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 512 с.
48. Войналович О.Л. Елементи облікової політики підприємства щодо маржинального доходу / О.Л. Войналович,

Т.П. Назаренко [Електронний ресурс] // Режим доступу: archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2011_2/11.pdf.

49. Волкова І.А. Фінансовий облік – 2 : навч. посіб. / І.А. Волкова. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 224 с.

50. Восходова І.Н. Анализ действующих приказов по учетной политике / И.Н. Восходова, Н.А. Соловьева // Бухгалтерський учет. – 1998. – № 10. – С. 95-96.

51. Гладких Т.В. Фінансовий облік: навч. посібник / Т.В. Гладких. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 480 с.

52. Глущик С.В. та ін. Сучасні ділові папери: Навч. посібник для вищ. та серед. спец. Закладів / С.В. Глущик, О.В. Дияк, С.В. Шевчук. – К.: А.С.К., 1998. – 174 с.

53. Голов С. Ретроспективный взгляд на реформирование бухгалтерского учёта в Украине. Антимифология / С.Голов // Бухгалтерский учёт и аудит. – 2006. - №1. – С. 42-54.

54. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практичний посібник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.

55. Головащенко О.М. Облікова політика підприємства як основа реалізації інструментарію складання фінансової звітності / О.М. Головащенко // Облік, аналіз і аудит у сучасному бізнесі: Міжнародна науково-практична конференція – Львів: ПП “Компакт-ЛВ”, 2004. – 398 с.

56. Гончар В.П. Основні засоби: складові облікової політики / В.П. Гончар, О.Ю. Попова. // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2009. - № 2. – С. 35 - 41.

57. Гончарова Н.Н. Проблемы становления учетной политики предприятия у условиях реформирования бухгалтерского учета / Н.Н. Гончарова // Регіональні перспективи. Науково-практичний журнал. – 2001. – № 2-3 (15-16). – С.66-68.

58. Грачева Р. Обязательства как элемент финансовой отчетности или Бухгалтерский очерк о событиях и последствиях / Р. Грачев // Бухгалтерия. – 2001. - №32/1. – С. 53-56.

59. Грачева Р.Е. Инвестиции и капитал. Бухгалтерский учет / Р.Е. Грачева. – К.: Пресса Украины, 2002. – 130 с.

60. Гуйда Л. Як підготувати наказ про облікову політику / Л. Гуйда // Дебет-кредит. – 2001. – № 3. – С.17-35.

61. Густяков И.М. Отражение в международной финансовой отчетности изменений в учетной политике предприятий / И.М. Густяков // Бухгалтерский вестник. – 1999. – № 6. – С.59-64.
62. Гущина И.И. Методические аспекты учетной политики некоммерческой (профсоюзной) организации / И.И. Гущина, М.В. Агапова // Бухгалтерский вестник. – 2001. – №1. – С.53-72.
63. Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка; В 4 тт. Т. 3: П – Оформл. “Диамант” / В.И. Даль. – СПб.: ТОО “Диамант”, 1996. – 560 с.
64. Демина И.Д. Учетная и налоговая политика организации: сходство и различия / И.Д. Демина, Т.И. Кришталева // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2002. – № 5 (41). – С.2-7.
65. Должанський М.І. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку / М.І. Должанський, А.М. Должанський. – Л.: Львівський банківський інститут НБУ, 2003. – 494 с.
66. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація / Н.І. Дорош. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402 с.
67. Дряхлов В.В. Основы аудита: Курс лекций. – 2-е изд., перераб. и доп. / В.В. Дряхлов. – М.: “Издательство Гном и Д”, 2001. – 272 с.
68. Дуда Т.Т. Суттєвість в обліковій політиці підприємства / Т.Т. Дуда, П.О. Коронівський, І.В. Левицька. // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. - № 1. – С. 68 – 70.
69. Економічна енциклопедія: У 3 томах. Т. 3 / Редкол. С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 952 с.
70. Економічний аналіз: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 680 с.
71. Енциклопедичний словник бізнесмена: Менеджмент, маркетинг, інформатика / Під заг. ред. М.І. Молдованова. – К.: Техніка. 1993. – 856 с.
72. Ефремова А.А. Учетная политика предприятия: содержание и формирование / А.А. Ефремова. – М.: Книжный мир, 2000. – 478 с.

73. Жигунова Л.А. Формирование учетной политики предприятий сферы игорного бизнеса / Л.А. Жигунова // Бухгалтерский бюллетень. – 2002. – № 2. – С.39-44.

74. Загородній А.Г. Облікова політика та її вплив на фінансові результати діяльності підприємства / А.Г. Загородній, Г.О. Партин // Фінанси України. – 2001. – № 1. – С.54-60.

75. Загородній А.Г. Фінансовий словник. – 4 –те вид., випр. та доп. / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко. – К.: Товариство “Знання”, К; Л.: Видавництво Львівського банківського інституту НБУ, 2002. – 566 с.

76. Зубко А.Б. Особливості облікової політики акціонерних товариств / А.Б. Зубко // Вісник технологічного університету Поділля. – Ч. 2, Т. 1, Економічні науки. – Хмельницький: Технологічний університет поділля, 2003. – 278 с. – С.117-119.

77. Зубко К.И. Формирование учетной политики на хлебопекарских предприятиях потребительской кооперации: Дис... канд. екон. наук / К.И. Зубко. – Москва: Московский университет потребительской кооперации, 1998.

78. Иванов М.А. Аналитическое обеспечение формирования оптимальной учетной политики предприятия. Дис..... канд. екон. наук / М.А. Иванов. - Саратов., 2000. – 179 с.

79. Ільяш Л. Формування облікової політики підприємства / Л. Ільяш // Головбух. – 2001. – № 5 (107). – С. 67-77.

80. Ільяш Л. Облікова політика підприємства: від аналізу до наказу / Л. Ільяш // Головбух. – 2001. – № 51 (153). – С.46-50.

81. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: наказ Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. №69 із змінами від 22.11.04 р. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0202-94>.

82. Карпенко І.Л. Облікова політика: від стандартів до практики / І.Л. Карпенко // Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво. Науково-виробничий журнал. – 2002. – № 4. – С.222-227.

83. Кіндрацька Л.М. Система бухгалтерського обліку в комерційних банках: методологія та практика: Автореф. дис...д-ра екон. наук: 08.06.04 / Л.М. Кіндрацька. – К.: Київський національний економічний університет, 2002. – 32 с.

84. Ключникова О.І. Фінансовий облік / О. І. Ключникова – К.: Знання, 2004. – 473 с.
85. Колос І. Формування раціональної облікової політики підприємства / І. Колос // Вісник податкової служби України. – 2002. – № 47. – С.47-54.
86. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика / В.С. Лень, В.В. Гливенко. – К.: Центр навчальної літератури, 2008. – 576 с.
87. Лишиленко О.В. Фінансовий облік / О.В. Лишиленко. - К.: Центр навчальної літератури, 2008. – 556 с.
88. Макарова Н.Н. Анализ подходов к формированию учетной политики / Н.Н. Макарова // Аудит и финансовый анализ. – 2009. - № 3. – С. 1 – 8.
89. Медведев М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. – М.: Издательство “Дело и Сервис”, 2001. – 752 с.
90. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635.
91. Михайлов М.Г. Бухгалтерський облік (теорія): навч. пос. / М.Г. Михайлов, А.І. Глушаченко, В.П. Гончар, Г.А. Болмат. - К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 248 с.
92. Национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета 1 «Общие требования к финансовой отчетности»: приказ Министерства финансов Украины от 07.02.2013 г. № 73.
93. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік / Г.В. Нашкерська. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 464 с.
94. Облік доходів: питання облікової політики підприємства / Т.М. Сторожук [Електронний ресурс] // Режим доступу: archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vdnuet/econ/...3/Storozguk.pdf.
95. Облік, аналіз та аудит: Начальний посібник / М. С. Білик, А. Г. Загородній, Г. І. Кіндрацька та ін. – К.: Кондор, 2008. – 618 с.
96. Облікова політика : навч. посіб. / В.М. Савченко, О.В. Пальчук, Л.В. Саловська та ін. ; за ред. Г.М. Давидова. — К.:Знання, 2010. — 479 с.
97. Орлова В.К. Фінансовий облік: навч. пос. / В.К. Орлова, М.С. Орлов, С.В. Хома. - К.: Центр навчальної літератури, 2010. – 510 с.

98. Пархоменко В. Складання квартальної фінансової звітності / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №3. – С. 3 – 10.

99. Пархоменко В.М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: Положення (стандарти), плани рахунків, реєстри бухгалтерського обліку. 400 типових кореспонденцій. Відповіді на запитання. Коментарі. Ч. 4 / В.М. Пархоменко, П.П. Баранцев. – Луганськ, 2011. – 640 с.

100. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

101. Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: автореф. дис. ... д.е.н.: 08.06.04 / Київськ. нац. економ. ун-т. – К.: 2006. – 33 с.

102. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 у редакції наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

103. Податковий кодекс України від 20.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

104. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

105. Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: монографія / М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.

106. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики : Монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.

107. Пушкар М.С. Фінансовий облік: підручник / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.

108. Пушкарев Н.Ф. Анализ и учетная политика в деятельности организаций: Учеб. пособие / Н.Ф. Пушкарев, Н.Н. Пушкарев, Н.А. Фомичева. – М.: Наука и образование, 2007. – 108 с.

109. Сахарцева І.І. Бухгалтерський облік: навч. пос. / І.І. Сахарцева. – К.: Кондор, 2005. – 556 с.
110. Семенченко Ж. Річна інвентаризація / Ж. Семенченко // Бухгалтерський тиждень. – 2004. - № 45 (149). – С. 28.
111. Сердюк В.Н. Бухгалтерский учет: учебное пособие / В.Н. Сердюк. – Донецк: ДонНУ, 2013. – 580 с.
112. Серікова Т.М. Бухгалтерський облік: навч. пос. / Т.М. Серікова, В.Д. Панікаров. – Харків: ІНЖЕК, 2006. – 392 с.
113. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
114. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. пос. / Л.К. Сук. – К.: Знання, 2010. – 631 с.
115. Сухарева Л.О. Аудит фінансової звітності: міжнародний досвід: навч. пос. / Л.О. Сухарева, І.М. Белоусова, Т.В. Федченко. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2011. – 511 с.
116. Учебно-методическое пособие для самостоятельного изучения дисциплины «Финансовый учет» / И.В. Бешуля, Н.Н. Гончарова, Л.Д. Смирнова, Н.В. Пискунова. – Донецк: ДонНУ, 2011. – 210 с.
117. Фінансовий облік: Навч. посібник / За ред. В. К. Орлової, М. С. Орлів, С. В. Хоми. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 510 с.
118. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні / Р.Л. Хом'як. – Львів: Інтеллект-Захід, 2005. – 1072 с.
119. Щирба М. Документальне оформлення облікової політики підприємства / М. Щирба // Економічний аналіз. – 2008. – Вип. 2 (18). – С. 400 – 405.
120. Щирба М. Принципи та етапи формування облікової політики підприємства / М. Щирба // Світ фінансів. – 2007. – № 4 (13). – С. 135 – 143.
121. Щирба М. Суттєвість в обліковій політиці підприємства / М. Щирба // Економічний аналіз. – 2008. – Вип. 3 (19). – С. 337 – 341.
122. Щирба М. Суттєвість інформації в фінансовій звітності та її вплив на економічні рішення користувачів / М. Щирба // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 7. – С. 403 – 406.

СЛОВНИК ТЕРМІНІВ

Аванси за будівельним контрактом - грошові кошти або інші активи, отримані підрядником у рахунок оплати робіт, що виконуватимуться за будівельним контрактом.

Активи - ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Активи з розвідки запасів корисних копалин - витрати, пов'язані з розвідкою та визначенням обсягів і якості запасів корисних копалин, визнаних активами.

Активи програми - активи фонду і кваліфікований страховий поліс.

Активи фонду - активи (окрім фінансових інструментів без права передачі, що емітовані платником внесків) юридичної особи (далі - фонд), діяльність якого спрямована на здійснення виплат його учасникам, які призначені тільки для довгострокових виплат його учасникам, на які не може бути звернене будь-яке стягнення відповідно до закону та які не повертаються платнику внесків, крім випадків, якщо залишки активів фонду перевищують зобов'язання за програмою з визначеною виплатою або повертаються платнику внесків для погашення вже здійснених ним виплат учасникам фонду.

Активний ринок - ринок, якому притаманні такі умови: предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними; у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців; інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

Актуарні прибутки (збитки) - прибутки (збитки), які є різницею між попередніми актуарними припущеннями і тим, що фактично відбулося, з урахуванням зміни актуарних припущень.

Актуарні припущення - демографічні та фінансові припущення, що використовуються для обчислення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою.

Антирозбавляюча потенційна проста акція - фінансовий інструмент або інша угода, конвертація яких у прості акції приведе до збільшення чистого прибутку (зменшення чистого збитку) на одну просту акцію від звичайної діяльності в майбутньому.

Амортизація - систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Амортизована собівартість фінансової інвестиції - собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Асоційоване підприємство - підприємство, на яке інвестор має суттєвий вплив і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора.

Баланс - звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Балансова вартість активу - вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу.

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

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.

Біологічні перетворення - процес якісних і кількісних змін біологічних активів.

Близькі члени родини - чоловік або дружина і родичі (визнані такими згідно із законодавством) фізичної особи, що є пов'язаною стороною, які можуть впливати або перебувають під впливом такої фізичної особи щодо прийняття рішень з фінансової, господарської та комерційної політики підприємства.

Будівництво - спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт.

Будівельний контракт - договір про будівництво.

Бухгалтерська звітність - звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом - сума перевищення витрат підрядника і

визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту.

Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом - сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядника і визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту.

Валюта звітності - грошова одиниця України.

Валютний курс - установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Вартість поточних робіт, виконаних працівником, - збільшення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою в результаті виконання робіт працівником у звітному періоді.

Вартість раніше виконаних робіт працівником - збільшення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою щодо робіт, виконаних працівником у попередніх періодах, яке виникає у звітному періоді в результаті запровадження виплат по закінченні трудової діяльності чи інших довгострокових виплат працівникам або в результаті їхніх змін.

Вартість використання - теперішня вартість майбутніх грошових потоків, які, як очікується, виникнуть від використання активу та його ліквідації.

Вартість, яка амортизується, - первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Вигоди від відновлення корисності - величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу (у межах балансової (залишкової) вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності) перевищує його балансову (залишкову) вартість.

Виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, - виплати за невідпрацьований час, право на отримання яких працівником може бути використано в майбутніх періодах.

Виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню, - виплати за невідпрацьований час, право на які не поширюється на майбутні періоди.

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.

Виплати по закінченні трудової діяльності - виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника.

Виплати при звільненні - виплати працівнику, які підлягають сплаті за рішенням підприємства про звільнення працівника до досягнення ним пенсійного віку або за рішенням працівника про звільнення за власним бажанням до досягнення ним пенсійного віку.

Витрати - 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 розподілу власниками) за звітний період.

Витрати за будівельним контрактом - собівартість робіт за будівельним контрактом.

Витрати на відсотки за програмою - збільшення протягом звітного періоду теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою в результаті наближення остаточного розрахунку.

Витрати на місці продажу - витрати, пов'язані з продажем біологічних активів і сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, що сплачуються при реалізації продукції.

Витрати на розвідку запасів корисних копалин - витрати, що виникають у зв'язку з розвідкою та визначенням обсягів і якості запасів корисних копалин за період, після якого визначена технічна можливість та економічна доцільність їх видобутку.

Відстрочений податковий актив - сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок:

тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню; перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді; перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Відстрочене податкове зобов'язання - сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Відстрочений податок на прибуток - сума податку на прибуток, що визнана відстроченим податковим зобов'язанням і відстроченим податковим активом.

Відхилення від ціни за будівельним контрактом - зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту.

Власний капітал - частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Внутрішньогосподарські розрахунки - розрахунки, 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.

Внутрішньогрупові операції - операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи.

Внутрішньогрупове сальдо - сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій.

Внутрішня вартість - різниця між справедливою вартістю акцій, на які постачальник товарів (робіт, послуг) має за договором про платіж на основі акцій право підписатися або отримати, та вартістю, яку йому має бути сплачено за ці акції.

Втрати від зменшення корисності - сума, на яку балансова (залишкова) вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.

Гарантовані виплати працівнику - виплати працівнику, які не залежать від майбутньої трудової діяльності.

Гарантована ліквідаційна вартість:

1) для орендаря - частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов'язаною з ним стороною;

2) для орендодавця - частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, здатною за своїм фінансовим станом відповідати за гарантією.

Географічний сегмент - відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг) у конкретному економічному середовищі, яка відрізняється від інших: економічними і політичними умовами географічного регіону; взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах; територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт, послуг) або покупців продукції (товарів, робіт, послуг); характерними для географічного регіону ризиками діяльності; правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах.

Господарська одиниця за межами України - дочірнє, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ підприємства, які перебувають або ведуть господарську діяльність за межами України.

Господарський сегмент - відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших: видом продукції (товарів, робіт, послуг); способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг); характером виробничого процесу; характерними для цієї діяльності ризиками; категорією покупців.

Грошові кошти - готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Група - материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства.

Група активів, яка генерує грошові потоки, - мінімальна група активів, використання якої приводить до збільшення грошових коштів окремо від інших активів (груп активів).

Група біологічних активів - сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин.

Група вибуття - сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) в результаті такої операції.

Група нематеріальних активів - сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

Група основних засобів - сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

Гудвіл - перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання.

Дата балансу - дата, на яку складений баланс підприємства. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду.

Дата обміну - дата придбання, якщо об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності досягається в одній операції обміну. Якщо таке об'єднання здійснюється більш ніж за однією операцією обміну (зокрема, коли об'єднання здійснюється поетапно шляхом послідовного придбання пакетів акцій), датою обміну вважається дата, на яку кожна окрема фінансова інвестиція відображена покупцем у бухгалтерському обліку.

Дата придбання - дата, на яку контроль за чистими активами і діяльністю підприємства, що купується, переходить до покупця.

Дата угоди - дата досягнення домовленості між учасниками про об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності.

Дебітори - юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Дебіторська заборгованість - сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Дивіденди - частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Довгострокові біологічні активи - усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами.

Додаткові біологічні активи - біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень.

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

Довгострокові зобов'язання - всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями.

Договір про платіж на основі акцій - договір між підприємством та іншою стороною (включаючи працівника) про поставки товарів (робіт, послуг) з розрахунками на основі акцій, за яким після виконання визначених цим договором умов підприємство має погасити зобов'язання коштами (іншими активами) в сумі, яка визначається на основі вартості акцій (інших інструментів власного капіталу), або передати інструменти власного капіталу.

Дослідження - заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань.

Доходи - збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період.

Еквіваленти грошових коштів - короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Елемент витрат - сукупність економічно однорідних витрат.

Ефективна ставка відсотка - ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення.

Забезпечення - зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Запаси - активи, які:

- 1) утримуються для подальшого продажу 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.

Запозичення - позики, векселі, облігації, а також інші види короткострокових і довгострокових зобов'язань, на які нараховуються відсотки.

Заохочувальні виплати за будівельним контрактом - додаткові суми, що сплачуються підряднику за виконання (перевиконання) умов контракту.

Збиток - перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Звичайна діяльність - будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

Звіт про власний капітал - звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Звіт про фінансові результати - звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства.

Звіт про рух грошових коштів - звіт, який відображає надходження і видаток грошових коштів у результаті діяльності підприємства у звітному періоді.

Звітний сегмент - господарський або географічний сегмент, який визначений підприємством за критеріями, наведеними у пунктах 6 - 9 Положення (стандарту) 29 «Фінансова звітність за сегментами», щодо якого має розкриватися у річній фінансовій звітності інформація.

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

Знос основних засобів - сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання.

Зобов'язання - заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди.

Ідентифіковані активи та зобов'язання - придбані активи та зобов'язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу, встановлених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс».

Інвестиційна діяльність - придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

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.

Індекс інфляції - індекс інфляції, оприлюднений центральним органом виконавчої влади у галузі статистики.

Інші довгострокові виплати працівнику - виплати працівнику (окрім виплат по закінченні трудової діяльності, виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

Іноземна валюта - валюта інша, ніж валюта звітності.

Капіталізація фінансових витрат - включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу.

Кваліфікаційний актив - актив, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення.

Кваліфікований страховий поліс - виданий страховиком, який не є пов'язаною стороною страхувальника, страховий поліс, на який не може бути звернене будь-яке стягнення відповідно до закону, страхові виплати (надходження) за яким (полісом) використовуються для виплати працівникам страхувальника за програмами з визначеною виплатою та не повертаються страхувальнику, крім випадків, якщо такі виплати (надходження) перевищують зобов'язання працівникам за умовами полісу або повертаються страхувальнику для погашення вже здійснених ним виплат працівникам.

Компонент підприємства - одиниця (група одиниць), що генерує грошові кошти та може бути відділена операційно і забезпечує діяльність з виробництва та/або продажу продукції (робіт, послуг).

Коефіцієнт коригування - відношення індексу інфляції на дату балансу (кінець звітного року) та індексу інфляції на дату визнання (переоцінки) відповідної статті звітності.

Контракт з фіксованою ціною - договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва (кв. м, кількість місць тощо).

Контракт за ціною «витрати плюс» - договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини).

Контрольні учасники - учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), які здійснюють контроль за її діяльністю.

Контроль - вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою одержання вигод від його діяльності.

Консолідована фінансова звітність - звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Користувачі звітності - фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Кумулятивний приріст інфляції - добуток індексів інфляції за період, що складається з трьох останніх років, включаючи звітний.

Курсова різниця - різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

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

Материнське (холдингове) підприємство - підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств.

Метод ефективної ставки відсотка - метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

Метод участі в капіталі - метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Мінімальні орендні платежі - платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені:

1) для орендаря - на суму його гарантованої ліквідаційної вартості;

2) для орендодавця - на суму його гарантованої ліквідаційної вартості.

У разі можливості та наміру орендаря придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання, мінімальні орендні платежі складаються з мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити згідно з угодою на придбання об'єкта оренди.

Монетарні статті - статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

Надзвичайна подія - подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді.

Накопичена амортизація нематеріальних активів - сума амортизації об'єкта нематеріальних активів з початку його корисного використання.

Невідмовна орендна угода - орендна угода, за якою орендарем на початок строку оренди сплачено таку суму орендної плати, яка дає змогу орендодавцю бути впевненим у продовженні строку оренди, або яка може бути розірвана тільки:

1) з дозволу орендодавця;

2) якщо відбулася певна непередбачена подія;

3) у разі укладання орендарем нової угоди про оренду цього самого активу або замість нього іншого аналогічного за призначенням активу з тим самим орендодавцем;

Негарантована ліквідаційна вартість - частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої

орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною.

Негрошові операції - операції, які не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів.

Незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи - капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, уведення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося, а також авансові платежі для фінансування будівництва.

Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи - капітальні інвестиції у придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося.

Нематеріальний актив - немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

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

Немонетарні статті - статті інші, ніж монетарні статті балансу.

Необоротні активи - всі активи, що не є оборотними.

Непередбачене зобов'язання - це:

1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; або

2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.

Непередбачена орендна плата - частина орендної плати, яка не зафіксована конкретною сумою та розраховується із застосуванням показників інших, ніж строк оренди (обсяг продажу, рівень використання, індекс інфляції та цін, ринкові ставки відсотка тощо).

Нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій - прибутки та збитки, які виникають внаслідок

внутрішньогрупових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються до балансової вартості активів підприємства.

Норма капіталізації фінансових витрат - частка від ділення середньозваженої величини фінансових витрат та суми всіх непогашених запозичень (крім тих, що безпосередньо пов'язані з кваліфікаційним активом або мають цільове призначення) підприємства протягом звітного періоду.

Нормальна потужність - очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності - поєднання окремих підприємств та/або видів їх діяльності в одне підприємство з метою одержання доходів, зниження витрат або отримання економічних вигод у інший спосіб. Поєднання може відбуватися шляхом приєднання одного підприємства (його компонента) до іншого, придбання всіх чистих активів (деяких чистих активів), прийняття зобов'язань або придбання капіталу іншого підприємства з метою одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства. Якщо об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності контролюється тією самою стороною (сторонами) до і після поєднання і цей контроль не є тимчасовим, то це не є об'єднанням підприємств та/або видів їх господарської діяльності.

Об'єкт будівництва - сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

Об'єкт витрат - продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Об'єкт основних засобів - це: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет

може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

Обліковий прибуток (збиток) - сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у Звіті про фінансові результати за звітний період.

Облікова оцінка - попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Оборотні активи - грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Обтяжливий контракт - контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

Операційна діяльність - основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

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.

Операційний цикл - проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів (еквівалентів грошових коштів) від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Операції пов'язаних сторін - передача активів або зобов'язань однією пов'язаною стороною іншим пов'язаним сторонам.

Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій - операція, за якою заборгованість за придбані (отримані) товари (роботи, послуги) підприємство погашає інструментами власного капіталу (в тому числі акціями або опціонами на акції) та/або

коштами (іншими активами) в сумі, яка визначається на основі вартості акцій або інших інструментів власного капіталу.

Опціон на акції - договір, який надає утримувачеві право (але не зобов'язує) підписатися на акції підприємства з фіксованою ціною або ціною, яку можна визначити на конкретний період.

Опціон оновлений - опціон на нові акції, який укладається, якщо акції використовують для забезпечення відповідності ціні здійснення попереднього опціону на акції.

Оренда - угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

Операційна аренда - аренда інша, ніж фінансова.

Операція в іноземній валюті - господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

Орендна ставка відсотка - ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди.

Основна діяльність - операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Основні засоби - матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Остаточний розрахунок за програмою з визначеною виплатою - дія підприємства, якою анулюються всі подальші зобов'язання щодо частини або повного обсягу виплат за програмою з визначеною виплатою, зокрема одноразова сплата грошовими коштами учасникам програми.

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

Переоцінена вартість - вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Підрядник - юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові.

Поточні виплати працівнику - виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

Пов'язані сторони - особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною.

Податковий прибуток (збиток) - сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період.

Податкова база активу і зобов'язання - оцінка активу і зобов'язання, яка використовується з метою оподаткування цього активу і зобов'язання при визначенні податку на прибуток.

Подібні об'єкти - об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливую вартість.

Подія після дати балансу - подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Потенційна проста акція - фінансовий інструмент або інша угода, які дають право на отримання простих акцій.

Поточна дебіторська заборгованість - сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Поточні біологічні активи - біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом

періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

Поточні зобов'язання - зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Поточний податок на прибуток - сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства.

Початок строку оренди - дата, яка настає раніше: дата підписання орендної угоди або дата прийняття сторонами зобов'язань щодо основних положень угоди про оренду.

Претензія за будівельним контрактом - сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагає відшкодувати підрядник понад ціну контракту.

Прибуток - сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Прибуток від активів програми - дохід, отриманий від активів фонду, за вирахуванням витрат на його управління, податків і зборів (обов'язкових платежів), сплачених безпосередньо цим фондом.

Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті - різниця між залишком коштів на кінець року до коригування та скоригованим за Положенням (стандартом) 22 «Вплив інфляції» залишком коштів на кінець року у звіті про рух грошових коштів.

Примітки до фінансових звітів - сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Принцип бухгалтерського обліку - правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Припинена діяльність - це ліквідований або визнаний як утримуваний для продажу компонент підприємства, який являє собою:

1) відокремлюваний напрям або сегмент діяльності підприємства;

2) частину єдиного скоординованого плану відмови від окремого напрямку або сегменту діяльності підприємства;

3) дочірнє підприємство, що було придбане винятково з метою його перепродажу.

Провідний управлінський персонал - персонал, відповідальний за керівництво, планування та контролювання діяльності підприємства

Програми виплат за участю кількох роботодавців - недержавні програми з визначеним внеском або з визначеною виплатою, які використовують сукупність унесених різними підприємствами активів, що не перебувають під спільним контролем, для здійснення виплат працівникам більше ніж одного підприємства.

Програми виплат інструментами власного капіталу підприємства - угоди, за якими підприємство здійснює виплати працівникам підприємства інструментами власного капіталу.

Програми виплат по закінченні трудової діяльності - угоди, за якими підприємство здійснює виплати працівникам по закінченні ними трудової діяльності.

Програми з визначеним внеском - програми виплат по закінченні трудової діяльності, за якими підприємство сплачує визначені відрахування фонду і не матиме зобов'язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не матиме достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам, пов'язаних з виконанням ними робіт у звітному та попередніх періодах.

Програми з визначеною виплатою - усі програми виплат по закінченні трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском.

Проміжні рахунки - рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати.

Проценти - плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству.

Ринкова вартість фінансової інвестиції - сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку.

Робота, виконана працівником, - виконання обов'язків працівником відповідно до угоди з підприємством.

Розбавляюча потенційна проста акція - фінансовий інструмент або інша угода, конвертація яких у прості акції призведе до зменшення чистого прибутку (збільшення чистого збитку) на одну просту акцію від звичайної діяльності у майбутньому.

Розвідка запасів корисних копалин - пошук та визначення обсягів і якості корисних копалин, включаючи нафту, природний

газ та інші невідтворювані природні ресурси, що здійснюється підприємством після отримання права на розвідку запасів корисних копалин у межах визначеної ділянки (території), а також визначення технічної можливості та економічної доцільності видобутку корисних копалин.

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

Розкриття - надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності.

Роялті - платежі за право користування об'єктами права інтелектуальної власності.

Рух грошових коштів - надходження і вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів.

Середньорічна кількість простих акцій - середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного року.

Сільськогосподарська продукція - актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Сільськогосподарська діяльність - процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів.

Скоригований чистий прибуток (збиток) - чистий прибуток (збиток) після вирахування дивідендів на привілейовані акції, скоригований на вплив розбавляючих простих акцій.

Скоригована середньорічна кількість простих акцій - середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на кількість потенційних простих акцій.

Скорочення програми з визначеною виплатою - дія підприємства, що призводить до суттєвого скорочення кількості працівників, охоплених програмою, або до змін умов програми з визначеною виплатою, унаслідок яких виконання робіт теперішніми працівниками в майбутньому не враховуватиметься під час визначення виплат або враховуватиметься лише при визначенні зменшення таких виплат.

Собівартість кваліфікаційного активу - витрати на придбання, будівництво, створення, виготовлення, виробництво, вирощування і доведення кваліфікаційного активу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою або продажу (далі - витрати на створення кваліфікаційного активу).

Спільна діяльність - господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Спільний контроль - розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності.

Суттєвий вплив - повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики. Свідченням суттєвого впливу, зокрема, можуть бути:

- 1) володіння двадцятьма або більше відсотками акцій (статутного капіталу) підприємства;
- 2) представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства;
- 3) участь у прийнятті рішень;
- 4) взаємообмін управлінським персоналом;
- 5) забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією.

Ставка відсотка на можливі позики орендаря - ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка відсотка за позиками для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початку строку оренди.

Строк оренди - період дії невідмовної орендної угоди, а також період продовження цієї угоди, обумовлений на початку строку оренди.

Суборенда - угода про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій особі.

Справедлива вартість - сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Стаття - елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим Національним положенням (стандартом)

бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Строк корисного використання (експлуатації) - очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Сума очікуваного відшкодування активу - найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу.

Сума очікуваного відшкодування необоротного активу - найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість.

Сума погашення - недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Сумнівний борг - поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

Суттєва інформація - інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства.

Теперішня вартість - дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеною виплатою - теперішня вартість (без вирахування активів програми) очікуваних майбутніх платежів, необхідних для погашення заборгованості, що виникає в результаті виконання робіт працівниками у звітному та попередніх періодах.

Тимчасова податкова різниця - різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно.

Тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню - тимчасова податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах.

Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню - тимчасова податкова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах

Фінансова діяльність - діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Фінансова звітність - бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Фінансова оренда - оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;

2) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;

3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;

4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди;

5) орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання;

6) орендар може подовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;

7) оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди.

Фінансові витрати - витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями.

Фінансові інвестиції - активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

Фінансовий інструмент - контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого.

Часовий зважений коефіцієнт - частка від ділення загальної кількості днів (місяців), протягом яких акції перебували в обігу, на загальну кількість днів (місяців) у звітному році.

Частка меншості - частина чистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).

Чиста вартість реалізації активу - справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

Чиста вартість реалізації запасів - очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Чиста вартість реалізації необоротного активу - справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості - сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів.

Чисті активи - активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань.

ДОДАТОК А

ЛИСТ МІНІСТЕРСТВА ФІНАНСІВ УКРАЇНИ «ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ»

від 21 грудня 2005р. № 31 34000-10-5/27793

Міністерствам, іншим
центральним органам
виконавчої влади України, Раді
міністрів Автономної
Республіки Крим, обласним,
Київській і Севастопольській
міським державним
адміністраціям

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика визначається як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Питання встановлення облікової політики належать до компетенції власника (власників) підприємства, органу, уповноваженому управляти державним майном, органу, уповноваженому управляти корпоративними правами держави.

Повноваження власника (власників) підприємства встановлювати облікову політику реалізується через визначення у розпорядчому документі переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш ніж один їх варіант. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати не доцільно, як імперативні для застосування підприємством норми.

Розпорядчий документ складається виконавчим органом управління підприємством і подається на затвердження (погодження) власнику (власникам), органу, уповноваженому управляти державним майном, органу, уповноваженому управляти корпоративними правами держави.

Облікова політика визначається на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Розпорядчий документ про облікову політику підприємства має визначити застосування:

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

На основі принципу послідовності облікова політика підприємства має передбачати постійне (з року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики. Облікова політика може

змінюватися тільки, якщо змінюються на підприємстві статутні вимоги, якщо змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності, або якщо зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Розпорядчий документ про облікову політику може бути прийнятий як базисний на час діяльності підприємства, до якого за необхідності вносяться зміни з визначеного часу. У разі внесення до облікової політики змін, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, розпорядчий документ про облікову політику доцільно повністю викласти в новій редакції.

Облікова політика підприємства та її зміни розкриваються у примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або прикладанням копії розпорядчого документа про встановлення і змінення облікової політики.

ДОДАТОК Б

Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

I. Загальні положення

1.1. Ці Методичні рекомендації можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від організаційно-правових форм господарювання і форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності).

1.2. Підприємство самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства, а також зміни до неї.

1.3. У розпорядчому документі про облікову політику наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно.

Облікова політика може враховувати організаційно-правову форму підприємства, галузеві особливості економічної діяльності, обсяги виробництва тощо.

Облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

1.4. Обрана підприємством облікова політика застосовується всіма філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами незалежно від їх місцезнаходження.

II. Формування облікової політики

2.1. Розпорядчий документ про облікову політику підприємства визначає, зокрема:

методи оцінки вибуття запасів;

періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;

порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;

методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю;

вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;

підходи до переоцінки необоротних активів;

застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року №291, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за №892/4185 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 28 листопада 2011 року №1591);

підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;

метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби — спосіб визначення коефіцієнта сумнівності);

перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;

порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);

порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;

сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;

перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;

перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
дату визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;
базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності;
періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості;
підходи до класифікації пов'язаних сторін;
дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу;
дату первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу;
складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства;
періодичність та об'єкти проведення інвентаризації;
визначення одиниці аналітичного обліку запасів;
спосіб складання звіту про рух грошових коштів;
підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду.

2.2. Підприємством обирається один із методів оцінки запасів при їх вибутті (відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу та іншому вибутті), наведених у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року №246, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 02 листопада 1999 року за №751/4044 (із змінами) (далі — Положення (стандарт) 9), зокрема:

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

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Приклади розрахунку вартості запасів при вибутті за методами оцінки наведені у додатку 1 до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 року №2 (зі змінами).

2.3. Визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів згідно з Положенням (стандартом) 9 передбачає, що вибуття запасів може оцінюватися такими способами:

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

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

2.4. Включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості конкретних найменувань, груп, видів запасів при їх оприбуткуванні доцільно здійснювати у разі, якщо можна достовірно визначити суми таких витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів.

Якщо транспортно-заготівельні витрати пов'язані із доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів, то їх сума може узагальнюватися за окремими групами запасів на окремому субрахунку.

Сума таких транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів станом на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані у виробництві, реалізовані, безоплатно передані тощо) у звітному місяці. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається

діленням суми транспортно-заготівельних витрат на початок звітнього місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму вартості запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць. Розподілена частка транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до вартості запасів, що вибули, відображається на тих рахунках бухгалтерського обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття відповідних запасів.

Залишок транспортно-заготівельних витрат, облік яких ведеться на окремих субрахунках, включається до відповідної статті запасів балансу підприємства.

Приклади розподілу транспортно-заготівельних витрат наведені в додатку до Положення (стандарту) 9.

2.5. Методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю, обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Методи нарахування амортизації зазначених активів наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року №92, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 року за №288/4509 (із змінами) (далі — Положення (стандарт) 7), а саме: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Нарухування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу).

При виборі методу амортизації нематеріального активу враховуються умови отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нарахується із застосуванням прямолінійного методу.

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку,

протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за прямолінійним і виробничим методами. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

2.6. Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, відповідно до Положення (стандарту) 7 можуть установлюватися підприємством самостійно.

Зміна вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, розглядається як зміна облікових оцінок. У зв'язку із зміною вартісних ознак зміни в бухгалтерському обліку щодо основних засобів, зарахованих на баланс в попередніх періодах, не проводяться.

2.7. Переоцінка необоротних активів.

2.7.1. Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

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

Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за методами, викладеними в другому реченні абзацу п'ятого пункту 2.5 цих Методичних рекомендацій.

2.7.2. Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі

інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

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

2.8. Витрати підприємства можуть відображатися з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності» та з одночасним використанням рахунків класу 8 і 9.

Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» ведуться всіма підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

Малі підприємства та інші організації, діяльність яких не спрямована на провадження комерційної діяльності, можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням тільки рахунків класу 8 «Витрати за елементами» або в порядку, який наведено в попередньому абзаці.

2.9. Зарахування до нерозподіленого прибутку перевищення сум попередніх дооцінок (індексацій) разом з сумою відновлення корисності над сумою зменшення корисності і попередніх уцінок залишкової вартості раніше переоцінених об'єктів основних засобів та нематеріальних активів можна здійснювати при вибутті об'єктів на всю суму або періодично (щомісяця, щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації.

2.10. Метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби — спосіб визначення коефіцієнта сумнівності) може визначатися за одним із методів, наведених у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 08 жовтня 1999 року №237, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 25 жовтня 1999 року за №725/4018 (із змінами), а саме:

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

За методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

За методом застосування коефіцієнта сумнівності величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності.

Коефіцієнт сумнівності може розраховуватися такими способами:

визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході; класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення;

визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3 — 5 років.

Визначена на основі класифікації дебіторської заборгованості величина сумнівних боргів на дату балансу становить залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату.

Залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту саму дату.

2.11. Порядок класифікації зобов'язань визначено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року №20, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 11 лютого 2000 року за №85/4306 (із змінами).

Залежно від визначеності терміну та оцінки зобов'язань можуть бути виділені забезпечення.

Забезпеченням вважається зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на:

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

Суми створених забезпечень визнаються витратами (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів відповідно до Положення (стандарту) 7).

Підприємству забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено.

2.12. Облік розподілу прибутку (доходу) підприємствами державного, комунального секторів економіки відповідно до фінансового плану, відображається у порядку, наведеному у розділі IV Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19 грудня 2006 року №1213, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 26 грудня 2006 року за №1363/13237 (із змінами). При цьому розпорядчим документом підприємства має бути визначено застосування порядку виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (у тому числі визначається їх вичерпний склад).

Усі інші виплати працівникам, які не визначені установчими і розпорядчими документами підприємства як такі, що виплачуються за рахунок прибутку, обліковуються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 року №601, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 10 листопада 2003 року за №1025/8346 (із змінами), та включаються до складу витрат підприємства.

2.13. Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг може визначатися одним із способів, наведених у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року №290, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 року за №860/4153 (із змінами), зокрема:

вивченням виконаної роботи;

визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;

визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

2.14. З метою формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19 травня 2005 року №412, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 03 червня 2005 року за №621/10901 (із змінами) (далі — Положення (стандарт) 29), підприємства, які зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність, підприємства, які мають монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг), а також підприємства з державним регулюванням цін на їх продукцію, у тому числі підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, визначають застосування: сегментів діяльності, пріоритетного виду сегмента, засад ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках.

Інформація формується у бухгалтерському обліку за господарськими та географічними сегментами, які визначаються підприємством на основі його організаційної структури.

Інформацією про господарський сегмент вважаються відомості, які розкривають відокремлену частину діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) готової продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших: видом продукції (товарів, робіт, послуг); способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг); характером виробничого процесу; характерними для цієї діяльності ризиками; категорією покупців.

Інформація про географічний сегмент має надавати можливість характеризувати діяльність відокремленої частини підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) готової продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших: економічними і політичними умовами географічного регіону; територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт і послуг) або покупців продукції (товарів, робіт, послуг);

взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах; правилами валютного контролю і валютними ризиками в регіонах.

Залежно від сутності ризиків та організаційної структури підприємства географічні сегменти поділяються на два види:

географічний виробничий сегмент виділяється за місцем розташування виробництва продукції (робіт, послуг) підприємства;

географічний збутовий сегмент виділяється за місцем розташування основних ринків збуту та покупців продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства.

Господарський або географічний сегмент, який визначений підприємством за критеріями, наведеними у пунктах 6 — 9 Положення (стандарту) 29, щодо якого має розкриватися у річній фінансовій звітності інформація, вважається звітним сегментом.

Підприємства, які займають монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг) або щодо продукції (товарів, робіт, послуг) яких до початку звітної року прийнято рішення про державне регулювання цін, у тому числі підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, визначають такі види продукції (товарів, робіт, послуг) окремими пріоритетними звітними господарськими сегментами незалежно від того, чи відповідають показники їх діяльності критеріям, наведеним у пункті 9 Положення (стандарту) 29.

За характером впливу на фінансовий результат звичайної діяльності підприємства звітні сегменти поділяються на пріоритетні і допоміжні. У фінансовій звітності інформація про пріоритетні звітні сегменти (господарські або географічні) розкривається більш деталізовано. При визначенні пріоритетного виду звітної сегмента враховується організаційна структура підприємства.

Пріоритетним сегментом може бути визнаний один з таких: господарський, географічний виробничий, географічний збутовий.

Засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках — розрахунках, що виникають у результаті господарських операцій між структурними підрозділами підприємства, виділеними як сегменти з метою розкриття їх доходів, витрат, фінансових результатів, активів та зобов'язань, самостійно встановлюються підприємством.

2.15. Основні вимоги до визнання, складу витрат викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року №318, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 року за №27/4248 (із змінами).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні.

Постійні загальновиробничі витрати — це витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Змінні загальновиробничі витрати — це витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехами, дільницями), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Підприємства самостійно визначають перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат.

Розподіл постійних і змінних загальновиробничих витрат на продукцію (роботи, послуги), що виробляються підприємством, здійснюється по-різному:

змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду;

постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

2.16. Підприємство самостійно визначає перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), групуються за статтями калькуляції, номенклатура яких може включати:

сировину та матеріали;

купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;

паливо й енергію на технологічні цілі;

зворотні відходи (вираховуються);

основну заробітну плату;

додаткову заробітну плату;

відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

витрати на утримання та експлуатацію устаткування;

втрати від браку;

інші прямі витрати;

змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Номенклатура статей калькуляції підприємства може враховувати особливості технології та організації виробництва підприємства, питому вагу окремих видів витрат у собівартості продукції.

2.17. Доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визначаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначатися за одним із методів, наведених у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2001 року №205, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 21 травня 2001 року за №433/5624 (із змінами), а саме:

вимірювання та оцінка виконаної роботи;

співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;

співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

2.18. Підприємство відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2001 року №559, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 19 грудня

2001 року за №1050/6241 (із змінами), визнає фінансові активи, придбані в результаті систематичних операцій, на дату укладення контракту або на дату його виконання.

При цьому обраний метод визнання має застосовуватися послідовно до кожного виду фінансових активів. Якщо підприємство визнає фінансовий актив та пов'язане з ним фінансове зобов'язання на дату укладення контракту, то відсотки нараховуються з дати виконання контракту, коли переходить право власності.

Продаж фінансових активів у результаті систематичних операцій визнається на дату виконання контракту.

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

2.19. База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу обирається підприємством та застосовується ним послідовно.

Базою розподілу можуть бути: кількість акцій, сума операції тощо.

До витрат на придбання або випуск інструментів власного капіталу включаються лише витрати на оплату послуг сторонніх організацій з операцій, результатом яких є збільшення або зменшення розміру власного капіталу підприємства.

Витрати, пов'язані з кількома операціями з інструментами власного капіталу, розподіляються між цими операціями із застосуванням обґрунтованої бази розподілу.

2.20. Кількісні критерії і якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності визначаються керівництвом підприємства, якщо такі критерії не встановлені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативно-правовими актами, виходячи з потреб користувачів такої інформації.

Суттєвою є інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

Встановлені кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції та статті фінансової звітності

мають забезпечити надання користувачам всієї інформації з достатньою деталізацією про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

2.20.1. Кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події встановлюються відповідно до обраної бази.

Кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події, пов'язані із змінами у складі (рухом) активів, зобов'язань, власного капіталу, визначаються виходячи із вартості відповідно всіх активів або всіх зобов'язань, або власного капіталу. Прийнятною є величина у діапазоні до 3 відсотків обраної бази.

Кількісний критерій суттєвості відхилення залишкової вартості необоротних активів від їх справедливої вартості, а також визначення подібності активів доцільно визначити у діапазоні до 10 відсотків справедливої вартості активу (об'єктів обміну).

Базою визначення кількісних критеріїв суттєвості інформації про господарські операції та події щодо доходів і витрат доцільно обрати суму чистого прибутку (збитку), можливим є визначення базою або загальну суму доходів підприємства, або загальну суму витрат, також за базу може бути обрана найбільша за значенням класифікаційна група доходів (наприклад чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та відповідно витрат (собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)). Кількісний критерій доцільно визначити у діапазоні до 2 відсотків, якщо базою обрано чистий прибуток (збиток) підприємства, або до 0,2 відсотка, якщо базою обрано суму доходів і витрат.

Для розкриття інформації про сегменти при визначенні звітного сегмента кількісний критерій суттєвості доцільно визначити у діапазоні до 10 відсотків відповідно чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або фінансових результатів сегмента, або активів усіх сегментів підприємства.

2.20.2. Щодо інформації про інші господарські операції та події, то критерії і ознаки їх суттєвості визначаються з потреб користувачів, економічної доцільності з урахуванням обсягів діяльності підприємства, характеру впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та інших якісних чинників, які можуть впливати на визначення порогу суттєвості. Як правило, кількісний

критерій суттєвості таких господарських операцій та подій не перевищує 5 відсотків обраної бази.

2.20.3. Відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку підприємства можуть не наводити статті у фінансовій звітності, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку статей, наведених у таких національних положеннях (стандартах), у разі якщо стаття відповідає таким критеріям:

інформація є суттєвою;

оцінка статті може бути достовірно визначена.

Кожну статтю, яка відповідає кількісним критеріям і якісним ознакам суттєвості, слід наводити у фінансовій звітності окремо. Інформація за статтями, які не відповідають критеріям і ознакам суттєвості, наводиться у статтях, призначених для розкриття інших складових класифікаційної групи активів, зобов'язань, доходів та витрат, інших показників, які виділяються у фінансовій звітності.

Для кожного із звітів фінансової звітності обирається окрема база визначення кількісних критеріїв і якісних ознак суттєвості статей фінансової звітності і діапазон кількісних критеріїв, зокрема:

для статей балансу — базою може бути обрано сума підсумку балансу, у такому разі кількісний критерій суттєвості може бути визначений у діапазоні до 5 відсотків бази, або підсумок класу активів, власного капіталу, класу зобов'язань у діапазоні до 15 відсотків обраної бази;

для статей звіту про фінансові результати — базою може бути обрано суму чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 відсотків бази або фінансового результату від операційної діяльності у діапазоні до 25 відсотків;

для статей звіту про рух грошових коштів — базою може бути обрано суму чистого рух грошових коштів від операційної діяльності із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 відсотків такої бази;

для статей звіту про зміни у власному капіталі — базою доцільно обрати розмір власного капіталу підприємства із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 відсотків.

Стаття, яка може бути визнана не суттєвою для окремого подання її у фінансовому звіті, може бути достатньо суттєвою для окремого розкриття її в примітках до фінансової звітності.

2.21. Якщо підприємство є платником податку на прибуток, то відображення у фінансовій звітності відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 року №353, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 20 січня 2001 року за №47/5238 (із змінами).

Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання наводяться:

- у проміжній фінансовій звітності;
- у річній фінансовій звітності.

У проміжній фінансовій звітності відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання можуть наводитися у балансі в сумі зазначених активів і зобов'язань, що визначені на 31 грудня попереднього року без їх обчислення на дату проміжної фінансової звітності. У таких випадках у статті «Податок на прибуток від звичайної діяльності» проміжного Звіту про фінансові результати наводиться лише сума поточного податку на прибуток, а на дату річного балансу в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності здійснюється відповідне коригування (збільшення, зменшення) суми витрат з податку на прибуток з урахуванням змін відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань за звітний рік.

2.22. Критерії розмежування об'єктів інвестиційної нерухомості та операційної нерухомості згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02 липня 2007 року №779, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 16 липня 2007 року за №823/14090 (із змінами), встановлюються підприємством.

Інвестиційна нерухомість — це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для

виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

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

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

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

2.23. Пов'язані особи визначаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18 червня 2001 року №303, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 23 червня 2001 року за №539/5730 (із змінами).

Пов'язаними сторонами вважаються:

підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб;

підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи.

Враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму (превалювання сутності над формою), підприємство самостійно визначає перелік пов'язаних сторін.

Відносини між пов'язаними сторонами — це, зокрема, відносини:

материнського (холдингового) і його дочірніх підприємств;

спільного підприємства і контрольних учасників спільної діяльності; підприємства-інвестора і його асоційованих підприємств;

підприємства і фізичних осіб, які здійснюють контроль або мають суттєвий вплив на це підприємство, а також відносини цього підприємства з близькими членами родини кожної такої фізичної особи;

підприємства і його керівника та інших осіб, які належать до провідного управлінського персоналу підприємства, а також близьких членів родини таких осіб.

2.24. Для формування інформації про чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 16 липня 2001 року №344, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 30 липня 2001 року за №647/5838 (із змінами), визначається дата включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу.

Датою включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу вважається:

оплата випуску яких здійснюватиметься грошовими коштами, — дата виникнення дебіторської заборгованості;

оплата яких здійснюватиметься іншими, ніж грошові кошти, активами, — дата визнання активу товариством;

оплата яких здійснюватиметься наданням послуг товариству, — дата надання послуг;

які призначені для виплати дивідендів акціями, — дата виконання зобов'язань щодо виплати дивідендів акціонерам;

які призначені для конвертації фінансового зобов'язання або для сплати відсотків за цим фінансовим зобов'язанням, — дата припинення нарахування відсотків або (у разі відсутності відсотків) дата погашення фінансового зобов'язання;

які призначені для погашення зобов'язання товариства, — дата погашення зобов'язання;

які призначені для часткової оплати придбання іншого підприємства, — дата придбання;

випуск яких залежить від виконання певних умов (акції з відкладеним розміщенням), — дата виконання необхідних умов.

2.25. Основні вимоги до визнання та оцінка необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 07 листопада 2003 року № 617 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 03 жовтня 2007 року №1100), зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 17 листопада 2003 року за №1054/8375 (із змінами).

Датою первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу може бути:

дата, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються умови, у разі якщо: економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням; вони готові до продажу у їх теперішньому стані; їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу; умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів; здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості;

дата оприбуткування активів, придбаних з метою продажу.

2.26. Підприємство самостійно може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік.

У випадках, передбачених нормативно-правовими актами, складається окремий баланс. Для складання окремого балансу дані первинних документів про господарські операції філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, виділених підприємством (юридичною особою) на окремий баланс, а також про господарські операції, які відповідно до законодавства підлягають відображенню в окремому балансі, заносяться до окремих (відкритих для цього відокремленого підрозділу або для відображення господарських операцій з певної діяльності підприємства) реєстрів бухгалтерського обліку. За даними окремих реєстрів бухгалтерського обліку складаються окремий баланс і відповідні форми фінансової звітності щодо зазначених господарських операцій. Показники окремого балансу і відповідних

форм фінансової звітності включаються до балансу підприємства і відповідних форм фінансової звітності юридичної особи. Особливості складання окремого балансу спільної діяльності визначаються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. При складанні балансу та відповідних форм фінансової звітності підприємств з урахуванням показників окремого балансу та відповідних форм окремої фінансової звітності інформація про внутрішньогосподарські розрахунки (взаємні зобов'язання у рівній сумі) не наводиться.

2.27. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.

2.28. При визначенні одиниці бухгалтерського обліку запасів підприємство може обрати їх найменування або однорідну групу (вид).

2.29. При складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту.

2.30. Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів. Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством.

III. Зміна облікової політики

3.1. На основі принципу послідовності облікова політика підприємства має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики.

3.2. Змінити облікову політику підприємство може у виняткових випадках, прямо встановлених в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Перегляд облікової політики має бути обґрунтований.

Облікова політика може бути змінена, як правило, з початку року.

3.3. Облікова політика може змінюватися у випадках, якщо:

змінюються на підприємстві статутні вимоги;

змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

3.4. Розпорядчий документ про облікову політику може бути прийнятий як базисний на час діяльності підприємства, до якого за потреби вносяться зміни з визначеного часу. У разі внесення до облікової політики змін, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, розпорядчий документ про облікову політику доцільно повністю викласти в новій редакції.

3.5. Облікова політика підприємства з урахуванням внесених змін наводиться у примітках до річної фінансової звітності у формі опису або шляхом прикладання до звітності копії розпорядчого документа.

Заступник директора Департаменту податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку С. Дусяк

В. о. міністра А. Мярковський

ДОДАТОК В

проект

ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ «ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА (ОРГАНІЗАЦІЇ)»

- I. Загальні положення
- II. Формування облікової політики
- III. Зміна облікової політики
- IV. Розкриття облікової політики

I. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Облікова політика» встановлює основи формування (вибору і обґрунтування) і розкриття (надання гласності) облікової політики підприємства (організації).

Філії і представництва іноземних підприємств (організацій), що знаходяться на території України, можуть формувати облікову політику відповідно до даного Положення або, виходячи з правил, встановлених в країні знаходження іноземного підприємства (організації), якщо останні не протирічать Міжнародним стандартам фінансової звітності.

2. Для цілей даного Положення під обліковою політикою підприємства (організації) розуміється сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і представлення фінансової звітності;

3. Змістом облікової політики є внутрішній регламент по методології, організації і методики ведення фінансового і управлінського обліку, а також контролінга на конкретному підприємстві (організації).

4. До способів ведення бухгалтерського обліку відносяться способи угруповання і оцінки фактів господарської діяльності, погашення вартості активів, організації документообігу, інвентаризації, способи застосування рахунків бухгалтерського обліку, системи реєстрів бухгалтерського обліку, обробки інформації і інші відповідні способи і прийоми обробки інформації.

5. Дане Положення поширюється:

- у частині формування облікової політики - на підприємства (організації) незалежно від організаційно-правових форм;

- у частині розкриття облікової політики - на підприємства (організації), що публікують свою бухгалтерську звітність повністю або частково згідно з законодавством України, установчими документами або за власною ініціативою.

6. Положення є елементом системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні і повинне застосовуватися з урахуванням інших нормативних правових актів по бухгалтерському обліку.

Облікова політика, затверджена підприємством, обов'язкова для використання всіма структурними підрозділами підприємства (організації), (включаючи виділені на окремий баланс) незалежно від місце розташування.

II. ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

7. Облікова політика підприємства (організації) формується головним бухгалтером або іншою особою, на яку відповідно до законодавства України покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства (організації), на основі даного Положення і затверджується керівником підприємства.

8. Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві здійснюється згідно обліковій політиці організації, сформованої відповідно до законодавства України.

При формуванні облікової політики передбачається:

обачність - вживання в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства (організації);

повне освітлення - фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні і потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, які приймаються на її основі;

автономність - кожне підприємство (організація) розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства (організації);

послідовність - постійне (з року в рік) вживання підприємством вибраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними

положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і має бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

безперервність - оцінка активів і зобов'язань підприємства (організації) здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

нарахування і відповідність доходів і витрат - для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для здобуття цих доходів. При цьому доходи і витрати відображуються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності у момент їх виникнення, незалежно від дати вступу або сплати грошових коштів;

превалювання суті над формою - операції враховуються відповідно до їх суті, а не лише виходячи з юридичної форми;

історична (фактична) собівартість - пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво і придбання;

єдиний грошовий вимірник - вимір і узагальнення всіх господарських операцій підприємства (організації) в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;

періодичність - можливість розподілу діяльності підприємства (організації) на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

9. Облікова політика підприємства включає:

- опис прийнятих способів ведення бухгалтерського обліку;
- робочий план рахунків бухгалтерського обліку підприємства, що містить синтетичні рахунки і аналітичні субрахунки;

- вживані підприємством (організацією) форми первинних облікових документів і реєстрів бухгалтерського обліку, якщо вони відрізняються від типових;

- регламентацію руху первинних документів і реєстрів в бухгалтерському обліку підприємства (організації) графік документообігу, технологія обробки облікової інформації.

- порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань підприємства (організації);

- способи оцінки активів і зобов'язань;

- порядок контролю за господарськими операціями;

– інші рішення, необхідні для організації бухгалтерського обліку.

10. Документ про облікову політику підприємства (організації) повинен визначити застосування:

- рахунків класів 8 і 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку
- порогу істотності відносно окремих об'єктів обліку;
- методів амортизації необоротних активів;
- переоцінки необоротних активів;
- методів оцінки вибуття запасів;
- періодичності визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядок обліку (ідентифіковано або в цілому) і розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- окремого субрахунку обліку для транспортно-заготівельних витрат;
- вартісних ознак предметів, які входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- періодичності (періоду) зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- методи нарахування резерву сумнівних боргів;
- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядку оцінки ступеня завершеності операцій за поданням послуг;
- сегментів, пріоритетного вигляду сегменту, принципів ціноутворення, у внутрішньогосподарських розрахунках;
- переліку і складу змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- порядок визначення міри завершеності робіт по будівельних контрактах;
- дати визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;
- бази розподілу витрат по операціями з інструментами власного капіталу;
- періодичності відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;

– окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями і іншими відокремленими підрозділами підприємства.

– спосіб консолідації звітності

11. При формуванні облікової політики підприємства (організації) по конкретному напрямку ведення і організації бухгалтерського обліку здійснюється вибір одного способу з декількох, що допускаються законодавством і нормативними правовими актами по бухгалтерському обліку. Якщо з конкретного питання в нормативних правових актах не встановлені способи ведення бухгалтерського обліку, то при формуванні облікової політики здійснюється розробка підприємством (організацією) відповідного способу виходячи із даного Положення і інших положень бухгалтерського обліку і звітності, а також Міжнародних стандартів фінансової звітності. При цьому інші положення по бухгалтерському обліку застосовуються для розробки відповідного способу в частині аналогічних або зв'язаних фактів господарської діяльності, визначень, умов визнання і порядку оцінки активів, зобов'язань, доходів і витрат.

12. Прийнята підприємством (організацією) облікова політика підлягає оформленню відповідним організаційно-розпорядчим документом (наказом, розпорядженням, внутрішнім стандартом, регламентом тощо) підприємства.

13. Даний документ (наказ, розпорядження, внутрішній стандарт, регламент тощо) містить детальні дані, які стосуються спільних питань (відомості про підприємство - дата створення і реєстрації, організаційно-правова форма, форма власності, підрозділи на самотійному балансі, види діяльності, чисельність працюючих, основні засоби тощо).

Далі представлені розділи.

Організація обліку (бухгалтерія, її склад, функції, структура видів діяльності, форма обліку, розробка робочого плану рахунків, створення інвентаризаційних комісій, графіки документообігу, організація управлінського обліку, організація контролінга, список матеріально-відповідальних осіб, забезпечення збереження комерційної таємниці, список осіб, що мають право підпису тощо).

Методологія обліку (принципи фінансового, управлінського обліку і контролінга, порядок забезпечення збору даних, способи обробки даних, використання способів і процедур здобуття інформації тощо).

Технологія обліку (методика обліку об'єктів спостереження і розробка робочих інструкцій, використання реєстрів синтетичного і аналітичного обліку, технологія перетворення даних в інформацію, здобуття інформації і методи передачі, для користувачів тощо).

Інші питання (відповідальні за облікову політику, за складання звітності, за збереження комерційної таємниці, за порушення порядку складання документів і реєстрів обліку, внесення змін, в облікову політику, порядок використання чистого прибутку, підвищення кваліфікації бухгалтерів, оснащення бухгалтерів технічними засобами обліку, нові методи обліку, наукова організація праці тощо).

14. За змістом облікова політика - це проект методики і технології обліку підприємства (організації) обсягом 50-200 сторінок тексту. До основного тексту додаються додатки. В якості додатків можуть приводиться форми документів, якими оформляються факти господарської діяльності, робочий план з детальним позначенням рахунків синтетичного і аналітичного обліку будь-якого порядку, списки відповідальних осіб тощо.

15. Способи ведення бухгалтерського обліку, обрані підприємством (організацією) при формуванні облікової політики, застосовуються з першого січня року, наступного за роком затвердження відповідного організаційно-розпорядчого документа. При цьому вони застосовуються всіма філіями, представництвами і іншими підрозділами підприємства (організації), включаючи виділені на окремий баланс, незалежно від їх місця знаходження.

16. Новостворюване підприємство (організація) оформляє обрану облікову політику відповідно до даного Положення до першої публікації бухгалтерської звітності, але не пізніше 90 днів з дня державної реєстрації. Прийнята знов створеним підприємством облікова політика вважається вживаною з дня створення (державній реєстрації).

17. З обліковою політикою підприємства (організації) мають бути ознайомлені:

– керівник підприємства (організації), який несе відповідальність за її формування;

– бухгалтер підприємства (організації), за участю якого можна грамотно і всесторонньо обґрунтувати зміст облікової політики;

– аудитор, оскільки облікова політика є одним з об'єктів дослідження, з вивчення яких починається процес аудиторської перевірки;

– податковий інспектор, бо від багатьох принципів облікової політики залежить порядок формування того або іншого об'єкту оподаткування.

III. ЗМІНА ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

18. Зміна облікової політики підприємства (організації) може проводитися у випадках:

зміни законодавства України і/або нормативних правових актів з бухгалтерського обліку;

реорганізації (злиття, приєднання, розділення, виділення, перетворення) підприємства (організації);

зміни статутних вимог (при внесенні змін до статуту підприємства (організації));

розробки підприємством (організацією) нових способів ведення бухгалтерського обліку;

більш достовірного представлення фактів господарської діяльності в бухгалтерському обліку і звітності підприємства або меншої трудомісткості облікового процесу без зниження ступеня достовірності інформації;

істотної зміни умов господарювання. Істотна зміна умов господарювання підприємства (організації) може бути пов'язана з реорганізацією, зміною видів діяльності тощо.

19. Не вважається зміною облікової політики затвердження способу ведення бухгалтерського обліку фактів господарської діяльності, які відмінні по суті від фактів, що мали місце раніше, або виникли вперше в діяльності підприємства (організації).

20. Відображення у фінансовій звітності впливу змін облікової політики на події і операції минулих періодів здійснюється шляхом:

– коректування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;

– повторного надання порівняльній інформації відносно попередніх звітних періодів.

21. Зміни в обліковій політиці підприємства (організації) в цілях забезпечення даних бухгалтерського обліку повинні

вводиться з початку звітнього року, бути обґрунтованими і оформленими відповідно до пункту 12 даного Положення.

22. Наслідки зміни облікової політики, що мають істотний вплив на фінансове положення підприємства (організації), фінансові результати його діяльності і /або рух грошових коштів оцінюються в грошовому вираженні. Оцінка в грошовому вираженні наслідків змін облікової політики проводиться на підставі вивірених підприємством (організацією) даних на дату, з якою застосовується змінений спосіб ведення бухгалтерського обліку

23. Наслідки зміни облікової політики, спричинені зміною законодавства України і/або нормативних правових актів з бухгалтерського обліку, відбиваються в бухгалтерському обліку і звітності в порядку, встановленому відповідним законодавством України і/або нормативним правовим актом з бухгалтерського обліку. Якщо відповідне законодавство України і/або нормативний правовий акт з бухгалтерського обліку не встановлюють порядок відображення наслідків зміни облікової політики, ці наслідки відбиваються в бухгалтерському обліку і звітності в порядку, встановленому пунктом 16 даного Положення.

24. Наслідки зміни облікової політики, викликані причинами, відмінними від вказаних в пункті 23 даного Положення, що вплинули або здатні істотно вплинути на фінансове положення підприємства (організації), фінансові результати його діяльності і/або рух грошових коштів, відбиваються в бухгалтерській звітності ретроспективно, за винятком випадків, коли оцінка в грошовому вираженні таких наслідків відносно періодів, що передували звітному, не може бути проведена з достатньою надійністю.

25. Облікова політика підприємства (організації) і її зміни розкриваються в примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або додатком копії розпорядчого документу про встановлення і зміну облікової політики.

IV. РОЗКРИТТЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

26. Підприємство (організація) повинно розкривати прийняті при формуванні облікової політики способи ведення бухгалтерського обліку, що істотно впливають на оцінку і ухвалення рішень зацікавленими користувачами бухгалтерської звітності.

Істотними визнаються способи ведення бухгалтерського обліку, без знання про вживання яких зацікавленими користувачами бухгалтерської звітності неможлива достовірна оцінка фінансового положення підприємства (організації), фінансових результатів діяльності і/або руху грошових коштів.

27. Розкриттю у складі бухгалтерської звітності підлягають такі способи ведення бухгалтерського обліку, прийняті при формуванні облікової політики підприємства (організації): способи погашення вартості основних засобів, нематеріальних і інших активів, оцінки виробничих запасів, товарів, незавершеного виробництва і готової продукції, визнання доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) тощо.

28. В разі зміни облікової політики підприємство (організація) повинно розкривати наступну інформацію:

- причину зміни облікової політики;
- зміст зміни облікової політики;
- порядок відображення наслідків зміни облікової політики в бухгалтерській звітності;
- суми коректувань, пов'язаних із зміною облікової політики, за кожною статтею бухгалтерської звітності за кожен з представлених звітних періодів;
- суму відповідного коректування, яке відноситься до звітних періодів, що передують представленим в бухгалтерській звітності, у тій мірі, в якій це практично можливо;
- факт відображення наслідків зміни облікової політики відповідно до порядку, передбаченого даним Положенням, якщо зміна облікової політики обумовлена вживанням нормативного правового акту вперше або зміною нормативного правового акту.

29. У випадку, якщо нормативний правовий акт з бухгалтерського обліку затверджений і опублікований, але ще не набрав чинності, підприємству (організації) необхідно розкрити факт його незастосування, а також можливу оцінку впливу застосування такого акту на показники бухгалтерської звітності підприємства (організації) за період, в якому почнеться застосування.

ДОДАТОК Д НАКАЗ

**по ТОВ «Інтер»
м. Донецьк
«03» січня 2012 р.**

Про облікову політику підприємства

На виконання вимог Закону України від 16 липня 1999 року № 996–XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також з метою дотримання підприємством єдиної методики відображення господарських операцій та забезпечення своєчасного надання достовірної інформації користувачам фінансової звітності наказую:

1. При відображенні в бухгалтерському обліку господарських операцій і подій застосовувати норми відповідних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених Міністерством фінансів України.

2. За відсутності необхідних норм у вітчизняних П(С)БО застосовувати аналогічні норми системи міжнародних стандартів фінансової звітності МСБО–МСФЗ (IAS–IFRS) на підставі того, що національні стандарти не можуть суперечити міжнародним.

3. Установити межу суттєвості для:

- окремих об'єктів обліку, що належать до активів, зобов'язань та власного капіталу підприємства, – 5 % підсумку всіх активів, зобов'язань і власного капіталу відповідно;
- окремих видів доходів і витрат – 2 % чистого прибутку (збитку) підприємства;
- проведення переоцінки або зменшення корисності об'єктів основних засобів – відхилення залишкової вартості від їхньої справедливої вартості у розмірі 10 % такого відхилення;
- визначення подібних активів – різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну не повинна перевищувати 10 %;
- статей фінансової звітності – 500 грн.

4. Установити тривалість операційного циклу для виробництва продукції та надання послуг – один місяць.

5. Не відображати відстрочені податкові активи й відстрочені податкові зобов'язання у річній фінансовій звітності.

6. При перерахуванні доходів, витрат і грошових коштів, виражених в іноземній валюті, середньозважений валютний курс не застосовувати.

7. Для визнання основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, встановлення строку корисного використання об'єктів та вибору методу нарахування амортизації керуватися наказом директора ТОВ «Інтер».

8. Матеріальні активи, термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року, а вартість менше 1000 грн., вважати іншими необоротними матеріальними активами.

9. При нарахуванні амортизації необоротних активів застосовувати методи амортизації:

- для малоцінних необоротних матеріальних активів – у розмірі 100 % вартості таких об'єктів у першому місяці їх використання;

- для інших необоротних матеріальних активів – прямолінійний метод.

10. Проводити переоцінку тих об'єктів основних засобів, залишкова вартість яких відрізняється від їхньої справедливої вартості на дату балансу більше ніж на 15 %.

11. При нарахуванні амортизації нематеріальних активів застосовувати прямолінійний метод.

12. Здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок.

13. Одиницею бухгалтерського обліку запасів вважати кожне їхнє найменування.

14. У разі продажу, відпуску у виробництво чи іншому вибутті запасів застосовувати їх оцінку за методом FIFO.

15. Величину резерву сумнівних боргів розраховувати за методом класифікації дебіторської заборгованості, без застосування коефіцієнта сумнівності для кожної групи боржників.

16. Не створювати резерв забезпечення на виплату відпусток працівникам підприємства та виконання гарантійних зобов'язань.

17. Резервування коштів на додаткове пенсійне забезпечення, реструктуризацію, виконання зобов'язань за обтяженими контрактами не провадити.

18. Оцінку ступеня завершеності операції з виконання робіт (надання послуг) здійснювати шляхом вивчення виконаної роботи, при цьому в бухгалтерському обліку доходи відобразити у звітному періоді підписання акта виконаних робіт (наданих послуг).

19. В основному виробництві використовувати позамовний метод обліку витрат на виробництво та калькулювання фактичної виробничої собівартості продукції із застосуванням елементів нормативного.

20. Установити перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

21. Затвердити перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат.

22. Прийняти як базу розподілу змінних і постійних розподілених загальновиробничих витрат прямі витрати, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

23. Контроль за виконанням цього наказу покласти на директора ТОВ «Інтер».

Директор ТОВ «Інтер» _____

ДОДАТОК Ж
Частное Акционерное Общество
«Енакиевский коксохимпром»

ПРИКАЗ

От»31» 12 2010 г. г.Енакиево

№ 1415а

**Об организации бухгалтерского учета
и учетной политики в 2011 году**

В соответствии с Законом Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» от 16.07.1999 г. № 996-XIV и положениями (стандартами) бухгалтерского учета необходимо обеспечить на предприятии единые (постоянные) принципы, методы и процедуры при отражении текущих операций в учете и составлении финансовой отчетности.

Для обеспечения надлежащего ведения бухгалтерского учета на предприятии, с учетом особенностей деятельности и технологии обработки учетных данных, -

ПРИКАЗЫВАЮ:

1. Ведение бухгалтерского учета на предприятии возложить на бухгалтерскую службу предприятия во главе с главным бухгалтером. Ответственность работников бухгалтерской службы за ведение бухгалтерского учета регулируется должностными инструкциями.

2. Главному бухгалтеру:

2.1.Осуществлять ведение бухгалтерского учета согласно принципам и методам, предусмотренным положениями (стандартами) бухгалтерского учета.

2.2.Обеспечить непрерывность отражения операций и достоверную оценку активов, обязательств, капитала в бухгалтерском учете.

2.3.Организовать контроль за отражением на счетах бухгалтерского учета всех хозяйственных операций.

3. Бухгалтерам проставлять на первичных документах, отражаемых в учете, отметку об их обработке.

4. Утвердить и применять учетные регистры, журналы-ордера, сформированные ежемесячно по балансовым счетам в сетевой программе «1-С Бухгалтерия», с последующим отражением в

Главной книге. На основании плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала и обязательств, утвержденного Приказом Министерства финансов Украины от 30.11.1999 г. № 291 утвердить план счетов (Приложение 1).

5. Специалистам отделов: снабжения, сбыта, технического, ОГМ, ОГЭ, начальникам структурных подразделений неукоснительно выполнять требования работников бухгалтерии по соблюдению порядка оформления первичных документов и срока предоставления их к учету. За нарушение требований бухгалтеров, несвоевременное составление первичных документов и недостоверность отражения в них данных привлекать специалистов к дисциплинарной ответственности. В случаях, если документ, подписанный специалистом, составлен с нарушением законодательных и нормативных требований, или вообще не составлен, или отсутствие такого документа повлекло за собой применение финансовых санкций к предприятию, то вопрос об ответственности специалиста рассматривать на заседании правления общества с участием представителей трудового коллектива (профкома).

6. Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности проводить инвентаризацию активов и обязательств в соответствии с Инструкцией по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и документов и расчетов, утвержденной приказом Министерства финансов Украины от 11.08.94г. № 69 (с изменениями и дополнениями).

7. Для планирования, учета и калькулирования себестоимости операционной деятельности, работ и услуг руководствоваться «Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию операционных затрат и себестоимости продукции (работ, услуг) на коксохимических предприятиях, разработанными УХИНОм и утвержденными ХМО «Укркокс».

8. Установить величину нормальной мощности в размере планового объема производства на квартал (с разбивкой по месяцам), утвержденного на заседании правления.

9. При учете затрат на производство применять утвержденный перечень постоянных общепроизводственных расходов. Постоянные общепроизводственные расходы распределяются исходя из нормальной мощности.

10. Переменные общепроизводственные расходы распределяются на каждый объект расходов, исходя из фактической мощности отчетного периода.

11. Затраты по подразделениям общезаводского назначения, предназначенные для обслуживания производства, учитываются на счете «Общепроизводственные расходы», и списываются на расходы товаропроизводящих цехов пропорционально затратам по переделу.

12. Затраты, связанные с административными расходами, учитываются на счете 92 «Административные расходы» и списываются на товарную продукцию пропорционально себестоимости реализованной продукции.

13. Затраты, связанные со сбытом продукции, учитываются на счете 93 «Расходы на сбыт» и распределяются на товарную продукцию.

14. Организовать аналитический учет движения товарно-материальных ценностей:

- в бухгалтерии - в ведомостях учета остатков материалов в количественно-суммарном выражении;
- на материальном складе - в карточках складского учета в количественном выражении.

15. Единицей запасов в целях бухгалтерского учета считать вид запасов.

Оценку запасов – материалов, сырья, топлива, комплектующих изделий и полуфабрикатов при отпуске в производство или другом выбытии осуществлять по методу ФИФО.

Оценку запасов - покупных товаров для розничной торговли осуществлять по ценам продажи.

Транспортно-заготовительные расходы, связанные с приобретением запасов, относить на стоимость тех запасов, в связи с приобретением которых эти расходы понесены.

16. Применять нормы и методы начисления амортизации основных средств, предусмотренные налоговым законодательством.

17. Основным средством признавать актив, если ожидаемый срок его полезного использования, установленный техническими специалистами, больше года, стоимость приобретения - свыше 1000 грн. и будет в эксплуатации приносить доходность в настоящем и будущем.

18. Амортизацию нематериальных активов осуществлять прямолинейным методом.

19. К малоценным необоротным материальным активам относить активы, отличные от основных средств (на основании классификации, представленной в пункте 5 ПСБУ № 7 «Основные средства»), стоимостная оценка которых равна до 1000 грн. Амортизацию по таким активам начислять в первом месяце использования объектов 100 % его стоимости.

20. В целях недопущения хищений (недостач) МБП, переданных в эксплуатацию и исключенных из состава актива, главному бухгалтеру разработать порядок контроля за выдачей таких МБП по местам эксплуатации путем обеспечения проставления в учетных регистрах (карточках) подписей работников в получении МБП, отметок о перемещении МБП между структурными подразделениями, с обязательным составлением актов на списание в случае непригодности к эксплуатации.

21. Для учета активов и пассивов применять План счетов, сформированных в программе «1-С Бухгалтерия». Для обобщения информации о затратах по элементам не применять бухгалтерские счета класса 8 Плана счетов.

22. Утвердить систему оплаты труда :

- по штатному расписанию - для ИТР и служащих;
- по тарифным расценкам - для рабочих основного и вспомогательного производства.

Включить в систему оплаты труда перечень затрат на выплату основной и дополнительной заработной платы и других видов поощрений и выплат, исходя из тарифных ставок, в виде премий, поощрений, затраты на выплату авторских вознаграждений и выплат на выполнение работ (услуг) согласно договорам гражданско-правового характера.

23. Вести налоговый учет согласно действующего законодательства Украины.

24. Разрешаю изменять учетную политику, если:

- изменятся требования Министерства финансов Украины;
- уставные требования предприятия;
- предложенные и обоснованные специалистами новые положения учетной политики обеспечивают более достоверное отражение хозяйственных операций.

Генеральный директор _____ А.Е. Мадар

ДОДАТОК 3
ОТКРЫТОЕ АКЦИОНЕРНОЕ ОБЩЕСТВО
«АРТЕМОВСКИЙ ЗАВОД «СТРОЙДЕТАЛЬ»
ПРИКАЗ №1

г. Артемовск

04.01.2011 г.

**«Об организации бухгалтерского,
налогового учета и учетной
политики в 2011г.»**

Во исполнение Закона Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» от 16.07.1999 г. № 996-XIV, Положений (стандартов) бухгалтерского учета, утвержденных приказами Минфина Украины, Закона «О Госбюджете Украины на 2011 год», Налогового Кодекса Украины и других нормативно-правовых актов, с целью соблюдения предприятием единой методики отражения хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете и обеспечения своевременного предоставления достоверной информации пользователям финансовой, статистической и налоговой отчетности

ПРИКАЗЫВАЮ:

1. Ведение бухгалтерского и налогового учета на предприятии возложить на бухгалтерию завода во главе с главным бухгалтером. Ответственность работников бухгалтерии за ведение бухгалтерского и налогового учета регулируется должностными инструкциями.

2. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1. Осуществлять ведение бухгалтерского учета согласно принципам и методам, предусмотренным положениями (стандартами) бухгалтерского учета, составление и предоставление в установленные сроки финансовой и статистической отчетности на основании ведения бухгалтерского учета.

2.2. Обеспечивать непрерывность отражения операций и достоверную оценку активов, обязательств, капитала в бухгалтерском учете по журнально-ордерной форме учета в соответствии с действующим планом счетов бухгалтерского учета.

2.3. Организовать аналитический учет движения товарно-

материальных ценностей в бухгалтерии - в ведомостях учета остатков материалов в количественно- суммарном выражении.

2.4. Единицей запасов в целях бухгалтерского учета считать вид запасов.

Оценку запасов - материалов, сырья (топлива), комплектующих изделий при отпуске в производство или другом выбытии осуществлять по методу средневзвешенной себестоимости, готовой продукции - нормативных расходов.

Оценку запасов - покупных товаров для реализации осуществлять по договорным (контрактным) ценам, но не ниже обычных цен.

2.5. Применять нормы и методы начисления амортизации основных средств в течение срока их полезного использования, предусмотренные законодательством с применением обычных годовых норм амортизационных отчислений в соответствии с действующим законодательством и П(С)БУ 7.

2.6. Относить к малоценным необоротным материальным активам активы со сроком полезного использования более одного года и стоимостью до 1000 грн. Амортизацию по таким активам начислять в первом месяце использования объектов 100 процентов его стоимости.

2.7. Амортизацию нематериальных активов осуществлять прямолинейным методом.

2.8. Оценку степени завершенности операции по предоставлению услуг, осуществлять путем изучения выполненной работы, при этом в бухгалтерском учете доходы отражать в отчетном периоде после подписания акта о предоставленных услугах.

2.9. Утвердить систему оплаты труда. Включить в систему оплаты труда перечень затрат на выплату основной и дополнительной заработной платы и других видов поощрений и выплат, исходя из тарифных ставок, в виде премий, поощрений, затрат на выполнение работ (услуг), согласно договорам гражданско-правового характера, любые другие выплаты в денежной или натуральной форме, которые могут быть установлены по договоренности сторон.

2.10. Ответственность за бухгалтерский учет хозяйственных операций, связанных с ликвидацией предприятия и составлением ликвидационного баланса, финансовой отчетности, возлагается на

ликвидационную комиссию, которая создается в соответствии с законодательством.

3. ПЕРВИЧНЫЕ УЧЕТНЫЕ ДОКУМЕНТЫ И РЕГИСТРЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

3.1. Установить, что основанием для бухгалтерского учета хозяйственных операций являются первичные документы, фиксирующие факты осуществления хозяйственных операций.

3.2. Первичные документы должны быть составлены при осуществлении хозяйственной операции, а если это невозможно - непосредственно после ее завершения. Для контроля и упорядочения обработки данных на основании первичных документов могут составляться сводные учетные документы.

3.3. Первичные сводные и учетные документы могут быть составлены на бумажных, машинных носителях и должны иметь следующие обязательные реквизиты:

- название документа;
- дату и место составления;
- название предприятия, от имени которого составлен документ;
- содержание и объем хозяйственной операции, единицу измерения хозяйственной операции;
- должности лиц, ответственных за осуществление хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личная подпись или другие данные, дающие возможность идентифицировать лицо, принимающее участие в осуществлении операции.

3.4. Информация, содержащаяся в принятых в учет первичных документах, систематизируется на счетах бухгалтерского учета в регистрах синтетического и аналитического учета путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета.

3.5. Данные аналитических счетов должны быть тождественны соответствующим счетам синтетического учета на первое число каждого месяца.

3.6. Регистры бухгалтерского учета должны иметь название, период регистрации хозяйственных операций, фамилии и подписи или другие данные, дающие возможность идентифицировать лиц, принимавших участие в их составлении.

3.7. Хозяйственные операции должны быть отражены в

учетных регистрах в том учетном порядке, в котором они были осуществлены.

3.8. В случае составления и хранения первичных документов и регистров бухгалтерского учета на машинных носителях информации, предприятие обязано за свой счет изготовить их копии на бумажных носителях по требованию других участников хозяйственных операций, а также правоохранительных органов и соответствующих органов в пределах их полномочий, предусмотренных законами Украины.

3.9. Предприятие принимает все необходимые меры для предупреждения несанкционированного и незаметного исправления записей в первичных документах и регистрах бухгалтерского учета и обеспечивает их надлежащее хранение в течение установленного срока.

3.10. Ответственность за несвоевременное составление первичных документов и регистров бухгалтерского учета и недостоверность отраженных в них данных несут лица, составившие и подписавшие эти документы.

3.11. Первичные документы и регистры бухгалтерского учета могут быть изъяты у предприятия только по решению соответствующих органов, принятому в пределах их полномочий, предусмотренных законами Украины. Должностное лицо предприятия имеет право в присутствии представителей органов, осуществляющих изъятие, снять копии изымаемых документов в порядке, установленном законодательством.

4. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЛИЦ ЗА ОРГАНИЗАЦИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

4.1. Возложить ответственность на главного бухгалтера за:

- организацию бухгалтерского учета;
- обеспечение фиксирования фактов осуществления всех хозяйственных операций в первичных документах;
- хранение обработанных документов, регистров и отчетности в течение установленного срока, но не менее 3-х лет.

4.2. Возложить ответственность на главного бухгалтера за:

- соблюдение на предприятии установленных единых методологических принципов бухгалтерского учета;
- составление и предоставление в установленные сроки финансовой и статистической отчетности;
- контроль за отражением на счетах бухгалтерского учета всех

хозяйственных операций.

4.3. Ответственность за бухгалтерский учет хозяйственных операций, связанных с ликвидацией предприятия, включая оценку имущества и обязательств предприятия и составление ликвидационного баланса и финансовой отчетности, возлагается на ликвидационную комиссию, которая создается в соответствии с законодательством.

4.4. Возложить ответственность за недопущение несанкционированного доступа к учетным данным на председателя правления.

5. ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ВОПРОСЫ

5.1. Инвентаризационной комиссии, созданной на основании приказов, производить инвентаризацию товарно-материальных ценностей, МБП, основных средств, малоценных необоротных материальных активов, денежных средств в кассе, расчетов по налогам, расчетов с кредиторами и дебиторами в сроки, указанные в настоящих приказах.

5.2. Предоставить право подписания документов с полной ответственностью:

- приходные кассовые ордера: гл. бухгалтер, кассир;
- расходные кассовые ордера: председатель правления, главный инженер (заместитель председателя правления), главный бухгалтер, кассир;
- счет на покупку товарно - материальных ценностей: председатель правления;
- счет на реализацию товарно - материальных ценностей и услуг: председатель правления, главный бухгалтер;
- платежные поручения: председатель правления, главный бухгалтер;
- расчетно-платежные ведомости: председатель правления, главный инженер (заместитель председателя правления), главный бухгалтер, кассир;
- расходная накладная на отпуск товарно-материальных ценностей: председатель правления, главный инженер (заместитель председателя правления), главный бухгалтер, мастер РБУ и ЖБИ, инженер ОТК;
- акт на списание основных средств: председатель правления, члены комиссии;
- доверенности: председатель правления, главный инженер

(заместитель председателя правления), главный бухгалтер;

- договора: председатель правления, главный инженер (заместитель председателя правления);

- приказы: председатель правления, главный инженер (заместитель председателя правления);

- распоряжения, командировочные удостоверения: председатель правления, главный инженер (заместитель председателя правления).

5.3. Предоставить право подписи документов, статистической, налоговой и прочей бухгалтерской отчетности - председатель правления, главный инженер (заместитель председателя правления), главный бухгалтер, бухгалтер.

5.4. Назначить материально-ответственных лиц:

- за денежные ценности, бланки строгой отчетности - бухгалтер-кассир Колб С.П.;

- за получение и выдачу ГСМ, запчастей, бланков путевых листов и товаро-транспортных накладных - главный инженер (заместитель председателя правления) Соколенко С.Н.;

- за основные фонды, инвентарь и оборудование: главный инженер (заместитель председателя правления) Соколенко С.Н., главный бухгалтер Михайловина Т.В., бухгалтер Колб С.П., мастер РБУ и ЖБИ Саламатина В.А., инженер ОТК Ярошевская В.А., лаборант Соколенко О.М.;

- за товаро-материальные ценности и готовую продукцию, находящиеся на складах: мастер РБУ и ЖБИ Саламатина В.А., инженер ОТК Ярошевская В.А., лаборант Соколенко О.М.;

- за основные фонды, инвентарь и ТМЦ Раздоловского сельского дома культуры (РСДК): директора РСДК Погорелова В.В.

6. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

Руководствуясь Законами Украины «О налогообложении прибыли предприятий» от 22.05.1997г. № 283/97-ВР, с изменениями и дополнениями и Налоговым Кодексом Украины в налоговом учете:

6.1. Установить порядок накопления данных о доходах и расходах для целей налогообложения на основании первичных учетных документов, фиксирующих осуществление хозяйственных операций без записей в системе регистров и счетов бухгалтерского учета на накопительных ведомостях с последующим

использованием этих данных для составления декларации о прибыли предприятия и другой налоговой отчетности.

6.2. Расчет прироста (уменьшения) балансовой стоимости покупных товаров, сырья, материалов, комплектующих изделий на складах, в незавершенном производстве и остатках готовой продукции производить за 1-й квартал - на основании Закона Украины «О прибыли».

6.3. Порядок признания доходов:

- доход от реализации товаров признается по дате перехода Покупателю права собственности на такой товар;

- доход от предоставления услуг и выполненных работ признается по дате составления акта или другого документа, оформленного в соответствии с требованиями действующего законодательства;

- датой получения дохода является отчетный период, в котором такие доходы признаются;

- суммы безвозвратной финансовой помощи и безвозмездно полученных товаров (работ, услуг) считаются доходами на дату фактического получения.

6.4. Порядок признания расходов:

6.4.1. Расходы операционной деятельности

- себестоимость приобретенных и реализованных товаров по цене их приобретения;

- себестоимость изготовленных и реализованных товаров, выполненных работ, предоставленных услуг состоит из расходов, прямо связанных с производством таких товаров, выполненных услуг;

- прочие прямые расходы включают плату за аренду земельных и имущественных паев;

- суммы расходов, не отнесенные к расходам в прошлых налоговых периодах.

6.4.2. Прочие расходы:

- налоги и сборы;

- проценты по кредиту;

- общепроизводственные расходы;

- административные расходы;

- расходы на сбыт, связанные с реализацией товаров, выполненных работ и услуг;

- прочие операционные расходы.

6.5. Активы, стоимость которых превышает 1000 грн., и срок эксплуатации превышает один год - считать основными фондами предприятия.

6.6. Начисление амортизации производить с применением метода уменьшения остаточной стоимости, по которому годовая сумма амортизации определяется как произведение остаточной стоимости объекта на начало отчетного года по каждому объекту основных средств, других необоротных и нематериальных активов с учетом определения первоначальной (переоцененной) стоимости с учетом капитализированных расходов на модернизацию, модификацию, достройку, дооборудование, реконструкцию и т.п., а также суммы накопленной амортизации по данным бухгалтерского учета на дату вступления в силу Налогового Кодекса. Если стоимость всех групп основных средств по данным бухгалтерского учета меньше общей стоимости всех групп основных фондов по данным налогового учета на дату вступления в силу Налогового Кодекса, то временная налоговая разница в результате такого сравнения, амортизируется как отдельный объект с применением прямолинейного метода в течении трех лет.

6.7. Начиная с 01.04.2011 года не учитываются при определении налогооблагаемой прибыли и не включаются в состав доходов и расходов суммы предварительной (авансовой) оплаты товаров, работ, услуг.

7. КОНТРОЛЬ ЗА ВЫПОЛНЕНИЕМ ПРИКАЗА

Контроль за выполнением настоящего приказа возложить на главного бухгалтера.

Председатель правления

Ознакомлены:

главный инженер _____

главный бухгалтер _____

бухгалтер _____

мастер РБУ и ЖБИ _____

инженер ОТК _____

лаборант _____

директора РСДК _____

Исполнитель:

ДОДАТОК К

підприємство

Положення про облікову політику (в частині організаційних питань бухгалтерського обліку)

Відомості про підприємство

<i>Показник</i>	<i>Зміст</i>
Підприємство	
Форма власності підприємства	
Організаційно-правова форма	
Ознака особи	
Територія	
Номер свідоцтва про державну реєстрацію	
Ідентифікаційний код	
Юридична адреса та місцезнаходження	
Наявність філій, підрозділів	
Основний вид господарської діяльності	
Кількість акціонерів	
Тривалість операційного циклу	

Положення розроблено відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 року № 996-ХІІ (далі – Закон про бухгалтерський облік), Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених Міністерством фінансів України для забезпечення єдиної облікової політики й надання достовірної фінансової звітності з урахуванням вимог податкового законодавства.

Розділ 1. Організація роботи бухгалтерської служби

1. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку на підприємстві і виконання пункту 4 статті 8 Закону про бухгалтерський облік встановити з 01 січня 2006 року на підприємстві наступну форму організації бухгалтерського обліку:

1.1. Бухгалтерський облік ведеться бухгалтерською службою підприємства, яку очолює головний бухгалтер.

1.1.1. Кількість заступників головного бухгалтера визначається штатним розкладом підприємства.

1.1.2. Кількісний та якісний склад бухгалтерської служби визначається штатним розкладом і затверджується окремим наказом керівника підприємства. Структура бухгалтерської служби наведена в Додатку 1.

2. Права та обов’язки головного бухгалтера і посадових осіб бухгалтерської служби визначаються Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, цим Положенням і затвердженими посадовими інструкціями.

2.1. Відповідно до пункту 7 статті 8 Закону України “Про бухгалтерський

облік та фінансову звітність в Україні” і посадової інструкції головного бухгалтера, головний бухгалтер підприємства:

2.1.1. Забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання та подання у встановлені строки фінансової звітності та приміток до неї.

2.1.2. Організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій.

2.1.3. Приймає участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з недостачею та відшкодуванням втрат від недостачі, крадіжок і псування активів підприємства.

2.1.4. Розробляє та забезпечує дотримання єдиних організаційних та методичних засад ведення бухгалтерського обліку всіма структурними підрозділами підприємства.

2.1.5. Визначає чисельність облікового персоналу та здійснює підбір бухгалтерів на відповідні посади.

2.1.6. Приймає участь в організації та проведенні планових і позапланових атестацій облікових працівників.

2.2. Розпорядження головного бухгалтера, які стосуються організації та здійснення бухгалтерського обліку на підприємстві, є обов'язковими до виконання усіма структурними підрозділами і працівниками підприємства.

2.2.1. Головний бухгалтер наділяється правом другого підпису, який він проставляє на первинних документах, облікових регістрах та бухгалтерській звітності.

За відсутності головного бухгалтера обов'язки та відповідальність покладаються на _____ згідно з письмовим розпорядженням керівника підприємства.

2.3. Відповідальність працівників бухгалтерської служби регулюється посадовими інструкціями, які розробляються головним бухгалтером і затверджуються керівником підприємства.

3. Затвердити перелік посадових осіб, які складають бухгалтерську звітність відповідно до чинного законодавства (Додаток 2).

3.1. Зобов'язати посадових осіб, які включені до переліку, наведеному у Додатку 2 до цього Положення, підписувати відповідні звіти підприємства.

3.2. Покласти на вказаних у Додатку 2 осіб відповідальність за якість підготовки та своєчасність подання такої звітності.

Розділ 2. Технічні аспекти ведення бухгалтерського обліку

1. Форма ведення бухгалтерського обліку.

Для реєстрації фактів господарського життя та відображення їх в обліку застосовувати _____ форму ведення бухгалтерського обліку. Відповідальність за рівень відповідності облікових регістрів, порядку та способу реєстрації та узагальнення інформації вимогам законодавства покласти на

головного бухгалтера підприємства.

2. Затвердити перелік посадових осіб, які наділяються правом дозволу на здійснення господарських операцій (Додаток 3). Зразки підписів відповідних осіб за переліком затвердити окремим наказом керівника і довести до відповідних структурних підрозділів.

Перерахованих у Додатку 3 осіб наділити правами і покласти на них відповідальність за відповідність здійснених господарських операцій чинному законодавству та статуту підприємства, згідно з посадовими інструкціями.

3. Затвердити перелік посадових осіб, яким дозволено отримувати та видавати товарно-матеріальні цінності (Додаток 4). Зразки підписів відповідних посадових осіб згідно з переліком затвердити окремим наказом керівника та довести до відповідних структурних підрозділів.

Перерахованих у Додатку 4 осіб наділити правами та покласти на них відповідальність за відповідність здійснених господарських операцій законодавству та статуту підприємства, згідно з посадовими інструкціями.

4. Затвердити правила та графік документообороту відповідно до Додатку 5 до цього Положення.

5. Відповідальність за приймання документації на тимчасове зберігання до архіву підприємства, за зберігання документації в архіві та здачу відповідної документації до державного архіву покласти на _____.

Видачу документації у тимчасове користування посадовим особам підприємства здійснювати за письмовим дозволом _____ та _____ підприємства. Особам, які не є працівниками підприємства, – з письмового розпорядження керівника підприємства.

6. Відповідальність за допущення несанкціонованого доступу до облікової інформації покласти на головного бухгалтера підприємства.

7. Затвердити форми первинних документів (зведених первинних документів), які застосовуються підприємством у практичній діяльності, але не затверджені відповідними державними органами (Додаток 6).

7.2. Відносити до бланків суворого обліку документи, наведені у Додатку 7.

7.3. Для ведення обліку руху бланків суворого обліку, видачі (здачі невикористаних) бланків відповідним посадовим особам, приймання звітності за виданими бланками суворого обліку та їх передачі на постійне зберігання до архіву підприємства призначається _____.

7.3.1. Затвердити перелік посадових осіб, які мають право використовувати бланки суворого обліку у своїй роботі (Додаток 8).

7.3.2. Затвердити право підпису довіреностей на отримання товарно-матеріальних активів, укладання угод: _____.

7.4. Затвердити форми та графік складання та надання внутрішньої звітності (Додаток 9).

7.5. Встановити місце зберігання (архів підприємства) – _____ – первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, виготовлених на всіх видах носіїв інформації (дискети, компакт-диски). Заборонити доступ сторонніх осіб до такого приміщення (архіву) без спеціального на те дозволу.

8. Для підтвердження достовірності фінансової звітності щорічно проводити аудиторські перевірки фінансової звітності аудиторською фірмою.

9. Встановити дні видачі готівки з каси підприємства: заробітної плати, пенсій та інших соціальних виплат _____.

10. Відповідальність за організацію робіт з ведення обліку, зберігання та видачі трудових книжок і виконавчих листів покласти на _____.

11. Встановити ліміт залишку готівки в касі в сумі _____.

12. З метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, відповідно до статті 10 Закону про бухгалтерський облік та інших нормативних документів.

12.1. Інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються їх наявність, документальне підтвердження і стан та дається оцінка, визначається ефективність застосування окремих принципів, методів і процедур бухгалтерського обліку і розробляються пропозиції щодо зміни окремих параметрів облікової політики на наступний звітний період (рік), проводити перед складанням річної фінансової звітності підприємства, орієнтовно з _____, в обов'язковому порядку. Точний час і порядок її проведення, відповідальних осіб визначати окремим письмовим розпорядженням (наказом) керівника підприємства.

12.2. У всіх інших випадках об'єкти та періодичність проведення інвентаризації визначати на підставі положень чинного законодавства в міру необхідності керівником підприємства. Час і порядок інвентаризації об'єктів визначати окремим письмовим розпорядженням (наказом) керівника підприємства.

12.3. Для проведення інвентаризаційної роботи (планових та позапланових інвентаризацій активів та зобов'язань, основних засобів, інших необоротних активів, МШП, інших матеріальних активів тощо) затвердити постійно діючу інвентаризаційну комісію у складі:

12.3.1. Права, обов'язки та завдання, які покладаються на членів постійно діючої інвентаризаційної комісії, визначати згідно з Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних активів, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69 (далі – Інструкція № 69).

12.3.2. Додатково до завдань, визначених Інструкцією № 69, на постійно діючу інвентаризаційну комісію покласти завдання з: визначення ефективності застосовуваних на підприємстві принципів, методів і процедур облікової політики; проведення робіт щодо оцінки активів та зобов'язань; розробки та затвердження

пропозицій щодо їх зміни на наступний звітний рік, проведення внутрішнього контролю на підприємстві.

12.3.3. Для проведення раптової інвентаризації касової готівки підприємства створити комісію у складі: _____.

12.4. Затвердити розроблений на підставі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (наказ Міністерства Фінансів України № 291 від 21.12.99 р.) робочий план рахунків з використанням рахунків першого, другого і третього порядку (Додаток 10).

13. Загальний контроль за виконанням цього Положення покладається на _____.

13.1. Контроль за виконанням конкретних пунктів Положення здійснюється: _____.

(наводиться перелік відповідальних посадових осіб)

13.2. Зі змістом Положення ознайомити (під розписку) усіх посадових осіб, причетних до його виконання.

Керівник

Головний бухгалтер

**Додатки
до Положення про облікову політику**

**Додаток 1
до Положення про облікову політику**

Структура бухгалтерської служби підприємства

№ з/п	Посада	Ділянка обліку (коло посадових обов'язків)	Кількість штатних одиниць

Головний бухгалтер

**Додаток 2
до Положення про облікову політику**

Перелік посадових осіб, які складають бухгалтерську звітність

№ з/п	Посада	Вид і форми звітності	Строки підготовки

Головний бухгалтер

Додаток 3

до Положення про облікову політику

Перелік посадових осіб, яким надається право видачі дозволу
на здійснення господарських операцій

№ з/п	Посада	Вид операцій

Головний бухгалтер

Додаток 4

до Положення про облікову політику

Перелік посадових осіб, яким дозволено отримувати та
видавати товарно-матеріальні цінності

№ з/п	Посада	Вид товарно-матеріальних цінностей

Головний бухгалтер

Додаток 5

до Положення про облікову політику

Правила та графік документообороту підприємства

Назва документу			
Складання і приймання	Перевірка	Обробка	Передача до архіву
Кількість примірників	Особи, відповідальні за перевірку	Особи, відповідальні за обробку	Особи, відповідальні за формування справ
Особи, відповідальні за складання	Особи, які передають документ		Особи, відповідальні за передачу справ
Особи, відповідальні за приймання	Строки виконання	Строки виконання	Строки виконання
Строки виконання			

Головний бухгалтер

Додаток 6

до Положення про облікову політику

Перелік первинних документів, які застосовуються підприємством у
практичній діяльності, але не затверджені державними органами

№ з/п	Назва первинного документу	Призначення

Головний бухгалтер

Додаток 7
до Положення про облікову політику

Бланки суворого обліку, які використовуються підприємством

№ з/п	Назва бланку суворого обліку	Призначення

Головний бухгалтер

Додаток 8
до Положення про облікову політику

Перелік посадових осіб, які мають право використовувати
бланки суворого обліку у своїй роботі

№ з/п	Посада	Вид бланків

Головний бухгалтер

Додаток 9
до Положення про облікову політику

Форми та графік складання і подання внутрішньої звітності підприємства

Назва звіту та форми	Призначення	Складання і приймання				Перевірка			Обробка		Зберігання	
		Кількість примірників	Особи, відповідальні за складання	Особи, відповідальні за приймання	Строки виконання	Особи, відповідальні за перевірку	Особи, які передають документ	Строки виконання	Особи, відповідальні за обробку	Строки виконання	Місце зберігання	Терміни виконання

Головний бухгалтер

Додаток 10
до Положення про облікову політику

Робочий план рахунків підприємства

Синтетичні рахунки		Субрахунки		Розрізи аналітики	
шифр рахунку	назва рахунку	шифр рахунку	назва рахунку	шифр рахунку	назва рахунку

Головний бухгалтер

ДОДАТОК Л

Елементи наказів про облікову політику промислових підприємств

	ПАТ АКХЗ	ПрАТ Макіїв- кокс	ПАТ Донецьк- кокс	ПАТ Донецький Металур- гійний завод
Загальні питання:				
- вид діяльності;	-	-	-	-
- організаційно-правова форма;	+	+	+	+
- форма обліку;	+	-	+	-
- наказ, структурований на розділи;	+	-	+	-
- підписи керівника і головного бухгалтера	+	+/-	+	-/+
Організація обліку:				
- дані про бухгалтерію, її склад, функції;	+	+	+	-
- розробка робочого плану рахунків;	+	+	+	-
- створення інвентаризаційних комісій;	+	+	-	-
- графік документообігу;	+	+	+	-
- організація управлінського обліку;	-	-	-	-
- організація контролю, список матеріально-відповідальних осіб;	+	+	-	-
- забезпечення збереження комерційної таємниці	-	-	-	-
Методологія обліку:				
- принципи фінансового, управлінського обліку і контролінга;	+	+/-	-	+/-
- порядок забезпечення збору даних;	+	+	+	-
- способи обробки даних;	+	+	+	-
- тривалість операційного циклу;	+	+	-	-
- межа істотності	+	+	-	-
Технологія обліку:				
Основні засоби:				
- критерії визнання;	+	+	+	+
- класифікація основних засобів;	+	+	+	+
- оцінка основних засобів;	+	+	+	+

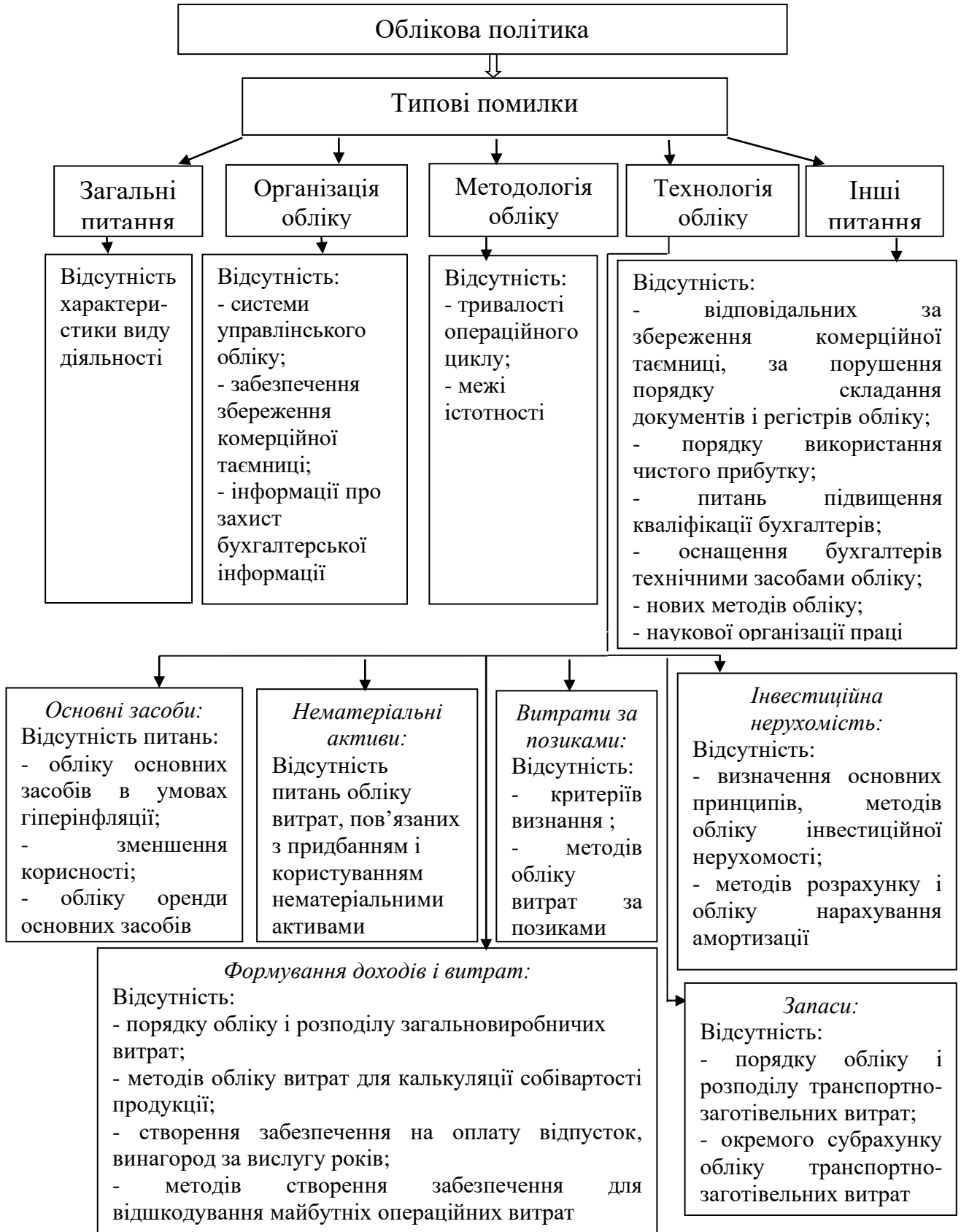
	ПАТ АКХЗ	ПрАТ Макіїв- кокс	ПАТ Донецьк- кокс	ПАТ Донецький Металур- гійний завод
- методи амортизації основних засобів;	+	+	+	+
- облік основних засобів в умовах гіперінфляції економіки (індексація балансової вартості всіх основних засобів відповідно до купівельної спроможності функціональної валюти на дату виходу з періоду гіперінфляції);	-	-	-	-
- спосіб відображення витрат на ремонт основних засобів;	+	-	-	+
- зменшення корисності;	+	-	-	-
- облік оренди основних засобів	-	-	-	+
Нематеріальні активи:				
- критерії визнання нематеріальних активів;	+	+	+	+
- методи амортизації нематеріальних активів;	+	+	+	+
- облік витрат, пов'язаних з придбанням і користуванням;	+	-	-	+
- зменшення корисності	+	-	+	-
Запаси:				
- методи оцінки вибуття запасів;	+	+	+	+
- оцінка запасів на дату балансу, порядок обліку (ідентифіковано або в цілому) і розподілу транспортно-заготівельних витрат;	+	+	+	-
- окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат	-	-	-	+
Дебіторська заборгованість:				
- визнання дебіторської заборгованості;	+	+	+	+
- оцінка та облік дебіторської заборгованості;	+	+	+	+
- методи розрахунку резерву сумнівних боргів	+	+	+	+
Кредиторська заборгованість:				
- визнання і оцінка	+	+	+	+

	ПАТ АКХЗ	ПрАТ Макіїв- кокс	ПАТ Донецьк- кокс	ПАТ Донецький Металур- гійний завод
кредиторської заборгованості				
Витрати по позиках: - критерії визнання; - методи обліку витрат за позиками	- -	- -	- -	- -
Формування доходів і витрат: - оцінка міри завершеності операції за поданням послуг; - перелік витрат, що формують виробничу собівартість продукції; - перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат; - порядок обліку і розподілу загальновиробничих витрат; - порядок оцінки залишків незавершеного виробництва; - системи оплати праці для працівників, зайнятих у виробництві продукції; - методи обліку витрат для калькуляції собівартості продукції; - створення забезпечення на виплату відпусток; - винагород за вислугу років, стаж роботи; - методи створення забезпечення для відшкодування майбутніх операційних витрат	+ + - + + - - - - - -	+ + - - + + - - - - -	+ + + + - - + - - -	+ - + + - - + - - -
Інвестиційна нерухомість: - визначення основних принципів методів обліку інвестиційної нерухомості; - методів розрахунку і обліку нарахування зносу і амортизації	- -	- -	- -	- -
Зв'язані сторони: - перелік зв'язаних сторін з врахуванням суті стосунків;	-	-	-	+

	ПАТ АКХЗ	ПрАТ Макіїв- кокс	ПАТ Донецьк- кокс	ПАТ Донецький Металур- гійний завод
- перелік операцій зв'язаних сторін	-	-	-	+
Оподаткування прибутку	+	+	+	-
Інші питання:				
- відповідальні за облікову політику;	+	+	+	+
- відповідальні за складання звітності;	+	+	-	-
- відповідальні за збереження комерційної таємниці;	-	-	-	-
- відповідальні за порушення порядку складання документів і реєстрів обліку;	-	+	-	-
- внесення змін до облікової політики;	+	-	-	-
- порядок використання чистого прибутку;	-	+	-	-
- підвищення кваліфікації бухгалтерів;	-	-	-	-
- оснащення бухгалтерів технічними засобами обліку;	-	-	-	-
- нові методи обліку;	-	-	-	-
- наукова організація праці	-	-	-	-

ДОДАТОК М

Типові помилки, які допускають підприємства при формуванні облікової політики



ДОДАТОК Н

Умови внесення змін до облікової політики підприємства за різними нормативними документами

№	Країна	Нормативний акт	Умови зміни облікової політики
1	Україна	П(С)БО 6 “Виправлення помилок зміни фінансових звітах”	1) змінюються статутні вимоги; 2) змінюються вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку; 3) якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства
2	Росія	ПБУ 1/98 “Учетная политика организации”	1) зміна законодавства або нормативних актів з бухгалтерського обліку; 2) розробка організацією нових способів ведення бухгалтерського обліку (передбачає більш достовірне представлення фактів господарської діяльності в обліку та звітності або меншу трудомісткість без зниження ступеня достовірності інформації); 3) суттєві зміни умов діяльності (реорганізація, зміна власників, зміна видів діяльності)
3	Республіка Білорусь	Закон “Про бухгалтерський облік і звітність”	1) реорганізація (злиття, приєднання, розділ, виділення, перетворення); 2) зміна законодавства; 3) зміна умов діяльності
4	Молдова	НСБУ 1 “Учетная политика”	1) реорганізація підприємства; 2) зміна власників; 3) зміна в діючому законодавстві
5	–	МСФЗ	1) зміна законодавчих вимог; 2) зміна вимог органу, який встановлює стандарти бухгалтерського обліку; 3) у випадку коли зміни зроблять можливим більш адекватне відображення подій або операцій у фінансових звітах підприємствах (коли результатом нової облікової політики є надання більш достовірної інформації стосовно фінансового стану, результатів діяльності та грошових потоків підприємства)