

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Н. Л. Правдюк, Л. В. Коваль, О. В. Коваль

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Видавництво
«Центр учбової літератури»
Київ – 2020

УДК 657(075.8)

П 68

*Рекомендовано до друку
Вченою радою Вінницького національного аграрного університету
(Протокол № 10 від 31 березня 2020 р.)*

Рецензенти :

В. М. Жук, доктор економічних наук, професор, головний науковий співробітник відділу обліку та оподаткування, академік Національної академії аграрних наук України, заслужений діяч науки і техніки України (ННЦ «Інститут аграрної економіки», м. Київ);

С. Ф. Легенчук, доктор економічних наук, професор, академік Академії економічних наук України, завідувач кафедри обліку і аудиту факультету бізнесу та сфери обслуговування (Державний університет «Житомирська політехніка», м. Житомир);

І. К. Дрозд, доктор економічних наук, професор кафедри обліку та аудиту, директор Центру підвищення кваліфікації (Київський національний університет імені Тараса Шевченка, м. Київ).

Правдюк Н.Л., Коваль Л.В., Коваль О.В.

П 68 Облікова політика підприємств: навчальний посібник / Н. Л. Правдюк, Л. В. Коваль, О. В. Коваль. – Київ: «Центр учбової літератури», 2020.–647 с.

ISBN 978-611-01-1740-1

У навчальному посібнику розглядаються теоретичні та практичні аспекти формування облікової політики підприємства, визначено її сутність та важливість формування на підприємстві. Обґрунтовано необхідність переосмислення значення облікової політики в процесі управління підприємством. Особлива увага приділяється застосуванню альтернативних способів і прийомів обліку окремих видів активів, зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів, здійснення їх критичної оцінки та вибору найбільш оптимального варіанту залежно від поставлених цілей, що дозволить вирішити конкретні управлінські проблеми. Окрема тема присвячена взаємозв'язку облікової політики та фінансової звітності підприємства.

Навчальний посібник призначений для докторантів, аспірантів, наукових співробітників, студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, управлінського персоналу всіх ланок, бухгалтерів і економістів підприємств, які цікавляться питаннями порядку формування облікової політики аграрного підприємства та її документального оформлення.

© Правдюк Н.Л., Коваль Л.В., Коваль О.В., 2020.
© Видавництво «Центр учбової літератури», 2020.

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	5
ТЕМА 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА	9
1.1. Виникнення та історичний розвиток облікової політики як економічної категорії	10
1.2. Нормативно-правове забезпечення та рівні регулювання облікової політики	41
1.3. Фактори, що впливають на вибір елементів облікової політики та суб'єкти її реалізації	51
1.4. Складові, об'єкти та елементи облікової політики підприємства	60
1.5. Порядок формування облікової політики та її документальне оформлення	71
1.6. Класифікація облікової політики	104
<i>Питання для самоконтролю</i>	116
<i>Тести</i>	117
<i>Список рекомендованої літератури</i>	122
ТЕМА 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНІЧНИЙ АСПЕКТ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ	124
2.1. Організаційне забезпечення ведення обліку на підприємстві	125
2.2. Суттєвість та тривалість операційного циклу в обліковій політиці	188
2.3. Технологія обліку в обліковій політиці	203
<i>Питання для самоконтролю</i>	267
<i>Тести</i>	269
<i>Список рекомендованої літератури</i>	271
ТЕМА 3. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В ЧАСТИНІ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА	274
3.1. Облікова політика щодо земельних ділянок та нерухомості	275
3.2. Облікова політика щодо основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	300
3.3. Облікова політика щодо нематеріальних активів та гудвілу підприємства	321
3.4. Облікова політика щодо біологічних активів	329
3.5. Облікова політика щодо інвестицій	338
<i>Питання для самоконтролю</i>	364
<i>Тести</i>	364
<i>Список рекомендованої літератури</i>	368
ТЕМА 4. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В ЧАСТИНІ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА	370
4.1. Облікова політика щодо запасів	371
4.2. Облікова політика щодо дебіторської заборгованості	

та витрат майбутніх періодів	384
<i>Питання для самоконтролю</i>	393
<i>Тести</i>	393
<i>Список рекомендованої літератури</i>	396
ТЕМА 5. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЩОДО КАПІТАЛУ, ЗОБОВ'ЯЗАНЬ, ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ ТА РЕЗЕРВІВ ПІДПРИЄМСТВА	398
5.1. Облікова політика щодо капіталу підприємства та розрахунків з учасниками	399
5.2. Облікова політика щодо зобов'язань підприємства	407
5.3. Облікова політика щодо забезпечень та резервів	414
<i>Питання для самоконтролю</i>	422
<i>Тести</i>	422
<i>Список рекомендованої літератури</i>	426
ТЕМА 6. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЩОДО ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ	427
6.1. Облікова політика щодо доходів	428
6.2. Облікова політика щодо витрат	430
6.3. Облікова політика щодо фінансових результатів	436
<i>Питання для самоконтролю</i>	437
<i>Тести</i>	438
<i>Список рекомендованої літератури</i>	441
ТЕМА 7. ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	443
7.1. Вплив облікової політики на фінансову звітність підприємства	444
7.2. Зміна облікової політики та облікові оцінки	450
7.3. Відповідальність за порушення положень щодо облікової політики підприємства	457
<i>Питання для самоконтролю</i>	463
<i>Тести</i>	464
<i>Список рекомендованої літератури</i>	468
ТЕМА 8. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ КОМП'ЮТЕРНОГО СЕРЕДОВИЩА	470
8.1. Сучасний стан автоматизації обліку сільськогосподарських підприємств	471
8.2. Особливості формування облікової політики у програмі 1С: Підприємство 8.2 «Бухгалтерія в сільському господарстві»	483
<i>Питання для самоконтролю</i>	511
<i>Тести</i>	512
<i>Список рекомендованої літератури</i>	520
СЛОВНИК ТЕРМІНІВ	522
ДОДАТКИ	527

ПЕРЕДМОВА

**Е, ні! треба знати,
Треба,...
Бо сказано: хто не лічить,
То той і не має.¹**

Аграрна галузь української економіки є надійним фундаментом забезпечення продовольчої безпеки держави, базисом розширення її експортного потенціалу, джерелом задоволення внутрішнього попиту на сільськогосподарську продукцію та продукти харчування.² Тому для галузі важливе значення мають економічні методи управління, що виникли і розвиваються в процесі підприємницької діяльності, проявляються як об'єктивні економічні закони та певні економічні інтереси.

З урахуванням ролі та значення політики сталого розвитку необхідність розвитку системи облікового забезпечення управління на рівні підприємств зумовлено: зміщенням акценту аналізу з внутрішнього на зовнішнє ринкове середовище; необхідністю прийняття зважених і прогностичних управлінських рішень; потребою врахування вимог суспільства щодо збереження природних і невідтворювальних параметрів виробництва; необхідністю продуманого взаємозв'язку між оперативним та стратегічним напрямками діяльності підприємства, оскільки облік, аналіз і контроль, досягнення стратегічних цілей і задач відображаються в конкретній системі показників; розширенням методів аналізу ефективності використаних ресурсів з метою забезпечення їх відповідності тактичним і стратегічним тенденціям; вдосконаленням концепції обліку та аналізу під час управління процесами відтворення ресурсів, капіталу, природного середовища, їх складовими та їх динамікою. Саме дані фінансової звітності підприємств є основою розрахунку показників сталого розвитку та базою для визначення ресурсів, необхідних для втілення стратегії.³

Будь-яка діяльність, здійснені операції господарств повинні бути відображені в системі бухгалтерського обліку. Передумовою такого відображення є належна його організація, що почина-

¹Шевченко Тарас. Зібрання творів: У 6 т. К., 2003. Т. 1: Поезія 1837-1847. URL: <http://litopys.org.ua/shevchenko/shev138.htm>

² Калетнік Г.М. Стратегіко-інституційні засади ефективності використання потенціалу аграрного сектору економіки. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2015. №1. С.3-15.

³ Правдюк Н.А. Обліково-аналітичний супровід сталого розвитку підприємства. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 4. С. 130-143.

ється з формування облікової політики суб'єкта господарювання⁴, основною метою якої є забезпечення та надання достовірної інформації користувачам для організації ефективного використання майна та отримання максимального ефекту у результаті своєї діяльності.

Спрямованість облікової політики підприємства зумовлюється його стратегічними цілями в основних сферах діяльності. Передумовою розроблення ефективної облікової політики є обґрунтованість підходів до її формування та безпосередній зв'язок з функціями управління. Тому важливим є визначення ролі облікової політики як елемента, що забезпечує ефективне управління діяльністю підприємств⁵.

В посібнику «Облікова політика підприємств» розкривається сутність, значення облікової політики підприємства, основні її складові формування та документальне оформлення на підприємстві.

Метою навчальної дисципліни «Облікова політика підприємств» є формування у студентів сучасної системи знань про бухгалтерський облік, нормативно-правове його регулювання, напрямки та шляхи його розвитку і вдосконалення, умови ефективного використання облікової інформації в здійсненні контролю, аналізу та управління підприємством.

Завданнями дисципліни «Облікова політика підприємств» є: вивчення загальних принципів розробки та оформлення, використання та вдосконалення облікової політики підприємства, базуючись на особливостях його структури, технології та організації виробництва, побудові обліку, контролю і звітності.

У результаті вивчення навчальної дисципліни студент повинен :

✓ знати:

- основну законодавчо-нормативну базу, яка регламентує методологію формування облікової політики підприємства;

- складові облікової політики підприємств різних організаційно-правових форм;

- організацію роботи людей, зайнятих бухгалтерським обліком у самій бухгалтерії та пов'язаних з нею службах (комірники, керівники структурними підрозділами, бригадири тощо);

⁴ Коваль Л.В. Особливості формування облікової політики у фермерських господарствах. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №5. С.102-113.

⁵ Маренич Т. Сутність бухгалтерського обліку економічного регулювання. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. №2. С. 21-26.

- зміст інформаційного, технічного, економічного та соціального забезпечення бухгалтерського обліку, організацію нормативно-правового забезпечення функціонування облікової системи в управлінні підприємством;

✓ вміти:

- розробити наказ про облікову політику підприємства, графіки робіт, положення про службові зобов'язання виконавців, їх груп та інструктивно - методичні матеріали для не облікових працівників, по виконанню ними бухгалтерських робіт, які пов'язані з їхньою діяльністю.

Курс «Облікова політика підприємств» базується на таких дисциплінах як бухгалтерський облік, фінансовий облік, управлінський облік та інших галузевих курсах бухгалтерського обліку. Теоретичною та методологічною основою курсу є економічна теорія та діалектичний метод пізнання суспільства, що дозволяє розглядати питання формування облікової політики підприємств на наукових засадах як напрацьованих протягом усього розвитку обліку, так і сучасних досягненнях науки та практики, включаючи подальший розвиток системи обліку відповідно до змін законодавчо-нормативної бази.

ТЕМА 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

- 1.1. Виникнення та історичний розвиток облікової політики як економічної категорії*
- 1.2. Нормативно-правове забезпечення та рівні регулювання облікової політики*
- 1.3. Фактори, що впливають на вибір елементів облікової політики та суб'єкти її реалізації*
- 1.4. Складові, об'єкти та елементи облікової політики підприємства*
- 1.5. Порядок формування облікової політики та її документальне оформлення*
- 1.6. Класифікація облікової політики*

У темі розглянуто питання історичного розвитку облікової політики у її взаємозв'язку з історією розвитку бухгалтерського обліку. Значну увагу надано встановленню рівня нормативно-правового забезпечення організації облікової політики підприємства, а також визначено та охарактеризовано фактори, які впливають на процес формування облікової політики підприємства. Розглянуто питання порядку документального оформлення облікової політики, зокрема Наказом про облікову політику підприємства та відповідними додатками до нього. У темі узагальнено класифікаційні ознаки облікової політики.

1.1. Виникнення та історичний розвиток облікової політики як економічної категорії

Розробка сучасної теорії бухгалтерського обліку в Україні має відбуватися синхронно до економічної ситуації, як внутрішньої, так і зовнішньої, що вимагає постійного переосмислення її термінів у вимірі облікової науки. Використання результатів аналізу впливу факторів на становлення теорії облікової системи має сприяти розробці напрямів і змісту роботи щодо зближення облікових систем різних країн, прогнозуванню облікових проблем, пошуку шляхів їх вирішення для нашої держави. Теорія бухгалтерського обліку має здатність адаптуватися до потреб практики. Основне її завдання – надання користувачам обробленої певним чином та систематизованої фінансової інформації.⁶

У той же час, методика бухгалтерського обліку має цінність лише тоді, коли вона носить прикладний характер, тобто адаптована до особливостей господарювання підприємств і, головне, має практичне застосування.⁷

Життя як окремої людини, так і всього суспільства визначають потреби та інтереси. Вони спонукають людей до діяльності, результати якої слугують засобами задоволення потреб, реалізації інтересів.

Розмаїття потреб та інтересів людей і суспільства зумовляють різноманітність видів людської діяльності. Проте основою людської діяльності є процеси, що забезпечують виробництво матеріальних благ та послуг, споживання яких є передумовою діяльності людей в усіх сферах життя суспільства. Виробництво економічних благ, їхній розподіл, обмін і споживання утворюють особливу сферу його життєдіяльності - економіку.⁸

Матеріальне виробництво на розширеній основі є рушійною силою розвитку суспільства. Саме воно створює необхідність вимірювання, визначення, обліку, підрахунку. Тому ця потреба і привела до виникнення точних наук, як наприклад, математики, спочатку елементарної, на рівні простих

⁶ Правдюк Н.А. Огляд шляхів розвитку теорії бухгалтерського обліку України у контексті міжнародного досвіду. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки.* 2014. №2. С.103-114.

⁷ Іщенко Я.П., Новодворська В.В. Облікові аспекти користування землею в умовах емфітевзису. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2016. № 10. С.124-135.

⁸ Семененко В. М., Коваленко Д. І., Бугас В. В., Семененко О. В. Економічна теорія. Політекономія. Навчальний пос. За заг. ред. В. М. Семененка та Д. І. Коваленка. К.: Центр учбової літератури, 2010. 360 с.

математичних розрахунків на зразок «якщо є, то потрібно додати, якщо ні - слід відняти», так потім до елементарної та вищої і такої, що набуває розвитку сьогодні. Історики, вчені-дослідники, вивчаючи діалектику розвитку точних наук крізь віки, вказують, що в Іудеї, Єгипті, Вавилоні в складній господарській діяльності в храмах вимагалось широке використання всіх засобів тодішньої математики, примітивної як для нас, але прогресивної на той час.⁹

Розвиток матеріального виробництва, розподілу, обміну й невиробничого споживання суспільного продукту мав наслідком зростання продуктивних сил та вдосконалення виробничих відносин, що супроводжувалось зміною однієї суспільно-економічної формації іншою.

Пізнання сутності виробничих відносин здійснюється через економічні закони і категорії.

Економічні закони - це суттєві, стійкі, причинно-наслідкові зв'язки як середині виробничих відносин економічних процесів і явищ, так і між ними.

Економічні закони, як і закони природи, об'єктивні, тобто існують і діють незалежно від свідомості, волі та бажань людей.

Об'єктивний характер економічних законів означає, що люди не можуть створювати, відмінити чи замінювати одні економічні закони на інші, як це буває із законами юридичними: «Вони діють не тому, що люди знають про них, а навпаки, люди знають про них тому, що вони діють». Отже, економічні закони незалежні від свідомості, але залежать від свідомої діяльності людей.¹⁰

В даний час напрямками вдосконалення бухгалтерського обліку слід визнати розвиток послідовних теоретичних і методологічних концепцій, за допомогою яких можна оцінити вже усталені і нові облікові уявлення і розробити на цій основі теоретичне, нормативно-правове та методичне забезпечення облікового процесу. Найважливішою характеристикою сучасної стадії розвитку бухгалтерського обліку є зростання тенденції до єдності наукового знання, яка знаходить своє втілення широкому розгортанні міждисциплінарних напрямків дослідження, у використанні ідей і методів одних наук в інших,

⁹ Остап'юк М.Я., Лучко М.Р., Даньків Й.Я. Історія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник / 2-ге вид. виправ. і доповн. Київ: Знання, 2009. 278 с. (Вища освіта 21 століття).

¹⁰ Семененко В. М., Коваленко Д. І., Бугас В. В., Семененко О. В. Економічна теорія. Політекономія. Навчальний пос. За заг. ред. В. М. Семененка та Д. І. Коваленка. К.: Центр учбової літератури. 2010. 360 с.

переході від дисциплінарних методів дослідження до проблемно-орієнтованих.¹¹

Економічні категорії - це теоретичний вираз, мисленні форми виробничих відносин, економічних явищ і процесів, які реально існують. Будь-яка економічна категорія є поняттям, проте не кожне поняття є економічною категорією. В економічній науці часто застосовується поняття, пов'язане з економічною політикою, надбудовними явищами, проте вони не є економічними категоріями за своєю сутністю.

Економічні категорії мають такі ознаки:

- відображають не природні властивості речей і предметів, а суспільні виробничі відносини як свій головний предмет;

- мають об'єктивний характер, оскільки відображають об'єктивну дійсність;

- більшість з них має історичний характер. Це означає, що вони відповідають певним історичним умовам і відображають рівень економічного життя суспільства.



Рис. 1.1. Сутність та ознаки економічних категорій

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

За типами економічні категорії класифікують на провідні, які відображають основні риси формації, усі стадії відтворення,

¹¹ Правдюк Н.Л. Огляд шляхів розвитку теорії бухгалтерського обліку України у контексті міжнародного досвіду. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки.* 2014. №2. С.103-114.

і категорії, що стосуються лише однієї стадії руху суспільного продукту: безпосередньо виробництва, обміну, розподілу чи споживання. Система економічних категорій не хаотична, а субординована - у ній кожна наступна категорія підпорядкована попередній, виводиться з останньої, а вся система загалом визначається вихідною категорією історично конкретного суспільного способу виробництва.¹²

Отже, під категорією потрібно розуміти окреме узагальнене поняття.

Категоріально-понятійний апарат бухгалтерського обліку базується на категоріях та поняттях економіки та права, має місце трактування одних і тих же категорій в контексті різних наук в якості категорій або понять. Економіка первинна відносно обліку, – облік, віддзеркалює економічні явища¹³, проте право виступає базисом бухгалтерського обліку¹⁴. Наведене протиріччя аналогічне відриву теорії (що націлена на економіку в цілому) та практику (що обмежена вимогами нормативних актів).

Виникнення та розвиток бухгалтерського обліку стало логічним і незворотнім кроком в історичному розвитку людської цивілізації. Зародження осмислених господарських відносин в суспільстві вимагало створення дієвих прийомів визначення наявного у власника майна та забезпечення належного контролю за його використанням. З часом бухгалтерський облік зазнає постійних еволюційних змін, на кожному історичному етапі розвитку суспільства розширюються, уточнюються та переглядаються його теоретичні основи і практика здійснення.¹⁵

Розробка теорії бухгалтерського обліку в Україні має відбуватися синхронно до економічної ситуації, як внутрішньої, так і зовнішньої, що вимагає постійного переосмислення її термінів у вимірі облікової науки. Використання результатів аналізу впливу факторів на становлення теорії облікової системи має сприяти розробці напрямів і змісту роботи щодо зближення облікових систем різних країн, прогнозуванню облікових

¹² Семененко В. М., Коваленко Д. І., Бугас В. В., Семененко О. В. Економічна теорія. Політекономія. Навчальний пос. За заг. ред. В. М. Семененка та Д. І. Коваленка. К.: Центр учбової літератури, 2010. 360 с.

¹³ Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку [текст]: [монографія]. Львів: Каменяр, 2002. 192 с.

¹⁴ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учебн. пособие для вузов]. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

¹⁵ Смержанюк Т.П. Історія облікової думки. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія «Економічні науки». 2013. Випуск 3. С.97-101.

проблем, пошуку шляхів їх вирішення для нашої держави.¹⁶

Протягом тисячоліть облік зазнав значних змін, які обумовлені об'єктивними історичними факторами, що обумовили нову технічну базу обліку і стали основою використовуваної іншої методології.

При вивченні історії розвитку обліку важливого значення набуває періодизація бухгалтерського обліку, що досліджувалась багатьма авторами. Кожен автор в основу періодизації покладав відповідну ознаку – зміну економічних формацій, форму обліку, облікову ідею, характер облікових носіїв, облік витрат та ін., більшість авторів брали за основу те, яку роль виконував бухгалтерський облік на різних етапах розвитку лише два етапи обліку – докапіталістичний і капіталістичний; а італійський вчений Дж. Чербоні (1878) виділяв чотири етапи.¹⁷

1. Давній світ.

2. Період від Л. Фібоначі до Л. Пачолі, який він називав епохою комерційної арифметики.

3. Період від Л. Пачолі до Ф. Віллі – становлення подвійної бухгалтерії.

4. Виникнення та розвиток наукової бухгалтерії .

Французький економіст Л. Сей (1887) виділив такі етапи:¹⁸

1) мнемонічний, який розділив на два періоди – усний, коли особі, що відповідала за підрахунки, треба було тримати все в пам'яті і символічний, коли робились зарубки на палицях чи в'язались вузли на мотузках;

2) уніфікований – проста бухгалтерія;

3) диграфічний – подвійна бухгалтерія;

4) логісмографічний – зміст якого полягав у послідовній персоналізації рахунків .

Відомі російські вчені А.І. Лозинський, В.М. Нікітін, В.А. Сідельников, А.К. Зибін, В. Г. Шишкін бачили шість етапів розвитку обліку¹⁹:

- господарський облік первісного ладу;

- облік рабовласницького ладу;

- облік феодального ладу;

¹⁶ Правдюк Н.Л. Огляд шляхів розвитку теорії бухгалтерського обліку України у контексті міжнародного досвіду. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки.* 2014. №2. С.103-114.

¹⁷ Бутинець Ф. Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку : навч. пос. у 2-х частинах. Житомир : ЖІТІ, 1999. 928 с.

¹⁸ Лучко М. Р. Остапюк М.Я. Історія обліку. Світ та Україна, погляд крізь роки. Тернопіль : Зорепад, 1998. 108 с.

¹⁹ Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Тернопіль : Економічна думка, Карт-бланш, 1999. 145 с.

- облік домонополістичного та монополістичного капіталізму;

- розвиток соціалістичного обліку.

Два етапи виділяв О.П. Рудановський (1925) – статистичний і бухгалтерський; академік НАН України М.Г. Чумаченко (1997) – виокремлював чотири етапи :²⁰

- з моменту виникнення товарно-грошових відносин до кінця XVIII ст.;

- кінець XVIII- кінець XIX ст.;

- кінець XIX- середина XX ст.;

- з середини XX ст. до наших днів.

Розвиток матеріального виробництва, розподілу, обміну й невиробничого споживання суспільного продукту мав наслідком зростання продуктивних сил та вдосконалення виробничих відносин, що супроводжувалось зміною однієї суспільно-економічної формації іншою. Кожній формації відповідав свій рівень розвитку продуктивних сил та виробничих відносин, у безпосередній залежності від яких перебував і розвиток господарського обліку: період прадавніх цивілізацій на сході в долинах рік Нілу, Тигру і Євфрату (Стародавній Єгипет, Вавилонія, Юдея, Персія); період античного світу (Стародавня Греція, Рим); середньовіччя; Відродження, в якому зароджувалась подвійна бухгалтерія (XIII-XIV ст.); визнання подвійної бухгалтерії (XV-XVIII ст.); перетворення обліку на науку (XIX-початок XX ст.) тощо. Кожна країна починала нову фазу свого розвитку по-своєму. Але те, що було вже винайдене, кожна країна впроваджувала в своє господарське життя. Не була винятком і система бухгалтерського обліку, яку, зрозуміло, скрізь пристосовували до умов і особливостей конкретної держави, галузей виробництва та сфер господарської діяльності. У зв'язку з цим періоди становлення й розвитку господарського обліку майже точно відповідають суспільно-економічним формаціям, а саме: ²¹

1) зародження господарського обліку в первіснообщинному ладі;

2) господарський облік за рабовласництва;

3) господарський облік доби феодалізму;

4) господарський облік капіталістичних країн;

5) облік у дореволюційній Росії;

²⁰ Остап'юк М. Я., Лучко М.Р., Даньків Й.Я. Історія бухгалтерського обліку : навч. посібник. К. : Знання, 2005. 276 с.

²¹ Смержанюк Т.П. Історія облікової думки. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. Випуск 3. 2013. С.97-101.

- б) соціалістичний облік;
 7) формування нових засад обліку в незалежній Україні.

Таблиця 1.1

Періодизація бухгалтерського обліку та її етапи

№ п.п	Автор періодизації бухгалтерського обліку	Етапи періодизації бухгалтерського обліку
1	2	3
1.	Дж. Чербоні	1. давній світ; 2. період від Л. Фібоначі до Л. Пачолі,- епоха комерційної арифметики; 3. період від Л. Пачолі до Ф. Віллі – становлення подвійної бухгалтерії; 4. виникнення та розвиток наукової бухгалтерії.
2.	Л. Сей	1. мнемонічний: 1.1 <i>усний</i> , коли особі, що відповідала за підрахунки, треба було тримати все в пам'яті 1.2 <i>символічний</i> , коли робились зарубки на палицях чи в'язались вузли на мотузках; 2. уніфікований – проста бухгалтерія; 3. диграфічний – подвійна бухгалтерія; 4. логісмографічний – послідовна персоналізація рахунків .
3.	А.І. Лозинський, В.М. Нікітін, В.А. Сідельников, А.К. Зибін, В. Г. Шишкін	1. господарський облік первісного ладу; 2. облік рабовласницького ладу; 3. облік феодального ладу; 4. облік домонополістичного капіталізму; 5. облік монополістичного капіталізму; 6. розвиток соціалістичного обліку.
4.	О.П. Рудановський	1. статистичний 2. бухгалтерський;
5.	М.Г. Чумаченко	1. з моменту виникнення товарно-грошових відносин до кінця XVIII ст.; 2. кінець XVIII- кінець XIX ст.; 3. кінець XIX- середина XX ст.; 4. з середини XX ст. до наших днів.

Джерело: сформовано авторами на підставі : 22,23,24,25

Вивчаючи історію, бухгалтер не може її переробити, але спроможний глибоко переосмислити минуле та краще усвідомити майбутнє. Вивчення історичного аспекту розвитку

²² Бутинець Ф. Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку : навч. пос. у 2-х частинах. Житомир : ЖІТІ, 1999. 928 с.

²³ Лучко М. Р. Остапюк М.Я. Історія обліку. Світ та Україна, погляд крізь роки. Тернопіль : Зорепад, 1998. 108 с.

²⁴ Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Тернопіль : Економічна думка, Карт-бланш, 1999. 145 с.

²⁵ Остап'юк М. Я., Лучко М.Р., Даньків Й.Я. Історія бухгалтерського обліку : навч. посібник. К. : Знання, 2005. 276 с.

систем економіки та бухгалтерського обліку дозволяє встановити певні закономірності, зокрема залежність системи обліку від рівня розвитку економіки.

Вказані тенденції вимагають історичного та соціологічного підходу до проблеми адаптації обліку з урахуванням вимог сучасного стану економіки.

Сьогодні бухгалтери багатьох країн світу досліджують стародавні записи та книги, адже лише вивчаючи історію науки можна зрозуміти та усвідомити ті помилки і недоліки, які мали місце в сфері організації і ведення обліку в минулому та існують на сучасному етапі.

З історичних облікових документів, які збереглися до сьогодні, видно, якою повагою користувалися в давнину бухгалтери і як цінувалась їх справа. Облік називали таємницею богів, в яку посвячували лише обраних. І все ж таки цікавито очевидно і логічно, що розвитку бухгалтерського обліку сприяли прогрес, стабільність, більш повна реалізація суспільних потреб. У зв'язку з цим важливого значення набуває періодизація розвитку бухгалтерського обліку. Вона дозволяє прослідкувати історичну логіку, підійти до усвідомлення прогресу зміни

Проведені вітчизняними науковцями дослідження свідчать, що в літературі не існує єдиної думки щодо періодизації розвитку бухгалтерського обліку. Виділяють чотири основні періоди розвитку бухгалтерського обліку.²⁶

Перший період характеризувався виникненням різних способів реєстрації фактів в облікових реєстрах у вигляді систематичних і хронологічних записів. Вершиною періоду становлення бухгалтерського обліку було широке розповсюдження подвійного запису. Подвійна бухгалтерія, що зародилася в Італії і описана Пачолі, почала поширюватися спочатку до Франції та Німеччини, потім до Англії і Скандинавії, потім на захід до Іспанії і, нарешті, до Америки, а на схід вона прийшла через Польщу до Росії, а потім у Китай і Японію. По суті, весь світ, хоча і з різним акцентом, заговорив на одній мові дебету і кредиту. Це було поширення подвійної бухгалтерії вшир, але поширення її вглиб було складніше. Тобто подвійний запис – це тільки етап на шляху розвитку облікової ідеї. Розглядаючи пройдений нею за п'ять століть шлях, необхідно відзначити, що подвійний запис у кожній завойованій нею країні, в кожній галузі господарства і в кожному підприємстві асимілювалася,

²⁶ Смержанюк Т.П. Історія облікової думки. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. 2013. Випуск 3. С.97-101.

приспосовувалася до місцевих умов. І хоча й існує єдина парадигма подвійної бухгалтерії, немає ніде однаковою подвійної бухгалтерії. Кожен народ у кожній країні, запозичуючи італійський винахід, щось вносив своє, щось розбудовував та удосконалював в ньому, що пристосовував до розуміння і традицій свого суспільства, свого, як кажуть тепер, менталітету. Так, англійська бухгалтерія відрізняється від американської, і обидві вони досить істотно відрізняються від бухгалтерії континентальної. Але й на континенті Європи французька, італійська, німецька традиції теж неоднакові. Росія засвоїла подвійну бухгалтерію в XVIII столітті.

Другий період припадає на час революційних перетворень в галузі виробництва, розвитку різних форм товарних операцій та збільшення обсягів торговельних, фінансових та інших операцій не тільки в окремих країнах, але й у всьому світі. У цей період видається досить велика кількість праць з обліку. Спочатку це були перекладні видання, наприклад, Ф. Стефчин. «Підручник для спілок ощадності і позичкової системи Ф. Райфайзена», який побачив світ у 1900 році. Підвищена увага до кредитних кооперативів цілком зрозуміла, адже їх число на той час було найбільшим з посеред інших спілок. Вагомий вклад у розвиток української версії бухгалтерського обліку внесло товариство «Просвіта», яке пропагувало, зокрема, впровадження української мови у діловодстві та ведення різного виду документів поміж іншими національними атрибутами.

Третій період – становлення бухгалтерського обліку як сфери наукових знань. Протягом цього періоду зусилля більшості авторів були направлені на те, щоб встановити теоретичні основи бухгалтерського обліку, визначити галузь тих явищ, вивчення яких складає об'єкт даної науки. Був сформульований ряд визначень бухгалтерського обліку і його цілей. Історичне значення цього періоду полягає в тому, що саме тоді було визначено основні напрямки науки «рахівництво», за якими відбувся і її подальший розвиток.

О.М. Галаган²⁷ у своїй монографії «Основи загального рахівництва» дає визначення поняття категорії «система бухгалтерського обліку», та вважає, що «під системою записів, або, що те саме, під системою рахівництва» слід розуміти сукупність записів, що розглядаються з погляду зовнішнього вигляду. Першим, тобто розглядом рахункових записів з боку їх внутрішнього змісту, на його думку, займається система

²⁷ Счетные теории А.М. Галагана в комментариях проф. Я.В.Соколова. Житомир: ЖГТУ, 2007. 84 с.

рахівництва; другим – їх розглядом з боку зовнішнього вигляду – форма рахівництва. Він систематизував і класифікував найбільш «цікаві» рахункові теорії, які були відомі в його час. Різноманітність і розвиток рахункових теорій у XV-XX ст. він пов'язував із науковим обґрунтуванням, із застосуванням наукових методів у їх побудові та відзначав, що «такими методами, використання яких необхідне для надання рахунковій теорії характеру логічно правильних побудов, є методи спостереження, класифікації, дедукції і індукції, синтезу та аналізу». На думку цього вченого, основне значення рахункових теорій полягає в тому, що ці теорії дають принципове обґрунтування і логічно правильні пояснення прийомам роботи, які застосовуються у практиці рахівництва; звідси випливає, що рахункові теорії, даючи принципове обґрунтування тих чи інших технічних прийомів, перетворюють ці прийоми і всю облікову роботу в цілому із сукупності нічим не обґрунтованих прийомів у сукупність таких прийомів, розумність і доцільність яких є цілком доведеною. Він вважав, що за допомогою рахункових теорій можна науково довести правильність і доцільність певних дій, які виконуються у практиці рахівництва, а тому значення рахункових теорій полягає в тому, що за наявності цих теорій рахівництво стає не ремеслом, а мистецтвом, сукупністю прийомів, доцільність яких може бути науково обґрунтована.

Дослідження О.М. Галагана²⁸ доводять, що бухгалтерський облік, як і інші сфери людської діяльності, у становленні своєї теоретичної складової проходить усі етапи розвитку: гарне ремесло – мистецтво – наука. Рахунковедення, за твердженням автора, як і кожна наукова дисципліна, «... спочатку уявляло собою лише сукупність суто практичних прийомів, які не мають твердого принципового обґрунтування; на цій стадії свого розвитку рахунковедення представляло собою у кращому випадку тільки мистецтво рахівництва, а іноді воно було і простим ремеслом, так як усі прийоми лічильної роботи в той час були такими, корисність і доцільність яких могла бути встановлена лише емпіричним шляхом. У міру свого розвитку, рахунковедення поступово стало перетворюватися з мистецтва в науку; таке перетворення рахункового знання з мистецтва рахівництва у науку рахунковедення, знову-таки, відбувалося поступово, переходячи через ті окремі стадії, які є неминучими у процесі розвитку будь-якої наукової дисципліни»

²⁸ Счетные теории А.М.Галагана в комментариях проф. Я.В. Соколова. Житомир: ЖГТУ, 2007. 84 с.

Четвертий період доцільно поділити на дві основні стадії:²⁹

- перша стадія, що охоплює період до середини ХХ ст., характеризується розробкою базових принципів об'єктивної оцінки майново-правового стану самостійно господарюючого суб'єкту, галузевого напрямку в побудові системи бухгалтерського обліку, розширення державної регламентації національних систем і звітності бухгалтерського обліку; друга стадія – з середини ХХ ст. до наших днів – характеризується розробкою принципів оцінки майново-правового стану господарюючих суб'єктів в умовах зовнішнього ринкового середовища і у зв'язку з прийняттям ефективних рішень для отримання майбутньої економічної вигоди. Історичні пам'ятки залишили нам відомості, які дозволяють говорити про наявність та характер господарського обліку в різних країнах Стародавнього світу. Облік Стародавнього світу – облік фактів – в цілому був статичним. В його основу було покладено інвентаризацію і пряму реєстрацію майна. Пряма реєстрація – це посилення на певний об'єкт. Непряма реєстрація з'явилася пізніше і полягала в тому, що обліковий працівник замість певного облікового об'єкту фіксував дані з так званих первинних документів. З цього часу облікові дані та фактичний стан справ перестають бути адекватними. Бухгалтерська справа, як і будь-який суспільний розвиток, – це складний процес: поряд із піднесенням творчої думки, успіхами, значними ривками, історія бухгалтерського обліку сповнена падінь, невдач, відхилень, помилок. Становлення обліку – це діалектичний, поступовий процес, мета якого – забезпечити прийнятні умови послідовного, безперервного, раціонального і успішного виконання функцій бухгалтерського обліку.

Вся історія бухгалтерської праці, за своєю сутністю, є поступовим рухом до вирішення трьох основних завдань:³⁰

- зробити облік максимально інформативним і точним;
- досягти його простоти і дешевизни;
- отримати своєчасну інформацію про факти господарського життя. Вітоки і перші паростки обліку приховані від нас назавжди, однак, неважко уявити, що саме з розвитком людського суспільства, появою писемності і арифметики було закладено підґрунтя для обліку. Сьогодні лише одиниці

²⁹ Сморганюк Т.П. Історія облікової думки. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. 2013. Випуск 3. С.97-101.

³⁰ Сморганюк Т.П. Історія облікової думки. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. 2013. Випуск 3. С.97-101.

бухгалтерів-практиків мають уявлення про те, наскільки давнім є облікове мистецтво.

Першу згадку про мистецтво бухгалтерії можна зустріти у книзі Премудрості Сираха, в якій наказується кожному синові Ізраїлю: «Якщо щось видаєш – видавай рахунком та масою і роби усіяку видачу та приймання за записом»³¹. Однак, не дивлячись на численні спроби вчених-бухгалтерів визначити момент виникнення обліку, останнім не вдалося, на жаль, визначити час виникнення з достатньою ймовірністю. У будь-якому випадку, до винаходу писемності про існування бухгалтерії не могло бути і мови. Найбільш фундаментальною працею з історії обліку є книга «Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней» (1996) видатного російського вченого Я.В. Соколова. В ній автор стверджує, що «...облік виник не одразу. Були часи, коли він був непотрібним, коли всі відомості про господарство вміщувались в голові однієї людини, і не тому, що у цієї людини добра пам'ять, а просто господарство було невеликим, і відомостей про нього було небагато»³². Вже в первісному суспільстві виділилась особа, яка вміла вести господарство без записів, адже результати праці общини були відомі всім її членам. Потрібно було робити деякі записи про результати полювання або землеробства, тому що люди в той час боялись, що «...весна забуде прийти на зміну зимі». Отже, вважається, що матеріальні передумови обліку склалися за часів первісного ладу. Саме на цьому етапі була закладена обчислювальна основа обліку, здійснювався підрахунок основних облікових об'єктів та їх споживчих вартостей.

За часів первісного ладу існував господарський облік, який на той час представляв собою певну систему. Про наявність і характер такого обліку писав К. Маркс: «Ми знаходимо бухгалтера, який веде облік землеробських операцій, «кадаструючи» і реєструючи все, що сюди відноситься»³³. В даному випадку під словом «бухгалтер» мається на увазі не сучасне значення цього терміну.

В той час не було поділу обліку на його різні види, а безпосередньо термін «бухгалтер» з'явився набагато пізніше – в XV ст. н. е. І оскільки община представляла собою єдине ціле, облік здійснювався в інтересах всіх її членів: «бухгалтер»

³¹ Малькова Т. Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? М. : Финансы и статистика, 1995. 304 с.

³² Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. М. : Аудит: Юнити, 1996. 638 с.

³³ Пушкар М.С., Гавришко Н.В., Романів Р. В. Історія обліку та контролю господарської діяльності: навч. посібн. Тернопіль: Карт-бланш. 2003. 223 с.

виступав обцинним «чиновником», Е. Шмаленбах стверджував, що у великих господарствах записи і числа замінювали господарю очі і вуха³⁴.

Подальший розвиток господарського обліку відбувався одночасно з розвитком обміну. Саме обмін породжує подвійний запис як відображення вибуття одного продукту і появи іншого. З'являються рахунки речей. З виділенням із загальної маси товарів особливого товару – грошей, що виконують функції міри вартості, засобу платежу, засобу обігу і засобу нагромадження, з'являється рахунок грошей. Подвійний запис набуває більшого поширення, і головне – в обліку з'являється єдиний узагальнений вимірник: як міра вартості, як засіб вартісного вимірювання. Паралельно розвивався як купецький, так і банківський облік. Замкнену систему рахунків для обліку сукупності засобів та операцій «одиночного» господарства створила купецька бухгалтерія. Для обліку всієї сукупності внесених в підприємство засобів, їх збільшення та зменшення вперше вводиться новий рахунок – рахунок Капіталу. Це призводить до того, що вся сукупність засобів і операцій в обліку відображається в балансі одиночного підприємства.

Таким чином, облік почав відігравати роль «штучного механізму», який впливав на грошовий обіг. Точно встановити час трансформації господарського обліку в бухгалтерський облік неможливо, оскільки процес його розвитку відбувався паралельно з поступовим розвитком обміну, грошового обігу, кредиту і банківської діяльності.

Значні дослідження історії становлення обліково-правової культури в Україні проведено вітчизняними науковцями Й.Я. Даньків та М.Я. Остап'юк³⁵, результати яких ми наводимо далі.

Вчені зазначають, що у дослов'янський період з усіх племен і народів, що населяли територію сучасної України, найбільш відомою є трипільська цивілізація. Крім землеробства і скотарства у трипільців широкого розвитку набуло гончарство та кераміка. Археологи знаходять велику кількість статуеток, табличок, як умовного (абстрактного) характеру, так і реалістичного. Трипільські вироби нагадують старогрецьку (мінорську) кераміку. Спроби розшифрувати трипільські знаки за допомогою давньогрецької та інших європейських мов не дали, як відомо, бажаних результатів. Це пов'язано з тим, що

³⁴ Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учёта. [Пер. с англ. / под ред. я. В. Соколова]. М. : Финансы и статистика, 1994. 144 с.

³⁵ Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік: підручник. К.: Знання, 2007. 469 с.

знаки перших мов - шумерський клинопис, єгипетські та китайські ієрогліфи - означали слова, а букви давньогрецької або латині - звуки.

Як виявилось, глиняні кульки різного діаметра використовувались трипільцями насамперед у храмових господарствах для обліку зерна, худоби та інших продуктів. При цьому найбільша кулька означає число 360, тобто кількість днів у році, середня - 60 (що дорівнює загальній кількості суглобів на пальцях рук і ніг), 10 - кількості пальців на руках і ногах. Стосовно «дзвіночків» на глиняних табличках, то вони означають одиницю, крапка - десять, інші піктограми — назви продуктів і міру їх об'єму. Звичайно, все вищесказане гіпотеза, але гіпотеза обґрунтована, яку сьогодні опрацьовують і зарубіжні вчені.³⁶

Дослідники³⁷ стверджують, що в період трипільської культури, з певним рівнем цивілізації, досить розвиненими ремеслами та господарством, був чітко відпрацьований системний облік майна.

У добу міді і бронзи на території України виділяється кілька культур: білогрудівська, висоцька, верхньодністровська. Вони характеризуються скотарсько-хліборобським побутом і зв'язками з Італією, Наддунайщиною, Сибіром. Безперечно, розвиток виробництва та торгівлі обов'язково спричинив і введення обліку. На цю добу припадає поява на Україні першого народу — кіммерійців, яких описав у V ст. Геродот. Кіммерійцям властиві табунне скотарство, висока культура виробництва та обробки бронзи, кераміки. Вони були першим народом, який мав царів. А це є нічим іншим як підтвердженням того, що поряд з обліком мали місце й елементи права.

Починаючи з VII ст. до нашої ери, на початку залізного віку, на Чорноморському побережжі сучасної України почали осідати греки. Грецькі колоністи заснували ряд міст-колоній. Нам відомі такі як Тіра в лимані Дністра, Ольвія в лимані Дніпра, Херсонес, Теодосія (Феодосія), Пантикапей (Керч). Грецькі колоністи несли з собою і свою цивілізацію, порівняно вищу від цивілізації тих народів, що жили за межами міст-колоній. Закономірно, що й облік у грецьких колоніях був організований за тими же принципами що і в Греції. Облік вівся на вибілених гіпсом дощечках, глиняних черепках, інколи на папірусі. Основною грошовою одиницею була драхма. Сто драхм

³⁶ Мойсеєнко В. Трипольская письменность - мифы и реальность. Зеркало недели. 2003. 25-31 января. №30. С.1-3.

³⁷ Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік: підручник. К.: Знання, 2007. 469 с.

становили міну, а 60 мін - талант.

На думку вчених³⁸, у той час уже була добре налагоджена податкова система. Давні греки як у метрополії, так і в колоніях надавали великого практичного значення складанню кошторису. Праці відомих грецьких філософів, зокрема Арістотеля (його «Політика») були присвячені веденню обліку. Саме Арістотель зумів виявити облікові категорії, показав їх взаємозв'язок, проаналізував процеси обліку та визначив функції грошей. Він запровадив таку категорію як «хремастика» - діяльність, спрямована на отримання прибутку. Він також здійснив спробу розмежування облікових та контрольних функцій. У зв'язку з цим у грецьких колоніях особливого розмаху поряд з обліковою набула і ревізійна робота. Для обліку греки використовували ними ж винайдений обліковий прилад - абака. У колоніях процвітала банківська справа. Давньогрецькі банки-трапези у своїй діяльності вперше почали застосовувати безготівкові розрахунки.

Серед грецьких колоній перше місце належить Ольвії. В місті була розвинена промисловість (керамічні та ювелірні виробни, виробництво зброї). Як і інші чорноморські колонії, Ольвія карбувала власну монету, вела досить розгалужену торгівлю. Безперечно, ведення торгівлі та наявність грошового обігу вимагали і відповідного рівня обліку.

У колоніях-факторіях було досить розвинуте і право. Так, зокрема, за даними розкопок у Херсонесі, відомо, що на вулицях стояли стели, псефізми - урядові декрети, висічені на мармурових плитах. Серед них мармурова плита з написом: «Присяга громадян на вірність конституції своєї держави» .

Грецька цивілізація, безперечно, впливала на скіфські народи, що жили поза колоніями. У свою чергу був і зворотний вплив. Скіфи разом з греками утворили європейську специфічну культуру. Зрозуміло, що ця культура породила і своєрідний облік. Досконале різьбярство і ювелірне виробництво, а також різноманітні круглі печатки і таблички з записами, подібними до вавилонських і персидських, наводять на думку, що облік у цій змішаній культурі теж був змішаний з грецьким та персидським.

За результатами своїх досліджень Й.Я. Даньків та М.Я. Остап'юк³⁹ зробили висновок, що у V ст. до нашої ери утворилось Боспорське царство, яке займало територію

³⁸ Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік: підручник. К.: Знання, 2007. 469 с.

³⁹ Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік: підручник. К.: Знання, 2007. 469 с.

Чорноморського узбережжя та Кримський півострів зі столицею в м. Пантикапей (Керч). У царстві велася жвава торгівля з Афінами, воно мало свої банки - трапези, чеканило монету. Навіть після того, як Боспорське царство стало васалом Римської імперії і в обігу з'явилися римські монети, в ньому збереглися ті ж принципи ведення обліку, що і в Давній Греції.

У поселеннях предків українських племен (черняхівська культура) IV-VII ст. н. е. під час розкопок знаходять римські монети, фібули так званого «провінційально-римського» типу, що свідчить про наявність торгівлі і досить широкий торговельних зносин, грошового обігу і відповідно обліку. Відомо зі знайдених під час розкопок монет, що в той час на території України велась досить значна торгівля з Китаєм, Індією, особливо з арабським халіфатом. Крім цих монет знайдено західноєвропейські: французькі, німецькі, англійські та інші. У 846 р. араб Ібн-Хурдадбег, завідувач пошти в Ірані, у своїй славетній «Книзі шляхів та царств» змалював інтернаціональний характер торгівлі цієї доби, наголошуючи на тому, що від Рейну та Дунаю до середньої Азії купці розмовляли різними мовами в т. ч. і слов'янською.

Після занепаду арабської торгівлі важливим стає шлях «з варяг у греки», а також шлях, який перетинав Україну зі сходу на захід. Роль українських племен не була пасивною в цьому торговому вирі. Вони не обмежувались транзитною торгівлею, а вносили свій вклад, тобто продавали свої товари - хутро, віск, мед. Поставляли вони і «челядь» - рабів.

Торгівля, а також товарний і грошовий обіг, вимагали відповідно і певної системи обліку.

За добу, яка передувала виникненню Київської держави, - у VII-VIII ст. в Придніпров'ї відбувається надзвичайне економічне піднесення, яке стає підґрунтям для виникнення Київської Русі - України.⁴⁰

Київська Русь відразу заявила про себе як могутню державу з міцною державною організацією. Так, Константин Порфірородний згадує договір між Василем I — цісарем візантійським та Руссю (Аскольдом) 873—874 р., в період ще до офіційної дати виникнення Київської Русі. На ті ж роки припадає створення першого Рафальштеттенського митного статуту часів Людовіка Німецького (876 р.), яким встановлювалось мито з краму, що надходив з Русі в Баварію. Тобто вже в ті часи Русь користувалась у зовнішній торгівлі митним правом. Київська

⁴⁰ Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік: підручник. К.: Знання, 2007. 469 с.

Русь як держава виникла офіційно у 882 р., коли Києвом став правити князь Олег. Київський митрополит Іларіон у своєму «Слові о законі і благодаті», написаному до появи «Повісті временних літ» зазначає про появу першого податку, який встановив князь Олег - «полюддя», у формі обов'язкового відробітку. Князь Олег із своєю дружиною робив об'їзд власних земель і збирав данину шкірами, воском, медом. Пізніше було встановлено дань від «димув», тобто землі, на якій проживали, або «рала» з землі, яку обробляли. Крім цих видів податків князь Олег встановив і спеціальні податки, такі як: ловче (утримання княжого двору під час ловів), повіз (мито від перевозів та торгів у місті). Князя Олега можна сміливо назвати основоположником податкової системи Русі-України. Де ж стосується і зовнішніх відносин. Відомі договори князя з сусідніми державами. Зокрема, договори з Візантійською імперією уклались у двох однакових за змістом примірниках грецькою та старослов'янською мовами. Договори надавали великих прав Олександрові дружині та купцям з Русі. В договорах передбачалось шестимісячне утримання купців у Царгороді за рахунок греків, забезпечення харчами, інструментами та іншим майном під час подорожі додому. За Руссю визнавалось право безмитної торгівлі з греками. В договорах вирішувались і міжнародні питання: що робити, якщо затоне корабель котроїсь із договірних держав, якщо вб'ють чужого підданого, якщо втече раб тощо.

Дослідники історії становлення обліково-правової культури у світі та Україні⁴¹ звертають увагу на те, що Візантія за часів правління Олега сплачувала Київській Русі значну контрибуцію. Договір 907-911 рр. - найцінніше джерело нашої історії права. Русь-Україна виступає в ньому як держава, що має політичну організацію, устійне право (згадується «Закон... языка нашего, закон русский»).

Князювання Ігоря теж відоме укладанням ним договорів з Візантією, збиранням данини. Отже, можна припустити, що за князювання перших київських князів з'явилися паростки податкової системи та обліку, міжнародного права та міжнародних розрахунків.

За правління княгині Ольги продовжується вдосконалення права і особливо податкової системи. Першою з князів вона впорядковувала податки, встановила їх норми - «устава», «уроки», «броки», «дані». Всі вони мали своє окреме значення. Данина ділилась на три частини: дві йшли на Київ, а одна — на

⁴¹ Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік: підручник. К.: Знання, 2007. 469 с.

Вишгород - місто Ольги. У цьому виявляється ідея поділу між державними доходами і власністю князя, що свідчить про високий рівень державності. Ольга визначила території для полювання («ловища», «перевесища»), які поставляли державі хутра, і зобов'язала вести їх облік. Пізніше, в часи укладання «Руської правди», вважалось тяжким злочинним порушенням «перевесищ». За правління Ольги ставились «знамення», тобто в Русі були взяті на облік всі бортні дерева, де роїлись бджоли, оскільки мед і віск були цінними експортними товарами.

Князь Володимир ще більше зміцнив і централізував державу. Він замінив так звані «кунні» гроші та гривни своєю карбованою монетою, тип якої запозичив у Візантії. Монети, що карбувались, були двох типів: золоті та срібні. З одного боку було зображення тризуба або хреста з іншого - постать князя. Прийняття християнства Володимиром в Київській державі було великим поштовхом для розвитку культури, освіти і, зокрема, облікової науки. Виникають школи, пишуться книги, розвиваються науки, зокрема математика, яка була основою обліку.⁴²

За часів Я. Мудрого ще більшого розвитку набула наука. Вінцем його справ у розвитку правової держави була «Руська правда». Нею князь (середина XI ст.) закріпив недоторканність приватної земельної власності. Власність князя і держави отожднювалась, розмір данини та податків не регламентувався, тобто все було в руках князя. Ця форма господарського, юридично закріпленого побуту, мала величезний вплив на формування обліку в майбутньому за принципом: держава є власником всього або майже всього майна, що знаходиться в країні.

Я. Мудрий також був безпосереднім автором церковного уставу, який визначав порядок ведення церковного суду, як правило, у справах моралі та подружніх відносин. Встановивши на приватну власність відповідну підпорядкованість, виходячи із вертикальних правових відносин, закладених в «Руській правді», об'єктивно і законодавчо створив умови для того, щоб в обліку був єдиний орган, який би регламентував порядок ведення його.

За Володимира Мономаха Київська держава зміцнила своє становище. Князь запровадив нові статті «Руської Правди», впорядкував справи з наданням позик і встановив розмір законних відсотків. Людина віддає все князю, державі. Це основний стержневий принцип правової політики того часу. Тому

⁴² Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік: підручник. К.: Знання, 2007. 469 с.

не дивно, що найвищу урядову посаду при княжому дворі займав дворецький. Основними його завданнями були: догляд за княжим двором і всім княжим майном. Безпосередньо всі записи і в т. ч. облікові роботи були в підпорядкуванні печатника. Він був начальником княжої канцелярії (канцелярем), складав звіти, укладав княжі грамоти, мав на збереженні княжу печать. Секретарями в канцелярії були дяки. Записи робили на тонкій шкірі (пергаменті). Пергамент завозили з Греції та Азії, а також виробляли свій з телячої шкіри.

Записи у той час робили чорнилом, виробленим з дубової або вільхової кори, залізя, вишневого клею, борщу, квасного меду. Знаряддям письма було гусяче перо, і вже тоді писали українською мовою. З іноземними купцями, за необхідності кореспонденції з ними, листувались грецькою та латинською мовами. Печатник, який вів облікову роботу та листування, часто поєднував її з судово-слідчою справою. Так, відомо, що князь Данило Галицький доручив своєму печатнику Кури лові «списати грабежі нечестивих бояр».⁴³

Свого роду комірниками при княжому дворі були стольник і ключник. Перший займався наглядом за княжим столом, контролював зберігання, оприбуткування та видачу харчів, другий тримав ключі від комор і магазинів.

Слід зазначити, що в Київській Русі, а пізніше це ми спостерігаємо і в Галицько-Волинському князівстві, велась і відповідна підготовка людей, які займались обліком та іншою писарською роботою. У монастирях, де фактично концентрувалася вся наукова думка, відкривалися школи, велося різноманітне навчання, в т. ч. ведення обліку і запису. Дяки, про яких згадувалося вище, одержували спеціальну підготовку при монастирях, але їх навмисне не освячували, щоб вони могли працювати у світських закладах при княжому дворі, чи боярських маєтках.

У монастирях велася велика і досить різноманітна господарська робота. Саме в монастирях під впливом візантійської наукової думки зародились ідеї майбутньої української бухгалтерії. Застосовується такий обліковий принцип: за кожен майновий об'єкт відповідає певна особа або група осіб. Щодо комірників, то вони несли як матеріальну, так і кримінальну відповідальність. За кожную нестачу били, «карали на горло», вшали на «дибу». Відомі пропозиції, щоб у приміщеннях складів була прибита до стіни шкіра покараних комірників за значну

⁴³ Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік: підручник. К.: Знання, 2007. 469 с.

нестачу як попередження для новоприйнятих.

Принцип високої відповідальності при княжому дворі, в монастирському господарстві привів до створення досить витонченої облікової техніки, яка вимагала строгого поділу облікових регістрів, призначених для фіксації надходження і відпуску грошей та інших цінностей, послідовного проведення інвентаризації. Цікавим є те, що облікові залишки звірялися з фактичними, а не навпаки.

У XII ст. гривна відповідала 50 кунам, або 100 векшам. З'являються срібні гривни (160-196 г срібла). Золота гривна не набула значного поширення.

Вітчизняні вчені звертають увагу на те, що період татарського іга, який привів до занепаду Київської держави і перенесення центру східнослов'янської культури на Галицько-Волинське королівство, вніс свої корективи і в економічні відносини того часу, а відповідно, й облік. Татари відразу ж нав'язали свої «облікові стандарти». Докорінно була змінена податкова політика. Було запроваджено персональне оподаткування (подушне). У зв'язку з цим у 1257 р. силами китайських чиновників-баскаків був проведений перепис населення. Але це не був статистичний облік населення, це була бухгалтерська інвентаризація людей, закладених в систему подушного оподаткування. Виник принцип: *кожна людина - об'єкт обліку, кожна особа підвітна*. Однак в умовах Руси-України цей податок довго не протримався і був замінений новим - «соха». Податкова одиниця «соха» була заснована на принципі кругової поруки: платіж несе суспільство, недоїмка будь-якого з його членів погашається іншими членами суспільства.⁴⁴

Внаслідок монголо-татарської навали виробництво (ремесла) зазнало значних втрат, чого не можна сказати про торгівлю. Вже у XIII ст. вона значно зросла. В обігу, крім вітчизняних грошей, з'являються візантійські монети, монети арабського походження, західноєвропейські динарії. Існував продаж товарів на виплату до 50 % сплати за борг. У кредитних операціях брали участь безпосередньо князі. При банкрутстві майно описували дяки княжої канцелярії. При цьому насамперед захищалися права князя, потім іноземців, аж потім кредиторів-купців. Князі також мали значний дохід від торговельних операцій у вигляді мита. Митний облік вели осмники та митники.

⁴⁴ Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік: підручник. К.: Знання, 2007. 469 с.

Галицько-Волинське королівство, перебуваючи в залежності від Орди, зуміло налагодити своє господарство, торгівлю, грошовий обіг. Спочатку тут застосовувалися ті ж гроші, що і в Київській Русі. Потім поряд з гривнею в обігу перебували і дрібніші грошові знаки: монета, гріш, динарії. Гривна була рівна 48 грошам, гріш - 5 динариям.

Розвиток вітчизняної облікової культури тісно пов'язаний з розвитком правової культури держави. Як свідчать наукові публікації, за часів Київської Русі, як видно із зазначеного вище, система українського права відповідає досить розвиненому і цивілізованому суспільству. В українському законі того часу виявляється вища ніж у німецькому та й взагалі європейських середньовічних законах культура у справі «берегового» права: тоді у Західній Європі майно розбитого корабля належало власникові берега, куди викинули його хвилі, а за українським законом воно переходить під догляд держави до моменту появи законного власника. Слід зауважити, що крім уже названих договорів князя Олега з греками, до наших днів збереглися лише договори галицьких князів Андрія та Лева - з Пруським орденом хрестоносців - так званий оборонно-наступальний союз проти Литви, Польщі і татар. Ці договори цікаві тим, що в них, крім підписів князя, є підписи представників боярської ради. До грамот є прикладні печатки князя та бояр. Найкращим виявом правничої діяльності України є «Руська Правда» - , ряд збірників з XI по XII ст.. «Руська правда» в деяких своїх статтях відбиває вплив візантійського, скандинавського права, «Польської правди», але відрізняється від інших «лагідністю» покарань: відсутністю смертної кари, тілесних скалічень. «Руська правда» не принижує ролі жінки в суспільстві, швидше навпаки. Становище жінки-дружини, матері за руським правом було куди вище, ніж за римським та старогерманським, де жінка не мала рівних прав з чоловіком і потребувала опікуна.⁴⁵

Якщо ж розглядати еволюцію розвитку бухгалтерського обліку, то можна виділити п'ять етапів його становлення:

- торговий етап - до 1800 р.;
- підприємницький етап - до 1900 р.;
- організаційний етап - до 1950 р.;
- оптимізаційний етап - 1950-1975 р.;
- стратегічна бухгалтерія - з 1975 р. (облік за сегментами діяльності).

Остання промислова революція сприяла виділенню бухгал-

⁴⁵ Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік: підручник. К.: Знання, 2007. 469 с.

терського обліку в самостійну функцію управління (підприємницький етап). З'явилось багато людей, які професійно займались бухгалтерським обліком. До цього, як правило підприємець-купець, сам вів облік своєї справи. В Німеччині наші колеги називались бухгалтерами. При Петрі I це слово проникло на наші терени. Після війни 1812 р. з'явилося і французьке слово, яке перекладалось як рахівництво. З другої половини ХІХ ст. в різних країнах з'являються наукові напрями, або школи, які покликані досліджувати, осмислювати і використовувати те, що робить бухгалтер.

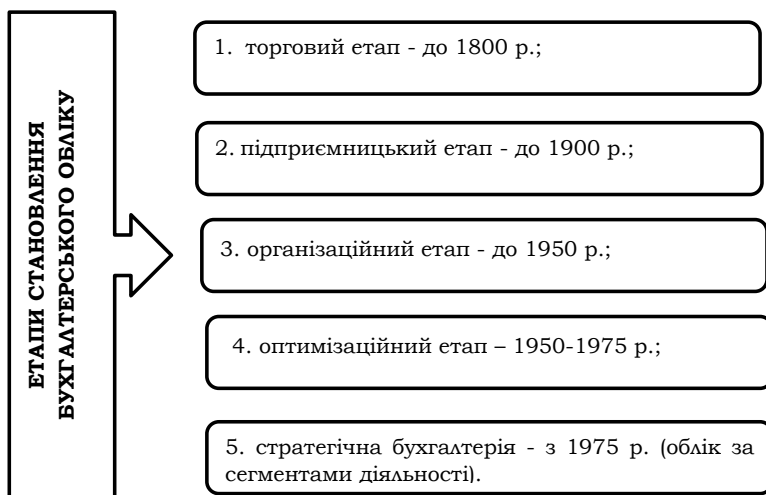


Рис.1.2. Етапи становлення бухгалтерського обліку
Джерело: сформовано авторами на підставі: ⁴⁶

Історичний розвиток облікової політики як економічної категорії безпосередньо пов'язані із історією розвитку бухгалтерського обліку і його організації.

Поняття «організація» (від англ. organization) походить від давньогрецького слова «органон», яке означає знаряддя або інструмент. Від нього пішло поняття «орган», а потім як похідні – «організм» і «організація». Це поняття багатогранне. Найчастіше воно означає: внутрішню впорядкованість, узгодженість взаємозалежних елементів цілого (системи); сукупність процесів або дій, що забезпечують досягнення цілей системи; об'єднання

⁴⁶ Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік: підручник. К.: Знання, 2007. 469 с.

людей, спільна діяльність яких спрямована на реалізацію встановлених програм на основі певних правил і процедур.⁴⁷

Згідно з Економічною енциклопедією за редакцією С. Мочерного, термін «організація» – це сукупність процесів або дій, що зумовляють об'єднання елементів, частин у ціле, утворення життєздатної стійкої системи; внутрішня впорядкованість, взаємодія стосовно незалежних частин цілого, зумовлена його будовою.⁴⁸

Одним з перших історичних документів, що стосується організації обліку, зокрема і формування облікової політики підприємства, як сукупності дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, є, виданий у 1673 р. міністром фінансів Франції Ж. Кольбером (1619–1683) торговельний статут «Ордоннанс», який водночас з іншими висвітлював питання організації та здійснення бухгалтерського обліку, що зумовило формування облікового законодавства, яким було встановлено єдині правила ведення рахівництва, регламентовано облік торговельних підприємств, обмінних контор і банків. Цей документ містив вимогу, щоб кожне підприємство раз на два роки складало баланс. Так було започатковано практику подання публічної фінансової звітності головним користувачам – інвесторам.⁴⁹

На думку французького науковця Ж. Г. Курсель-Сенель, організація обліку, його методологія – це справа не бухгалтерів, а прямий обов'язок адміністраторів. Інакше «для чого послужать цифри для того, хто не знає ні як аналізувати їх, ні обдумувати їх так, щоб черпнути із них вказівку для подальшого напрямку підприємства»⁵⁰.

У той же час, Ж. Дюмарше, прирівнюючи облік до організму, ввів спеціальний розділ – органологію (від грец. – опис органів) обліку – вчення про організацію, мету та роботу різних відділів бухгалтерії. Всі відділи (сектори) мали доповнювати один одного як органи єдиного організму.

⁴⁷ Завадський Й. С. Менеджмент: Management : у 3 т. Т. 1 . [3-тє вид., допов.]. К. : Європ. ун-т. 2001. 542 с.

⁴⁸ Економічна енциклопедія : у 3 т. Т. 1 / редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. К. : Академія, 2000. 864 с

⁴⁹ Бутинець Т. А. Документування в системі бухгалтерського обліку: теорія і методологія 2001 року : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. К., 2001. 21 с.

⁵⁰ Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 1991. 400 с.

Враховуючи результати проведених науковцями⁵¹ досліджень, можемо зазначити, що питання організації обліку, у тому числі облікової політики підприємства, отримали ще повніше висвітлення в працях П. Гарньє.

У поняття організації бухгалтерського обліку П.Гарньє увів три елементи:

- 1) метод – вибір методологічних прийомів;
- 2) систему – структура апарату, документообіг, форма обліку;
- 3) процедуру – порядок вибору тих фактів, що підлягають реєстрації.

Для французької школи бухгалтерського обліку характерна тенденція уніфікації обліку. До другої половини ХХ ст. вона виробила таких шість принципів організації обліку:

- механізація обліку;
- економія часу;
- економія праці;
- стислі терміни надання інформації;
- безпека, яку забезпечують самоконтроль і ревізія;
- чіткість (зрозуміла термінологія).

В англо-американській літературі кінця ХІХ ст. виділено шість організаційних бухгалтерських принципів:

- розподіл праці;
- локалізація інформації;
- конкуренція в контролі;
- дієвість бухгалтерії;
- методологічна незалежність;
- психологічний клімат.

Процес організації передбачає цілеспрямоване створення, постійне впорядкування та вдосконалення системи обліку на підприємстві для її відповідності потребам управління. Складовими облікової політики є організаційно-технологічні та методологічні аспекти.

До перших належать: організаційна побудова та форма бухгалтерського обліку, робочий План рахунків бухгалтерського обліку, форми первинних облікових документів, порядок інвентаризації активів і зобов'язань, правила документообігу тощо, які в цілому передбачають сукупність способів ведення обліку.

Методологічними складниками облікової політики є методи та процедури ведення обліку на окремих його ділянках: облік

⁵¹Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1991. 400 с.

необоротних активів, облік розрахунків, запасів, витрат.⁵²

В міжнародній обліковій практиці існує три підходи до організації обліку:

- централізований, що передбачає жорстке державне регулювання бухгалтерського обліку і застосування однакових облікових правил усіма господарючими суб'єктами;

- децентралізований, який передбачає індивідуалізацію правил бухгалтерського обліку для кожного господарюючого суб'єкта і не втручання держави в організацію та ведення обліку;

- змішаний, коли на державному рівні визначаються загальні (базові) правила ведення бухгалтерського обліку, які конкретизуються кожним підприємством виходячи із особливостей їх діяльності і поставлених цілей.⁵³

Враховуючи, що за радянських часів організація обліку здійснювалася за централізованим підходом і бухгалтерський облік розвивався лише за активної участі держави, економічна категорія «облікова політика» в Україні не застосовувалася.

Інструментом нормативного регулювання бухгалтерського обліку тих часів була інструкція, що містила правила його ведення та охоплювала всю методичну базу з урахуванням галузевих особливостей. Це не вимагало ніяких самостійних тлумачень з боку бухгалтерів або інших державних чи професійних органів⁵⁴.

До початку ринкових реформ необхідності у розробці облікової політики у підприємств навіть не виникало, оскільки законодавство, що регулювало методику бухгалтерського обліку, не передбачало можливості кількох варіантів відображення в обліку та звітності одних і тих же господарських операцій⁵⁵.

Очевидно, що поняття облікової політики може бути пов'язано із застосуванням лише двох підходів до організації бухгалтерського обліку: децентралізованого та змішаного. Лише відповідно до них господарюючі суб'єкти мають право

⁵² Правдюк Н. А. Особливості організації фінансового обліку в сільськогосподарських підприємствах. *Облік і фінанси АПК*. 2005. № 12. С. 115–120.

⁵³ Верига Ю.А., Кулик В.А., Ночовна Ю.О., Іванюк С.Ю. Облікова політика підприємства: навч. посіб. К. : «Центр учбової літератури», 2015. 312 с.

⁵⁴ Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності «Облік і аудит». За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та к.е.н., доц. М.М. Коцупатрого. Житомир: ПП «Рута», 2003. 512 с.

⁵⁵ Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності «Облік і аудит». За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та к.е.н., доц. М.М. Коцупатрого. Житомир: ПП «Рута», 2003. 512 с.

розробляти власну облікову політику, що у загальному розумінні представляє собою сукупність організаційно-методичних прийомів і способів ведення бухгалтерського обліку, щодо яких у підприємства є право самостійного вибору.

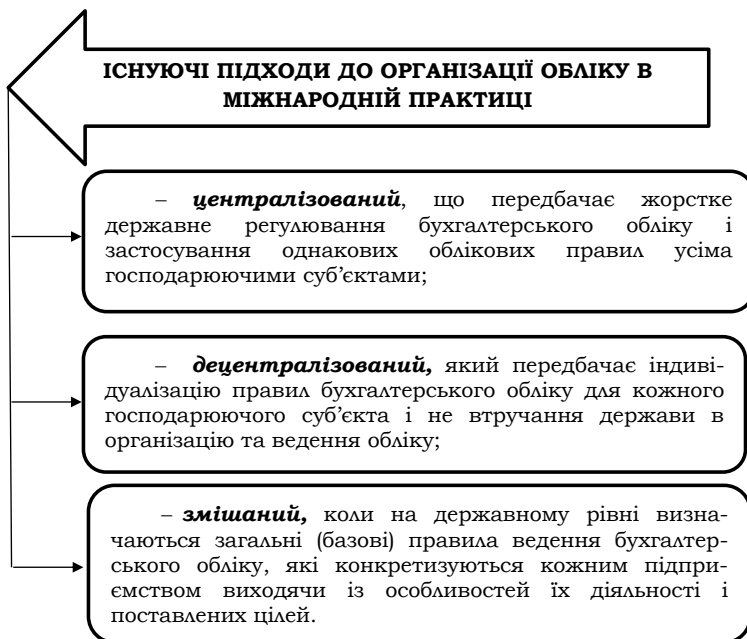


Рис.1.3. Підходи до організації обліку в міжнародній практиці

Джерело: систематизовано авторами на підставі : ⁵⁶

У 90-х рр. ХХ ст. у зв'язку із розширенням організаційно-правових форм підприємств та видів господарських зв'язків між суб'єктами господарювання з'являється необхідність та можливість використання кількох підходів до визначення результатів однакових операцій, а, відповідно, і варіантів їх відображення в обліку. На вимогу часу, із введенням у 1993 р. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні з'явилася можливість застосування облікової політики, хоча саме поняття «облікова політика» ще не використовувалося у нормативних документах.

⁵⁶ Верига Ю.А., Кулик В.А., Ночовна Ю.О., Іванюк С.Ю. Облікова політика підприємства: навч. посіб. К.: «Центр учбової літератури», 2015. 312 с.

У Положенні про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні зазначалося, що підприємства можуть самостійно встановлювати форму обліку, визначати методи його ведення, розробляти систему внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю тощо⁵⁷. Згідно з вимогами Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні⁵⁸ та Вказівки з організації бухгалтерського обліку в Україні⁵⁹ на кожному підприємстві щороку видавався наказ, яким затверджувались єдині (незмінні протягом року) методичні принципи ведення бухгалтерського обліку. Зміни у методиці ведення обліку на підприємстві, що мали місце протягом року необхідно було розкривати та повідомляти у пояснювальній записці до річної бухгалтерської звітності.

У зарубіжній практиці термін «облікова політика» почав історію свого застосування, коли у 1932 році Дж. Меєм було викладено у листі від Американського інституту бухгалтерів до Нью-Йоркської фондової біржі програму дій для її учасників, що, у тому числі, включала(рис.1.4):

- обов'язковість компанії відкритого типу подавати детальний звіт про використання певних методів обліку;
- підтвердження того, що компанія дотримується зазначених методів;
- аудиторський висновок, яким підтверджується використання компанією зазначених методів⁶⁰.

Першим нормативним документом, що регламентував порядок документального оформлення облікової політики, стало Положення про облікову політику для компаній, акції яких розміщені на фондових ринках, розроблене у 1934 р. Комісією з цінних паперів і бірж США. Необхідність створення даного документу була викликана потребою упорядкування обліку на підприємствах після Великої депресії 1929-1933 рр. І тільки набагато пізніше, національним стандартом 1972 р. правила розробки та документального оформлення облікової політики

⁵⁷ Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.04.93 р. № 250. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/250-93%D0%BF>

⁵⁸ Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.04.93 р. № 250. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/250-93%D0%BF>

⁵⁹ Вказівки щодо організації бухгалтерського обліку в Україні: Наказ Міністерства фінансів України від 07.05.93 р. № 25 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0052-93>

⁶⁰ Хоменко Н. В., Карпенко О.В., Верига Ю.А. Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності : монографія. Полтава: РВВ ПУСКУ.2008.153 с.

були поширені на інші підприємства⁶¹. На думку вітчизняних науковців⁶², це і стало першою спробою формування облікової політики на рівні підприємства, яка пов'язана із намаганнями уряду США у 1929 р. ввести офіційні стандарти фінансового обліку.

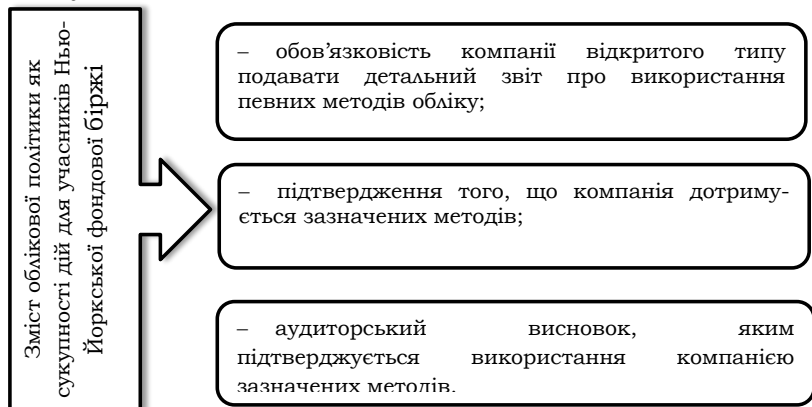


Рис. 1.4. Зміст облікової політики з листа Дж. Мея від Американського інституту бухгалтерів до Нью-Йоркської фондової біржі

Джерело : сформовано авторами на підставі: ⁶³.

Термін «облікова політика» увійшов у використання зарубіжних компаній з часу прийняття Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 «Розкриття облікової політики»⁶⁴ та його трактували як сукупність певних принципів, основ, домовленостей, правил та практики, прийнятих підприємством для складання та подання фінансових звітів.

З 29 червня 1973 року по нинішній час, питання формування облікової політики підприємств регулюються Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (раніше - Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку), який

⁶¹ Хоменко Н. В., Карпенко О.В., Верига Ю.А. Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності: монографія. Полтава: РВВПУСКУ, 2008. 53 с.

⁶² Верига Ю.А., Кулик В.А., Ночовна Ю.О., Іванюк С.Ю. Облікова політика підприємства: навч. посіб. К. : «Центр учбової літератури», 2015. 312 с.

⁶³ Хоменко Н. В., Карпенко О.В., Верига Ю.А. Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності: монографія. Полтава: РВВПУСКУ. 2008. 153 с.

⁶⁴ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Розкриття облікової політики». URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013.

було створено у рамках Організації Об'єднаних Націй (ООН) провідними професійними бухгалтерськими організаціями Австралії, Великої Британії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії. Нині до його складу входять професійні бухгалтерські організації з більш як 120 країн світу, що представляють близько 3 мільйонів бухгалтерів, зайнятих публічною практикою.⁶⁵

Згідно з Конституцією Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку його основні завдання полягали у розробці на потребу суспільства стандартів бухгалтерського обліку, яких слід дотримуватися при складанні фінансової звітності; сприянні розповсюдженню та прийняттю їх у всіх країнах світу; спрямуванні зусиль на удосконалення та уніфікацію бухгалтерського обліку на міжнародному рівні.

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

Згідно з новим Статутом Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку виконує наступні завдання(рис.1.5):

- розробляє єдину систему високоякісних, зрозумілих і глобальних стандартів бухгалтерського обліку, які забезпечують розкриття у фінансовій звітності якісної, прозорої і співставної інформації, необхідної для прийняття об'єктивних економічних рішень;

- сприяє поширенню та забезпеченню суворого дотримання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у всіх країнах світу;

- забезпечує максимальне зближення національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами для найбільш оптимального вирішення проблем бухгалтерського обліку і фінансової звітності на міжнародному рівні.⁶⁶

На сьогодні основними міжнародними нормативними документами, що регламентують порядок формування облікової політики, внесення змін та її розкриття у фінансовій звітності, є Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності та Четверта директива ЄЕС.

Так, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1

⁶⁵ Верига Ю.А., Кулик В.А. Ночовна Ю.О., Іванюк С.Ю. Облікова політика підприємства: навч. посіб. К.: «Центр учбової літератури», 2015. 312 с.

⁶⁶ Облікова політика підприємства: навч. посіб. За ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г. К.: ТОВ «ЮрАгро-Веста», 2007. 326 с.

«Подання фінансової звітності» передбачає, що повний комплект фінансової звітності повинен включати примітки, які містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення.⁶⁷

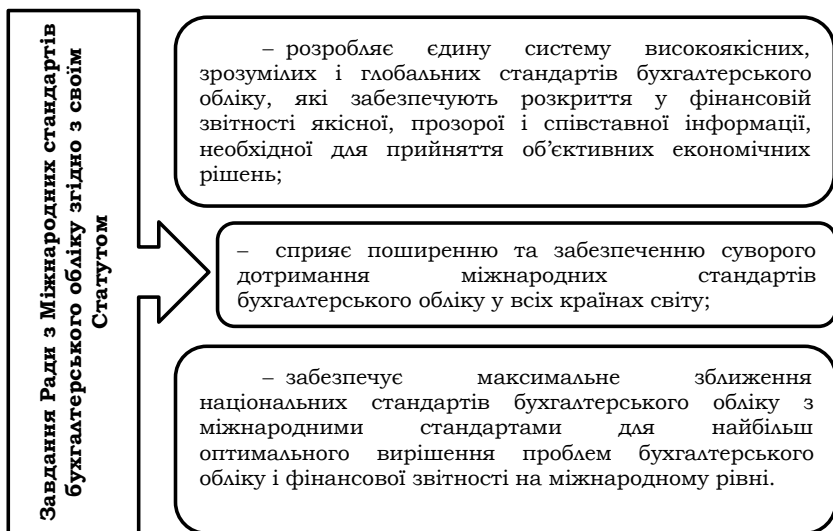


Рис. 1.5. Завдання Ради з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку

Джерело : сформовано авторами на підставі: ⁶⁸.

Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» ⁶⁹ розкрито сутність поняття «облікові політики», що характеризуються як конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності, а також зазначено, що зміна в обліковій оцінці - це коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки теперішнього статусу активів і зобов'язань та пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигід і зобов'язань. Зміни в облікових оцінках є наслідком нової

⁶⁷ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». URL: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/MU17028.html

⁶⁸ Облікова політика підприємства: навч. посіб. За ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г. К.: ТОВ «ЮрАгро-Веста», 2007. 326 с.

⁶⁹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: <https://zakon.rada.gov.ua>

інформації або нових розробок та не є виправленням помилок.

Решта міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку містять рекомендації щодо елементів облікової політики або господарських операцій, де застосовується облікова політика.

Зокрема, прикладом обрання облікових політик за окремими МСБО є:

- обрання моделі обліку, яку застосовує суб'єкт господарювання до своєї інвестиційної нерухомості, - модель справедливої вартості чи модель собівартості (МСБО 40)⁷⁰;

- для основних засобів вибором облікової політики буде вибір їх обліку за моделлю собівартості або за моделлю переоцінки (п. 29 МСБО 16)⁷¹.

Четверта Директива ЄЕС є найбільш важливим документом, що визначає шляхи, форми і методи гармонізації та уніфікації бухгалтерського обліку і фінансової звітності країн Західної Європи на даний час.

Вона розкриває вимоги до змісту та формат, за яким повинні складатися баланс і звіт про прибутки (збитки), а також містить перелік основних вимог, яким повинен задовольняти бухгалтерський облік, здійснюваний приватними компаніями, акціонерними товариствами та товариствами з обмеженою відповідальністю.

Спеціальний пункт Четвертої Директиви ЄЕС присвячений додаткам, які повинні доповнювати фінансову звітність. У додатку відображається інформація про:

- облікові методи, які застосовувалися організацією при оцінці вартості активів;

- облікові методи, які застосовувалися організацією при обчисленні амортизації;

- обороти у розрізі основних видів діяльності та географічних ринків організації;

- деталізація розмірів і причин значних боргових зобов'язань організації ;

- виплати членам ради директорів;

- відрахування у пенсійні фонди;

- інші показники, що мають істотне значення для об'єктивної оцінки фінансового стану організації.⁷²

⁷⁰ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість». URL:<https://zakon.help>

⁷¹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL:<https://zakon.rada.gov.ua>

⁷² Четверта Директива N 78/660/ЄЕС Ради Європейських Співтовариств. URL:<https://zakon.rada.gov.ua>

1.2. Нормативно-правове забезпечення та рівні регулювання облікової політики

Вибір європейського вектору розвитку нашої держави, різноманіття форм власності в умовах функціонування ринкової економіки спонукає до формування особливої специфіки законодавства країни стосовно державного контролю, яка, з одного боку обумовлює мінімально необхідний рівень втручання держави в процес поточного управління діяльності підприємств, з іншого – вимагає максимального дотримання загальнообов'язкових для спільноти правил виробництва.⁷³

Враховуючи орієнтацію України на європейські глобалізаційні процеси, перспективним напрямком розвитку бухгалтерського обліку є встановлення порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за єдиними правилами для всіх європейських суб'єктів, що викликає потребу удосконалення не лише системи бухгалтерського обліку в Україні, але також інститутів його регулювання.

Важливість бухгалтерського обліку обумовлена тим, що він є унікальним, єдиним у своєму роді та суспільно визнаним методичним інструментом економіко-правового узгодження економічних інтересів всіх учасників бізнесу з приводу справедливого розподілу доходів на рівні окремих суб'єктів господарювання.

Кінцевою метою бухгалтерського обліку є легітимізація права власників на ту частку доходу, яка може бути привласнена ними відповідно до чинного законодавства і за встановлений період. Природно, що її досягнення неможливе без серйозного наукового та юридичного обґрунтування⁷⁴.

Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку – це комплекс заходів законодавчого, виконавчого та контролюючого характеру, за допомогою яких здійснюється методологічне, методичне та організаційне забезпечення функціонування системи бухгалтерського обліку в Україні.

Державне регулювання обліку спрямоване на створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств, захищають інтереси користувачів і гарантують їм забезпечення

⁷³ Правдюк А. Л. Механізм правового регулювання державного екологічного контролю. *Право і суспільство*. 2016. №2 (2). С. 87-92. URL:<http://nbuv.gov.ua>

⁷⁴ Євдокимов В.В. Бухгалтерський облік як джерело інформації в системі інформаційного забезпечення економіки України. *Вісник ЖДТУ*. Серія : Економічні науки. 2010. № 1 (51). С.46-50.

доступу до інформації, що міститься у фінансовій звітності, яка здатна дати об'єктивну картину фінансового стану та результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Сутність нормативно-правової регламентації (з франц. *règlement* – підпорядкованість суворим правилам) полягає у ступені впливу держави.

Питання необхідності та форм державного регулювання бухгалтерського обліку та його організації є предметом дискусії вітчизняних та закордонних економістів. Наводяться аргументи на користь та проти державного регулювання. Одноставних кінцевих висновків у цієї дискусії не досягнуто.

Державу слід розглядати як суб'єкт інституціональної інфраструктури організації бухгалтерського обліку, який підтримує політичний, економічний та соціальний порядок, формує інституціональне середовище та інституціональні механізми, забезпечує поділ повноважень між інститутами держави щодо забезпечення державного регулювання бухгалтерським обліком та складанням фінансової звітності. При цьому істотне значення відводиться методології механізму поділу даних повноважень⁷⁵.

Правове регулювання⁷⁶ - це діяльність держави щодо становлення обов'язкових для виконання норм (правил) поведінки суб'єктів влади. Необхідний у цьому разі примус забезпечується розвитком громадської свідомості та силою державної влади. Водночас юридичні норми мають бути зрозумілими людям, належно обґрунтованими, системно організованими і придатними для практичної реалізації.

Державне управління здійснюється на правових засадах - встановлених державою правилах поведінки окремих осіб та їх груп у колективі. На рівні держави регламентація ведення обліку здійснюється положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, які передбачають багатоваріантність вирішення облікових процесів⁷⁷.

Можливість прийняття альтернативних рішень визначених

⁷⁵ Олійник Я. В. Правові імперативи розвитку організації бухгалтерського обліку в Україні в системі макроекономічного управління. *Проблеми економіки*. 2013. № 1. С.124-129.

⁷⁶ Калетнік Г. М., Мазур А. Г., Кубай О. Г. Державне регулювання економіки: Навчальний посібник. К.: «Хай-Тек Пресс», 2011. 428 с.

⁷⁷ Гуцаленко Л.В., Білокур А.Ю. Особливості формування облікової політики при виробництві продукції лікарських рослин. *Проблеми економічного, облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали II Всеукр. наук.-практич. конф. молод. учених*, 8 грудня 2016 року. С.38-39.

П(С)БО та регламентація відповідного порядку ведення обліку, згідно з обліковою політикою підприємств, дають можливість забезпечувати встановлений державою для підприємств порядок формування облікової інформації і складання достовірної звітності.

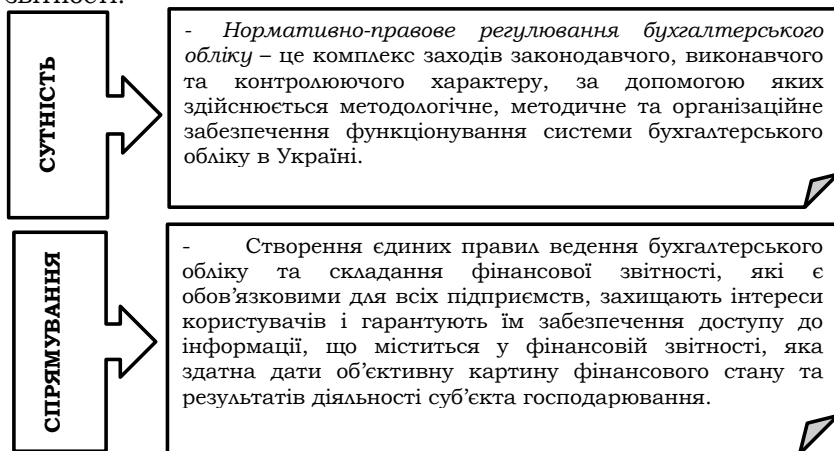


Рис. 1.6. Сутність та спрямування нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Нормативно-правові акти щодо бухгалтерського обліку, фінансової звітності й бухгалтерського контролю підприємств можна поділяти на наступні рівні (рис.1.7):

- міжнародні або континентальні (МСФЗ, Директиви ЄС);
- загальнодержавні (нормативно-правові акти Президента України, Кабінету Міністрів України, Верховної Ради України);
- загальнооблікові (акти Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України, НБУ, Державного казначейства України тощо;
- галузеві (відомчі) (акти профільних міністерств та відомств); регіональні (нормативно-правові акти обласних і районних державних управлінь, служб, відділів, груп; внутрішньогосподарські (внутрішньо-фірмові).

У нормативно-правові акти України періодично вносяться змін, доповнення, а іноді виникають нові або принципово поліпшені акти.

Зміни та доповнення виникають не випадково, а в результаті апробації національних положень (стандартів) на практиці.



Рис. 1.7. Класифікація нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та контролю

Джерело: ⁷⁸

В умовах інституціональних змін при реформуванні бухгалтерського обліку і звітності в Україні доречно здійснити

⁷⁸ Дерій В. А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2010. Вип. 2. С. 77-83.

максимум дій, щоб підвищити значущість саме бухгалтерського обліку, спрямованого на формування якісної звітності для всіх груп користувачів.⁷⁹ Отже, діяльність будь-якого суб'єкта господарювання залежить від функціонування механізму державного правового регулювання, який визначає правові та економічні відносини підприємства з державою, з іншими підприємствами та організаціями, з персоналом тощо.

У сучасній юридичній науці склалися різні підходи до трактування сутності механізму державного правового регулювання та його структури. На їх думку, механізм правового регулювання має кілька стадій, зокрема :

1) стадію формування юридичних норм, на якій в якості основного елемента його механізму виступає правова норма, яка покликана закріпити загальнообов'язкове для всіх в певній ситуації правило поведінки, визначити модель такої поведінки, встановити суб'єктів, на яких це правило поширюється, їх права та обов'язки, визначити підстави виникнення, зміни та припинення правовідносин і т.д.;

2) стадію виникнення прав та обов'язків (правовідносин), на якій елементами механізму правового регулювання виступають відповідні правовідносини.

На цій стадії між конкретними суб'єктами суспільних відносин встановлюється певний зв'язок, що виражається в їх взаємних правах та обов'язках, відбувається конкретизація положень правової норми;

3) стадію реалізації прав і обов'язків, на якій нормативно закріплені правила поведінки втілюються в життя, реалізуються в поведінці суб'єктів, на яких ці правила поширюються;

4) стадію застосування права. Ця стадія в механізмі правового регулювання є обов'язковою, вона може виникати не тільки між стадіями (першої та другої або другої і третьої), але і всередині них;

5) акти застосування права, як владні рішення компетентних органів, які забезпечують або виникнення прав та обов'язків, або їх здійснення.⁸⁰

Інструментами загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку є стандарти, норми, правила, примуси, владні ресурси. Відповідно, державна облікова політика передбачає створення законодавчих та організаційних перед-

⁷⁹ Лоханова Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень : монографія. Херсон : Грінь Д. С., 2012. 400 с.

⁸⁰Правдюк А. Л. Механізм правового регулювання державного екологічного контролю . *Право і суспільство*. 2016. № 2(2). С. 87-92.

умов впорядкування та удосконалення системи бухгалтерського обліку. Тобто держава, приймаючи та коригуючи різноманітні стандарти, норми, правила, примуси, здійснює облікову політику. Загальнодержавна облікова політика закріплюється у відповідних економіко-правових документах (програмах, стратегіях, законодавчих актах), у яких визначаються цілі, завдання, виконавці тощо.

Відповідно до статті 6 Закону⁸¹ державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;
- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Правове регулювання бухгалтерського обліку на підприємстві – це система законодавчих і нормативних актів, відповідно до яких підприємство здійснює господарсько-фінансову діяльність і забезпечує ведення її бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Ці нормативні акти мають певну ієрархічну підпорядкованість⁸².

Аспекти проблеми формування облікової інформації для управління насамперед визначаються в рамках системи законодавчого регулювання бухгалтерського обліку (рис. 1.8) і залежать від рівня, на якому їх застосовують:

- державний рівень, де проявом регулювання є Закони України, Постанови Кабінету Міністрів України;
- галузевий рівень, на якому регулювання має форми інструкцій, положень, методичних рекомендацій галузевих міністерств;
- господарський рівень, на якому інструменти регулювання визначаються Положенням про організацію обліку, зокрема обліковою політикою підприємства.⁸³

На рівні господарств (мікрорівень) основні інструменти створення облікової інформації для управління є такими:

- розробка облікової політики господарства;

⁸¹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. URL: www.rada.gov.ua

⁸² Кочерга С. В. Теорія бухгалтерського обліку: навчальний посібник. Полтава: Інтер Графіка, 2004. 324 с

⁸³ Бутинець Ф.Ф., Дем'яненко М. Я., Саблук П.Т., Белебега І.О., Лінник В.Г. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Ф.Ф. Бутинець (ред.), М.М. Коцупатрий (ред.). Житомир: ПП «РУТА», 2003. 511с.

- визначення меж застосування видів обліку.

Вони мають забезпечувати повне, достовірне і безперервне відображення господарських фактів, що відбулись в господарстві, обробку даних певними способами і прийомами відповідно до потреб управління та вимог вищих рівнів регулювання. На цьому рівні управлінське спрямування облікової інформації забезпечується найбільш системно.

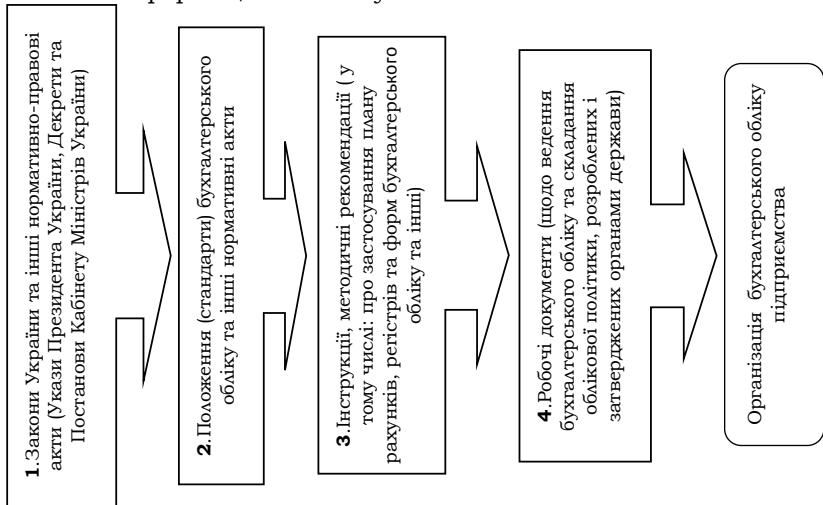


Рис. 1.8. Порядок нормативно-правового регулювання організації бухгалтерського обліку

Джерело⁸⁴

На сьогодні порядок формування облікової політики в Україні регулюється рядом нормативно-правових актів різного підпорядкування, основними з яких є: ⁸⁵

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- Положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування;
- Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства;

⁸⁴Бутинець Ф.Ф., Дем'яненко М. Я., Саблук П.Т., Белебега І.О., Лінник В.Г. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Ф.Ф. Бутинець (ред.), М.М. Коцупатрий (ред.). Житомир: ПП «РУТА», 2003. 511с.

⁸⁵ Ночовна Ю. О., Кулик В. А. Сучасний стан та проблеми формування облікової політики підприємства. URL : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/26313/1/23-141-146.pdf>

– Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку окремих об'єктів обліку, в тому числі основних засобів, нематеріальних активів, біологічних активів, запасів, витрат (в торгівлі, у промисловості, у будівництві, у сільському господарстві, у транспортному господарстві). Характеристику основних нормативно-правових актів, що регламентують облікову політику підприємства, наведено у таблиці 1.2.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.⁸⁶

Таблиця 1.2

Нормативно-правове забезпечення облікової політики підприємства

Нормативно-правові акти	Зміст нормативно-правового акту стосовно облікової політики
1	2
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Містить визначення поняття «облікова політика», надає право підприємству самостійно формувати облікову політику
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Містить визначення поняття «облікова політика», визначає способи висвітлення облікової політики підприємства під час розкриття інформації у фінансовій звітності
П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	Визначає причини змін в обліковій політиці; порядок розкриття інформації у примітках до звітів у випадку зміни облікової політики
Інші (П)СБО	Містять елементи облікової політики щодо конкретних її об'єктів або господарських операцій
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Є основою для розробки робочого плану рахунків підприємства
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Містить інформацію щодо можливих варіантів обліку витрат на підприємстві та періодичність закриття транзитних рахунків
Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства	Містять інформацію про зміст розпорядчого документа про облікову політику, суб'єктів формування, випадки зміни облікової політики підприємства

⁸⁶ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996–XIV зі змінами та доповненнями. URL: <http://www.minfin.gov.ua>

Продовження таблиці 1.2

1	2
Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику»	Містить основні елементи облікової політики, що мають бути зазначені у розпорядчому документі про облікову політику конкретного підприємства
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів	Розкривають окремі елементи облікової політики щодо нематеріальних активів
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів	Розкривають окремі елементи облікової політики щодо основних засобів
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів	Розкривають окремі елементи облікової політики щодо біологічних активів
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів	Розкривають окремі елементи облікової політики щодо запасів
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості	Регламентують методи оцінки залишків незавершеного виробництва, способи оцінки готової продукції, методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості
Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності	Регламентують склад, порядок обліку і планування витрат в торгівлі
Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт	Регламентують методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у будівництві
Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств	Регламентують методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у сільському господарстві
Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті	Регламентують методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у сфері транспортних перевезень

Джерело: ⁸⁷

Згідно з п. 1.2. Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635, 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

⁸⁷ Ночовна Ю. О., Кулик В. А. Сучасний стан та проблеми формування облікової політики підприємства. URL: <http://ena.lp.edu.ua: 8080/bitstream /ntb/26313/1/23-141-146.pdf>

особою), відповідно до установчих документів, облікову політику підприємства, а також зміни до неї.⁸⁸

Прийнята облікова політика підлягає оформленню відповідною документацією (наказами, розпорядженнями тощо) підприємства. Даний наказ є розпорядчим та впливає на фінансовий результат господарської діяльності підприємства, йому притаманні такі основні ознаки:

- ✓ формулювання та прийняття даного документу з дотриманням певних правил;
- ✓ має документальне закріплення, визначає правила поведінки для певних осіб, у ньому сформульовано методи оцінки;
- ✓ визначає умови їх реалізації.⁸⁹

В міжнародних нормативних документах використовують термін «облікові політики», що означає конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.⁹⁰

Порівнявши вітчизняне та зарубіжне законодавство слід відмітити, що в Україні облікова політика розглядається в загальному до усіх об'єктів обліку.

В той час як за кордоном облікова політика стосується конкретного об'єкта обліку, а їх сукупність окреслює облікові політики підприємства.

Трактування терміну «облікова політика» як у міжнародному, так і в вітчизняному законодавствах передбачає, що підприємство до початку звітного періоду вибирає в межах, встановлених стандартами або іншими нормативними документами, певні методи, методика, способи оцінки, форми організації обліку, які використовуються ним для ведення поточного обліку і складання фінансової звітності.

З одного боку, це забезпечує однозначність тлумачення показників фінансової звітності, а з іншого – створює умови для здійснення фінансового менеджменту.⁹¹

У сучасних умовах практика ведення бухгалтерського

⁸⁸ Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635. URL : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293536/

⁸⁹ Івченко Л.В. Концептуальні засади облікової політики . *Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць*. 2009. № 14. С. 246–256.

⁹⁰ Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. URL: <https://www.minfin.gov.ua>

⁹¹ Мулик Т.О. Облікова політика як інструмент управління оподаткуванням. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Березень 2015. Випуск № 4, URL : <http://global-national.in.ua>

обліку в країнах визначається національними особливостями регулювання господарських процесів, які країни, як правило, закріплюють в спеціальних законах, однак директиви з обліку, що застосовуються Європарламентом, є обов'язковими для всіх країн, які входять до Європейського співтовариства.

Головним вектором розвитку економіки України є інтеграція з європейськими країнами та відповідна адаптація законодавства України до законодавства Європейського Союзу у визначених пріоритетних сферах. В Україні проводиться загальнодержавна облікова політика, яка спрямована на адаптацію національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку до МСФЗ⁹².

В плані поліпшення нормативно-правових актів України щодо бухгалтерського контролю підприємств, необхідно зробити наступні кроки:

- провести повну інвентаризацію всіх нормативно-правових актів України, пов'язаних з бухгалтерським обліком та контролем з метою виявлення дублювання й неузгодження положень цих актів та нерегульованих ситуацій;

- організувати та щомісячно (щоквартально) оновлювати довідково-інформаційну базу підприємств з питань бухгалтерського контролю;

- головним бухгалтерам, контролерам-ревізорам, аудиторам, науковцям, що постійно працюють з нормативно-правовими актами України, які стосуються обліку та аудиту проводити робочі нотатки виявлених ними суперечностей, неув'язок згаданих вище актів та висловлювати свої висновки і пропозиції у фахових бухгалтерських...; під час проведення наукових і науково-практичних конференцій, семінарів, робочих нарад і т.д.⁹³.

1.3. Фактори, що впливають на вибір елементів облікової політики та суб'єкти її реалізації

Облікова політика – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка дає змогу використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя. У

⁹² Олійник Я. В. Правові імперативи розвитку організації бухгалтерського обліку в Україні в системі макроекономічного управління. *Проблеми економіки*. 2013. № 1. С.124-129.

⁹³ Дерій В. А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2010. Вип. 2. С. 77-83.

широкому розумінні її можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку)⁹⁴.

Безумовно, облікова політика є інструментом управління бухгалтерським обліком на підприємстві. Однак значення облікової політики виходить за межі цього процесу. Як інструмент управління облікова політика підприємства має виконувати такі функції (рис.1.8):

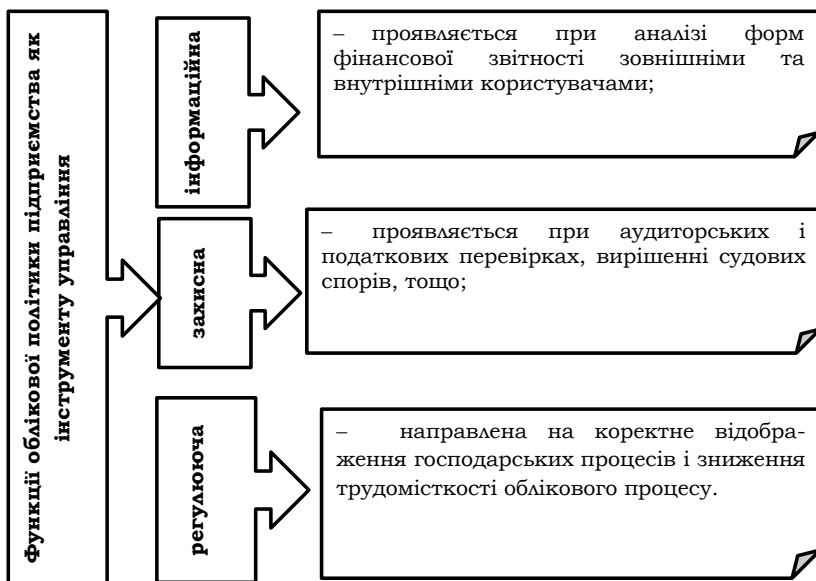


Рис. 1.8. Функції облікової політики підприємства

Джерело: систематизовано авторами на підставі⁹⁵

- інформаційну, яка проявляється при аналізі форм фінансової звітності зовнішніми та внутрішніми користувачами;
- захисну, при аудиторських і податкових перевірках, вирішенні судових спорів, тощо;

⁹⁴ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL : http://www.minfin.gov.ua/document/92422/МСБО_8.pdf.

⁹⁵ Мулик Т.О. Облікова політика як інструмент управління оподаткуванням. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск № 4, березень 2015. URL : <http://global-national.in.ua>

– регулюючу, яка направлена на коректне відображення господарських процесів і зниження трудомісткості облікового процесу.⁹⁶

В залежності від застосування на підприємстві певних концепцій управління виробництвом, бухгалтерський облік має бути спроможним надавати відповідну інформацію різним ланкам управління, що відповідно знаходить відображення в обліковій політиці. Саме у цьому ракурсі і простежується зв'язок облікової політики з потребами управління.⁹⁷

В процесі формування облікової політики одним із завдань є виокремлення факторів, що впливають на систему управління підприємством. Класифікація виділених факторів дозволить визначити методикою формування облікової політики.

Поняття «фактор» (лат. factor – чинник) в Філософському словнику трактується як умова, рушійна сила, причина будь-якого процесу.⁹⁸

Фактори, які впливають на формування облікової політики.⁹⁹

– форма власності (державна, колективна, приватна тощо) та організаційно-правова форма підприємства (державне, приватне, товариство з обмеженою відповідальністю, акціонерне товариство тощо);

– галузева приналежність (промисловість, сільське господарство, будівництво, транспорт, торгівля тощо) та вид діяльності (виробнича, комерційна, фінансова);

– організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів (філіалів, представництв) і їх економічні взаємозв'язки;

– виробнича структура підприємства (цехова, безцехова);

– масштаби діяльності підприємства (рівень концентрації і спеціалізації виробництва, обсяги виробництва, чисельність працюючих тощо);

– тип виробництва (одиничне, серійне, масове) і його вид (основне виробництво, допоміжне);

⁹⁶ Мулик Т.О. Облікова політика як інструмент управління оподаткуванням. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Березень 2015. Випуск № 4. URL : <http://global-national.in.ua>

⁹⁷ Коваль Н.І. Особливості облікової політики фермерських господарств. *Збірник наук. праць. Вісник Сумськ. держ. аграр. ун-ту: Серія : Фінанси і кредит*. Вип. № 2. Суми, 2013. С. 152 –157.

⁹⁸ Бляхарчук М.О. Моніторинг облікової політики підприємств. *Ефективна економіка*. 2015. № 7. С. 28-31.

⁹⁹ Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2010. 260 с.

- технологічні особливості процесу виробництва (підприємства переробної промисловості);
- інфраструктура ринку;
- вплив інфляційних (дефляційних) процесів;
- стратегія фінансово-господарського розвитку (цілі та завдання економічного розвитку підприємства; поточні та перспективні плани підприємства; залучення кредитних ресурсів, здійснення інвестиційних програм тощо);
- загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку;
- законодавчі акти і нормативні документи з питань підприємництва, бухгалтерського обліку і оподаткування;
- система оподаткування (звичайна, спрощена);
- існуюча практика обліку;
- система ціноутворення (ринкові ціни; трансфертні ціни; планово - розрахункові ціни тощо);
- матеріально-технічна база (наявність технічних засобів реєстрації інформації, комп'ютерної техніки тощо);
- рівень автоматизації виробничих і управлінських процесів;
- організація постачальницько-збутової діяльності підприємства;
- системи та умови заінтересованості виконавців за результатами фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому та його структурних підрозділів;
- структура бухгалтерської служби (фінансова, управлінська (виробнича) бухгалтерія) та розподіл обов'язків між обліковими працівниками;
- рівень кваліфікації управлінського персоналу і працівників бухгалтерської служби (фінансової та управлінської бухгалтерії);
- система інформаційного забезпечення підприємства економічних та правових питань;
- наявність ефективної системи внутрішнього контролю;
- зовнішні та внутрішні користувачі;
- склад та форми фінансової звітності; перелік центрів витрат та сфер відповідальності;
- система внутрішньої звітності та ін.

Фактори впливу на облікову політику можна класифікувати на внутрішні, що залежать від організації фінансово-економічної діяльності підприємства, і зовнішні, на які підприємство відповідно вплинути не може.

До зовнішніх факторів можна також віднести :

- інфраструктура ринку;
- особливості системи оподаткування;

- вплив інфляційних процесів;
- законодавчі акти та нормативні документи з питань підприємництва бухгалтерського обліку і оподаткування та перспективи їх змін тощо.

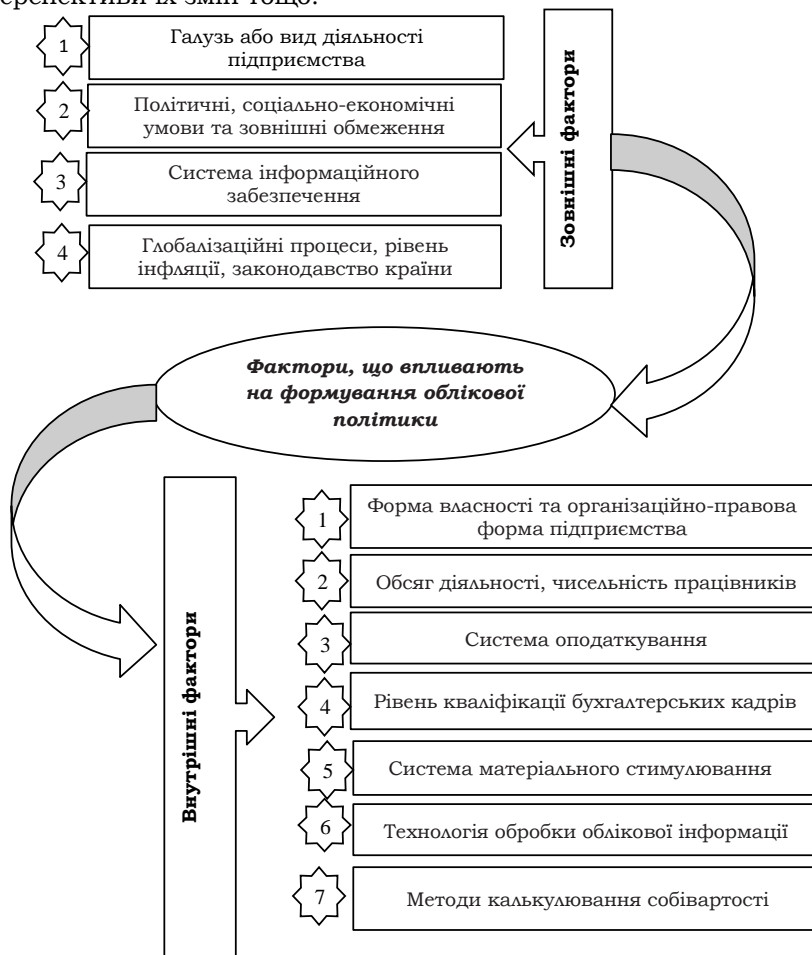


Рис. 1.9. Фактори, що впливають на формування облікової політики підприємства
Джерело :¹⁰⁰

¹⁰⁰ Юнацький М.О. Концептуальна основа формування облікової політики підприємства для цілей бухгалтерського обліку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. Випуск 6. Частина 3. 2016. С.159-163.

Внутрішніми факторами можна визначити такі:

- форму власності та організаційно-правову форму, галузь економіки та вид діяльності;
- організаційну та виробничу структуру підприємства;
- технологічні особливості процесу виробництва;
- рівень розвитку інформаційної системи на підприємстві;
- рівень кадрового та матеріально-технічного забезпечення тощо.

Постійна зміна економічного середовища, в якому функціонує підприємство, призводить до переходу внутрішніх факторів до категорії зовнішніх, і навпаки.

В процесі формування облікової політики потрібно відслідковувати усі фактори, які так чи інакше мають вплив на облікову політику.

Найдоцільніше це здійснити застосувавши системний підхід до зовнішніх і внутрішніх факторів.

За системного підходу до вирішення проблеми формування облікової політики методичною основою має бути визначення класифікаційних ознак чинників:

- за місцем виникнення – зовнішні та внутрішні;
- за часом дії – перспективні та поточні;
- за змістом – виробничо-організаційні та фінансово-економічні.

Окрім того, всі фактори, що впливають на формування облікової політики, не можуть бути ні сталими, ні незалежними.

Вони всі одночасно діють в одній системі, змінюючись та впливаючи одне на одного. Природно, що з плином часу одні фактори зникають, а інші народжуються.

Положення облікової політики слід розглядати як такі, що змінюються під впливом зовнішнього середовища, розвитку науки, техніки і практики, а визначення й формулювання їх безперервно удосконалюються.

Крім наведених вище факторів, на формування облікової політики підприємств суттєво впливає форма організації бухгалтерського обліку.

Так, відповідно до п. 4 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»¹⁰¹, для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації (рис. 1.10):

- 1) введення до штату підприємства посади бухгалтера або

¹⁰¹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996–XIV зі змінами та доповненнями. URL :<http://www.minfin.gov.ua>

створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

2) користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

3) ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

4) самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

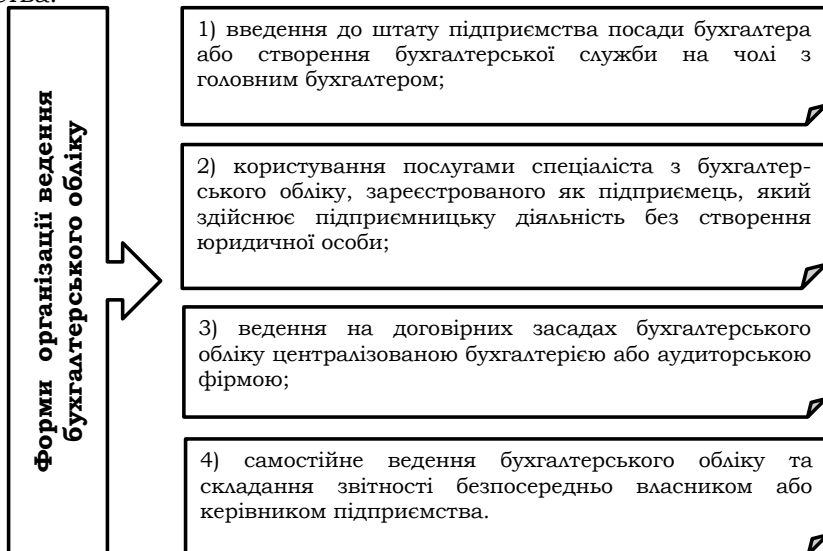


Рис. 1.10. Форми організації ведення бухгалтерського обліку
Джерело: систематизовано авторами на підставі ¹⁰²

На формування облікової політики впливає і вибір Плану рахунків, який використовується на сільськогосподарському підприємстві.

На підприємстві можуть використовувати: загальний План рахунків із застосуванням рахунків витрат класів 8 і 9;¹⁰³

¹⁰² Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996–XIV зі змінами та доповненнями. URL :<http://www.minfin.gov.ua>

¹⁰³ Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування. Наказ МФУ від 30.11.99 р. № 291. URL : <https://zakon.rada.gov.ua>

загальний План рахунків без застосування рахунків витрат класу 8; спрощений План рахунків, затверджений наказом Міністерства України від 19.04.01 р. №186.¹⁰⁴

Об'єктами облікової політики вважають процеси з організації та ведення обліку щодо яких є альтернативні варіанти. Принципи, правила, способи, методичні прийоми та процедури, які вибирають з урахуванням особливостей діяльності підприємства із загальноприйнятих, відносять до елементів методології облікової політики.

Загальні підходи до ведення бухгалтерського обліку єдині для усіх підприємств, але різні галузі економіки мають свої організаційні та технологічні особливості, що впливають на організацію обліку на конкретному підприємстві. Саме це і визначило необхідність вивчення впливу галузевих особливостей на організацію бухгалтерського обліку. Так на організацію обліку та формування облікової політики сільськогосподарського підприємства впливають наступні притаманні цій галузі особливості (табл. 1.3).

Аналіз цих факторів дає змогу вибрати з можливих варіантів облікової політики її оптимальний варіант і знизити бухгалтерські ризики економічного суб'єкта. Грамотно розроблена облікова політика дає змогу визначити оптимальні методи обліку та оцінки активів із зобов'язаннями.

Під час формування облікової політики варто закладати основи податкового планування, формулювати обов'язкові елементи облікової політики з метою оподаткування.

Основними цілями, що досягаються розробкою і наступним затвердженням чітко складеної облікової політики, є закріплення правил і основних методик ведення бухгалтерської та податкової звітностей, а заодно і регулювання організаційних моментів бухгалтерського обліку. Таким чином, розроблення облікової політики покликана уніфікувати всі форми і методи звітності, існуючі на підприємстві, максимально ефективно організувати між структурними елементами підприємства документообіг.

Зрештою облікова політика буде не тільки полегшувати і спрощувати роботу з обліку і підвищувати ефективність документообігу, але також економити трудові витрати підприємства і його матеріальні ресурси.

Отже, для досягнення оптимальної та ефективної облікової

¹⁰⁴ Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку. Наказ МФУ від 19.04.01 р. №186. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>

політики необхідно враховувати фактори, які мають вплив на її розробку.

Таблиця 1.3

Особливості сільськогосподарського виробництва, що впливають на організацію обліку та формування облікової політики

Галузь економіки або вид діяльності)	Особливості	Вплив на організацію обліку	Примітки
1	2	3	4
Сільське господарство	багатогалузевий характер, наявність різноманітної продукції та продуктів власної переробки, значна кількість допоміжних виробництв	розвинена побудова аналітичного обліку	
	суттєво впливають наступні природні фактори: температура повітря, опади, світло та інші кліматичні умови.	формування собівартості продукції та визначення фінансового результату	витрати по культурах, що частково загинули через безгосподарність списують на нестачі і втрати від псування цінностей
	сезонність виробництва		визначення фактичної собівартості випущеної продукції наприкінці року;
	використання значної частини продукції у власному господарстві	облік витрат та калькулювання;	зумовлює створення страхових фондів та резервів
	тривалий виробничий цикл (від місяця до декілька років)	облік незавершеного виробництва	витрати необхідно розподіляти між суміжними роками
	наявність суміжної та побічної продукції	методика калькулювання та розподілу витрат комплексного виробництва	
	існування різних організаційно-правових форм господарювання, включаючи малі приватні підприємства та великі колективні	організація облікового процесу	

Джерело:¹⁰⁵

¹⁰⁵ Житний П.Є., Афанас'єва І.І. Фактори формування облікової політики торгово-виробничих підприємств. *Вісник ЖДТУ*. № 1(51). URL: https://ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik/econom/1_51/10.pdf

Формування облікової політики повинно бути орієнтовано на прийняття управлінських рішень щодо розподілу та ефективного використання наявних ресурсів і отримання фінансових результатів. Як результат, грамотно розроблена облікова політика підприємства дає змогу вибирати ефективну схему для ведення бухгалтерського та податкового обліку, знижувати фінансові і податкові ризики, оптимізувати схему оподаткування, що, в підсумку, забезпечить належну ефективність прийнятих економічних рішень і господарської діяльності підприємства.

1.4. Складові, об'єкти та елементи облікової політики підприємства

Під обліковою політикою слід розуміти конституцію підприємства, в якій передбачається система обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів. Сутність облікової політики полягає в усвідомленні людьми моделі системи обліку, яка адекватно описує і відбиває в інформаційному просторі явища і процеси господарської діяльності підприємства.¹⁰⁶

Об'єктами облікової політики вважають процеси з організації та ведення обліку щодо яких є альтернативні варіанти.

Принципи, правила, способи, методичні прийоми та процедури, які вибирають з урахуванням особливостей діяльності підприємства із загальноприйнятих, відносять до елементів методології облікової політики.

Науковці Вінницького національного аграрного університету¹⁰⁷ вважають, що у процесі формування облікової політики слід виокремлювати організаційно-технічні та методичні напрями бухгалтерського обліку. Організаційно-технічна складова є первинною відносно методичної.

Організаційно-технічний аспект облікової політики передбачає розкриття ряду чинників, основними із яких є: галузева специфіка установи, вид діяльності, організаційна структура управління та наявність підвідомчих установ, обсяги діяльності, чисельність персоналу, система оподаткування,

¹⁰⁶ Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: навч. пос. Тернопіль : Карт-бланц, 2003. 141 с.

¹⁰⁷ Гудзенко Н.М., Китайчук Т.Г. Актуальні питання облікової політики бюджетної установи в умовах дії національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 4. С.104-117.

матеріально-технічна база, кваліфікація кадрів тощо. Методична складова облікової політики для цілей бухгалтерського обліку включає альтернативні методи обліку за окремими об'єктами. Отже, облікова політика підприємства має наступні складові, кожна з яких об'єднує відповідні об'єкти, за якими існують альтернативні варіанти (елементи): теоретична складова; організаційна складова; методична складова; технічна складова.



Рис. 1.11. Складові облікової політики

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Формування організаційної складової передуює формуванню методичної та технічної складових і включає об'єкти, які повинні забезпечити організаційну побудову облікового підрозділу, визначення його місця в управлінській і виробничій структурі підприємства, а також його взаємодії з іншими підрозділами підприємства.

Організаційна складова також передбачає створення

системи внутрішньогосподарського контролю для забезпечення збереження майна, дотримання законності та доцільності господарських операцій, а також достовірності бухгалтерської інформації.

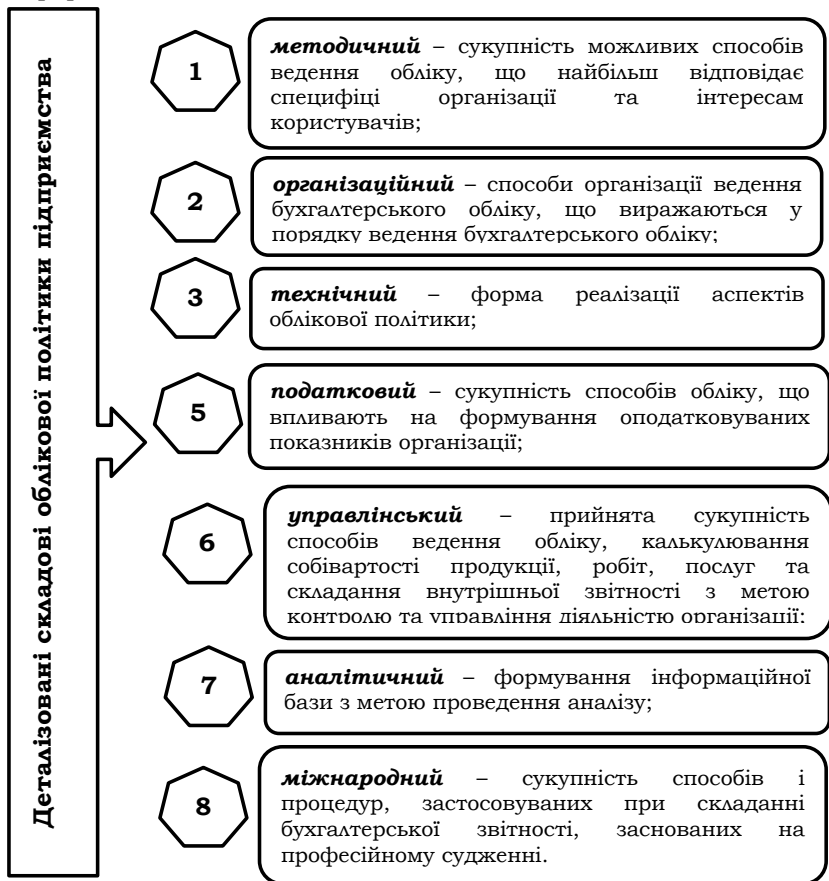


Рис. 1.12. Деталізовані складові облікової політики підприємства

Джерело : сформовано авторами на підставі¹⁰⁸

Прикладом об'єкту організаційної складової облікової

¹⁰⁸ Кубік В.Д. Вплив облікової політики підприємства на формування собівартості виробництва. *Economics, management, law: socio-economic aspects of development. Collection of scientific articles.* – Italy: Copyright by Edizioni Magi, 2016. - Vol 2. - pp. 27-32.

політики може бути форма організації бухгалтерського обліку, елементом – централізована чи децентралізована форма організації обліку.

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

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

Призначенням технічної складової є визначення технічних засобів, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку. Об'єктом технічної складової є форма ведення бухгалтерського обліку, елементами - журнальна, меморіально-ордерна, спрощена, комп'ютерна тощо.

Реалізація елементів методичної складової на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових регістрах та формах звітності, в тому числі внутрішній, здійснюється за допомогою об'єктів та елементів технічної складової.¹⁰⁹

Можливе формування і більш детальніших складових облікової політики:¹¹⁰

- методичний – сукупність можливих способів ведення обліку, що найбільш відповідає специфіці організації та інтересам користувачів;

- організаційний – способи організації ведення бухгалтерського обліку, що виражаються у порядку ведення бухгалтерського обліку;

 - технічний – форма реалізації аспектів облікової політики;

- податковий – сукупність способів обліку, що впливають на формування оподатковуваних показників організації;

- управлінський – прийнята сукупність способів ведення обліку, калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг та складання внутрішньої звітності з метою контролю та управління діяльністю організації;

- аналітичний – формування інформаційної бази з метою проведення аналізу;

 - міжнародний – сукупність способів і процедур,

¹⁰⁹ Формування складу та основні елементи облікової політики. Назва з екрану.URL: <https://studfile.net>

¹¹⁰ Кубік В.Д. Вплив облікової політики підприємства на формування собівартості виробництва. *Economics, management, law: socio-economic aspects of development. Collection of scientific articles.* – Italy: Copyright by Edizioni Magi, 2016. - Vol 2. - pp. 27-32.

застосовуваних при складанні бухгалтерської звітності, заснованих на професійному судженні.

Формування облікової політики здійснюється у кілька етапів:

1. *Організаційний* – створення структурного підрозділу підприємства з питань ведення обліку та формування облікової політики і закріплення за його працівниками відповідних обов'язків і повноважень, які слід передбачити у посадових інструкціях.

2. *Підготовчий* – визначення тактичних і стратегічних напрямків господарської діяльності підприємства та об'єктів обліку.

3. *Вивчення зовнішніх умов і чинників*, що впливають на господарську діяльність та облікову політику; вибір елементів облікової політики, розробка порядку інформаційного забезпечення процесу формування облікової політики.

4. *Заключний* – затвердження базисного і складання поточного розпорядчого документу щодо облікової політики, подальше впровадження та контроль за дотриманням її положень.

Увесь процес формування облікової політики підприємства трудомісткий, потребує відповідального й професійного підходу і може передбачати залучення широко кола працівників підприємства (табл. 1.4).

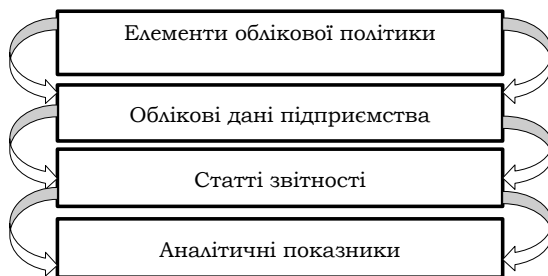


Рис. 1.13. Взаємозв'язок облікової політики та показників підприємства

Джерело: ¹¹¹

Як можна бачити з рисунка 1.13, елементи облікової політики впливають на облікові дані підприємства, статті

¹¹¹ Коваль Л.В. Облікова політика в управлінні підприємством. *Електронне фахове видання «Ефективна економіка»*. 2019. № 5. URL: www.economy.nauka.com.ua

звітності та аналітичні показники. Тому серед нормативного різноманіття альтернативних варіантів слід обрати той, що найефективніше представить підприємство та відповідатиме особливостям його діяльності.

Таблиця 1.4

Суб'єкти формування облікової політики

Суб'єкти	Особливості
1	2
Головний бухгалтер та бухгалтерська служба	На початковому етапі формування облікової політики головним бухгалтером та бухгалтерською службою використовуються досвід та професійні знання вузькоспеціалізованих працівників бухгалтерії. Інженерно-технічна, планово-фінансова та інші служби підприємства, відповідальні за планування таких важливих показників як собівартість продукції, амортизація тощо, розробляють і вносять пропозиції з питань формування облікової політики
Спеціально створена комісія	У випадку делегування власником повноважень з вибору суб'єктів формування облікової політики підприємства облікової політики підприємства найманому управлінському персоналу, необхідно підтвердити передачу повноважень документально (протокол зборів засновників), що задекларує рішення і забезпечить захист інтересів власника при виникненні господарських спорів
Відділ внутрішнього контролю	При використанні праці найманого управлінського персоналу повинна діяти захисна функція, яка реалізується через створення незалежної і підпорядкованої лише власникам служби внутрішнього контролю, обов'язком якої є контроль за дотриманням інтересів власника
Власник або керівник підприємства	Здійснює підготовку розпорядчого документу про облікову політику за наявності необхідних професійних знань та навичок формування облікової політики
Спеціалізовані консалтингові та аудиторські фірми	Якщо формування облікової політики здійснюється аудиторською фірмою (а також у випадках, коли цього вимагають власники), елементи облікової політики, що будуть представлені у майбутньому розпорядчому документі повинні бути презентовані власникам, з поясненням їх дії і ефекту для підприємства

Джерело:¹¹²

Основні елементи облікової політики стосовно основних

¹¹² Романів Є. М., Кравчишин І. М. Особливості організації і методика розробки облікової політики на сучасному етапі функціонування підприємств в Україні. *Електронне наукове фахове видання «Modern Economics», №10 (2018), 115-121. URL: <https://modecon.mnau.edu.ua>*

об'єктів обліку наведемо в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

Елементи облікової політики підприємства щодо об'єктів обліку

№ з/п	Назва методичного елемента	Варіанти вибору	Підстава вибору
1	2	3	4
1	Межа суттєвості	Визначається керівництвом підприємства, якщо інше не передбачено положеннями до (стандартами) бухгалтерського обліку	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
2	Тривалість операційного циклу	Встановлюється підприємством самостійно	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
3	Методи амортизації основних засобів і нематеріальних активів	- прямолінійний; - метод зменшення залишкової вартості; - метод прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний; - виробничий метод	Податковий Кодекс України, П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»
4	Методи амортизації інших необоротних матеріальних активів	- прямолінійний; - виробничий; - метод 50%/50% - метод 100%	Податковий Кодекс України, П(С)БО 7 «Основні засоби»
5	Строк корисного використання основних засобів та нематеріальних активів	Визначається підприємством самостійно, з врахуванням норм Податкового кодексу України	Податковий Кодекс України, П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»
6	Переоцінка необоротних активів та періодичність зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку	Встановлюється підприємством самостійно	П(С)БО 7 «Основні засоби»
7	Величина вартісного критерію належності матеріального активу до малоцінних необоротних активів	Встановлюється підприємством самостійно	П(С)БО 7 «Основні засоби»
8	Одиниця обліку запасів	- найменування; - однорідна група (вид).	П(С)БО 9 «Запаси»

Продовження таблиці 1.5

1	2	3	4
9	Оцінка запасів при їх вибутті	-метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; - метод середньозваженої собівартості; - метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); - метод нормативних затрат; - метод ціни продажу.	П(С)БО 9 «Запаси»
10	Порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат	-віднесення прямо до первісної вартості придбаних запасів; -застосування окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат; - оцінка товарів за цінами продажу та окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат (на підприємствах роздрібно́ї торгівлі).	П(С)БО 9 «Запаси»
11	Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	Встановлюється підприємством самостійно	П(С)БО 9 «Запаси»
12	Визначення величини резерву сумнівних боргів	- визначення абсолютної величини сумнівних боргів; - із застосуванням коефіцієнта сумнівності (сума добутоків поточної дебіторської заборгованості відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи)	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»
13	Метод розрахунку коефіцієнта сумнівності	- визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду; - класифікацією дебіторської заборгованості за строками непогашення; - визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході.	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»
14	Створення забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат і платежів	-на додаткове пенсійне забезпечення; -на виконання гарантійних зобов'язань; - на реструктуризацію;	П(С)БО 11 «Зобов'язання»

Продовження таблиці 1.5

1	2	3	4
		- на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами.	
15	Методи відображення фінансових інвестицій на дату балансу	- за справедливою вартістю; - за собівартістю інвестиції з урахуванням зменшення корисності; - за методом участі в капіталі.	П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»
16	База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу	- кількість акцій; - сума операції.	П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»
17	Методи оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг	- визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані; - визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній вартості таких витрат.	П(С)БО 15 «Дохід»
18	Методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно обираються підприємством.	П(С)БО 16 «Витрати»
19	Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік і склад постійних і змінних загальновиробничих витрат	Визначається підприємством самостійно.	П(С)БО 16 «Витрати»
20	Бази розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат	- години роботи; - заробітна плата; - обсяг діяльності; - прямі витрати тощо.	П(С)БО 16 «Витрати»
21	Періодичність ведення обліку відстрочених активів та зобов'язань	- щокварталу, на дату проміжної фінансової звітності; - раз на рік, на дату річної фін. звітності.	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»

Продовження таблиці 1.5

1	2	3	4
22	Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	-вимірювання та оцінка виконаної роботи; співвідношення обсягу завершені 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»
23	База розподілу загальновиробничих витрат при нормальній потужності	-прямі витрати; -обсяги доходів; -прямі витрати на оплату праці; -відпрацьований будівельними машинами і механізмами час;	П(С)БО 18 «Будівельні контракти»
24	Застосування чи незастосування для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів середньозваженого валютного курсу відповідного місяця	Встановлюється підприємством самостійно	П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»
25	Програми виплат працівникам	Самостійно визначаються підприємством відповідно до чинного законодавства	П(С)БО 26 «Виплати працівникам»
26	Вартість залишку незавершеного виробництва (для суб'єктів малого підприємства)	- інвентаризацією на кінець звітного року (або кварталу) встановлюється залишок незавершеного виробництва, який оцінюється за прямими матеріальними витратами і прямими витратами на оплату праці; - вартість залишку визначається на підставі первинних документів, якими оформляється рух готової продукції. Залишок готової продукції оцінюється за справедливою вартістю (ціна реалізації за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут і суми прибутку, виходячи з прибутку для цього виду готової продукції).	П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»
27	Оцінка активів чи зобов'язань в	- метод порівнюваної неконтрольованої ціни;	П(С)БО 23 «Розкриття

Продовження таблиці 1.5

1	2	3	4
	операціях пов'язаних сторін	- метод ціни перепродажу; - метод «витрати плюс»; - метод балансової вартості	інформації щодо пов'язаних сторін»
28	Види сегментів та їх пріоритетність	-географічний виробничий; -географічний збутовий; -господарський.	П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»
29	Підхід до обліку фінансових витрат	-включення фінансових витрат до того звітного періоду, в якому вони були нараховані; -капіталізація фінансових витрат.	П(С)БО 31 «Фінансові витрати»
30	Суттєвий час (час, який для цілей класифікації активу як кваліфікаційного є суттєвим)	Самостійно обирається підприємством: -час, що перевищує три місяці	П(С)БО 31 «Фінансові витрати»
31	Кваліфікаційні активи	Самостійно визначаються підприємством з урахуванням суттєвості часу, необхідного для їх створення	П(С)БО 31 «Фінансові витрати»
32	Методи оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості	-за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити; -за первісною вартістю, зменшеною на суму на рахованій амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення.	П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»
33	Склад витрат на розвідку корисних копалин	Самостійно визначається підприємством	П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин»

Таким чином врахувавши вплив облікової політики на показники підприємства можна досягнути як збільшення так і зменшення фінансових результатів суб'єкта господарювання.

Розглядаючи всі теоретично можливі варіанти, підприємства при формуванні власної облікової політики встановлюють її лише щодо тих господарських операцій та подій, які мають місце в їх діяльності або плануються в найближчому майбутньому. Кожне підприємство встановлює облікову політику самостійно виходячи зі своєї структури, галузі та інших особливостей діяльності. Має бути дотримано одну найважливішу умову - єдність облікової політики на

підприємстві. Це означає, що методи та процедури, передбачені обліковою політикою підприємства, повинні безпеліційно застосовуватися всіма його філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами. Отже, можна говорити, що облікова політика є не лише сукупністю методик з метою формування звітності, але й інструментом організації та управління бухгалтерським обліком на підприємстві.¹¹³

1.5. Порядок формування облікової політики та її документальне оформлення

З переходом до ринкових відносин змінилися підходи до постановки бухгалтерського обліку на підприємствах. Облікова політика є унікальним засобом, за допомогою якого, по-перше, здійснюється процес лібералізації системи бухгалтерського обліку; по-друге – відбувається вдосконалення нормативної системи з бухгалтерського обліку та бухгалтерської звітності; по-третє, вирішуються протиріччя чинного законодавства. З іншого боку, облікова політика є дуже важливим інструментом ефективного управління господарюючим об'єктом. Тому можна стверджувати, що процес формування ефективною обліковою політики підприємства повинен будуватися як з урахуванням оцінки зовнішнього середовища, так і постановки цілей і завдань управління підприємством та особливостей і характеристик об'єкта управління.¹¹⁴

В Україні облікова політика формується з урахуванням двох рівнів.

На макрорівні – це політика державних органів щодо розвитку системи обліку. Облікова політика формується через урядові структури і оформляється у вигляді законів, що регулюють питання обліку, аудиту та звітності, а саме: визнання країною міжнародних бухгалтерських стандартів та впровадження їх у національну систему обліку; вирішення питань щодо рівня регламентації обліку; розробка національного плану рахунків; розробка та затвердження форм звітності; методологічне і організаційне керівництво системою обліку в країні.

На мікрорівні – це політика окремого підприємства щодо

¹¹³ Радіонова Н. Облікова політика як методологічна основа управління підприємством. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. №2-3. С.53-60.

¹¹⁴ Кубік В. Д. Моделювання як метод формування обліковою політики підприємства. *Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління*. Том 14. Вип. 2 (30). С.171-184.

забезпечення надійної фінансової звітності. Підприємство, з урахуванням чинних законодавчих актів, формує внутрішній нормативний документ – облікову політику, в якому визначається форма організації бухгалтерського обліку, робочий план рахунків бухгалтерського обліку, форми первинних облікових документів, порядок проведення інвентаризації активів та зобов'язань, методи оцінки активів та зобов'язань, правила документообігу та технологія обробки облікової інформації, порядок контролю за господарськими операціями, інші рішення, необхідні для організації бухгалтерського обліку.

Облікова політика є багатофункціональним інструментом реалізації методу бухгалтерського обліку в окремій організації. До її формування необхідно підходити відповідально і скрупульозно, використовуючи різні методи, зокрема і метод моделювання, що є методом формування облікової політики.

На етапі створення підприємства фахівці в галузі управління формують бізнес-план. Спираючись на бізнес-план, досліджуючи специфіку діяльності організації, вивчаючи нормативну й законодавчу базу в галузі обліку, бухгалтер повинен провести підготовчі дії до моделювання облікової політики, знайти найбільш відповідні способи обліку. Для цього слід зрозуміти, які показники, що характеризують господарську діяльність, отримує організація в різних змодельованих варіантах облікової політики. В даний час ми можемо стверджувати, що положення з бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності накладають певні обмеження на вибір методів обліку та оцінки активів і зобов'язань. Зовнішня середа, в якій доводиться здійснювати свою діяльність тому чи іншому підприємству, не стоїть на місці і постійно зазнає постійних змін: на державному рівні – приймаються нові нормативні та законодавчі документи, змінюються умови господарювання тощо. Змінам піддається і безпосередньо саме підприємство: припиняються окремі види діяльності, розвиваються і запроваджуються нові види діяльності, збільшуються масштаби діяльності, обсяги операцій і т. п. Вся сукупність зовнішніх і внутрішніх факторів призводять до необхідності адекватного відображення обліковою системою змінених умов діяльності.

Первинна облікова політика як модель облікової системи у зв'язку зі змінами вже не відображає факти господарської діяльності достовірно. Тому вплив цих умов призводить до необхідності коригування облікової політики, тобто створення

нової моделі.¹¹⁵

Виділимо декілька етапів формування облікової політики організації з використанням методу моделювання як процесу на рис. 1.14.

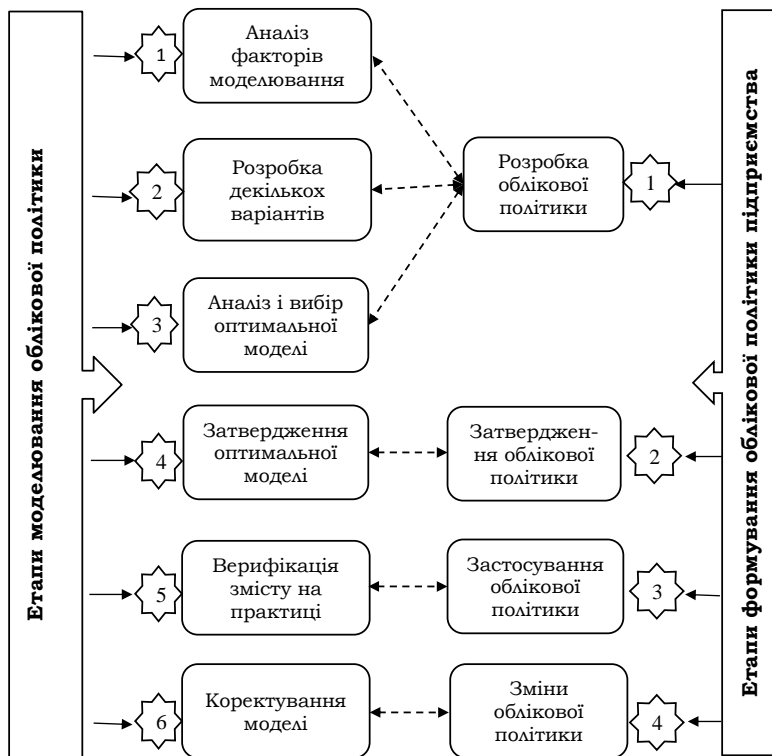


Рис. 1.14. Взаємозв'язок етапів моделювання і формування облікової політики в управлінні підприємством

Джерело: ¹¹⁶

Бухгалтер при формуванні облікової політики має виконувати три дії:¹¹⁷

¹¹⁵ Кубік В. Д. Моделювання як метод формування облікової політики підприємства. *Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління*. Том 14. Вип. 2 (30). С.171-184.

¹¹⁶ Кубік В. Д. Моделювання як метод формування облікової політики підприємства. *Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління*. Том 14. Вип. 2 (30). С.171-184.

¹¹⁷ Панков В.В. Институциональная теория бухгалтерского учёта и аудита : [учеб. пособ.]. М.: ИнформБюро, 2011. 168 с.

1) діяти у відповідності до прийнятих стандартами бухгалтерського обліку правил у випадках єдино можливого передбаченого способу;

2) здійснювати вибір одного способу обліку господарських операцій або організації документообігу у випадку існування декількох допустимих стандартами бухгалтерського обліку;

3) самостійно розробляти відповідні способи обліку або організації у випадку відсутності таких.

Дотримання даного підходу до формування облікової політики забезпечить формування єдиної комплексної системи бухгалтерського обліку та ефективну організацію роботи облікового персоналу.

При формуванні облікової політики враховуються особливості тієї галузі, до якої відноситься підприємство. Міністерствами, відомствами, іншими галузевими структурами розроблені різні положення, рекомендації і методичні вказівки з питань бухгалтерського обліку. Тому підприємствам можна керуватися ними, але лише в частині, що не суперечить чинному законодавству.

Організаційна діяльність кожного підприємства фіксується в організаційно-правових документах, що містять правила, норми, положення, які визначають її статус, компетенцію, структуру, штатну чисельність і посадовий склад, функціональний зміст діяльності установи в цілому, її підрозділів і працівників, їх права, обов'язки, відповідальність та інші аспекти.

Організаційно-правові документи є правовою основою діяльності підприємств, містять положення, засновані на нормах адміністративного права, та є обов'язковими для виконання. Ці документи залежно від їх виду проходять процедуру затвердження: уповноваженим на це органом вищого рівня; керівником цієї установи; колегіальним органом (наприклад, загальними зборами акціонерів, радою директорів тощо); керівником структурного підрозділу. Організаційні документи можуть затверджуватися безпосередньо керівником, розпорядчим документом або колегіальним органом. Датою організаційно-правового документа є дата його затвердження.

Організаційно-правові документи розробляє керівництво установи або керівники структурних підрозділів із залученням юридичної служби та кваліфікованих фахівців, добре обізнаних із роботою установи.¹¹⁸

¹¹⁸ Сельченкова, С. В. Діловодство: Практичний посібник. К.: Інкунабула, 2009. 480 с.

Вибір альтернативного варіанту ведення обліку того чи іншого об'єкту обліку повинен обов'язково бути закріплений в обліковій політиці підприємства, формування якої завершується затвердженням керівництвом підприємства організаційно-правових документів, а саме : наказом, положенням, розпорядженням чи постановою про облікову політику.

*Наказ*¹¹⁹ - це правовий акт, що його видає керівник для вирішення основних та оперативних завдань, які поставлено перед даним підприємством, установою, органом влади. Часто накази видають на підставі та з метою виконання чинних законів, указів, постанов і рішень уряду, наказів та інструкцій вищих органів. Накази також видаються з питань створення, організації, ліквідації, перейменування, зміни масштабу діяльності підприємства або структурного підрозділу, затвердження (введення в дію) або зміни положень, правил, інструкцій, планів, структури.

Текст наказу складається з констатуючої та розпорядчої частин. У першій подаються факти та думки, які є основою для видання наказу; в другій перелічуються приписані дії. Якщо наказ видається на основі письмової вказівки вищої організації (постанова, наказ), то в констатуючій частині наказу зазначаються назва виду документа, його номер, дата і заголовок.

Розпорядча частина наказу починається словом «НАКАЗУЮ», яке друкується з нового рядка великими літерами від нульового положення табулятора. За необхідності текст розділяють на пункти, які нумерують арабськими цифрами.

В останньому пункті розпорядчої частини зазначають осіб, яким доручено контроль за виконанням наказу. При необхідності окремим пунктом у кінці наказу перелічують розпорядчі документи, які цим наказом відміняються, змінюються або доповнюються.

Проект наказу погоджується із заступником керівника організації, із керівниками структурних підрозділів, яких стосуються пункти наказу, з юристом організації. Для цього нижче від підпису керівника розташовуються їх візи. Може здійснюватися і зовнішнє погодження з різними організаціями, якщо наказ зачіпає їхні інтереси, органами державного контролю, колегіальними і громадськими організаціями.

Наказ набуває чинності з моменту його підписання, якщо

¹¹⁹ Кислюк К. В. Спеціальне документознавство. Модульний курс. К.: Кондор, 2011. 192 с.

інший термін не вказано в тексті. Наказ діє доти, доки його не буде скасовано, або доки не закінчиться термін його дії, визначений у самому тексті. Скасувати накази може тільки уповноважена особа чи інстанція.

З наказом повинні бути ознайомлені усі названі в ньому особи, які розписуються на одному із примірників наказу або спеціальному бланку.

*Положення*¹²⁰ - це організаційний документ, що визначає порядок утворення, статус, компетенцію, права та обов'язки, організацію роботи установ, посадових осіб, комісій, груп, а також питання проведення конкурсів, оглядів та інших заходів. До окремої групи належать положення, які регламентують сукупність організаційних, трудових та інших відносин з конкретного питання, наприклад Положення про облікову політику підприємства.

*Розпорядження*¹²¹ - це акт управління посадовою особою, державного органу, організації, що виданий у межах їхньої компетенції і має обов'язкову юридичну силу щодо громадян (працівників) та підлеглих організацій, яким адресовано розпорядження.

Розпорядження становлять підзаконні акти й поділяються на 2 групи:

- розпорядження загального характеру - тривалої дії;
- розпорядження окремого характеру - стосуються окремого вузького питання.

Текст розпорядження складається з констатуючої та розпорядчої частини. Констатуюча частина містить інформацію про причину, з якої видано розпорядження, в розпорядча - завдання, виконання яких сприятиме розв'язанню проблем, що виникли.

У розпорядчій частині вказується особа, яка нестиме відповідальність за виконання завдання, вказується строк виконання розпорядження. Розпорядження оформляють на загальних або спеціальних бланках формату А4. Після підписання розпорядження на ньому проставляється дата, індекс, гербова печатка. Розпорядження обов'язково доводиться до відома підлеглих.

*Постанова*¹²² - правовий акт, що приймається найвищими і

¹²⁰ Сельченкова, С. В. Діловодство: Практичний посібник. К.: Інконабула, 2009. 480 с.

¹²¹ Кислюк К. В. Спеціальне документознавство. Модульний курс. К.: Кондор, 2011. 192 с.

¹²² Кислюк К. В. Спеціальне документознавство. Модульний курс. К.: Кондор, 2011. 192 с.

деякими центральними органами колегіального управління (комітетами, комісіями) з метою вирішення важливих і принципових задач, що стоять перед даними органами. У постановах розкривають господарські, політичні й організаційні питання. Часто за допомогою постанов затверджують різні нормативні документи (типові інструкції, нормативи тощо).

Розрізняють такі види постанов:

– постанови, що адресуються для виконання іншим органом;

– постанови організаційного характеру.

Перші призначені для виконання підприємствами, установами, посадовцями. Другі дозволяють вирішувати організаційні питання діяльності комісій, комітетів (питання, пов'язані зі створенням органу, розподілом обов'язків між членами, затвердженням плану).

Комісії, що наділені владними повноваженнями (адміністративні, наглядові, у справах неповнолітніх), приймають постанови, обов'язкові для виконання. Комісії, що не наділені владними повноваженнями, приймають постанови рекомендаційного характеру. Текст постанови, як правило, має вступну частину, в якій при необхідності роз'яснюються цілі і мотиви його видання, і розпорядчу частину.

Вступна частина може містити посилання на закони, раніше видані постанови й інші відомчі нормативні акти. Вступна і розпорядча частина відділені словом «ПОСТА-НОВАЛЯЄ». Розпорядча частина документа викладається у вигляді пунктів, нумерованих арабськими цифрами. Пункти постанови містять конкретні доручення і включають: найменування органу або організації, якій дається доручення; зміст самого доручення і термін його виконання. Підписує постанову голова колегіального органу і секретар.

Найпоширенішим організаційно-правовим документом, яким затверджується визначена облікова політика підприємства є наказ. Проте, як в міжнародних стандартах, так і в національних положеннях (стандартах) не регламентують структуру документа про облікову політику.

Окремими інструктивними матеріалами визначено лише відповідні розділи документу. Так, згідно з Листом Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. №31-34000-10-5/27793 «Про облікову політику»¹²³, наказ повинен містити такі розділи:

¹²³ Про облікову політику: лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 URL: <http://www.minfin.gov.ua>

– нормативи та методичні принципи бухгалтерського обліку;

– техніка бухгалтерського обліку;

– організація бухгалтерського обліку.

Рекомендована структура, складена відповідно до вимог МСФЗ має наступний вид:¹²⁴

– *Загальні положення*: основна мета створення компанії відповідно до статутних документів; основні види діяльності з детальним описом; зазначення, коли, за якими обставинами і яким чином можуть бути внесені зміни до облікової політики;

– *Організація бухгалтерського обліку і фінансової звітності*: відділ що здійснює ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; етапи документообігу та технологію обробки обліком документації; якими документами регламентований рух первинних документів; опис порядку їх створення, перевірки, порядок і строки передачі до бухгалтерії для відображення операцій у бухгалтерському обліку та здачі в архів; вказати, які операції оформляються типовими формами первинної документації, а які самостійно розробленими; порядок і строки проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства; робочий план рахунків, розроблений самостійно і обов'язковий до використання усіма підрозділами підприємства при веденні бухгалтерського обліку.

– *Методика бухгалтерського обліку і фінансової звітності*: опис конкретних методів та способів відображення інформації у фінансовій звітності, виходячи із альтернативних варіантів, які зазначені у міжнародних стандартах .

– *Додатки*.

В Україні найбільш розповсюдженою є наступна структура наказу про облікову політику підприємства:

1. Організація бухгалтерського обліку;

2. Про облікову політику підприємства;

3. Гармонізація бухгалтерського та податкового обліку.

Зазвичай у першому розділі наказу освітлюються наступні питання: нормативна база, за допомогою якої здійснюється організація ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. Також визначається кому доручається забезпечення бухгалтерського обліку на підприємстві. Прописується саме та система обліку яка застосовується на підприємстві, та порядок і строк подання документів належним органам. Освітлюються

¹²⁴ Засадний Б. Облікова політика компанії в умовах застосування МСФЗ. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. 2014. Вип.10. URL: <http://papers.univ.kiev.ua>

питання по забезпеченню достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Описуються особливості при проведенні інвентаризації, а також прописується склад інвентаризаційної комісії.

У другому розділі наказу відображаються: обставини які впливають на зміни в обліковій політиці, межі істотності та операційного циклу, установлюються методи нарахування амортизації, методи оцінки вибуття запасів, види створюваних резервів, прописується для чого створюється забезпечення.

Третій розділ містить інформацію про перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат.

У відповідності до розмірів підприємства можна застосовувати різні моделі облікової політики, хоча за елементами, структура облікової політики для підприємств різних масштабів майже однакова, відмінність лише у методиках. Якщо методика на великих підприємствах включає фінансовий облік, управлінський облік, стратегічний облік, то на середніх підприємствах аналогічні методики за винятком стратегічного обліку, а методика на малих підприємствах обмежується лише фінансовим обліком.

Нааявність різноманітних варіантів моделі залежить від абору цілей, обумовлених впливом ряду факторів. На етапі розробки облікової політики організації необхідно провести аналіз наслідків впливу на бухгалтерський облік наступних факторів:

- сфери та видів діяльності;
- організаційно-правової форми організації;
- майбутньої структури управління підприємством;
- масштабів передбачуваної діяльності організації;
- структури і набору об'єктів обліку у складі передбачуваних пасивів і активів організації;
- ступеня розвитку матеріальної бази та інформаційної системи;
- рівня кваліфікації бухгалтерських кадрів, планованих до набору;
- можливості внесення змін до чинної облікової політики організації при необхідності;
- передбачуваної фінансової стратегії підприємства.

При моделюванні окремих складових облікової політики підприємства доцільно спиратися на концептуальні засади організації обліку, а саме на:

1) принцип підпорядкованості загальній логіці організації управління економікою визначає вибір конкретних форм організації обліку;

2) принцип доцільного наближення функції обліку в центри прийняття рішень відповідно до особливостей організації управління та виробництва;

3) принцип делегування повноважень і відповідальності бухгалтерів нижчого рівня з збереженням загальної відповідальності за головним бухгалтером;

4) принцип взаємодії обліку з іншими функціями управління – плануванням, контролем, економічним аналізом, регулюванням (прийняттям управлінських рішень);

Таблиця 1.6

Модель облікової політики для підприємств різних масштабів

Розмір підприємства	№ з/п	Елементи	Характеристики
1	2	3	4
Великі підприємства	1	Загальні положення.	Преамбула.
	2	Методологія.	Нормативно-правова база.
	3	Організація.	Окремий структурний підрозділ (бухгалтерія на чолі з головним бухгалтером).
	4	Методика: а) фінансовий облік; б) управлінський облік; в) стратегічний облік	а) елементи фінансового обліку; б) бюджетування; в) прогнозування.
	5	Назва розпорядчого документа.	Положення про облікову політику (обсяг –50 –100 сторінок).
Середні підприємства	1	Загальні положення.	Преамбула.
	2	Методологія.	Нормативно-законодавча база.
	3	Організація.	Бухгалтерія на чолі з головним бухгалтером.
	4	Методика: а) фінансовий облік; б) управлінський облік.	а) елементи фінансового обліку; б) бюджетування, фінансовий менеджмент, методи калькулювання витрат.
	5	Назва розпорядчого документа.	Наказ про облікову політику (обсяг – 10–50 сторінок).
Малі підприємства	1	Загальні положення.	Преамбула не обов'язкова.
	2	Методологія.	Нормативно-законодавча база.
	3	Організація.	Можливий варіант ведення обліку сторонньою особою.
	4	Методика: а) фінансовий облік;	а) елементи фінансового обліку.
	5	Назва розпорядчого документа.	Розпорядження про облікову політику (обсяг – 3–10 сторінок).

5) принцип взаємодії різних видів обліку, є взаємопов'язаними на основі наступності інформації та взаємодоповнюючими, коли об'єкти обліку різних видів обліку не збігаються;

6) принцип оптимального поєднання різних форм централізованої і децентралізованої організації обліку в кожному конкретному підприємстві.

При моделюванні облікової політики обліковий персонал повинен враховувати постановку цілей і завдань управління підприємством та особливостей і характеристик об'єкта управління, приймати до уваги умови та вимоги зовнішнього середовища, використовувати емпіричний підхід, враховуючи всі останні зміни нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку.

Облікова політика :

✓ визначає ідеологію господарювання підприємства на тривалій період;

✓ сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством;

✓ дає змогу оперативно реагувати на зміни, які відбуваються у виробничому процесі;

✓ дозволяє ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища;

✓ дає змогу знизити економічний ризик і добитися успіхів в конкурентній боротьбі.

Метод моделювання в процесі формування облікової політики організації дозволить знизити витрати надалі і створювати сприятливу основу для прийняття ефективних управлінських рішень, а також надасть можливість визначати найкращі варіанти функціонування модельованого об'єкта, тобто оптимальні підходи до ведення бухгалтерського обліку в обліковій політиці в майбутньому.

В умовах адаптації України у міжнародну економічну систему¹²⁵ формування облікової політики набуває все більш актуальне значення, тому що міжнародна система обліку передбачає суттєвий вплив облікової політики на моделювання діяльності господарюючого об'єкту з метою формування результатів діяльності підприємства. На відміну від фінансової моделі облікової політики управлінська модель будується у формі, найбільш зручною для перетворення вихідних даних про діяльність підприємства в цінну управлінську інформацію, при

¹²⁵ Кубік В. Д. Моделювання як метод формування облікової політики підприємства. *Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління*. Том 14. Вип. 2 (30). С.171-184.

цьому не встановлюються жодні формальні обмеження для зміни управлінської облікової політики.

Наказ про облікову політику підприємства має містити опис методичних принципів, питань техніки та організації бухгалтерського обліку. Проте цей документ не повинен стати єдиним, а лише основним у питаннях узгодження правил ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності на підприємстві.

Наказ слід доповнювати внутрішніми правилами, інструкціями, положеннями, регламентами, рішеннями власників тощо. Крім того, на кожному підприємстві повинна бути розроблена та затверджена проектна документація з побудови бухгалтерського обліку, до якої належать графіки документообороту, план організації бухгалтерського обліку, проекти автоматизації бухгалтерського обліку, інші, що забезпечують документальне оформлення не лише прийнятних способів ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, але й засобів їх реалізації.¹²⁶

Окрім організації бухгалтерського обліку в наказі повинна розкриватися інформація про організацію податкових розрахунків. Тобто до наказу про облікову політику підприємства формують додатки, до яких відносять:¹²⁷

- робочий план рахунків;
- графіки документообігу ;
- порядок зберігання документів;
- перелік обраних методів нарахування амортизації за видами необоротних активів;
- перелік обраних методів оцінки вибуття запасів за їх видами;
- перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат;
- порядок розподілу загальновиробничих витрат на змінні та постійні і між видами готової продукції;
- перелік створюваних на підприємстві резервів, порядок їх формування та використання тощо.

Додатки до Наказу про облікову політику підприємства

¹²⁶ Черній М.Я. Формування облікової політики підприємств на основі організаційно-технологічних особливостей діяльності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. Вип. 2 (23). С. 381–388.

¹²⁷ Верига Ю.А., Кулик В.А., Ночовна Ю.О., Іванюк С.Ю. *Облікова політика підприємства: навч. посіб.* К.: «Центр учбової літератури», 2015. 312 с.

мають бути оформлені у вигляді таблиць довільної форми та пронумеровані. На них обов'язково повинні бути посилання по тексту Наказу.

Достатньо трудомістким етапом складання додатків до Наказу про облікову політику підприємства є розробка робочого плану рахунків. Робочий план рахунків повинен відображати специфіку діяльності конкретного підприємства і містити перелік рахунків, який ним використовуються у більш деталізованому вигляді, порівняно із тим, що наводиться у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженому Міністерством фінансів України. При формуванні робочого плану рахунків застосовується метод послідовного групування об'єктів обліку та виділення їх вертикальної (ієрархічної) і горизонтальної (інформаційних зв'язків) структури. Багатоступенева ієрархічна структура робочого плану рахунків дозволяє шляхом застосування методу послідовного групування об'єктів обліку одержати узагальнену інформацію про окремі види активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів підприємства на різних рівнях управління і провести поглиблений, послідовний аналіз їх наявності, складу, структури та динаміки.¹²⁸

Отже з одного боку, робочий план рахунків формується шляхом поступового розкладання та деталізації рахунків вищого порядку на рахунки нижчого порядку. Синтетичні рахунки і субрахунки, передбачені Планом рахунків, розкладаються, діляться на більш дрібні аналітичні рахунки як рахунки третього, четвертого, тощо порядку. При цьому, рівень деталізації рахунків і субрахунків практично не обмежується. Він залежить від інформаційних потреб системи управління та показників внутрішньої і зовнішньої звітності підприємства. Головна вимога - розроблений підприємством робочий план рахунків повинен бути гнучким і зручним у користуванні. З іншого боку, формуючи робочий план рахунків, бухгалтер повинен керуватися практичними потребами підприємства, тому в ньому використовуються лише рахунки та субрахунки, необхідні для відображення характерних для підприємства господарських операцій і об'єктів. Як наслідок, робочий план рахунків підприємства хоча і базується на загальноприйнятому, затвердженому Міністерством фінансів України, але відрізняється від нього двома ознаками.

¹²⁸ Верига Ю.А., Кулик В.А., Ночовна Ю.О., Іванюк С.Ю. Облікова політика підприємства: навч. посіб. К.: «Центр учбової літератури», 2015. 312 с.

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

По-друге, у робочий план рахунків можуть вводитися додаткові рахунки і субрахунки, які відображають специфіку діяльності конкретного підприємства, але не передбачені Міністерством фінансів України. Зокрема, користуючись правом введення нових субрахунків (рахунків другого і третього порядків), необхідних для потреб управління, контролю, аналізу й звітності, підприємства мають право доповнювати синтетичні рахунки субрахунками, за якими групуються відповідні об'єкти обліку виходячи зі спільності ознак, характерних для діяльності підприємства. Наприклад, до рахунку 641 «Розрахунки за податками» можуть відкриватися субрахунки другого порядку за видами податків: 6411 «Розрахунки з податку на додану вартість», 6412 «Розрахунки з податку на прибуток» і т.д.¹²⁹

Отже, робочий план рахунків з одного боку є дещо спрощеним, а з іншого боку - більш деталізованим порівняно із загальноприйнятим Планом рахунків. Загалом, розробка робочого плану рахунків спрямована на подолання різноманітності та низької інформативності планів рахунків вітчизняних підприємств. Він дозволяє підвищити якість облікової інформації, систематизованої і відображеної на відповідних рахунках, а також є суттєвим фактором підвищення обґрунтованості та оперативності управлінських рішень, прийнятих на основі такої інформації.

Особливої уваги потребує порядок формування такого додатку до наказу про облікову політику як графік документообігу – графік руху документів від моменту їх складання (або одержання від інших підприємств, організацій), опрацювання і використання за призначенням визначений період часу і до передачі в архів.

Формування графіку документообігу та визначення вимог до порядку оформлення документів є надзвичайно важливою ділянкою організації обліку на підприємстві, враховуючи, що відповідно до ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»¹³⁰ та Положення про документальне

¹²⁹ Верига Ю.А., Кулик В.А., Ночовна Ю.О., Іванюк С.Ю. Облікова політика підприємства: навч. посіб. К.: «Центр учбової літератури», 2015. 312 с.

¹³⁰ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999, №966-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

забезпечення записів у бухгалтерському обліку¹³¹, господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування.

Записи в облікових регістрах провадяться на підставі первинних документів, які являють собою це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення. Вони повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення. Документи, створені засобами обчислювальної техніки на машинних носіях, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови надання їм юридичної сили і доказовості.

Згідно з пунктом 1 статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996 – XIV, основою для відображення операції в бухгалтерському обліку є первинний документ. Після внесення змін у статтю 1 цього Закону сучасне визначення первинного документа звучить так: «Первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію».¹³²

Доказовість надають первинним документам обов'язкові та додаткові реквізити. Первинні документи повинні мати такі обов'язкові реквізити: ¹³³ 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. Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

Керівник підприємства забезпечує фіксування фактів

¹³¹ Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Наказ Мінфіну від 24.05.95 № 88. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

¹³² Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999.№966-XIV.URL:<http://zakon2.rada.gov.ua>

¹³³ Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Наказ Мінфіну від 24.05.95 № 88. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

здійснення всіх господарських операцій, що були проведені, у первинних документах та виконання всіма підрозділами, службами і працівниками правомірних вимог головного бухгалтера щодо порядку оформлення та подання для обліку відомостей і документів. Керівником підприємства затверджується перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна. Кількість осіб, які мають право підписувати документи на здійснення операцій з видачі особливо дефіцитних товарів і цінностей, бланків суворої звітності, повинно бути обмежено. Відповідальність за несвочасне складання первинних документів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці первинні документи.¹³⁴

Первинні документи підлягають обов'язковій перевірці (в межах компетенції) працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, за формою і змістом, тобто перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції чинному законодавству у сфері бухгалтерського обліку, логічна ув'язка окремих показників. За нормативними вимогами¹³⁵ та з метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства встановлюється графік документообігу, в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву. Порядок документообігу залежить від характеру й особливостей господарських операцій та їх облікового оформлення, а також від структури підприємства і його облікового апарату (бухгалтерії).

Стадії документообігу:

1) надходження документів зі сторони та оформлення їх на підприємстві;

2) опрацювання і певна обробка первинних документів на підприємстві до надходження їх до бухгалтерії;

¹³⁴ Орлова О. Організація та ведення бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання: господарсько-правовий аспект. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Юридичні науки.* № 1(99). 2014. С.81-86.

¹³⁵ Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року URL:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

- 3) надходження первинних документів до бухгалтерії;
- 4) опрацювання документів у бухгалтерії:
 - перевірка документів за формою, змістом та арифметична перевірка;
 - документах;
 - оцінка в грошовій формі кожної операції, відображеної в
 - запис на документах бухгалтерських проведення;
 - відображення операцій, наведених у документах, в облікових реєстрах;
- 5) передача документів в архів бухгалтерії і забезпечення поточного зберігання документів;
- 6) передача документів на зберігання до архіву підприємства, а потім до державного архіву.

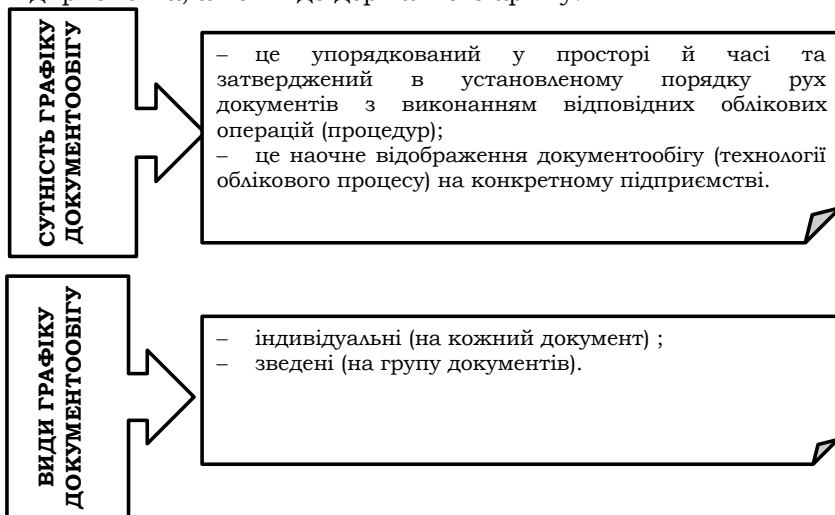


Рис. 1.15. Сутність та види графіку документообігу

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Організація документообігу полягає в розробленні найбільш раціональних шляхів руху документів від їх складання до передачі в архів із зазначенням інстанцій, через які має проходити документ, мети і конкретного часу надходження та вибуття документів на кожній інстанції, а також назви посади виконавця, що складає, перевіряє та опрацьовує документ у формі таблиці.

Графік документообігу :

- це упорядкований у просторі й часі та затверджений в

установленому порядку рух документів з виконанням відповідних облікових операцій (процедур);

– це наочне відображення документообігу (технології облікового процесу) на конкретному підприємстві.

Графіки документообігу можна складати як на окремий документ, так і на групу документів.

Розрізняють :

– індивідуальні (на кожний документ) ;

– зведені (на групу документів) графіки документообігу.

В індивідуальних графіках у технологічній послідовності відтворюють усі роботи зі створення й опрацювання первинних документів. Така форма графіка дає змогу визначити тривалість формування документа, відповідальних осіб та методику його складання.

Індивідуальні графіки ще називають оперограмами.

Оперограма – це графічне зображення чіткої та відповідальної послідовності формування того чи іншого документа. Оперограми складаються з метою визначення напрямів спрощення і прискорення документообігу.

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

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

Працівники підприємства створюють і подають первинні документи, які відносяться до сфери їх діяльності, за графіком документообороту. Для цього кожному виконавцю видається витяг із графіка. У витязі наводиться :

- ✓ перелік документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця;
- ✓ терміни їх подання;
- ✓ підрозділи підприємства, до яких передаються ці документи.

Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу на підприємстві здійснюється головним бухгалтером.



Рис. 1.16. Стадії документообігу

Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальну установку необхідних документів та відомостей є обов'язковими для усіх підрозділів і служб підприємства.

Докорінно змінює саму процедуру документообігу, зокрема й організацію первинного обліку, застосування нових інформаційних технологій.

Сучасні інформаційні системи оперують даними двох видів – структурованими (із баз даних) і неструктурованими (електронні документи). Відсоткове співвідношення між цими видами інформації характеризує рівень автоматизації документообігу на підприємстві.

На великих підприємствах документообіг досягає великих об'ємів. Якщо раніше всі документи потрібно було обов'язково вести в паперовому вигляді, то тепер є можливість ведення електронного варіанта документів. Такий документообіг дає змогу в будь-який момент тримати документи під контролем.

Для низки підприємств, які ефективно використовують новинки у сфері інформаційних технологій, електронний документообіг став незамінним поняттям у їхній роботі, оскільки значно спрощує роботу з документами, підвищуючи

продуктивність і точність роботи працівників. Перевагою електронного документообігу є й те, що офіси позбавляються від великого об'єму паперових документів, а отже, проблем, пов'язаних із їх використанням (утрата документів, складності внесення змін, розподіленого доступу). Електронний документ, створений за допомогою засобів автоматизації документообігу, підписаний електронним цифровим підписом і збережений у системі у вигляді файла відповідного формату, значно спрощує роботу з великими об'ємами інформації. Тому електронний вигляд документів накладає на документообіг певні вимоги.

Юридичною основою для використання електронних документів у господарській діяльності є законодавчі й нормативні документи.

Згідно зі ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» 136, пт 2.4 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку¹³⁷ дозволено складати первинні документи в електронній формі, але за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи й електронний документообіг. Основним нормативом щодо цього є Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг»¹³⁸.

Під електронним документом мають на увазі документ, інформацію в якому зафіксовано у вигляді електронних даних, уключаючи обов'язкові реквізити документа, до переліку яких уключено: назву документа (форми); дату складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції й правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що надають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у проведенні господарської операції.

Разом із тим Закон вимагає, щоб електронна форма була візуалізована та придатна для сприймання її змісту людиною. Такий документ вважають оригіналом, а всі його паперові відображення є копією.

Електронний документ, який складено відповідно до вимог чинного законодавства та містить усі необхідні реквізити, має

¹³⁶ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 966-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

¹³⁷ Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом Мініфіну від 24.05.95 № 88. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

¹³⁸ Про електронні документи та електронний документообіг. Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

таку саму юридичну силу, як і документ, складений у паперовому вигляді. Але для надання електронному первинному документові легітимності та для завершення створення електронного первинного документа необхідне накладення головного реквізиту – електронного підпису автора чи підпису, прірівняного до власноручного.^{139,140}

За його наявності оригіналом уважатимуть будь-який створений примірник електронної первинки.

Електронний цифровий підпис вважають аналогом власноручного підпису вповноваженої особи або «мокрої» печатки, якщо під час підписання електронного документа дотримано всіх необхідних умов, а саме:

✓ електронний цифровий підпис підтверджено з використанням посиленого сертифіката ключа за допомогою надійних засобів цифрового підпису;

✓ під час перевірки використовували посилений сертифікат ключа, чинний на момент накладення електронного цифрового підпису;

✓ особистий ключ підписувача відповідає відкритому ключу, зазначеному в сертифікаті.

*Електронний документообіг*¹⁴¹ – це єдиний механізм із роботи з документами, представленими в електронному вигляді, що реалізує концепцію «безпаперового діловодства».

Електронний документообіг уключає роботу з документами, придатними для автоматичного прочитування інформації, що міститься в ньому, записаний на магнітних оптичних й інших носіях інформації.

Електронний варіант документа має всі види захисту та забезпечує повноцінний документообіг за всіма правилами.

Оскільки кожен виконавець, залучений у документообіг, повинен мати електронний підпис, то організований за всіма правилами документообіг має всі переваги та виключає всі недоліки паперових документів.

Отже, графік документообігу регламентує (рис.1.17):

– строки складання, надання та опрацювання первинних документів;

¹³⁹ Про електронний цифровий підпис. Закон України від 22.05.2003 р. № 852-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

¹⁴⁰ Про електронні довірчі послуги. Закон України від 07.11.2018 р. № 2155-VIII. URL:<http://zakon.rada.gov.ua>

¹⁴¹ Кулинич М. Документування як методичний інструментарій у бухгалтерському обліку: перспективи впровадження електронного документообігу. *Економічний часопис Східно-європейського національного університету імені Лесі Українки*. 2018. № 4. С.148-154.

- перелік документів, час їх просування та опрацювання;
- посадових осіб, відповідальних за складання документів;
- порядок передачі документів по інстанціях для опрацювання;
- строк надходження документів до бухгалтерії від комірників, майстрів та ін.;
- термін опрацювання і проходження документів усередині облікового апарату і завершення всіх робіт за звітний період до складання бухгалтерського балансу та звітності.

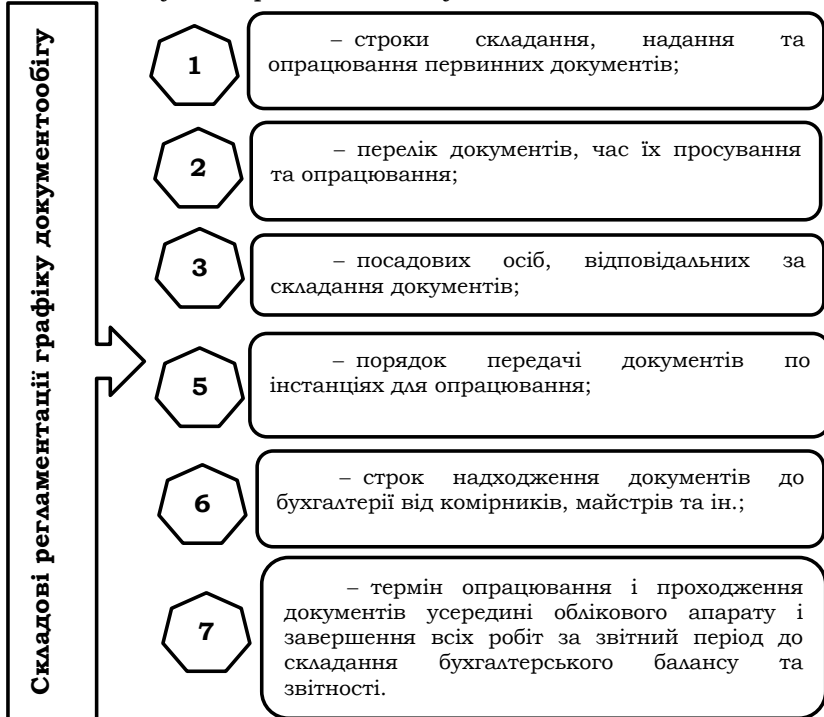


Рис. 1.17. Складові регламентації графіку документообігу
Джерело : сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Завдяки раціонально сформованим графікам документообігу документи рівномірно надходять до бухгалтерії, що дає змогу обліковим працівникам ритмічно їх опрацьовувати, як наслідок - своєчасне складання та аналіз звітності, уникнення поспішних висновків та помилок, виокремлення робочого часу на проведення аналізу та моніторингу, внутрішнього контролю та аудиту.

Графік документообігу на підприємстві, в установі має забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожний первинний документ, визначити мінімальний термін його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації.

Контроль за дотриманням графіка документообігу на підприємстві, в установі здійснюється головним бухгалтером. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальний пристрій необхідних документів та відомостей є обов'язковими для всіх підрозділів і служб підприємства.

Завершальним етапом процесу документування на підприємстві є забезпечення зберігання документів. Первинні документи та облікові реєстри, що пройшли обробку, фінансові звіти та баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву та зберігаються відповідно до нормативно-правових документів.

Зберігання всіх документів в архіві забезпечується головним бухгалтером.¹⁴²

Підприємство повинне забезпечити зберігання облікової та іншої документації. Належна організація зберігання бухгалтерських документів поряд з іншими документами, що формуються в справах підприємства, передбачає вирішення трьох вузлових завдань:¹⁴³

- 1) визначення номенклатури справ, що формуються в бухгалтерії підприємства, на майбутній рік;
- 2) організація зберігання документів у бухгалтерії до здачі в архів;
- 3) зберігання документів в архіві підприємства.

Підприємство може проводити оформлення порядку зберігання документів додатком до наказу облікової політики підприємства, який може мати назву «Порядок зберігання облікової документації» (назва додатку не регламентована і може визначатися підприємством на власний розсуд).

Даний додаток повинен бути розроблений у відповідності до встановлених нормативних документів щодо організації архіву підприємства та умов зберігання документів.

¹⁴² Гудзенко Н.М. Документальне оформлення доходів від реалізації продукції. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Випуск 10. Частина 2. 2015. С.170-174.

¹⁴³ Кім Ю.Г. Бухгалтерський та податковий облік : первинні документи та порядок їх заповнення[текст]. Навч.посіб. К.: «Центр учбової літератури». 2014. 600 с.

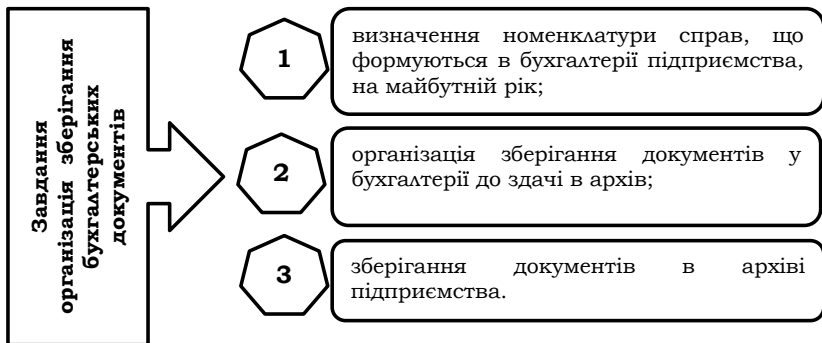


Рис. 1.18. Складові регламентації графіку документообігу
Джерело : сформовано авторами на підставі ¹⁴⁴

На підприємствах розрізняють поточні й постійні архіви.¹⁴⁵

Поточний архів організовується безпосередньо в бухгалтерії для зберігання документів звітного року, оскільки облікові працівники вимушені часто звертатися до нього для одержання різних довідок. Для поточного архіву відводять спеціальні шафи, ключі від яких знаходяться в особи, відповідальній за зберігання архіву.

Постійний архів розміщується у спеціально обладнаному приміщенні і призначений для зберігання не тільки бухгалтерських документів і звітності, а й справ інших підрозділів і служб підприємства. Документи з поточного архіву в постійний передаються після закінчення звітного року.

Архіви, в яких зберігаються документи можуть бути паперовими та електронними.¹⁴⁶

Паперові архіви займають велику площу приміщень та характеризуються низьким рівнем організації пошуку необхідної інформації. Перехід на систему електронного документообороту сприяє вирішенню цієї проблеми, але для цього паперові документи спочатку слід перевести в електронну форму.

¹⁴⁴ Кім Ю.Г. Бухгалтерський та податковий облік : первинні документи та порядок їх заповнення[текст]. Навч.посіб. К.: «Центр учбової літератури». 2014. 600 с.

¹⁴⁵Організація зберігання та утилізація бухгалтерських документів. URL:<https://poznayka.org/s47557t1.html>

¹⁴⁶ Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності «Облік і фінанси» вищих навчальних закладів. За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. 3-те вид.,доп і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2002. 592 с.

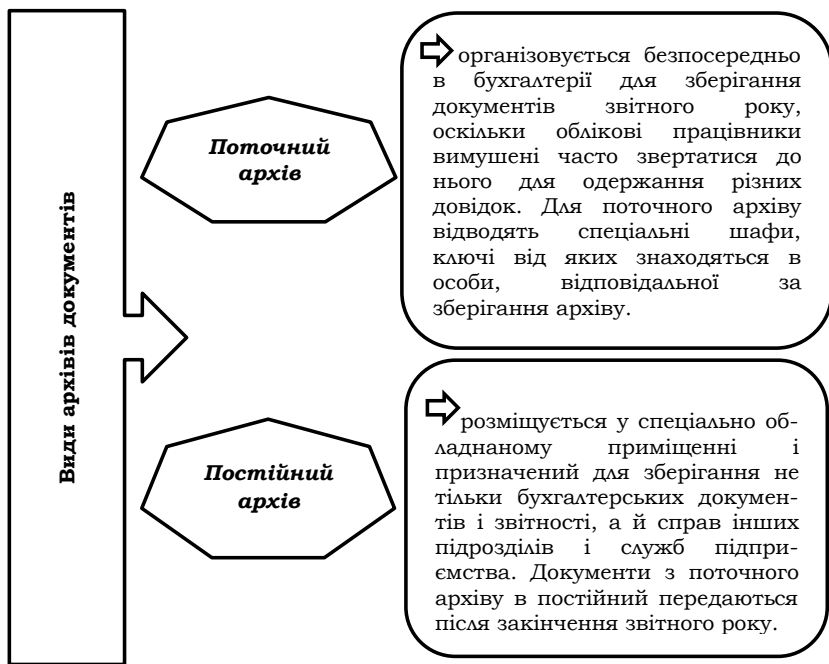


Рис. 1.19. Види архівів документів

Джерело : сформовано авторами на підставі ¹⁴⁷

Для належного та впорядкованого зберігання документи, що пройшли обробку, комплектують у розрізі облікових регістрів у хронологічному порядку, нумерують і переплітають.

Формування справ, підготовка їх номенклатури, розробка схем класифікації документів здійснюються з урахуванням Переліку типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів.

Перед передачею до архіву первинні документи, які відносяться до певного облікового регістру, комплектують в хронологічному порядку з оформленням довідки для архіву, де зазначається: дата комплектації і передачі документів до архіву; підпис відповідальної особи.

Порядок поточного зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку призначений забезпечити

¹⁴⁷Організація зберігання та утилізація бухгалтерських документів.
URL:[https:// poznayka.org/s47557t1.html](https://poznayka.org/s47557t1.html)

швидкість і зручність пошуку необхідного документу. Поточний архів заснований на чіткій класифікації документів і системному формуванні їх в справі.

В усіх установах і на підприємствах установаються (розробляється) певна номенклатура справ – одна з основних умов зберігання документів.

Номенклатура справ - це систематизований перелік найменувань справ, створюваних у діловодстві установи, оформлений у відповідному порядку із зазначенням строків зберігання кожної справи.

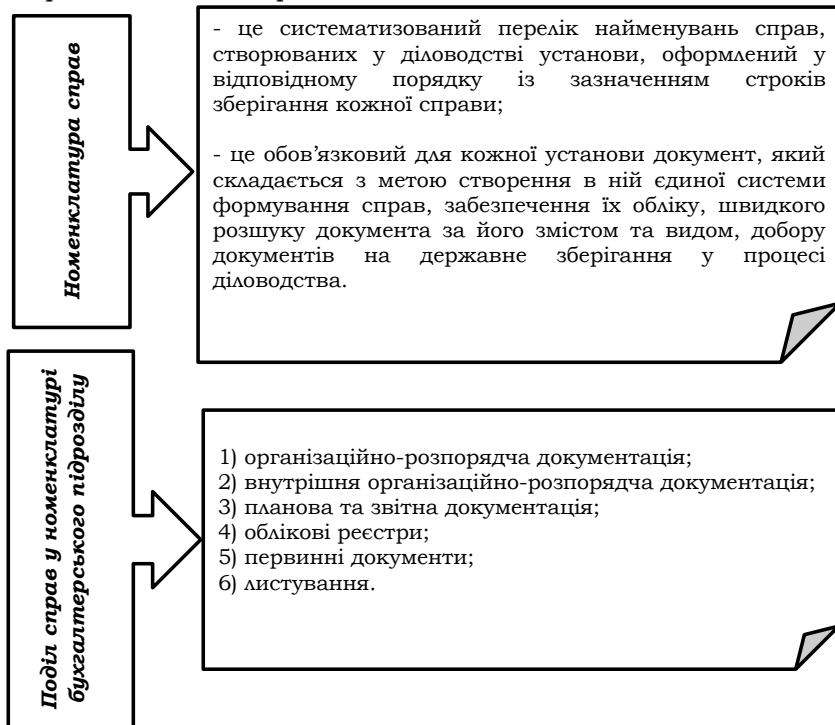


Рис. 1.20. Сутність номенклатури справ та її поділ відповідно до видів та напрямків інформаційного забезпечення процесу бухгалтерського обліку

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Номенклатура справ - це обов'язковий для кожної установи документ, який складається з метою створення в ній

єдиної системи формування справ, забезпечення їх обліку, швидкого розшуку документа за його змістом та видом, добору документів на державне зберігання у процесі діловодства.

Усім відділам і справам у номенклатурі привласнюються певні номери (коди). Важливим реквізитом номенклатури справ є термін зберігання документів, який установлений Переліком типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів.¹⁴⁸

Відповідно до видів та напрямків інформаційного забезпечення процесу бухгалтерського обліку поділ справ у номенклатурі бухгалтерського підрозділу може бути таким:

- 1) організаційно-розпорядча документація;
- 2) внутрішня організаційно-розпорядча документація;
- 3) планова та звітна документація;
- 4) облікові реєстри;
- 5) первинні документи;
- 6) листування.

Номенклатуру справ структурного підрозділу розробляє головний бухгалтер разом з провідними фахівцями бухгалтерської служби, залучаючи фахівців архіву. Робота зі створення номенклатури справ здійснюється у IV кварталі року для забезпечення і впровадження в новому звітному періоді.

Номенклатура справ будь-якого структурного підрозділу установи складається у трьох примірниках (на кожному з них обов'язково мають бути грифи погодження з експертною комісією структурного підрозділу і керівником архівного підрозділу - посадовою особою, відповідальною за архівний підрозділ установи):

- перший - недоторканий, зберігається у бухгалтерії;
- другий - передається до канцелярії установи;
- третій - використовується для формування справ і пошуків потрібного документа.

Усі справи, включені до номенклатури справ, повинні мати умовне позначення - індекс. Індекс справи структурного підрозділу складається з індексу структурного підрозділу (за штатним розкладом або класифікатором структурних підрозділів) та порядкового номера в межах підрозділу.

¹⁴⁸ 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. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

Для забезпечення швидкого формування справ, а також пошуку і зберігання виконаних документів їх розкладають у папки, формуючи відповідні справи. Формування справ починається з початку року.

Відповідно до цього на кожну названу в номенклатурі справу на початок року заводять папку. На обкладинці та на корінці такої справи вказують код бухгалтерської служби як структурного підрозділу та порядковий номер справи за номенклатурою. Поділ оброблених документів на справи здійснює працівник бухгалтерії, на якого покладено зазначений вид роботи. Остаточній ідентифікації документа у межах справ передусє перевірка стосовно його виконання та правильності оформлення. Документи включаються до справи в одному примірнику. Справа не повинна перевищувати 250 сторінок. Оброблена, а отже, ідентифікована відповідно до облікового реєстру бухгалтерська документація групується за хронологією (за місяцями).

У разі незначного документообігу в одному томі можуть формуватись документи за квартал, при цьому групи документів за місяць відокремлюються одна від одної аркушем паперу із зазначенням місяця. Крім хронологічного принципу формування документів безпосередньо у справі документи можуть систематизуватись не лише за хронологією, а й у читально-логічному (документ - запит, документ - відповідь), алфавітному (особові рахунки) чи нумераційному порядку (фінансово-грошові документи). Окрім того, документи, що стосуються певного реєстру синтетичного чи аналітичного обліку, формуються в окрему групу. У тимчасове користування стороннім установам справи видають з дозволу керівника установи. Вилучати зі справи документи постійного зберігання заборонено. Як виняток вилучення документа допускається з дозволу керівника установи з обов'язковим залишенням у справі засвідченої копії документа.

Для забезпечення швидкого оперативного пошуку необхідних документів справи зберігаються на полицях шаф вертикально відповідно до послідовності розміщення справ у номенклатурі. На внутрішній поверхні дверцят розміщують номенклатуру справ.

Видача бухгалтерських документів із бухгалтерії забороняється. В окремих випадках з дозволу головного бухгалтера допускається передавати документи працівникам установи, при цьому замість них у справу вкладається аркуш-замінник, де зазначається, коли, кому і на який термін видано документ. Після закінчення року видача документів зі справ не

допускається.

У разі потреби за рішенням головного бухгалтера може бути видана справа, в якій перебуває документ. Замість неї оформлюється і вкладається у справу картка-замінник, де зазначається номер виданої справи, дата видачі, особа, якій передали справу в тимчасове користування, строк видачі, підпис про отримання справи, а також про приймання в разі її повернення. Видавати справи за межі організації можна лише з дозволу керівника установи.

Документи минулого року зберігаються в бухгалтерії протягом всього наступного року, а потім передаються до архіву установи чи організації.

Процес передавання пов'язаний із завершальним етапом роботи з носіями облікової інформації, який полягає в обробці справ для подальшого їх зберігання і використання. Зауважимо, що коли архіву в організації немає (невеликий колектив працівників організації), документація зберігається в бухгалтерії до кінця встановленого терміну, а далі вона знищується в установленому порядку чи передається до державного архіву.

Централізовані бухгалтерії зберігають у своїх архівах усі носії облікової інформації бюджетних установ і організацій, що їх вони обслуговують.

Обробка справ для тривалого зберігання охоплює кілька послідовних операцій: проведення експертизи наукової і практичної цінності документів; оформлення справ для передавання до архіву. Загальні принципи формування справ бухгалтерського архіву¹⁴⁹:

1) первинні документи, як правило, зберігаються окремо від реєстрів бухгалтерського обліку;

2) кожна партія первинних документів за поточний місяць, яка відноситься до певного реєстру бухгалтерського обліку, комплектується окремо в хронологічному порядку і супроводжується довідкою для архіву, в якій зазначається місяць і рік, шифр синтетичного обліку, номери документів (з № по № включно) і кількість листків;

3) касові документи, авансові звіти, виписки банків з доданими документами інші документи (наприклад, рахунки-фактури) повинні бути підібрані в хронологічному порядку і по закінченні поточного місяця переплетені;

4) кожна справа повинна мати заголовок, який повинен

¹⁴⁹ Кім Ю.Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення[текст]. Навч.посіб. К.: «Центр учбової літератури». 2014. 600 с.

бути коротким і точним, при його складанні необхідно враховувати строки зберігання документів.

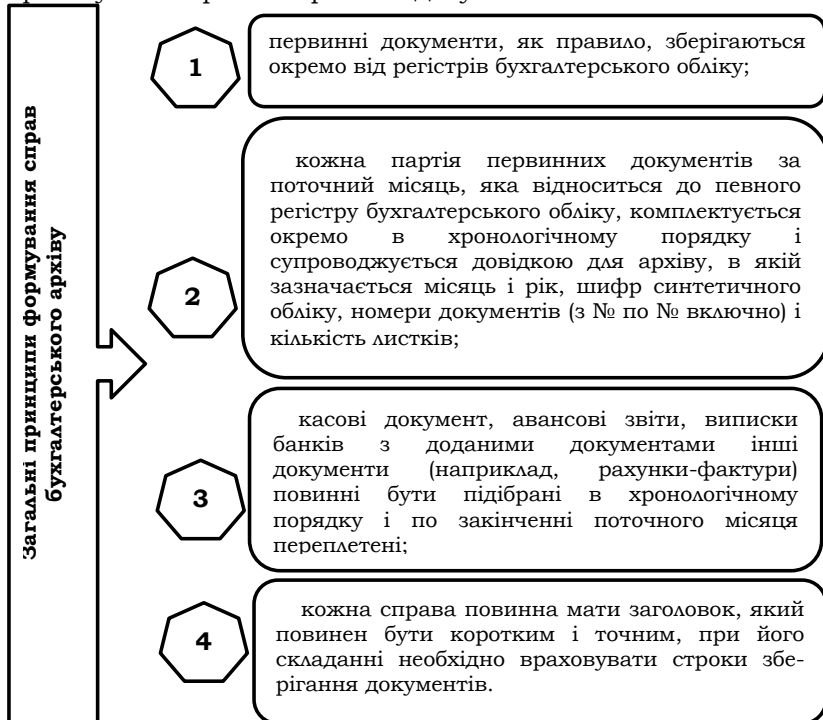


Рис. 1.21. Загальні принципи формування справ бухгалтерського архіву

Джерело : сформовано авторами на підставі ¹⁵⁰

Заведені в бухгалтерії справи відповідно до затвердженій номенклатури формуються бухгалтерами-виконавцями під контролем головного бухгалтера й архіваріуса підприємства. До передачі в архів підприємства документи, що надходять і формуються в бухгалтерії (документи бухгалтерського оформлення), знаходяться під відповідальністю зазначених бухгалтерів-виконавців, тобто працівників, які їх обробляють.

Документи, що пройшли обробку, по закінченні місяця мають бути скомплектовані в справи-папки відповідно до номенклатури справ бухгалтерії підприємства. Документи до

¹⁵⁰ Кім Ю.Г. Бухгалтерський та податковий облік : первинні документи та порядок їх заповнення[текст]. Навч.посіб. К.: «Центр учбової літератури». 2014. 600 с.

журналів-ордерів, відомостей та інших реєстрів обліку комплектуються в послідовності їхніх записів у даних реєстрах. Скомплектовані і зброшуровані справи-папки повинні зберігатися в окремих приміщеннях або в закритих металевих шафах, що забезпечують їхнє зберігання. Бланки суворого обліку повинні зберігатися в сейфах.

Первинні документи, облікові реєстри та бухгалтерська звітність, створені у формі електронного документа, повинні зберігатися на електронних носіях інформації у формі, що дає змогу перевірити їх цілісність на цих носіях, та протягом строку, що не повинен бути меншим від строку, встановленого для відповідних документів на папері.

Відповідальність осіб за зберігання довірених їм документів обумовлюється, як правило, у трудових контрактах, посадових інструкціях або іншим способом. Усі завершені (закінчені) справи постійного та тимчасового зберігання підлягають підготовці і передачі з бухгалтерії в архів підприємства.

Підготовка і передача справ з бухгалтерії в архів підприємства припускає :

- попередню оцінку і добір документів постійного і тимчасового (понад 10 років) зберігання для передачі в архів;
- добір документів тимчасового терміну зберігання, що підлягають зберіганню в структурних підрозділах (у даному випадку - в бухгалтерії);
- добір і знищення документів, термін зберігання яких минув.

Зазначену роботу здійснює експертна комісія, призначена керівником підприємства відповідно до Закону України «Про національний архівний фонд та архівні установи».¹⁵¹

За результатами експертизи цінності документів складаються акти про виділення документів до знищення, а також опису справ постійного і тимчасового (понад 10 років) зберігання.

Опис справ – це архівний довідник, що систематизує перелік найменувань справ, призначений для розкриття складу і змісту справ, закріплення їхньої систематизації усередині архівного фонду й обліку справ.

Описи складаються окремо на:

- справи постійного зберігання;
- справи тимчасового (до 10 років) зберігання;
- справи особового складу й інші однотипні справи;

¹⁵¹ Про національний архівний фонд та архівні установи. Закон України від 13.01.2001 р. № 2888-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

– справи, що складаються зі специфічних, характерних тільки для цього підприємства (організації), документів (раціоналізаторські пропозиції, судові і слідчі справи, наукові звіти по темах і т. д.);

– службові відомчі видання.

Окремий опис становить перелік справ із самостійною порядковою закінченою нумерацією. У графі «Примітка» робляться оцінки про здачу документів до Національного архівного фонду або номер і дата акта про їхнє знищення. Відібрані до знищення документи передаються організаціям, що займаються заготівлею вторсировини. Здача документів оформляється прийнятно-здавальними накладними. Також необхідно зазначити, що документи, відібрані для здачі в архів підприємства, підлягають відповідному оформленню, що припускає: підшивання або переплетення справи і нумерацію сторінок у справі, що виключають втрати і зловживання.

Підшивання первинних документів у справи здійснюється, як правило, у порядку їхнього запису в реєстрах обліку або в хронологічному порядку. Всі аркуші справи повинні бути пронумеровані. Документи, що підлягають здачі до Національного архівного фонду, нумеруються простим олівцем. Експертна комісія при прийомі справ до Державного архіву, робить ретельний добір документів, що підлягають зберіганню, після чого проставляється уточнена нумерація документів. Крім того, записи, зроблені простим олівцем, не розмиваються при вогкості чи потраплянні води.

Документи, що підлягають тривалому зберіганню (більше 10 років), рекомендується відразу переплітати або зшивати. На обкладинці справи повинні бути зазначені необхідні реквізити справи.

Законодавством України передбачено, в окремих випадках, вилучення бухгалтерських документів за постановою органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і судів, державної контрольно-ревізійної і податкової служб. Вилучення оформляється протоколом (актом), копія якого вручається під розписку керівникові підприємства, а у випадку неможливості цього, відповідальній посадовій особі підприємства.

З дозволу й у присутності представників органів, що здійснюють вилучення, відповідальні посадові особи підприємства можуть зняти копії і скласти реєстр документів, що вилучаються, із зазначенням підставі дати їхнього вилучення.

Якщо вилучаються томи недооформлених документів (тобто не переплетених, не пронумерованих тощо), то з дозволу й у

присутності представників органів, що проводять вилучення, відповідальні особи підприємства можуть дооформити ці томи (зробити опис, пронумерувати аркуші, прошнурувати, віддрукувати, завірити своїм підписом і печаткою).

У випадку повернення раніше вилучених документів вони приймаються під розписку відповідальними особами підприємства.

Відповідальність за збереження первинних документів протягом визначеного терміну покладається на керівників підприємств. За ведення бухгалтерського обліку з порушенням установленого порядку статтею Кодексу України про адміністративні правопорушення від 07.12.84 р. № 8073152 передбачений адміністративний штраф у розмірі від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, штраф мають право накладати органи державної контрольно-ревізійної служби. Органи державної статистики, згідно з нормативними документи, можуть накладати адмінштраф на посадових осіб у розмірі від 10 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за незабезпечення належного стану первинного обліку. Ще один адмінштраф у розмірі від 5 до 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян може бути накладений за порушення керівниками або іншими посадовими особами порядку ведення податкового обліку.

Відсутність первинної документації тягне за собою і «податковий» штраф. Так, згідно з п.1. ст. 121 Податкового кодексу України¹⁵³ незабезпечення платником податків зберігання первинних документів облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених строків їх зберігання та/або ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів чи їх копій при здійсненні податкового контролю у випадках, передбачених Податковим кодексом України, - тягнуть за собою накладення визначеного законодавством штрафу. Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, - тягнуть за собою накладення збільшеного у кілька разів штрафу. Навмисне ж знищення документів передбачає кримінальну відповідальність. Так, згідно зі ст. 357 Кримінального кодексу України,

¹⁵² Кодекс України про адміністративні правопорушення. URL: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>

¹⁵³ Податковий кодекс України від 02.12.10 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями: URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/go/2755-17>

навмисне знищення, пошкодження або приховування документів в корисливих цілях або з інших особистих причин, караються штрафом від 50 неоподатковуваних податком мінімумів доходів громадян або обмеженням волі терміном до трьох років. Якщо документи все-таки втрачені, треба спробувати відновити втрачену документацію.

Переліком типових документів, що утворюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших підприємств, установ та організацій, із зазначенням строків зберігання документів № 578/5154 визначено строки зберігання первинних документів, фінансової та податкової звітності, інших документів.

Обчислення строків зберігання документів проводиться з 1 січня року, що настає за роком завершення їх діловодством. Наприклад, обчислення строку зберігання документів, завершених діловодством у 2019 р., починається з 01.01.2020 р. Якщо строк зберігання такого документа становить три роки, то він закінчується 01.01.2023 р.

Більшість документів, які підприємства використовують у господарській діяльності, мають строки зберігання три роки, але є документи, строки зберігання яких становлять 5, 10 та 75 років.

Строки зберігання окремих документів наведено у додатках.

Інші додатки до наказу про облікову політику підприємства, які визначають аспекти організації різних об'єктів обліку будуть розглянуті у наступних розділах посібника.

Затвердження Наказу про облікову політику здійснюється керівником або власником підприємства. Контроль за виконання Наказу про облікову політику підприємства покладається на головного бухгалтера. З його змістом під підпис ознайомлюються усі працівники підприємства, які зобов'язані виконувати положення наказу.

1.6. Класифікація облікової політики

При розгляді питання формування облікової політики необхідно зупинитися на її класифікації за різними ознаками, зокрема :

¹⁵⁴ 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 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

- за користувачами звітності ;
- за рівнем застосування.

Відносно до користувачів звітності облікова політика підприємства поділяється на (рис.1.22):

- облікову політику щодо отримання даних фінансового обліку та формування фінансової звітності;
- облікову політику щодо податків і зборів (податкових відносин);
- облікову політику щодо отримання даних управлінського обліку.

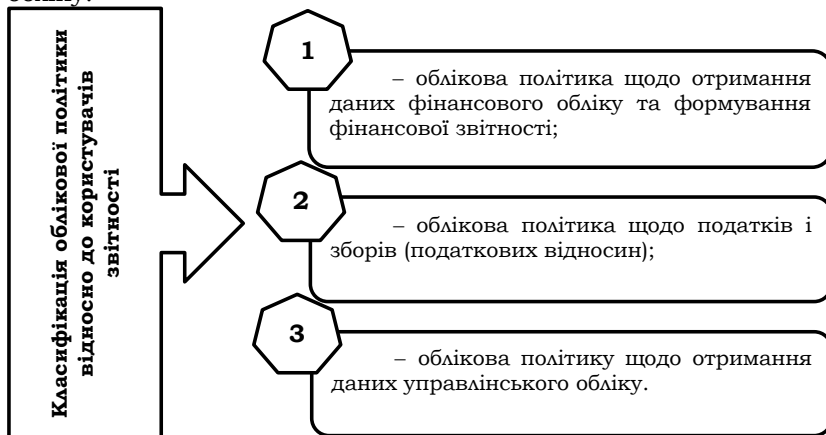


Рис. 1.22. Види облікової політики відносно до користувачів звітності

Джерело : сформовано авторами на підставі ^{155, 156, 157}

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

Саме фінансова звітність підприємства відображає

¹⁵⁵ Завгородній А.Г., Каргин Г.О. Бухгалтерський облік: основи, теорія і практика : навч. посіб. К. : Знання, 2003. 327с

¹⁵⁶ Лень В. С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи теорії та практика: навч. посіб. К. : Центр навч. л-ри, 2004. 576 с.

¹⁵⁷ Рыбакова О. В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование. М.: Финансы и статистика, 2005. 464 с.

його облікову політику. Дотримання облікової політики є передумовою зіставності фінансових звітів протягом певних звітних періодів.

Розглянемо вимоги окремих національних стандартів бухгалтерського обліку, які визначають основні елементи облікової політики підприємства щодо отримання даних фінансового обліку та формування фінансової звітності.¹⁵⁸

Так, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» передбачає, що підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

- принципів оцінки статей звітності;
- методів обліку, обраних відносно окремих статей звітності.

Тобто, кожне підприємство повинно у січні місяці відповідного року видати наказ чи розпорядження, в якому повинна бути зафіксована його облікова політика або, якщо необхідно внести зміни до діючого наказу.

Облікова політика застосовується щодо подій та операції з моменту їх виникнення, за винятком п. 13 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», в якому зазначено, що якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Зміна облікової політики можлива тільки у випадках, передбачених п. 9 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», а саме:

- 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.

Одночасно не вважається зміною облікової політики встановлення її для:

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

Якщо підприємство все-таки змінило свою облікову політику то відповідно до п. 12 П(С)БО 6 «Виправлення помилок

¹⁵⁸ Бондар М.І.,Верига Ю.А., Орищенко М.М. та ін. Звітність підприємства [текст]: підручник. К. : «Центр учбової літератури», 2015. 570 с.

і зміни у фінансових звітах» необхідно відобразити вплив зміни на події та операції минулих періодів у звітності шляхом:

– коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок року;

– повторного подання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

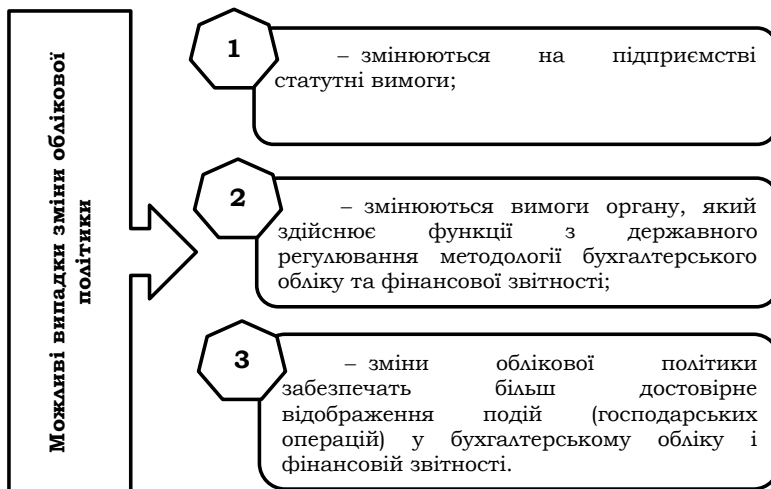


Рис. 1.23. Випадки зміни облікової політики

Джерело : сформовано авторами на підставі ¹⁵⁹

Незалежно від того чи відбулися зміни облікової політики чи ні вона повинна бути розкрита в примітках до фінансової звітності. При формуванні облікової політики недоцільно вклучати в наказ ті вимоги, які чітко встановлені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а зазначати в ній лише ті моменти, по яких підприємству надано право вибору.

Слід зупинитися на таких моментах :

1. *Визначення межі суттєвості.*

За п.3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» суттєва інформація - інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського

¹⁵⁹ П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та керівництвом підприємства. Межа суттєвості для різних підприємств може бути різною і залежить від обсягів його діяльності.

2. Визначити порядок визнання нематеріальних активів, основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

Враховуючи вимоги П(С)БО 7 «Основні засоби», слід відмітити, що підприємство самостійно визначає вартісні ознаки тих предметів, які слід віднести до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Для дотримання вимог Податкового кодексу України доцільно встановити визначену ним вартісну ознаку. Наприклад, підприємство встановлює для себе вартісну межу таких активів в сумі 6000 грн. Відповідно, все що має вартість до 6000 грн. є оборотними активами.

3. Визначити операційний цикл підприємства, який необхідний для класифікації активів на необоротні та оборотні.

Операційний цикл - це проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Враховуючи вимогу П(С)БО 7 «Основні засоби» і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» матеріальні або нематеріальні активи можуть бути віднесені до складу малоцінних або інших необоротних активів у тому випадку, якщо очікуваний термін їх корисного використання більш одного року (або більше операційного циклу, якщо він перевищує один рік).

Наприклад, підприємство, провівши розрахунки визначило, що операційний цикл дорівнює двом місяцям.

4. Визначити методи нарахування амортизації для основних засобів і нематеріальних активів.

Оскільки облікова політика також включає процедури, які використовуються для подання фінансової звітності, у наказі необхідно передбачити порядок визначення строку корисного використання необоротних матеріальних активів і визначення їх ліквідаційної вартості.

Зазначити методи нарахування амортизації та терміни корисного використання необоротних матеріальних активів і визначити їх ліквідаційну вартість. При цьому слід врахувати, що метод амортизації основних засобів може переглядатися у разі зміни очікуваного способу отримання економічної вигоди від його використання, що передбачено п. 28 П(С)БО 7 «Основні засоби».

Установлення методів нарахування амортизації та термінів корисного використання основних засобів, нематеріальних активів доцільно оформити у вигляді додатку до наказу про

облікову політику.

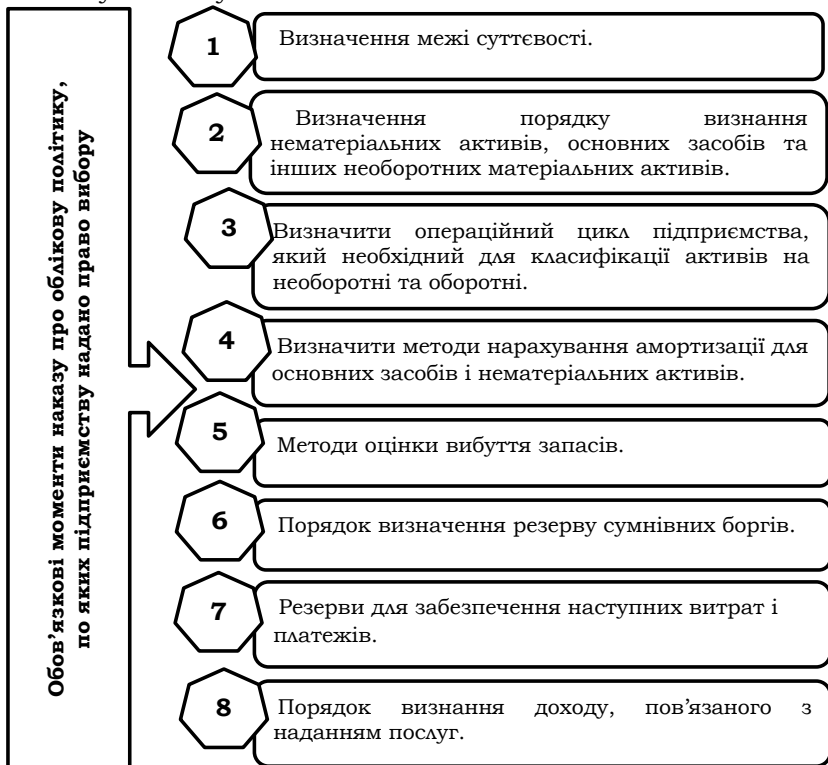


Рис. 1.24. Обов'язкові моменти наказу про облікову політику, по яких підприємству надано право вибору.

Джерело : сформовано авторами на підставі ¹⁶⁰

5. Методи оцінки вибуття запасів.

Відповідно до п.16 П(С)БО 9 «Запаси» підприємство при відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті може застосовувати один із зазначених у цьому П(С)БО методів вибуття таких запасів:

- ідентифіковану собівартість відповідної одиниці запасів;
- середньозважену собівартість;
- собівартість перших за часом надходження запасів

¹⁶⁰ Бондар М.І., Верига Ю.А., Орищенко М.М. та ін. Звітність підприємства [текст]: підручник. К. : «Центр учбової літератури», 2015. 570 с.

(ФіФО);

- нормативні затрати;
- ціну продажу.

В бухгалтерському обліку для запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів їх вибуття.

Для запасів, що мають різне призначення і різні умови використання, підприємство може застосовувати різні методи оцінки їх вибуття.

Вибуття запасів, які використовуються для спеціальних замовлень, а також запасів, які не можуть замінити один одного, доцільно оцінювати за ідентифікаційною собівартістю.

Метод оцінки запасів за цінами продажу може застосовуватися підприємствами роздрібною торгівлі, які мають значну та змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

При формуванні облікової політики підприємству слід враховувати вищенаведені особливості та відображати їх стосовно різних видів запасів.

6. Порядок визначення резерву сумнівних боргів.

Відповідно до П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом крім придбаної заборгованості та заборгованості призначеної для продажу, включається до підсумку Балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів.

Величина резерву сумнівних боргів може визначатися одним із двох методів:

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

Отже, підприємство у своїй обліковій політиці відображає, відповідно до якого методу воно буде формувати величину резерву сумнівних боргів.

7. Резерви для забезпечення наступних витрат і платежів.

П(С)БО 11 «Зобов'язання» визначено, що забезпечення (резерви) створюються для відшкодування наступних 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.

Забезпечення створюється при виникненні внаслідок

минулих подій зобов'язання, погашення якого, ймовірно, призведе до зменшення ресурсів, що втілюють економічні вигоди, і його оцінка може бути розрахунково визначена. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

Резерв для відшкодування витрат на реструктуризацію створюється у разі наявності затвердженого керівником підприємства плану реструктуризації з конкретними заходами, строками їх виконання та сумою витрат, що будуть зазанані, й після початку реалізації цього плану.

8. Порядок визнання доходу, пов'язаного з наданням послуг.

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» підприємству надана можливість вибору порядку визнання доходу, що отримується від надання послуг.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи із ступеня завершеності операції з надання послуг на дату Балансу, якщо може бути достовірно оцінено результат цієї операції.

Оцінка ступеню завершеності операції з надання послуг проводиться:

- визначенням обсягу 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 вартості таких витрат.

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг). У тому разі, коли дохід від надання послуг не може бути достовірно визначений, він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі певних витрат, що підлягають відшкодуванню. Дохід від надання послуг не визнається у тому випадку, коли він не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірності відшкодування зазначених витрат, а ці витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо в подальшому сума доходу буде достовірна оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

Облікова політика щодо податків і зборів визначається виключно законами про податки і збори та передбачає вибір альтернативних методів оподаткування, відображення в податковій звітності доходів і витрат, а також повинна

включати перелік податків і відповідальних осіб, рахунки синтетичного та аналітичного обліку, реєстри податкових розрахунків.

У сучасних умовах господарювання ведення управлінського обліку в господарствах сприяє активному прояву самостійності, обґрунтованого прийняття управлінських рішень та орієнтації на результати господарської діяльності. В систему управлінського обліку та аналізу необхідно включати прогнози внутрішніх та зовнішніх факторів, які впливають на діяльність підприємства, а також управлінську звітність.¹⁶¹

Облікова політика щодо отримання даних управлінського обліку повинна передбачати :

- варіант обліку витрат (з використанням рахунків усіх класів (0–9), рахунків усіх класів, крім рахунків класу 8 „Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності»);

- систему обліку витрат (повних і неповних («директ-костинг»); метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (позамовний, попередільний, нормативний);

- перелік центрів витрат і центрів відповідальності;

- перелік об’єктів витрат і калькулювання та калькуляційних одиниць;

- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції;

- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат; базу розподілу загальновиробничих витрат (години роботи, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати тощо);

- оцінку залишків незавершеного виробництва (за плановою (нормативною) виробничою собівартістю, плановими прямими витратами й собівартістю сировини, матеріалів і напівфабрикатів);

- варіант зведеного обліку витрат виробництва (напівфабрикатний, безнапівфабрикатний);

- оцінку готової продукції (за плановою (нормативною) і фактичною виробничою собівартістю);

- метод обліку доходів (доходи визнаються на підставі принципу нарахування і відповідності їх відображення в обліку й звітності тих періодів, до яких вони відносяться);

- робочий план рахунків витрат, доходів і фінансових результатів;

¹⁶¹Лепетан І.М., Навитанюк О.В. Проблеми впровадження управлінського обліку на підприємствах. Проблеми економічного, облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали II Всеукр. наук.-практич. конф. молод. учених, 8 грудня 2016 року. Вінниця.- «Едельвейс і К». С.75-77.

- перелік планів і бюджетів;
- порядок формування та перелік цін;
- перелік реєстрів управлінського обліку;
- склад і форми внутрішньої звітності, періодичність їх заповнення й подання відповідальними особами тощо.

Застосування в практичній діяльності вказаних об'єктів та елементів облікової політики в системі управлінського обліку дає можливість здійснювати обґрунтовану оцінку діяльності сфер відповідальності та їх вклад у загальні результати роботи підприємства.

Відповідно до класифікації за рівнем застосування облікова політика поділяється на такі види:¹⁶²

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

Міжнародна облікова політика – це сукупність норм, які використовують усі держави для організації власної діяльності, з метою правильного, єдиного порядку ведення обліку та фінансової звітності. Основними нормативними документами, що регулюють дану облікову політику є Міжнародні стандарти фінансової звітності, які охоплюють Міжнародні стандарти фінансової звітності, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та Тлумачення, видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Міждержавна облікова політика – це сукупність правил, норм, стандартів, які застосовуються для визначення принципів функціонування бухгалтерського обліку в межах геополітичних об'єднань країн.

Існування міждержавного рівня облікової політики зумовлено сучасними процесами глобалізації, наслідком яких є утворення об'єднань країн. Процес глобалізації світової економіки, необхідність посилення захисту прав інвесторів та забезпечення відкритості міжнародних ринків капіталу спричинили нові вимоги до формування інформаційної бази підприємств.

У зв'язку з активізацією євроінтеграційних процесів в Україні, розвитком міжнародної співпраці, залученням іноземних інвестицій в економіку України, виходом вітчизняних підприємств на міжнародні ринки капіталу необхідне подальше

¹⁶² Савченко В.М., Пальчук О.В., Саловська Л.В. та ін. Облікова політика : навч. посіб. За ред. Г.М. Давидова. К.: Знання, 2010. 479 с.

реформування системи бухгалтерського обліку з метою методичного та організаційного забезпечення застосування національних і міжнародних стандартів та єдиних методологічних засад ведення обліку всіма суб'єктами господарювання.



Рис. 1.25. Класифікація облікової політики за рівнем застосування

Джерело : сформовано авторами на підставі ¹⁶³

Державна облікова політика – це сукупність правил, норм, стандартів, які застосовуються для визначення принципів функціонування бухгалтерського обліку в межах однієї країни.

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

Мета державної облікової політики зводиться до зменшення (стирання) відмінностей у способах відображення, оцінки,

¹⁶³ Савченко В.М., Пальчук О.В., Саловська Л.В. та ін. Облікова політика : навч. посіб. За ред. Г.М. Давидова. К.: Знання, 2010. 479 с.

методів подання фінансової інформації та звітів фірм, а також до скорочення коливань кількості та якості інформації у фінансових звітах, що публікуються.

Міжнародна практика свідчить, що облікова політика в різних країнах має деякі своєрідні особливості. Наприклад, у Великобританії та Нідерландах облікова політика менше структурована, не настільки деталізована й не так формалізована, як у США.

З іншої сторони, розвиток економічної інтеграції європейських країн сприяє швидкому процесу гармонізації та уніфікації фінансового обліку, що обумовлює більш детальну його структуру й облікову політику. Суб'єктами формування державної облікової політики в Україні є Верховна Рада України та Міністерство фінансів України.

Галузева облікова політика - це сукупність правил, норм, стандартів, які застосовуються для визначення принципів функціонування бухгалтерського обліку в межах певної галузі.

Діяльність з формування облікової політики певної галузі повинна включати аналіз діючого законодавства з регламентування обліку, галузевих особливостей, практики ведення обліку, досягнень вітчизняної та зарубіжної науки і розроблення методичних рекомендацій стосовно:

– методики формування облікової політики підприємства; вибору та обґрунтування окремих елементів облікової політики та їх складових;

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

5. Облікова політика підприємства – це сукупність правил, норм, стандартів, які застосовуються для визначення принципів функціонування бухгалтерського обліку в межах окремого підприємства.

Отже, облікова політика підприємства повинна забезпечувати:

- ✓ повноту відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів у господарській діяльності;
- ✓ відображення, у бухгалтерському обліку фактів господарської діяльності виходячи не тільки з їх

правової форми, а й з економічного змісту фактів і умов господарювання;

- ✓ тотожність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам.

За відповідними рахунками синтетичного обліку на перше число кожного місяця, а також показників бухгалтерської звітності даним синтетичного та аналітичного обліку; раціональне і економічне ведення бухгалтерського обліку виходячи з умов господарської діяльності та величини підприємства.

Питання для самоконтролю :

1. Що таке «бухгалтерський облік»?
2. Який орган влади регулює питання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності?
3. Що таке «облікова політика»?
4. Які нормативні документи встановлюють вимоги до розпорядчого документу про облікову політику?
5. Назвіть та охарактеризуйте принципи бухгалтерського обліку.
6. Які чинники впливають на облікову політику підприємства?
7. Назвіть та охарактеризуйте складові облікової політики підприємства.
8. Що таке «форма бухгалтерського обліку»?
9. Документальне оформлення облікової політики.
10. Який порядок визначення резерву сумнівних боргів?
11. Який порядок визначення межі суттєвості?
12. Які є види облікової політики за рівнем застосування?
13. Що повинна передбачати облікова політика щодо отримання даних управлінського обліку ?

Тестові завдання з множинним запитом за темою 1.

<p>1. Дайте визначення поняття «облікова політика»:</p> <p>1) Це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності;</p> <p>2) Це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності;</p> <p>3) це один із методів бухгалтерського обліку;</p> <p>4) Це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку.</p>	<p>2. Яким нормативним документом регламентується необхідність формування облікової політики підприємства?</p> <p>1) Наказом про облікову політику;</p> <p>2) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;</p> <p>3) Господарським кодексом;</p> <p>4) Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».</p>
<p>3. Скільки принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» покладено в основу формування облікової політики підприємства?</p> <p>1) 10;</p> <p>2) 6;</p> <p>3) 8;</p> <p>4) 12.</p>	<p>4. Яким нормативним документом України вперше закріплене поняття облікової політики?</p> <p>1) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;</p> <p>2) Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні;</p> <p>3) Господарським кодексом України;</p> <p>4) Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»</p>
<p>5. Коли потрібно вносити зміни в облікову політику підприємства?</p> <p>1) На кінець звітного періоду;</p> <p>2) Дата визначається чинним законодавством;</p> <p>3) На початок кварталу;</p> <p>4) На початок нового звітного періоду.</p>	<p>6. Основними етапами підготовки Наказу про облікову політику підприємства є:</p> <p>1) Організаційний, підготовчий, основний, заключний;</p> <p>2) Підготовчий, основний, заключний;</p> <p>3) Організаційний, основний, заключний;</p> <p>4) Організаційний, підготовчий, заключний.</p>
<p>7. Яким нормативним документом регламентується порядок зміни облікової політики підприємства?</p> <p>1) Законом України «Про бухгал-</p>	<p>8. В якому випадку не потрібна зміна облікової політики підприємства?</p> <p>1) При зміні статутних вимог підприємства;</p>

<p>терський облік та фінансову звітність в Україні»;</p> <p>2) Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;</p> <p>3) П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»;</p> <p>4) Податковим кодексом України.</p>	<p>2) При зміні чисельності працівників;</p> <p>3) При внесенні змін і доповнень до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку;</p> <p>4) При реорганізації підприємства.</p>
<p>9. Що відбувається на заключному етапі підготовки Наказу про облікову політику підприємства?</p> <p>1) Створення відповідного виконавчого органу або призначення відповідальної особи та закріплення за ними обов'язків і повноважень щодо формування і реалізації облікової політики;</p> <p>2) Затвердження Наказу про облікову політику, його впровадження та контроль за виконанням;</p> <p>3) Вибір найбільш ефективних елементів облікової політики підприємства та їх реалізація;</p> <p>4) Складання Наказу про облікову політику підприємства та розробка додатків до нього.</p>	<p>10. Відповідно до ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» облікова політика це:</p> <p>1) Сукупність принципів методів і процедур які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання звітності;</p> <p>2) Політика підприємства відносно інших підприємств;</p> <p>3) Конкурентна політика підприємств;</p> <p>4) Усі відповіді вірні.</p>
<p>11. Який закон регулює загальні питання про облікову політику підприємств?</p> <p>1) Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність»;</p> <p>2) Закон України «Про банки та банківську діяльність»;</p> <p>3) Закон України «Про облікову політику підприємств»;</p> <p>4) Усі відповіді вірні.</p>	<p>12. Облікова політика базується на принципах:</p> <p>1) Історичної конкурентності;</p> <p>2) Автономності;</p> <p>3) Превалювання форми над сутністю;</p> <p>4) Усі відповіді вірні.</p>
<p>13. Складові ОП можна поділити на 2 групи :</p> <p>1) Технологічні і технічні;</p> <p>2) Організаційно-технічні і методичні;</p> <p>3) Методичні і технологічні;</p> <p>4) Усі відповіді вірні.</p>	<p>14. Принцип облікової політики щодо досягнення мети бухгалтерського обліку, який передбачає, що операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми:</p> <p>1) Обачності;</p> <p>2) Послідовності;</p> <p>3) Періодичності;</p>

	4) Превалювання сутності над формою.
<p>15. Термін «облікова політика» визначений:</p> <p>1) Податковим кодексом України</p> <p>2) Законом України "Про аудиторську діяльність";</p> <p>3) Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні";</p> <p>4) ПС(Б)О</p>	<p>16. Облікова політика підприємства - це :</p> <p>1) Це порядок організації бухгалтерського обліку на підприємстві;</p> <p>2) Це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.</p> <p>3) Це вибір форми бухгалтерського обліку;</p> <p>4) Правильна відповідь відсутня.</p>
<p>17. Складові облікової політики підприємства визначаються:</p> <p>1) Самим підприємством;</p> <p>2) Лише нормативними документами з бухгалтерського обліку;</p> <p>3) Лише законами України з оподаткування;</p> <p>4) Нормативними документами з бухгалтерського обліку, законами з оподаткування та внутрішніми нормативними документами підприємства.</p>	<p>18. Оформлення внутрішнього документа підприємства щодо облікової політики є:</p> <p>1) Обов'язковим;</p> <p>2) Необов'язковим;</p> <p>3) Обов'язковим лише щодо фінансового обліку;</p> <p>4) Обов'язковим лише щодо податкового обліку.</p>
<p>19. Складові облікової політики поділяються на дві групи:</p> <p>1) Облікові та методичні;</p> <p>2) Організаційно-технічні та методичні;</p> <p>3) Організаційно-методичні та технічні;</p> <p>4) Організаційно-технічні та облікові.</p>	<p>20. До організаційно-технічних складових не відносять:</p> <p>1) Методи нарахування амортизації;</p> <p>2) Склад та структура бухгалтерської служби підприємства;</p> <p>3) Робочий план рахунків;</p> <p>4) Організація, зберігання та утилізація документів.</p>
<p>21. До методичних складових облікової політики відносяться:</p> <p>1) Межа суттєвості;</p> <p>2) Тривалість операційного циклу;</p> <p>3) Методи нарахування амортизації;</p> <p>4) Всі відповіді вірні.</p>	<p>22. Кожне підприємство розглядається відокремлено від свого власника за принципом:</p> <p>1) Обачності;</p> <p>2) Платності;</p> <p>3) Автономності;</p> <p>4) Усі відповіді вірні.</p>
<p>23. Які нормативні документи є основою для складання наказу про облікову політику підприємства:</p> <p>1) Положення (стандарту) бухгалтерського обліку;</p>	<p>24. Облікова політика на рівні держави регламентується:</p> <p>1) Комітетом з міжнародних стандартів;</p> <p>2) Міністерством фінансів України;</p> <p>3) Керівником підприємства;</p>

<p>2) Закон України "Про аудиторську діяльність"; 3) Податковий кодекс України; 4) Усі відповіді вірні.</p>	<p>4) Немає правильної відповіді.</p>
<p>25. Можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності відображає принцип:</p> <p>1) Єдиного грошового вимірника; 2) Повного висвітлення; 3) Періодичності; 4) Історичної собівартості.</p>	<p>26. Елементом облікової оцінки є:</p> <p>1) Порядок оцінки запасів на дату придбання; 2) Спосіб обліку товарів; 3) Спосіб обліку транспортно-заготівельних витрат; 4) Метод оцінки вибуття запасів.</p>
<p>27. Що таке «облікова політика»?</p> <p>1) Це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності; 2) Це один із методів бухгалтерського обліку; 3) Це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку; 4) Це сукупність принципів, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку.</p>	<p>28. Яким нормативним документом регламентується необхідність формування облікової політики підприємства?</p> <p>1) Наказом про облікову політику; 2) Господарським кодексом; 3) Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». 4) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;</p>
<p>29. Не є елементом облікової політики:</p> <p>1) Метод нарахування амортизації; 2) Форма організації бухгалтерського обліку; 3) Спосіб обліку готової продукції; 4) Спосіб розподілу загально-виробничих витрат.</p>	<p>30. Скільки принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності згідно з Законом України « Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» покладено в основу формування облікової політики підприємства?</p> <p>1) 8; 2) 6; 3) 10; 4) 12.</p>
<p>31. Яким нормативним документом України вперше закріплене поняття облікової політики?</p> <p>1) Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні; 2) Господарським кодексом України;</p>	<p>32. Які фактори не впливають на формування облікової політики підприємства?</p> <p>1) Форма власності та організаційно-правова форма підприємства; 2) Організаційна структура управління та виробнича структура підприємства; 3) Чисельність персоналу;</p>

<p>3) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;</p> <p>4) Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».</p>	<p>4) Кількість господарських операцій та обсяги діяльності.</p>
<p>33. Основними етапами підготовки Наказу про облікову політику підприємства є:</p> <p>1) Організаційний, підготовчий, основний, заключний;</p> <p>2) Підготовчий, основний, заключний;</p> <p>3) Організаційний, основний, заключний;</p> <p>4) Організаційний, підготовчий, заключний.</p>	<p>34. Що відбувається на заключному етапі підготовки Наказу про облікову політику підприємства?</p> <p>1) Створення відповідного виконавчого органу або призначення відповідальної особи та закріплення за ними обов'язків і повноважень щодо формування і реалізації облікової політики;</p> <p>2) Затвердження Наказу про облікову політику, його впровадження та контроль за виконанням;</p> <p>3) Вибір найбільш ефективних елементів облікової політики підприємства та їх реалізація;</p> <p>4) Складання Наказу про облікову політику підприємства та розробка додатків до нього.</p>
<p>35. На основі якого принципу бухгалтерського обліку підприємство повинно забезпечити постійне (із року в рік) застосування обраної облікової політики?</p> <p>1) Принципу обачності;</p> <p>2) Принципу періодичності;</p> <p>3) Принципу безперервності;</p> <p>4) Принципу послідовності.</p>	<p>36. Термін «облікова політика» визначений:</p> <p>1) Податковим кодексом України</p> <p>2) Законом України «Про аудиторську діяльність»;</p> <p>3) Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;</p> <p>4) Законом України «Про банки та банківську діяльність»</p>
<p>37. Окремі аспекти та елементи облікової політики виносяться у:</p> <p>1) Додатки;</p> <p>2) Наказ «Про облікову політику»;</p> <p>3) Розпорядження керівника;</p> <p>4) Правильна відповідь відсутня.</p>	<p>38. Облікова політика на рівні держави регламентується:</p> <p>1) Комітетом з міжнародних стандартів;</p> <p>2) Міністерством фінансів України;</p> <p>3) Керівником підприємства;</p> <p>4) Немає правильної відповіді.</p>

Список рекомендованої літератури

1. Бутинець Ф. Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку : навч. пос. у 2-х частинах. Житомир : ЖІТІ, 1999. 928 с.
2. Верига Ю.А., Кулик В.А., Ночовна Ю.О., Іванюк С.Ю. Облікова політика підприємства: навч. посіб. К.: «Центр учбової літератури», 2015. 312 с.
3. Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік: підручник. К.: Знання, 2007. 469 с.
4. Калетнік Г. М., Мазур А. Г., Кубай О. Г. Державне регулювання економіки: Навчальний посібник. К.: «Хай-Тек Пресс», 2011. 428 с.
5. Калетнік Г.М., Ціхановська В.М., Ціхановська О.М. Менеджмент та маркетинг: Навч. посібник. К.: «Хай-Тек Прес». 2011. 580 с.
6. Кім Ю.Г. Бухгалтерський та податковий облік : первинні документи та порядок їх заповнення [текст]. Навчальний посібник. К.: «Центр учбової літератури». 2014. 600 с.
7. Кисляк К. В. Спеціальне документознавство. Модульний курс. К.: Кондор, 2011. 192 с.
8. Лучко М. Р. Остап'юк М.Я. Історія обліку. Світ та Україна, погляд крізь роки. Тернопіль : Зорепад, 1998. 108 с.
9. Облікова політика підприємства: навч. посіб. За ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г. К.: ТОВ «ЮрАгро-Веста», 2007. 326 с.
10. Остап'юк М.Я., Лучко М.Р., Даньків Й.Я. Історія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник/ 2-ге вид. виправ. і доповн. Київ: Знання, 2009. 278 с. (Вища освіта 21 століття).
11. Правдюк Н.А. Тенденції розвитку фінансового обліку в агропромисловому виробництві: монографія. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2005. 420с.
12. Правдюк А.А., Прутська Т. Ю., Правдюк М.В. Інформаційне забезпечення управління підприємницькою діяльністю на засадах інституціоналізму: монографія. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 360 с.
13. Пушкар М. С., Гавришко Н. В., Романів Р. В. Історія обліку та контролю господарської діяльності: Навчальний посібник. Тернопіль: Карт-бланш. 2003. 223 с.
14. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2010. 260 с
15. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: Навчальний посібник. Тернопіль : Карт-бланш, 2003. 141 с.
16. Савченко В.М., Пальчук О.В., Саловська Л.В. та ін.

Облікова політика : Навчальний посібник. За ред. Г.М. Давидова. К.: Знання, 2010. 479 с.

17. Сельченкова, С. В. Діловодство: Практичний посібник. К.: Інкунабула, 2009. 480 с.

18. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учебн. пособие для вузов]. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с

19. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета.М.:Финансы и статистика,1991. 400 с.

20. Счетные теории А.М.Галагана в комментариях проф. Я.В.Соколова. Житомир: ЖГТУ, 2007. 84 с.

21. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учёта. [Пер. с англ. / под ред. я. В. Соколова]. М. : Финансы и статистика, 1994. 144 с.

22. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні.Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. URL: www.rada.gov.ua

23. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635. URL : <http://www.minfin.gov.ua>

24. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. URL: <https://www.minfin.gov.ua>

25. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування. Наказ МФУ від 30.11.99 р. № 291. URL : <https://zakon.rada.gov.ua>

26. Про облікову політику : лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 URL: <http://www.minfin.gov.ua>

27. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Наказ Мінфіну від 24.05.95 № 88. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

ТЕМА 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО- ТЕХНІЧНИЙ АСПЕКТ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

- 2.1. Організаційне забезпечення ведення обліку на підприємстві*
- 2.2. Суттєвість та тривалість операційного циклу в обліковій політиці*
- 2.3. Технологія обліку в обліковій політиці*

У темі розглянуто питання сутності організаційного забезпечення облікової політики та його взаємозалежність з організацією обліку на підприємстві.

Проаналізовано функції управління та їх інформаційне забезпечення системою обліку. Обґрунтовано відмінності між поняттям «організація» і «ведення» бухгалтерського обліку. Визначено зміст суттєвості та тривалості операційного циклу у відповідності до нормативно-правових джерел. Розглянуто питання відображення технології обліку в обліковій політиці підприємства.

2.1. Організаційне забезпечення ведення обліку на підприємстві

Інформаційне середовище в умовах ринкових відносин і прискореного розвитку науково-технічного прогресу відіграє велику роль у своєчасному забезпеченні підприємств необхідною інформацією щодо кон'юнктури ринку, новітніх досягнень у галузі техніки, технології й організації виробництва, стану і тенденцій розвитку світового ринку. Зрозуміло, що значення інформаційного середовища ще більше зростає в умовах високої конкуренції. Воно дає змогу підприємствам швидко вирішувати проблеми «вузьких місць» своєї діяльності.¹⁶⁴

Розробка стратегії та програми подолання кризових явищ в діяльності вітчизняних підприємств має базуватися на інформації, отриманій в процесі оцінки стану та тенденцій розвитку галузі, проведення маркетингових досліджень ринку продукції та фінансово-економічних показників діяльності рибгосподарських підприємств. Якщо мова йде про мікрорівень, то основу інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень формує система бухгалтерського обліку підприємств. Широкий спектр якісних характеристик, що висуваються до бухгалтерської інформації, обумовлює використання раціональних підходів до організації облікового процесу з метою ефективного управління виробництвом продукції. Значення бухгалтерського обліку в контексті його здатності генерувати необхідний для управління інформаційний продукт не виправдано знівельоване та сприймається як певне абстрактне явище. У зв'язку з цим наукові пошуки, що здійснюються у сфері бухгалтерського обліку, обумовлюються об'єктивною необхідністю формування адекватного сучасним вимогам обліково-інформаційного забезпечення. Враховуючи вищенаведене, основним завданням сучасної системи бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах має стати створення передумов для формування інформаційних потоків, які б створювали можливість для прийняття рішень щодо різних об'єктів управління у відповідності до розроблених тактичних і стратегічних планів діяльності.¹⁶⁵

Невід'ємною умовою ефективного функціонування кожного господарюючого суб'єкта є якісно побудована систе-

¹⁶⁴ Калетнік Г.М., Колесов О.С., Недбалюк О.О. Операційний менеджмент: Навчальний посібник.-К.: «Хай-Тек Прес», 2013. 304 с.

¹⁶⁵ Правдюк М.В. Обліково-інформаційне забезпечення управління виробництвом продукції аквакультури. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 2. С.79-92.

ма бухгалтерського обліку. В умовах сучасного економічного розвитку країни роль ступеня довіри до якості та прозорості показників бухгалтерського обліку, що складають основу фінансової звітності суб'єктів господарювання, надзвичайно важлива, оскільки ця інформація цікавить не тільки вітчизняних, але й зарубіжних користувачів.¹⁶⁶

Бухгалтерський облік є сполучною ланкою між господарською діяльністю і людьми, що приймають рішення. Він, по-перше, вимірює господарську діяльність шляхом реєстрації даних про неї для подальшого використання, по-друге, обробляє дані і переробляє їх таким чином, щоб вони стали корисною інформацією, по-третє, передає за допомогою звітів інформацію тим, хто використовує її для прийняття управлінських рішень. Звідси, дані про господарську діяльність є як би входом у систему бухгалтерського обліку, а корисна інформація для особи, що приймає рішення, - виходом з неї.

Облікова система спрямована на правильний вимір кінцевого результату діяльності суб'єкта господарювання в необхідні для керування, забезпечує контроль за використанням ресурсів на рівні підприємства, центрів відповідальності для забезпечення інтересів підприємства і держави

Бухгалтерський облік розвивається і змінюється у відповідь на мінливі потреби суспільства. Діючі принципи і правила організації обліку змінюються відповідно до потреб і нестатків підприємств, організацій і інших суб'єктів господарювання

Інформаційні потреби безпосереднього - щогодинного, щоденного, щодобового тощо - управління, коли потрібне гнучке маневрування, постійне регулювання, контроль та оцінювання ходу робіт - забезпечує оперативний облік.

Щоб дістати інформацію про показники, які характеризують закономірності та тенденції розвитку господарства, застосовують статистичний облік.

З метою пошуку узагальнюючих даних (інформації) про стан того чи іншого господарства, про зміни, які у ньому відбувалися, про стан взаємозв'язків та взаємовідносин господарства з іншими господарствами і визначення на цій підставі результатів господарювання провадять бухгалтерський облік.

¹⁶⁶ Бурко К.В. Сучасні інтеграційні процеси в обліку. Розвиток аграрної економіки в умовах інституціональних трансформацій: матеріали міжнар. наук. - практич. конф., 12-13 травня 2016 року. Вінниця, ВНАУ, 2016. С.15-19.

Для здійснення виробничої і фінансової діяльності підприємству необхідний значний обсяг різної інформації. Для керування потрібна інформація різних видів і, у першу чергу, вона повинна бути кількісною і якісною. Кількісною є інформація, виражена в числах. Бухгалтерський облік, насамперед, надає кількісну інформацію, виражену в грошових одиницях. Однак і негрошова інформація має своє значення, тому що вона часто включається в бухгалтерські звіти і використовується споживачами звітних даних. Прикладом не кількісної інформації є візуальні спостереження, розмови, газетні і телевізійні повідомлення.

Необхідна інформація для здійснення і керування виробничими процесами може бути систематизована в наступні групи: оперативна, фінансово-облікова й обліково-управлінська.

Для нормальної діяльності підприємства необхідна в першу чергу оперативна інформація: про наявність сировини й інших матеріалів, готової продукції; інформація про ціни, ринки збуту, про суми заборгованості замовників, а також постачальникам і працівникам підприємства по заробітній платі і т. д. Оперативна інформація забезпечує необхідними даними фінансовий і управлінський облік.

Дані фінансового обліку призначаються для менеджерів і зовнішніх користувачів, включаючи акціонерів, банкірів, кредиторів, виробничі організації і т. п. Власники акцій підприємства бажають мати точну і необхідну інформацію про справи фірми. При одержанні позички банк зажадає інформацію про платоспроможність підприємства.

Керівники і менеджери фірми не мають можливості докладно вивчати оперативну інформацію. Вони використовують короткі огляди й іншу інформацію для виконання своїх управлінських обов'язків. Облікова інформація, спеціально підготовлена в допомогу менеджерам, називається обліково-управлінською інформацією.

За допомогою обліково-управлінської інформації менеджери здійснюють свої управлінські функції планування, виконання, контроль.

Контроль - це система спостереження і перевірки відповідності функціонування підприємств встановленим стандартам та іншим нормативам, прийнятим планам, програмам і оперативним управлінським рішенням, виявлення допущених відхилень від прийнятих принципів організації і ведення господарства.

Контроль в управлінні підприємства є об'єктивно необхідним, оскільки забезпечує повноцінне функціонування

цілісної системи. За результатами контролю проводиться корегування раніше прийнятих рішень, планів, норм і нормативів. Дієвий контроль має стратегічне спрямування, орієнтується на кінцеві результати, здійснюється своєчасно і є достатньо простим. В загальній системі управління контроль виступає як елемент зворотного зв'язку.¹⁶⁷

Залежно від конкретних завдань системи, форми і методи контролю можуть бути різними: аналіз, перевірка, ревізія, обстеження, само- і взаємоконтроль, контроль зверху і знизу тощо.

Систему контролю за діяльністю підприємства прийнято поділяти на підсистеми зовнішнього та внутрішнього контролю, кожний з яких має відповідну мету. Так, мета зовнішнього контролю полягає у забезпеченні законності та доцільності господарської діяльності підприємства, а мета внутрішнього контролю, до якого відносять і внутрішній аудит, виступає функцією управління і слугує основою управлінських рішень.

Аудит є невід'ємною частиною економічного розвитку будь-якої країни сучасного світу. Потреба в аудиті зумовлена необхідністю незалежного об'єктивного контролю за господарською діяльністю підприємств і підтвердження для власників підприємств, інвесторів та інших користувачів достовірності фінансової звітності. Його розвиток в Україні супроводжується низкою окремих проблем та недоліків, до основних з яких належать:¹⁶⁸

- відсутність чіткого та однозначного термінологічного апарату, який є базою для розуміння сутності аудиту, його місця, завдань та ролі в системі господарського контролю;

- доопрацювання Кодексу професійної етики аудитора, особливо в частині відповідальності аудиторських фірм та аудиторів;

- відсутність чіткої бази регламентування організації та розвитку внутрішнього аудиту будь-якого українського підприємства;

- суперечність положень МСА українським принципам обліку; недостатнє нормативне та методологічне забезпечення;

- відсутність внутрішніх розробок щодо організації та методики внутрішнього аудиту на підприємстві;

¹⁶⁷ Подоляничук О.А. Управлінський контроль як вид внутрішньогосподарського контролю підприємства. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2015. №1. С.117-126.

¹⁶⁸ Здирко Н.Г. Сучасний стан і тенденції розвитку аудиторської діяльності в Україні. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 4. С.32-42.

- неефективність діючої нормативно-правової бази в питанні аудиту;
- брак достатнього досвіду аудиторської діяльності;
- недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів;
- відсутність типових форм документів з аудиту в цілому, відсутність методичних рекомендацій з питань автоматизації внутрішнього аудиту;
- недосконала система сертифікації; недостатній контроль за якістю вітчизняного аудиту.

Шляхи подолання зазначених проблем можуть бути: розробка механізму ціноутворення на аудит та аудиторські послуги шляхом вивчення міжнародного досвіду з цього питання; підвищення престижу аудиторської професії; розробка внутрішньо-фірмових методик аудиту, робочої документації; розробка типових методик аудиту; усунення розбіжностей і невідповідностей в законодавчій базі.¹⁶⁹

Матеріали контролю (виявлені відхилення та їх причини) використовують для координації діяльності господарських підприємств, підрозділів та окремих працівників і коригування процесу виробництва у зв'язку з відхиленнями від намічених умов виробництва.

На відміну від обліку, який дає переважно кількісну інформацію, контроль забезпечує важливою для прийняття управлінських рішень кількісною і якісною інформацією.

На практиці існує різне поєднання обов'язків керівників у галузі контролю. Наприклад, керівник функціонального підрозділу на основі відносин субординації може контролювати діяльність підлеглих йому співробітників у порядку здійснення методологічного інструктажу — нижчі однотипні підрозділи, а з відповідних спеціальних питань — також інші підрозділи.

Отже, сучасний бухгалтер займається не тільки веденням рахунків, але і здійснює велику діяльність, що включає планування і прийняття рішень, контроль і залучення уваги керівництва, огляд діяльності й аудитування.

Формування сучасної системи ринкових відносин, процес глобалізації підприємства вимагають досягнення нової системи управління, тому управлінська діяльність є одним із найважливіших чинників функціонування розвитку підприємницьких структур. Сучасне ринкове середовище для ефективного

¹⁶⁹ Здирко Н.Г. Сучасний стан і тенденції розвитку аудиторської діяльності в Україні. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2017. № 4. С.32-42.

функціонування всього господарського комплексу країни може бути створене лише завдяки сучасним концепціям управління і застосування методів практичного господарювання. Тому сучасний менеджмент, як наукова система організації виробництва набуває особливого значення.¹⁷⁰

У сучасних умовах перед вітчизняними менеджерами постають нові виклики, які пов'язані з адаптацією існуючих інструментів і методів управління до сучасних тенденцій розвитку світової економіки. За таких обставин зростає попит на якісне облікове забезпечення, яке формує основу інформаційної підтримки прийняття та реалізації управлінських рішень¹⁷¹, оскільки результативність управління підприємством значною мірою визначається рівнем організації процесу та якістю його інформаційного забезпечення. При цьому інформаційне забезпечення управління тісно корелюється з його обліковим забезпеченням.

Значимість інформаційного ресурсу підвищується переходом до нової економіки, а саме до інноваційної економіки, де вимоги до облікової інформації визначаються новим, якісно вищим, рівнем управління та прийняття рішень, вибором цільових орієнтирів стратегічного розвитку підприємства, появою нових об'єктів обліку, розкриття інформації щодо яких в умовах глобального інформаційного середовища забезпечить прозорість підприємства і адекватність системи управління. Облікова система забезпечує гнучкість системи управління підприємства загалом.

Облікова системи підприємства, функціонально орієнтована на інформаційне забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень. Тому модель обліку пов'язана з моделлю системи управління підприємства(табл.2.1.).

Управління являє собою цілеспрямований вплив на суспільні відносини з метою їх упорядкування. З огляду на потребу постійного вдосконалення управління на основі впровадження досягнень науки першочерговим стає завдання організації зазначених відносин. Це стосується також бухгалтерського обліку господарської діяльності — важливої функції керування.

Є різні визначення терміна «організація». Поняття «організація» (від англ. organization) походить від

¹⁷⁰ Калетнік Г.М., Ціхановська В.М., Ціхановська О.М. Менеджмент та маркетинг: Навч. посібник. К.: «Хай-Тек Прес». 2011. 580 с.

¹⁷¹ Правдюк Н.А., Покин'єчерета В.В. Трудові ресурси підприємств: обліково-аналітичне забезпечення управління. ПП ТД «Едельвейс і К». 2016. 248 с.

давньогрецького слова «органон», яке означає знаряддя або інструмент . Від нього пішло поняття «орган», а потім як похідні – «організм» і «організація». Це поняття багатогранне. Найчастіше воно означає:

- внутрішню впорядкованість, узгодженість взаємозалежних елементів цілого (системи);
- сукупність процесів або дій, що забезпечують досягнення цілей системи;
- об'єднання людей, спільна діяльність яких спрямована на реалізацію встановлених програм на основі певних правил і процедур.¹⁷²

Таблиця 2.1

Функції управління та їх інформаційне забезпечення системою обліку

Функції стратегічного управління	Завдання обліку	Функції обліку
Перший рівень взаємозв'язку між функціями		
Аналіз	Формування оціночних індикаторів реалізації цільової спрямованості моделі управління з урахуванням цілей стратегічного управління	Інформаційно-комунікативна, інформаційно-аналітична
Контроль	Співвідношення досягнутих результатів і оціночних індикаторів реалізації цільової спрямованості моделі стратегічного управління	Інформаційно-контрольна
Другий рівень взаємозв'язку між функціями		
Планування	Визначення оціночних індикаторів реалізації цільової спрямованості моделі управління з урахуванням цілей стратегічного управління	Інформаційно-комунікативна
Регулювання	Забезпечення відповідності та узгодженості дій для формування інформаційних потоків, спрямованих на досягнення оціночних індикаторів реалізації цільової спрямованості моделі управління	Інформаційно-комунікативна
Організація	Розподіл завдань для формування інформаційних потоків під час реалізації цільової спрямованості моделі управління між окремими підрозділами або працівниками і встановлення взаємодії між ними	Інформаційно-комунікативна

Джерело: сформовано авторами на підставі: ¹⁷³

¹⁷² Завадський Й. С. Менеджмент: Management : у 3 т. Т. 1 . [3-ге вид., допов.]. К. : Європ. ун-т. 2001. 542 с.

¹⁷³ Єршова Н.Ю. Формально-логічне моделювання системи стратегічного управлінського обліку. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. Випуск 1-2 (07) . 2017. С.79-85.

Організація бухгалтерського обліку - це комплекс заходів власника (керівника) підприємства, направлених на створення раціональної системи бухгалтерського обліку та ведення його відповідно до встановлених вимог і завдань.

Організація бухгалтерського обліку – це комплекс заходів з налагодження та постійного вдосконалення системи бухгалтерського обліку на підприємстві відповідно до потреб його управління, які розробляються з врахуванням особливостей діяльності підприємства, а саме: форми власності, виду та обсягу діяльності. Повноваження власника підприємства щодо організації бухгалтерського обліку на підприємстві реалізується через визначення у розпорядчому документі, а саме наказі про облікову політику, переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш ніж один варіант.¹⁷⁴

Отже, організація бухгалтерського обліку є однією з найвідповідальніших діянок роботи підприємства. Без організованого обліку неможлива діяльність суб'єктів господарювання.

Терміни «організація» і «ведення» бухгалтерського обліку різні.

Організацію бухгалтерського обліку здійснює власник (керівник) у співпраці з обліковими працівниками.

Ведення бухгалтерського обліку входить до їхніх обов'язків та полягає у застосуванні методики і технології відображення в обліку господарських операцій, складанні і поданні звітності.

Організовуючи облік, необхідно пам'ятати, що він потрібний для контролю та задоволення інформаційних потреб користувачів. Окремі науковці вважають, що якщо власник або керівник веде особисто облік, то на такому підприємстві, як правило, організація обліку практично відсутня, там має місце лише ведення обліку.

Організація обліку складається з двох частин:

- перша – належить виключно засновнику (керівнику);
- друга – є спільною: керівника і облікового апарату.

Організація обліку – це прерогатива засновника (керівника), ведення обліку – виключно обов'язки головного бухгалтера.

За правильність застосування методології (узгодженої із засновником) та технології обліку відповідальність покладається внутрішнім нормативним актом на бухгалтерську службу.

¹⁷⁴ Фабіянська В.Ю., Марчук У.О. Організаційно-методичні підходи обліку та контролю виробництва біопалива. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2016. № 10. С.135-145.

Ведення обліку – це застосування бухгалтерською службою узгодженої з керівництвом підприємства методології та технології відображення в обліку фактів господарського життя та складання фінансової звітності за діючими стандартами обліку.¹⁷⁵

Процедури з організації і ведення бухгалтерського обліку взаємопов'язані і не можуть відбуватися ізольовано одна від одної. Завдання організації бухгалтерського обліку пов'язані з його веденням.

Вони передбачають:

- вибір методики ведення бухгалтерського обліку з метою забезпечення збереження майна власника і надання інформації для управління;

- забезпечення технології і техніки бухгалтерського обліку;

- підбір облікового персоналу й організація його роботи.

Організація обліку ґрунтується на єдиноначальності, колегіальності та індивідуальній відповідальності, які тісно взаємопов'язані. (Єдиноначальність означає наявність особи, яка керує обліком і відповідає за його стан.

Облік і контроль здійснюють різні виконавці, які мають працювати як єдиний колектив, але кожний з них несе індивідуальну відповідальність за виконання своїх обов'язків).

В нормативних документах та економічній літературі виділяють різні принципи організації обліку. Єдності тут немає.

На нашу думку, в організації бухгалтерського обліку потрібно дотримуватися таких принципів: системний підхід, динамічність, паралелізм, ритмічність, пропорційність, економічність, безпечність, чіткість.

Системний підхід передбачає, що організація бухгалтерського обліку розглядається як єдина цілісна система, всі елементи якої працюють паралельно і взаємоузгоджено.

Методика обліку, його виконавці, нормативне і технічне забезпечення становлять єдиний механізм, який взаємодіє також з іншими системами, наприклад, плануванням, аналізом тощо.

Принцип динамічності означає, що всі елементи системи розглядаються як такі, що змінюються. Постійно здійснюється вдосконалення обліку, з'являються нові підходи і можливості ведення обліку, які мають враховуватися при його організації. Облік і контроль пристосовуються до конкретних потреб управління.

¹⁷⁵ Організація бухгалтерського обліку : підруч. За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. [3-тє вид., допов. і переробл.]. Житомир : Рута, 2002. 592 с.

Паралелізм означає, що облік і контроль має функціонувати на підприємстві в цілому і в усіх його підрозділах.

Ритмічність організації обліку передбачає рівномірне надходження інформації у встановлені терміни.

Пропорційність обліку вимагає дотримання правильного співвідношення між обсягами робіт виконавців, обчислювальною технікою та іншими складовими системи.

Економічність - забезпечення ефективної організації обліку і контролю при мінімальних витратах.

Безпечність - забезпечення захисту від помилок та проведення зовнішнього контролю діяльності бухгалтерії.

Чіткість - забезпечення якісної термінології та достовірної інформації.

Процес організації передбачає цілеспрямоване створення, постійне впорядкування та вдосконалення системи обліку на підприємстві для її відповідності потребам управління. При цьому складовими облікової політики є організаційно-технологічні та методологічні аспекти.¹⁷⁶

До перших належать:

- організаційна побудова та форма бухгалтерського обліку;
- робочий План рахунків бухгалтерського обліку;
- форми первинних облікових документів;
- порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань;
- правила документообігу тощо, які в цілому передбачають сукупність способів ведення обліку.

До методологічних складових облікової політики належать методи та процедури ведення обліку на окремих його ділянках: облік необоротних активів, облік розрахунків, запасів, витрат.

Розвиток ринкової економіки, існування різних форм власності, розширення міжнародних економічних зв'язків українських підприємців та наявність права вибору і його реалізації зумовлюють впровадження в організацію бухгалтерського обліку облікової політики, яку підприємство визначає самостійно.

Створення облікової політики на підприємстві – дуже трудомісткий і відповідальний процес. Адже підприємству не один рік доведеться працювати і вираховувати свої активи і зобов'язання згідно з розробленою ними обліковою політикою. Це вимагає від підприємства більш зваженого

¹⁷⁶ Правдюк Н. А. Особливості організації фінансового обліку в сільсько-господарських підприємствах. *Облік і фінанси АПК*. 2005. №12. С.115–120.

підходу до розробки облікової політики, яка відповідає специфіці його роботи.¹⁷⁷

Облікова політика, як важлива складова системи бухгалтерського обліку, охоплює всі рівні його організації:

- ✓ методичний;
- ✓ технічний;
- ✓ організаційний.

Особливе значення в обліковій політиці повинно надаватися питанням її методики, зокрема:

- 1) оцінки активів і зобов'язань;
- 2) методів нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів;
- 3) оцінки придбаних запасів і відпущених у виробництво;
- 4) визнання та оцінки доходів і витрат;
- 5) обліку оплати праці;
- 6) варіантів обліку витрат та ін.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства 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.¹⁷⁸

Організація облікової політики передусім означає послідовність виконання операцій чи процедур, а будь-яка послідовність передбачає порядок, який можна структурувати у етапи (рис. 2.1).

На *методичному етапі*, формуючи облікову політику, потрібно закріпити документально методи оцінки, обліку і процедур.¹⁷⁹

¹⁷⁷ Реслер М. Облікова політика – основа методичного забезпечення обліково-аналітичного механізму. *Економічний аналіз*. Випуск 11. Частина 4. 2012. С.278-280.

¹⁷⁸ Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. Наказ Міністерства фінансів України. URL:<http://www.minfin.gov.ua>

¹⁷⁹ Олійник Я.В. Методичні аспекти облікової політики підприємств. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. № 721 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. С. 206–211.

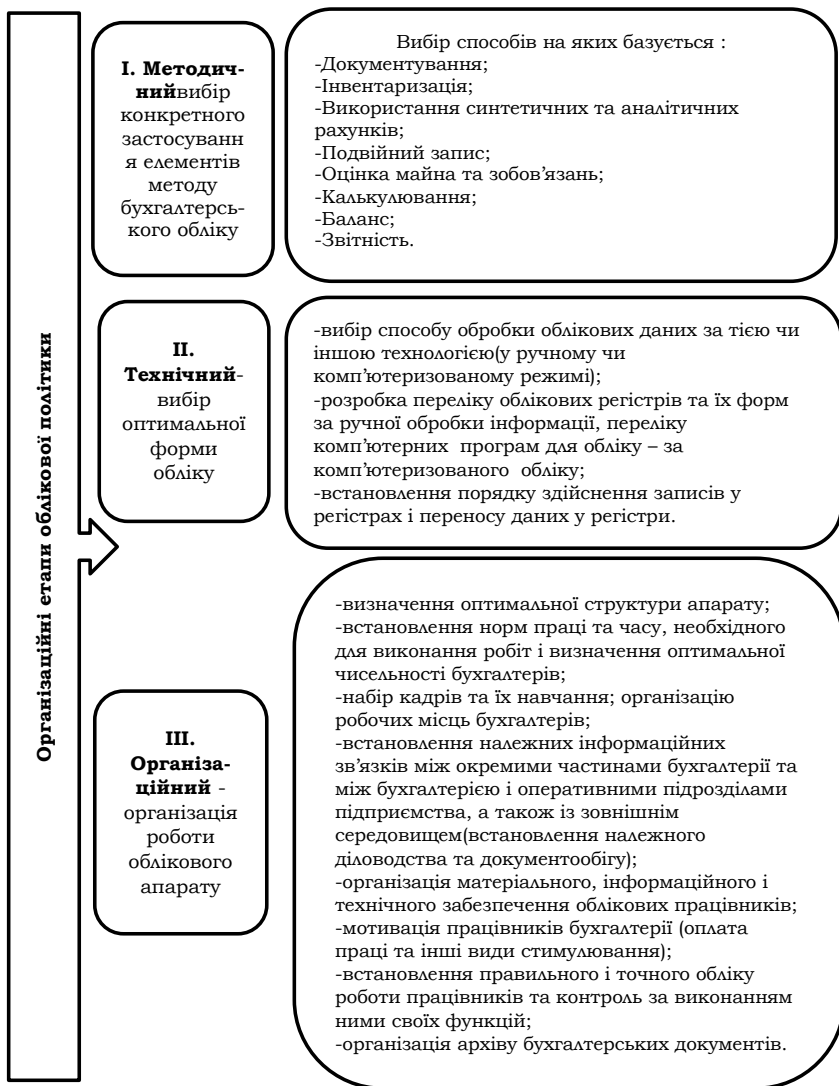


Рис. 2.1. Організаційні етапи облікової політики на підприємстві

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

З метою формування грамотної облікової політики керівництво на етапі підготовки розпорядчого документа про

облікову політику має сформувати ставлення до наявних нормативно встановлених методів оцінки, обліку і процедур та виявити одноваріантні, багатоваріантні (варіативні) методи оцінки, обліку і процедур, а також факти господарської діяльності підприємства, норми щодо яких взагалі відсутні в системі нормативного регулювання.

Якщо підприємство визнає, що метод оцінки, обліку або процедура бухгалтерського обліку, встановлені нормативними документами, дають змогу підприємству достовірно і повно відобразити господарські операції, то такі одноваріантні методи є обов'язковими для всіх, тому до розпорядчого документа включати їх недоцільно, як імперативні для застосування підприємством норми.

Як ми вже зазначали, стосовно багатоваріантних методів оцінки, обліку і процедур законодавством України у листі Міністерства фінансів України «Про облікову політику»¹⁸⁰ визначено, що 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.

Оцінюючи чинні нормативні акти з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, можна згрупувати методи оцінки, обліку і процедур, стосовно яких підприємства мають прийняти рішення під час формування облікової політики:

1. Методи оцінки, обліку і процедури, варіативність яких передбачена нормативними документами з бухгалтерського обліку та фінансової звітності вищих рівнів регулювання (П(С)БО).

2. Методи оцінки, обліку і процедур, опису яких немає у документах вищих рівнів регулювання (П(С)БО). Методи оцінки, обліку і процедур, варіативність яких визначена нормативними документами з бухгалтерського обліку та фінансової звітності вищих рівнів регулювання (П(С)БО), але підприємство враховує особливості їх застосування, зважаючи на специфіку умов господарювання (галузевої належності, структури, видів діяльності, розмірів тощо).

4. Методи оцінки, обліку і процедур, які встановлені нормативними документами бухгалтерського обліку та

¹⁸⁰ Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України від 27.06.013 р. № 635. Наказ Міністерства фінансів України. URL: <http://www.minfin.gov.ua>

фінансової звітності вищих рівнів регулювання (П(С)БО), але не дають змогу підприємству достовірно відобразити фінансовий стан та фінансові результати, тому підприємство застосовує інші методи оцінки, обліку і процедур.

5. Методи оцінки, обліку і процедур, варіативність яких зумовлена суперечностями і недосконалістю чинного законодавства з бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

6. Методи оцінки, обліку і процедур, варіативність яких зумовлена податковим законодавством. Формуючи облікову політику для першої групи методів оцінки, обліку і процедур, варіативність яких передбачена нормативними документами з бухгалтерського обліку та фінансової звітності вищих рівнів регулювання (П(С)БО), підприємство здійснює вибір способів з декількох, які допускають законодавство і нормативні акти, що регламентують бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. При цьому доцільно наводити нормативне обґрунтування кожного вибраного методу оцінки, обліку і процедур, тобто треба вказувати, на підставі якого нормативного документа прийнято те чи інше положення з облікової політики. Серед нормативно-правових документів, що регулюють ведення та організацію обліку в Україні, можна виділити кілька груп варіантних методів оцінки, обліку і процедур бухгалтерського обліку (див. таблицю 2.2).

Стосовно методів оцінки, обліку і процедур, не описаних у документах вищих рівнів регулювання (П(С)БО), необхідно зазначити¹⁸¹, що в Україні законодавчо неврегульованим є питання формування облікової політики, якщо нормативні документи, що регламентують специфічні аспекти бухгалтерського обліку, відсутні. У діючих нині нормативних документах щодо таких випадків рекомендації не подані. Виходом із такої ситуації може бути дозвіл підприємствам у разі, якщо нормативно не встановлені методи оцінки, обліку і процедури, які дозволяють підприємству достовірно відобразити господарські операції, під час формування облікової політики підприємства застосовувати вимоги міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Під час застосування до операцій, інших подій та умов вимог міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) мають враховувати послідовно: вимоги МСФЗ, у яких ідеться про подібні та пов'язані з ними операції, події та

¹⁸¹ Олійник Я.В. Методичні аспекти облікової політики підприємств. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. № 721 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. С. 206–211.

умови; визначення, критерії визнання та концепції оцінки активів, зобов'язань, доходів та витрат у Концептуальній основі.

Таблиця 2.2

Методи оцінки, обліку і процедури, варіативність яких передбачена нормативними документами з бухгалтерського обліку та фінансової звітності

№	Характеристика	Коментар
1	2	3
Перша група	Здійснюється вибір одного варіанта з декількох альтернативних варіантів, які відносяться до однієї класифікаційної ознаки.	Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів: за звітний місяць або на дату кожної операції. Методи обчислення величини резерву сумнівних боргів, який може визначатися за одним із методів: застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості або коефіцієнта сумнівності (підприємство вибирає один варіант з двох пропонованих нормативними актами).
Друга група	Вибір одного варіанта з декількох альтернативних варіантів, які складаються з двох і більше класифікаційних ознак. На вибір варіанта впливають додаткові чинники (масштаби діяльності підприємства, вид діяльності, тип виробництва тощо)	Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно вибирає форми його організації: 1. Введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. 2. Користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, що веде підприємницьку діяльність без створення юридичної особи. 3. Ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою. 4. Самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Підприємство має приймати рішення за етапами: спочатку вибирає групу варіантів за однією підставою класифікації, а потім вибирає варіант усередині обраної групи: 1. Підприємство приймає рішення щодо ведення обліку власними силами (варіанти 1 або 4) або сторонньою особою (варіант 2 або 3). 2. Визначається варіант з обраної групи варіантів.
Третя група	Вибір варіанта методів оцінки, обліку без умови обов'язкового вибору тільки одного	Підприємство може застосувати всі методи нарахування амортизації основних засобів, передбачених П(С)БО7 для кожного окремого об'єкта основних засобів або ж однорідної групи об'єктів.

Джерело: 182,183

¹⁸² Олійник Я.В. Методичні аспекти облікової політики підприємств. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. № 721: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. С. 206–211.

Крім того, застосовуючи до таких операцій, інших подій та умов вимоги МСФЗ, треба враховувати найостанніші вимоги нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, затверджені Міністерством фінансів України, та вимоги методичних рекомендацій міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, розроблені на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в межах компетенції міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, відповідно до галузевих особливостей. Як приклад, можна навести вибір методів оцінки, обліку і процедур, принципи яких визначені нормативними документами з бухгалтерського обліку та фінансової звітності вищих рівнів регулювання (П(С)БО), але підприємство стверджує про особливості їх застосування, зважаючи на специфіку умов господарювання, можна навести калькулювання собівартості готової продукції, наданих послуг, виконаних робіт.

Економічна сутність собівартості однакова для всіх підприємств та організацій, незалежно від виду діяльності або галузі (будівництво, виробництво, надання послуг тощо). Проте кожен вид діяльності або галузь має специфічні статті калькуляції, які має встановлювати облікова політика.

Як і у випадку з методами оцінки, обліку і процедур, опис яких не регулює законодавство, і стосовно яких в Україні відсутні рекомендації, щодо методів оцінки, обліку і процедур, які встановлені нормативними документами бухгалтерського обліку та фінансової звітності вищих рівнів регулювання (П(С)БО), але не дозволяють підприємству достовірно відобразити фінансовий стан та фінансові результати, підприємство застосовує інші методи оцінки, обліку і процедур, в Україні також відсутні рекомендації. Тому якщо нормативно встановлені методи оцінки, обліку і процедури не дають підприємству змогу достовірно відобразити фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки підприємства, йому необхідно виробити і обґрунтувати відмінний від наявного метод оцінки, обліку і процедур. Але відступ від встановлених правил обліку має бути обґрунтований і розкритий в обліковій політиці та в примітках до річної фінансової звітності з урахуванням принципів бухгалтерського обліку.

У примітках до річної фінансової звітності треба

¹⁸³ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 р. № 996 – XIV (зі змінами і доповненнями).URL: // www.zakon.rada.gov.ua.

розкривати факти незастосування правил бухгалтерського обліку, коли вони не дозволяють вірогідно відобразити фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки підприємства, з відповідним обґрунтуванням, тому що незастосування правил бухгалтерського обліку може розглядатися як ухилення від їх виконання і визнається порушенням законодавства. Застосування інших методів оцінки, обліку і процедур бухгалтерського обліку порівняно із загальнозстановленими має бути аргументованим і обґрунтованим.

Облікова політика дає змогу урегулювати ситуацію, коли стосовно одного й того ж методу оцінки, обліку і процедур неможливо однозначно визначити правильність їх застосування, тому що їх трактують по-різному у різних нормативних актах з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, тобто коли варіативність методів оцінки, обліку і процедур зумовлена суперечностями і недосконалістю чинного законодавства.

Для вирішення колізій в загальному випадку мають застосовуватися певні правила:

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

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

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

4. Якщо розходження за змістом мають акти, які прийняли різні за ієрархією органи, застосовують норму, прийняту вищим органом. Проте деякі протиріччя в нормативних актах з бухгалтерського обліку не можна усунути, навіть якщо скористатися наведеними правилами вирішення колізій. Так, при вирішенні протиріч слід враховувати, що розподіл документів з бухгалтерського обліку між рівнями регламентації досить умовний і нормативно ніде не закріплений. Підприємства-платники податків, вибираючи облікову політику з метою мінімізації розбіжності між принципами бухгалтерського обліку та вимогами податкового законодавства, мають виявити можливі податкові різниці ще на етапі складання

розпорядчого документа. До того ж з метою закріплення розбіжностей між принципами бухгалтерського обліку та вимогами податкового законодавства підприємства в розпорядчому документі про облікову політику мають передбачити необхідність наведення у додатку до розпорядчого документа переліку видів постійних і тимчасових податкових різниць, що можуть існувати на підприємстві, та закріпити в розпорядчій частині наказу (розпорядження) про облікову політику додаткове роз'яснення щодо справляння податків, щоб уникнути непорозумінь з органами контролю.¹⁸⁴

Технічний етап організації облікової політики – це у першу чергу, вибір форми ведення бухгалтерського обліку. При виборі технічної складової облікової політики визначають:

- форму бухгалтерського обліку;
- технологію обробки інформації, у т. ч. з використанням комп'ютерної техніки; терміни й об'єми проведення інвентаризації майна й зобов'язань.

До технічного етапу організації облікової політики можна віднести і формування робочого плану рахунків.

Під формою ведення бухгалтерського обліку слід розуміти сукупність облікових реєстрів, які використовуються у певній послідовності та взаємодії для ведення обліку. У процесі історичного розвитку форми ведення бухгалтерського обліку істотно змінювалися під впливом змін умов господарювання.

За технічними ознаками існують дві форми бухгалтерського обліку: ручна та машинна.

До ручної форми бухгалтерського обліку належать спрощена, меморіально-ордерна, журнально-ордерна (повна, спрощена), книжково-журнальна та ін.

До машинної форми бухгалтерського обліку належать: таблично-перфокарткова, таблично-автоматизована, діалогово-автоматизована¹⁸⁵.

Однак, будь-яка форма бухгалтерського обліку повинна відповідати таким вимогам:

- забезпечити повноту і своєчасність відображення в реєстрах господарських операцій, контроль наявності та руху активів і пасивів підприємства;

¹⁸⁴ Олійник Я.В. Методичні аспекти облікової політики підприємств. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. № 721 : Менедж-мент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. С. 206–211.

¹⁸⁵ Гнатишин А.Б., Прокопишин О.С. Організація обліку: навч. посіб. Львів: «Магнолія 2006», 2014. 432 с.

- надавати можливість раціонально розподілити облікові роботи між працівниками бухгалтерії;
- містити інформацію необхідну для прийняття ефективних управлінських рішень;
- забезпечувати складання фінансової і податкової звітності відповідно чинних нормативних документів;
- бути економічною, тобто обмежуватися оптимальним розміром витрат на ведення бухгалтерського обліку.¹⁸⁶

Розглянемо форми бухгалтерського обліку, які можуть використовувати підприємства при формуванні облікової політики.



Рис. 2.2. Схема меморіально-ордерної форми обліку

Джерело: ¹⁸⁷

Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку характеризується застосуванням книг для ведення синтетичного обліку і карток — для аналітичного.

Суть меморіально-ордерної форми полягає в тому, що на підставі оформлених, перевірених документів (первинних або згрупованих за певною ознакою) складають меморіальні ордери,

¹⁸⁶ Сук П.А., Омран Ахмад Мохаммад Аль-Іббіні. Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку. *Scientific Journal «ScienceRise»* 2015. №9/1(14). С.47-50.

¹⁸⁷ Гнатишин А.Б., Прокопишин О.С. Організація обліку: навч. посіб. Львів: «Магнолія 2006», 2014. 432 с.

в яких вказують короткий зміст і підставу здійснення господарської операції, кореспондуючі рахунки за даною операцією та суму.¹⁸⁸

Меморіальні ордери складають на окремих бланках або на самому документі, якщо на ньому в реквізитах відтворено форму ордера. Меморіальні ордери реєструють у хронологічному реєстрі меморіальних ордерів (реєстраційному журналі).

У цьому журналі відображаються дані за кожним меморіальним ордером із зазначенням його загальної суми. Загальний підсумок цього журналу відбиває обсяг господарської діяльності підприємства і використовується для контролю повноти відображення операцій на синтетичних рахунках. Він має дорівнювати дебетовому й окремо кредитовому обороту за всіма синтетичними рахунками і Головною книгою.

Реєстраційний журнал служить також для контролю збереження меморіальних ордерів та поданих до них документів. Реєстраційний журнал можна відкривати на рік: з 1 січня по 31 грудня з суцільною або помісячною нумерацією меморіальних ордерів. Якщо за меморіальними ордерами закріпилися постійні номери для відображення операцій на певній ділянці облікової роботи (наприклад, прибуток, видаток каси, заробітна плата з нарахуваннями, банк, витрати тощо), то доцільною є місячна нумерація меморіальних ордерів.

Після реєстрації дані меморіальних ордерів записують у Головну книгу, яка є систематичним реєстром синтетичного обліку. Рахунки в Головній книзі будують за шаховим принципом у вигляді двосторонніх багатографних таблиць, окремі графи яких призначені для запису операцій у розрізі кореспондуючих рахунків. Така будова Головної книги полегшує контроль кореспондуючих рахунків, дає змогу аналізувати обороти за даними рахунків синтетичного обліку.

У Головній книзі для кожного рахунка виділяють окрему сторінку. У Головну книгу записують дату і номер меморіального ордера, а також суму оборотів за дебетом і кредитом рахунка в розрізі кореспондуючих рахунків.

Форма Головної книги свідчить, що кожний запис на дебеті рахунка Головної книги одночасно показує кореспондуючий рахунок за кредитом, і навпаки, запис на кредиті рахунка — кореспондуючий рахунок за дебетом. Тому кожен запис у Головну книгу роблять двічі: один раз на дебеті, другий — на кредиті відповідних рахунків. Після закінчення місяця за

¹⁸⁸Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. 2-ге вид., переробл. і доп. К. : Знання. 2006. 525 с.

кожним рахунком підраховують обороти за дебетом і кредитом, визначають залишки і складають оборотну відомість. Така побудова Головної книги дає змогу скласти оборотну відомість як простої, так і шахової форми.

Аналітичний облік у меморіально-ордерній формі ведуть, як правило, на картках, коли для кожного рахунка передбачено окрему картку. Щодо касових операцій, то їх ведуть у Касовій книзі. Записи в реєстри аналітичного обліку роблять із первинних документів, доданих до меморіального ордера. Наприкінці місяця на підставі аналітичних рахунків складають оборотну відомість, підсумки якої звіряють з оборотами і залишками відповідних синтетичних рахунків. Завдяки цьому досягають взаємної перевірки достовірності записів на рахунках синтетичного й аналітичного обліку. Після взаємної звірки записів за даними синтетичних рахунків складають баланс, за даними вибірки і додаткових розрахунків на основі аналітичного обліку - інші форми фінансової і податкової звітності.

Отже, при меморіально-ордерній формі бухгалтерського обліку хронологічний запис операцій відокремлений від систематичного. Хронологічний запис ведуть у спеціальному реєстрі - реєстраційному журналі, який передбачений для порядкової нумерації меморіальних ордерів, контролю за їх збереженням¹⁸⁹.

Тобто, меморіальні ордери спочатку фіксуються в реєстраційному журналі, а вже потім використовуються для запису на синтетичних рахунках в Головній книзі.

Необхідно зазначити, що це відокремлення синтетичного і аналітичного обліку призводить до відставання аналітичного обліку і складання бухгалтерського балансу та іншої оприлюдненої звітності без розносики за аналітичними рахунками. Збільшуються терміни аналітичного і синтетичного обліку на невиправдано тривалий період, оскільки аналітичний облік ведеться паралельно синтетичному, використовуючи при цьому первинні документи, картки, відомості, книги.

Перевагами меморіально-ордерної форми обліку є:¹⁹⁰

- простота і гнучкість, що дає змогу пристосовувати її до різних типів підприємств;

¹⁸⁹ Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Я., Беленкова М.І. та ін. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник. За ред. проф. М. Ф. Огійчука. 6-те вид., перероб. і допов. К.: Алерта. 2011. 1042 с.

¹⁹⁰ Гнатишин А.Б., Прокопишин.О.С. Організація обліку: навч. посіб. Львів: «Магнолія 2006», 2014. 432 с.

– використання меморіальних ордерів, що сприяє упорядковуванню синтетичного обліку;

– посилення контрольних функцій обліку, звіряння даних синтетичного і аналітичного обліку.

Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку проста у використанні, забезпечує взаємну перевірку записів у облікових регістрах, дає можливість раціонально розподілити облікову роботу між працівниками, дає змогу виявити та усунути помилки (якщо вони є).

Недоліки меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку такі:

- роз'єднаність синтетичного і аналітичного обліку, що зумовлює відставання записів на аналітичних рахунках від записів на синтетичних рахунках;

- багаторазовість записів господарських операцій, що збільшує обсяг облікових робіт;

- непристосованість облікових регістрів до звітності, що передбачає підготовку різних вибірок і розрахунків для складання;

- нерівномірність завантаження облікових працівників протягом місяця;

- орієнтація на ручну працю без широкого використання сучасних обчислювальних машин;

- необхідність формування великої кількості меморіальних ордерів;

- незначний ступінь відповідності обліку потребам аналізу і аудиту;

- не надає можливості на основі облікової інформації приймати управлінські рішення. Зазначені недоліки меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку обмежують обсяги її використання.

Різновидом меморіально-ордерної форми обліку є форма обліку Журнал-головна.

Журнал-Головна форма розвинулась на початку XIX ст. і потім знайшла велике поширення. Особливістю цієї форми є те, що всі операції у синтетичному обліку відображені в одному реєстрі - Журнал-Головній книзі. У ній поєднано хронологічний запис (Журнал) із систематичним (Головна книга). У Журналі-Головній книзі ліва частина призначена для хронологічних записів, а права частина використовується для систематизації записів за синтетичними рахунками.

Журнал-Головну форму можна віднести до комбінована форма обліку. Вона є варіантом меморіально-ордерної форми обліку. При ній хронологічний (по датах) і систематичний (по

рахунках) запис здійснюють в одному реєстрі - книзі журнал-головна, яка поєднує реєстраційний журнал і головну книгу. Звідси і назва форми обліку - журнал-головна.

У лівій частині книги в окремих графах записують дату, номер, зміст операції, суму. Це замінює реєстраційний журнал. Далі по графах проводять запис сум операцій за дебетом і кредитом рахунків. Це замінює головну книгу.

Кожну операцію (або кілька згрупованих операцій) у книгу журнал-головна по одному рядку записують тричі:

- а) у графі сума оборотів;
- б) за дебетом рахунків;
- в) за кредитом рахунків.

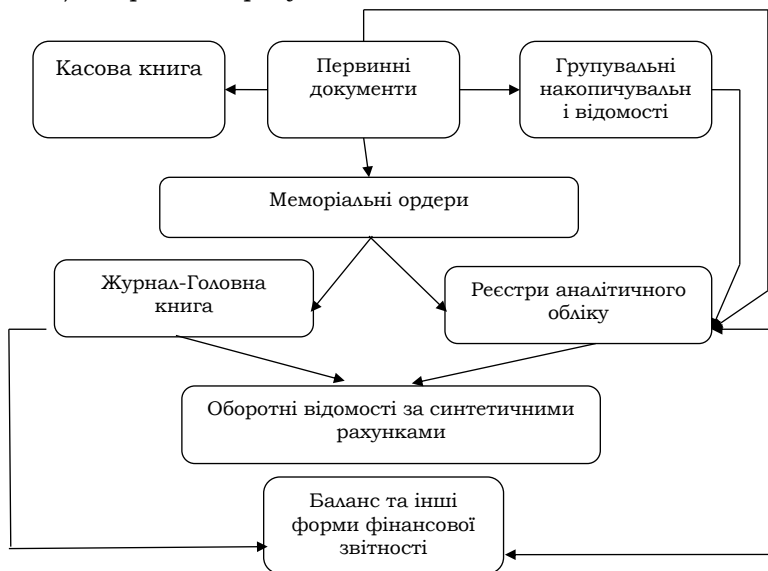


Рис. 2.3. Схема ведення бухгалтерського обліку за формою Журнал-Головна книга

Джерело : ¹⁹¹

Після запису операцій за місяць по журнал-головній книзі підраховують обороти і залишки по рахунках. Підсумок по графі «сума оборотів» повинен дорівнювати сумі оборотів за дебетом усіх рахунків і сумі оборотів за кредитом усіх рахунків. Цим забезпечується перевірка правильності записів, а тому не

¹⁹¹ Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Я., Беленкова М.І. та ін. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник. За ред. проф. М. Ф. Огійчука. 6-те вид., перероб. і допов. К.: Алерта. 2011. 1042 с.

потрібно складати окремо оборотну відомість по синтетичних рахунках. У Журналі-Головній книзі ліва частина призначена для хронологічних записів, а права частина використовується для систематизації записів за синтетичними рахунками. Кожному синтетичному рахунку відводяться дві графи для запису оборотів за дебетом і кредитом. У Журналі-Головній книзі є стільки граф, скільки синтетичних рахунків повинно бути відкрито на певному підприємстві для обліку всіх господарських операцій (записи роблять на розгорнутому аркуші). Через велику кількість балансових рахунків виникає необхідність вкладати всередину додаткові аркуші. Схема організації бухгалтерського обліку за формою Журнал-Головна книга подана вище на рисунку 2.3.

Журнал-Головна форма обліку - різновидність синхронної форми бухгалтерського обліку, де хронологічний і систематичний записи збігаються в часі й місці їх відображення. Це робить її компактною, простою і наочною¹⁹².

Журнал-Головна книга відкривається записами у першому рядку за всіма рахунками за станом на 1 січня. Сума балансу, яка відповідає загальному підсумку окремо дебетових і кредитових залишків, записується в колонці «Сума обороту за меморіальним ордером». Потім відображуються всі операції за місяць.

Запис операцій у Журналі-Головній книзі здійснюють на підставі меморіальних ордерів, наприкінці місяця підсумовують місячні обороти і виводять залишки на 1 число наступного за звітним місяця. Наявність в одному реєстрі систематичних і хронологічних записів звільняє від необхідного складання оборотної відомості за синтетичними рахунками. Зберігається складання оборотних відомостей тільки за аналітичними рахунками. Звірка синтетичного обліку з аналітичним виконується безпосередньо за даними Журналу-Головної книги.

Основним недоліком такої форми обліку є те, що Журналом-Головною книгою незручно користуватися при великій кількості синтетичних рахунків. Крім того, цій формі притаманні всі недоліки меморіально-ордерної форми. Тому Журнал-Головна форма може бути з успіхом застосована тільки на підприємствах з невеликим обсягом господарських операцій.

При журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку аналітичний і синтетичний облік здійснюється одночасно в

¹⁹² Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Я., Беленкова М.І. та ін. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник. За ред. проф. М. Ф. Огійчука. 6-те вид., перероб. і допов. К.: Алерта. 2011. 1042 с.

спеціальних бухгалтерських регістрах – журналах-ордерах і відомостях. До окремих журналів-ордерів ведуть «Аналітичні дані», в яких деталізують проведені записи.

Хронологічний і систематичний запис у журналах-ордерах поєднано. Звідси і назва цих регістрів – вони одночасно є журналами і ордерами.

У зв'язку з використанням принципу реєстрації облікових даних за кредитовою ознакою записи по кредиту кожного синтетичного рахунку здійснюють у одному журналі-ордері. Дебетові обороти по відповідному синтетичному рахунку виявляються в різних журналах-ордерах.

Після перенесення підсумків із всіх журналів-ордерів у Головну книгу в ній підраховують обороти по дебету кожного рахунку.

Журнали-ордери призначені для відображення взаємопов'язаних та однорідних за економічним змістом операцій, тому в деяких з них записують операції по декількох синтетичних рахунках. В цьому випадку для кожного з них в регістрі відведений розділ.

Шахова побудова журналів-ордерів дозволяє значно скоротити в них кількість записів, не порушуючи подвійного запису, бо кожна зафіксована один раз цифра одночасно відноситься до дебету і кредиту кореспондуючих рахунків. В основу побудови журналів-ордерів взято кредитову ознаку тому, що вона більше ніж дебетова відповідає характеру господарських операцій. Кредит здебільшого показує початок руху засобів, тобто звідки вони надходять, а дебет – його закінчення, тобто куди вони надходять (використовуються). Більшість журналів-ордерів та відомостей до них поєднують синтетичний та аналітичний облік. Тому відпадає необхідність вести аналітичний облік в окремих регістрах. Синтетичний та аналітичний облік здійснюється в одному обліковому процесі.

Журнально-ордерна форма обліку передбачає використання таких принципів:

- запис операцій в журналах-ордерах здійснюється по кредиту рахунку в кореспонденції з дебетом інших рахунків;
- застосування журналів-ордерів із декількома рахунками, які мають між собою економічний і обліковий зв'язок;
- побудова облікових регістрів із попередньо вказаною кореспонденцією рахунків і показниками, які необхідні для складання фінансової звітності;
- застосування місячних, а в деяких випадках кварталних і річних журналів-ордерів з використанням необхідної кількості вкладних листків. Записи в журнали-ордери

і відомості здійснюють в хронологічному порядку на підставі первинних документів. При великій їх кількості, по однорідних операціях, використовують накопичувальні (допоміжні) відомості, підсумки яких в кінці місяця переносять у журнали-ордери. Підсумки із журналів-ордерів щомісяця записують у головну книгу, яка, на відміну від журналів-ордерів, побудована за дебетовою ознакою.

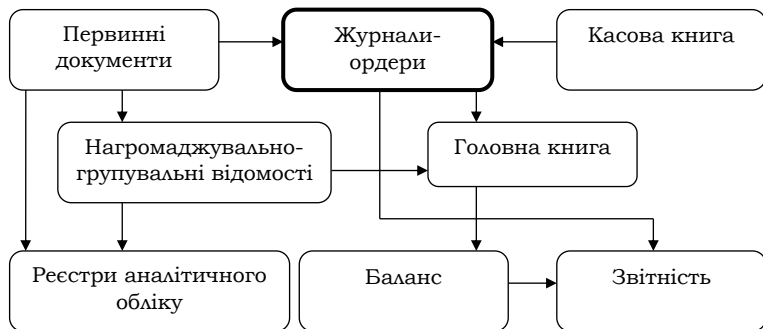


Рис. 2.4. Схема журнально-ордерної форми обліку
Джерело:¹⁹³

Аналітичний облік ведеться в журналах-ордерах та відомостях. По окремих рахунках для аналітичного обліку використовують книги або картки.

Ґрунтуючись на принципах журнально-ордерної форми удосконалювалися її облікові реєстри. Так, Міністерство фінансів України наказом від 29 грудня 2000 р. № 356 затвердило «Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку».¹⁹⁴ Передбачено 7 журналів і відповідні відомості.

Міністерство аграрної політики України наказом № 49 від 7 березня 2001 р. затвердило «Рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою» і відповідні реєстри.¹⁹⁵ Вони удосконалювалися. Так, Міністерство аграрної політики України наказом від 4 червня 2009 р. № 390 затвердило «Методичні рекомендації щодо

¹⁹³ Гнатишин А.Б., Прокопишин О.С. Організація обліку: навч. посіб. Львів: «Магнолія 2006», 2014. 432 с.

¹⁹⁴ Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. №356. URL: <http://www.rada.gov.ua>

¹⁹⁵ Рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою: Затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 7 березня 2001 р. № 49. URL: <http://www.rada.gov.ua>

застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств».¹⁹⁶

Методичні рекомендації включають 15 журналів-ордерів, а цифрова нумерація їх від 1 до 8, що досягнуто за рахунок введення до коду журналів-ордерів не лише цифр, а і великих літер. Методичними рекомендаціями для кожного розділу обліку передбачено один або кілька журналів-ордерів.

Отже, форми бухгалтерського обліку змінювались відповідно до змін економічних умов господарювання та розвитку обчислювальної техніки. Використання комп'ютерів забезпечує глибоку деталізацію та швидке подання інформації на електронних носіях. Вона повинна бути у такому вигляді, який дозволяє користувачам приймати ефективні управлінські рішення і забезпечує збереження майна власника. Шахова побудова облікових реєстрів, що застосовується в журнально-ордерній формі, дає можливість отримувати з комп'ютерів не тільки підсумкову інформацію, а і її взаємозв'язок з джерелами формування, що значно підвищує її цінність. Отже, при комп'ютерних формах обліку має широко використовуватися шаховий принцип записів, який застосовується у паперових формах.

Журнально-ордерна форма передбачає реєстрацію первинних документів у взаємопов'язаних реєстрах синтетичного і аналітичного обліку, її принципи можуть ефективно застосовуватись на підприємствах в умовах автоматизації бухгалтерського обліку. Реєстри журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку можна широко використовувати на підприємствах. Вони вирішують завдання обліку в сучасних умовах, передбачають своєчасне складання і подання фінансової звітності, забезпечують одержання детальної інформації, яка необхідна для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Для ведення бухгалтерського обліку на підприємствах невиробничої сфери з простим господарським процесом виробництва та невеликою кількістю господарських операцій застосовують спрощену форму бухгалтерського обліку.

Спрощена форма бухгалтерського обліку може застосовуватися:¹⁹⁷

¹⁹⁶ Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств. Наказ Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009р. №390.URL: [http:// www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)

¹⁹⁷ Гнатишин А.Б., Прокопишин.О.С. Організація обліку: навч. посіб. Львів: «Магнолія 2006», 2014. 432 с.

- за простою формою (без використання реєстрів обліку майна підприємства);

- за формою бухгалтерського обліку з використанням реєстрів обліку майна підприємства.

Використання Простої і Спрощеної форм бухгалтерського обліку рекомендовано, як зазначалося вище, у Методичних рекомендаціях № 422¹⁹⁸.

Приведемо основні умови використання реєстрів бухгалтерського обліку для малих підприємств за цими рекомендаціями:

1) суб'єкт підприємницької діяльності повинен належати до суб'єктів малого підприємництва відповідно до чинного законодавства або бути юридичною особою (крім бюджетних установ), яка не займається підприємницькою (комерційною) діяльністю;

2) такий суб'єкт може застосовувати як спрощений, так і загальний План рахунків бухгалтерського обліку;

3) такий суб'єкт повинен скласти фінансову звітність відповідно до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затвердженого наказом Міністерством фінансів України № 39 від 25.02.2000 р¹⁹⁹.

Методичні рекомендації № 422 направлені на систематизацію в реєстрах бухгалтерського обліку методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань і фактах фінансово-господарської діяльності (господарські операції) вищезгаданих малих підприємств для накопичення даних і складання фінансової звітності.

Дані реєстри складаються щомісячно і підписуються головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку, залежно від форми організації ведення бухгалтерського обліку, передбаченої законодавством.

Формування даних для записів у реєстрах бухгалтерського обліку здійснюється групуванням однакової за економічним змістом інформації первинних документів в допоміжних відомостях, аркушах-розшифровках і інших зведених документах. При цьому розріз (деталізація) інформації в реєстрах бухгалтерського обліку може розширюватися.

Первинні документи поточного місяця комплектуються до кожного реєстра бухгалтерського обліку в хронологічному і

¹⁹⁸ Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами. Наказ Міністерства фінансів України від 25.06.2003р. №422.URL: <http://www.uazakon.com/document>

¹⁹⁹ П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». Наказ МФУ № 39 від 25.02.2000 р. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua>

систематичному (по відношенню до реєстра) порядку, нумеруються і зшиваються з вказівкою приналежності до реєстра і періоду.

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

Ведення реєстрів бухгалтерського обліку і контирування документів первинного обліку здійснюються із застосуванням коду синтетичного рахунку. Після контирування первинних документів їх дані включаються в реєстри бухгалтерського обліку з вказівкою на первинному документі номера відповідного облікового реєстра і порядкового номера запису в ньому (номер рядка). За документами, дані яких відображені в реєстрах бухгалтерського обліку загальним підсумком, номер реєстра і номер запису указують на окремому аркуші, що складається в потрібному аналітичному розрізі (деталізації) з подальшим перенесенням підсумкових оборотів у вказаний реєстр. Цей аркуш додається до зброшурованих документів.

Всі господарські операції повинні відображатися в реєстрах бухгалтерського обліку за той звітний період, в якому такі операції відбулися.

Інформація про господарські операції з реєстрів бухгалтерського обліку використовується для здійснення інвентаризаційної і аналітичної роботи, складання фінансової звітності.

Слід зазначити, що систематизація даних про операції з об'єктами забалансового обліку ведеться у відомості 8 забалансового обліку.

Проста форма бухгалтерського обліку застосовується малими підприємствами з незначним документообігом (кількістю господарських операцій за місяць не більше 100), що здійснюють діяльність із виконання не матеріаломістких робіт і послуг. Проста форма бухгалтерського обліку передбачає використання Журналу обліку господарських операцій (далі - Журнал). За необхідністю записи господарських операцій продовжуються у вкладних листах до цього Журналу. Для аналітичного обліку розрахунків із оплати праці, з дебіторами і кредиторами малі підприємства використовують Відомість 3-м, підсумкові дані якої (без повторення записів, здійснюваних в Журналі безпосередньо з первинних документів) заносяться в Журнал обліку господарських операцій з позначенням в графі 3 «Відомість 3-м».

У Журналі записи здійснюються на підставі первинних і

зведених облікових документів, відомостей про нарахування заробітної плати, амортизацію і т. п. з віддзеркаленням суми операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Первинні документи (розрахунки), що послужили підставою для записів в Журналі, додаються і нумеруються в порядку записів з відміткою «Документи до Журналу обліку господарських операцій за місяць 2020 року». За необхідністю записи господарських операцій продовжуються на вкладних листах до Журналу. Журнал ведеться щомісячно.

Дані рядка «Сальдо на кінець місяця» з Журналу за попередній місяць переносяться в рядок «Сальдо на початок місяця» Журналу за звітний місяць за кожним рахунком бухгалтерського обліку. Таким чином, відкриття Журналу на поточний місяць супроводжується записом в графі «Сальдо на початок місяця» і вказівкою валюти (підсумку) балансу, а у відповідних графах - сальдо по кожному рахунку бухгалтерського обліку.

У графі «Зміст операції» в хронологічному порядку позиційним способом відображаються господарські операції звітного місяця з вказівкою суми операції і одночасно в графах «Дебет» і «Кредит» двох кореспондуючих рахунків бухгалтерського обліку відповідних видів активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів і витрат. Підсумкові дані в Журналі визначають підрахунком суми оборотів за дебетом і за кредитом всіх рахунків бухгалтерського обліку і виведенням сальдо на кінець місяця. Суми дебетових і кредитових оборотів за місяць мають бути однаковими.

Спрощена форма бухгалтерського обліку застосовується малими підприємствами, якщо не виконуються умови для застосування простої форми бухгалтерського обліку (кількістю господарських операцій за місяць не більше 300) або за власним вибором суб'єкта господарювання. Вона передбачає узагальнення інформації про господарські операції в таких регістрах бухгалтерського обліку (табл.2.3).

Сума будь-якої операції відображається у відомості обліку за рахунком, що кредитується, в графі рахунку, що дебетується, і одночасно (за сумою операції або загальним підсумком оборотів за місяць) у відомості обліку за рахунком, що дебетується, з вказівкою кореспондуючого рахунку.

Залишки коштів у відомості мають бути зіставлені з відповідними даними первинних і зведених документів, на підставі яких були зроблені відповідні записи. До таких документів можна віднести звіт касира, банківські виписки і т.

ін. В обов'язковому порядку у відомостях указується місяць, за який вони складаються.

Таблиця 2.3

Регістри бухгалтерського обліку, які використовують при спрощеній формі ведення бухгалтерського обліку

Регістр бухгалтерського обліку	Розділ реєстра	Синтетичні рахунки	
		Загального плану рахунків	Спрощеного плану рахунків
Відомість 1-м	Розділ I. Облік готівки і грошових документів	30	30
	Розділ II (оборотна сторона). Облік грошових коштів та їх еквівалентів	31, 33, 35	31
Відомість 2-м	Облік запасів	20, 21, 22, 26, 27, 28	20, 26
Відомість 3-м	Розділ I. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами по податках і платежах, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів	34, 36, 37, 38, 50-53, 55, 60-63, 67, 68, 64, 65, 69	37, 55, 64, 68, 69
	Розділ II (оборотна сторона). Облік розрахунків з оплати праці	66	66
Відомість 4-м	Розділ I. Облік необоротних активів і амортизації (зносу)	10, 11, 12, 13, 16	10, 13
	Розділ II (оборотна сторона). Облік капітальних і фінансових інвестицій і інших необоротних активів	14, 15, 18, 35	14, 15, 18, 35
Відомість 5-м	Розділ I. Облік витрат	80-85	84, 85
	Розділ II. Облік витрат на виробництво	23, 24	23
	Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів	44, 70-75, 79	44, 70, 79
	Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів	39, 40-43, 45-48	39, 40, 47
Оборотно-сальдова відомість	Немає	Всі рахунки	

Джерело :²⁰⁰

²⁰⁰ Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу. Навч. посіб. За заг. ред. П. Й. Атамаса. К.: Центр учбової літератури, 2012. 416 с.

Підсумкові записи з відомостей переносяться в оборотно-сальдову відомість, яка використовується для узагальнення даних реєстрів бухгалтерського обліку за кожним рахунком бухгалтерського обліку.

Оборотно-сальдова відомість складається щомісячно і використовується для записів даних за дебетом і кредитом кожного рахунку окремо. У ній відображаються і перевіряються обороти за рахунками, а також правильність складання реєстрів бухгалтерського обліку.

Оборотно-сальдова відомість заповнюється перенесенням кредитових оборотів з реєстрів бухгалтерського обліку.

При цьому дебетові обороти оборотно-сальдової відомості за кожним рахунком бухгалтерського обліку повинні дорівнювати дебетовому обороту за відповідним рахунком бухгалтерського обліку у відповідному реєстрі (відомості) бухгалтерського обліку.

Загальна сума дебетових оборотів оборотно-сальдової відомості повинна дорівнювати загальній сумі кредитових оборотів даної відомості.

Спрощена форма бухгалтерського обліку може застосовуватися:

- за простою формою (без використання реєстрів обліку майна підприємства);
- за формою бухгалтерського обліку з використанням реєстрів обліку майна підприємства.

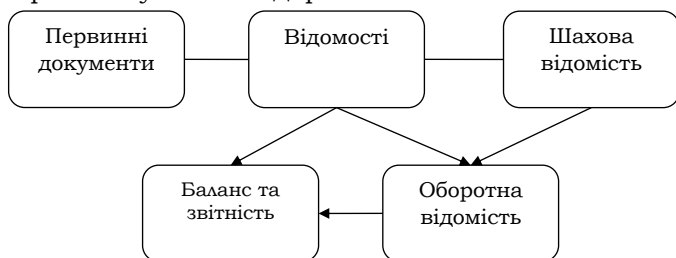


Рис. 2.5. Схема спрощеної форми бухгалтерського обліку
Джерело :²⁰¹

Підприємства малого бізнесу, які застосовують просту форму обліку, реєструють первинні облікові документи, відображають операції на рахунках, визначають собівартість продукції і фінансовий результат в бухгалтерському реєстрі - книзі обліку господарських операцій (форма № К - 1). Для

²⁰¹ Гнаташин А.Б., Прокопишин О. С. Організація обліку: навч. посіб. Львів: «Магнолія 2006», 2014. 432 с.

розрахунків з оплати праці працівників малі підприємства ведуть відомість обліку заробітної плати (форма № В - 8).

Підприємства мають змогу вести облік з використанням реєстрів обліку майна підприємства.

Такими реєстрами є:

- форма № В-1 «Відомість обліку основних засобів, нарахованих амортизаційних відрахувань (зносу»);
- форма № В-2 «Відомість обліку виробничих запасів, готової продукції і товарів»;
- форма № В-3 «Відомість обліку витрат на виробництво»;
- форма № В-4 «Відомість обліку грошових коштів і фондів»;
- форма № В-5 «Відомість обліку розрахунків та інших операцій»;
- форма № В-6 «Відомість обліку реалізації»;
- форма № В-7 «Відомість обліку розрахунків з постачальниками»;
- форма № В-8 «Відомість обліку заробітної плати»;
- форма № В-9 «Відомість (шахівниця)».

На рис.2.5 наведено схему спрощеної форми бухгалтерського обліку.

Останнім часом обчислювальна техніка і на підприємствах, у тому числі сільськогосподарських, перетворилась на визначальний фактор організації обліку. Застосування автоматизованої форми бухгалтерського обліку дозволяє прискорити обробку облікової інформації та передачу її за всіма напрямками. Уявити сучасного бухгалтера, що веде облік тільки вручну дедалі досить складно, зважаючи хоча б на державні вимоги до подання звітності електронною поштою.

Сучасні технічні засоби, застосовувані для автоматизованого ведення бухгалтерського обліку, зумовляють новий підхід до формування облікової інформації, знижують трудомісткість обробки інформації, підвищують оперативність доступу бухгалтерського апарату до оброблюваної інформації.

Швидкий розвиток комп'ютерної техніки створив умови для широкого її використання в бухгалтерському обліку, що забезпечує автоматизований процес збирання, реєстрації та опрацювання облікової інформації. З'явився якісно інший характер роботи облікових працівників, розширилися можливості інформаційного забезпечення підприємств.

Використання комп'ютерів змінило технологію обліку і побудову облікових реєстрів. Оператор працює на комп'ютері як в регламентному, так і в діалоговому режимах, що дає змогу отримувати необхідну інформацію за запитом у процесі її

обробки, а не тільки наприкінці звітнього періоду. Оператор веде діалог з комп'ютером, тому комп'ютерну форму обліку ще називають діалогово-автоматизованою формою.

Діалогово-автоматизована форма бухгалтерського обліку²⁰² характеризується повною автоматизацією обробки і систематизацією облікової інформації. Вона дає змогу відображувати будь-які дані в обліку безпосередньо після введення їх в інформаційну базу даних.

Систематизація та узагальнення облікових і аналітичних даних, що містяться в інформаційній базі, здійснюється автоматично і відображується в отриманих машинним способом вихідних даних обліку, контролю й аналізу. Узагальнення даних у синтетичному і аналітичному обліку здійснюється водночас на основі тієї самої інформації. Діалогово-автоматизована форма бухгалтерського обліку передбачає автоматизоване виконання завдань бухгалтерського обліку як в регламентному, так і в запитному (діалоговому) режимах. При реалізації запитного режиму підвищується оперативність бухгалтерського обліку, контролю і аналізу, з'являється можливість одержання необхідних довідкових і аналітичних даних протягом звітнього періоду, а не тільки по закінченні його. При діалогово-автоматизованій формі бухгалтерського обліку обсяг інформації, що видається регламентно користувачам, значно скорочений і обмежений тільки необхідними і достатніми для виконання конкретних управлінських робіт даними. Додаткові, необхідні для використання дані, видаються за запитом.

У разі потреби перевірки правильності розрахунків є можливість отримати розшифрування кожного результату показника за запитом користувача з вказівкою порядку проведених у машині розрахунків і всієї вхідної інформації. Діалогово-автоматизована форма бухгалтерського облік передбачає видавання користувачам інформації не тільки у вигляді друкованих документів, а й відеограм. Контроль правильності ведення обліку значною мірою також автоматизується, що сприяє підвищенню вірогідності і правильності облікових даних. При цьому на бухгалтерський апарат покладається контроль виконання зазначених робіт. Бухгалтерам надається можливість здійснювати перевірку показників, відбитих у вихідних облікових документах. При виконанні такого контролю і аудиту бухгалтерського обліку

²⁰² Гнатишин Л.Б., Прокопишин О. С. Організація обліку: навч. посіб. Львів: «Магнолія 2006». 2014. 432 с.

забезпечується зв'язок між даними аналітичного і синтетичного обліку і первинною виправдною документацією.

Діалогово-автоматизована форма обліку забезпечує обмежений доступ як до первинної, так і вихідної інформації введенням паролів таємності, що систематизувалася, перевірку повноважень на доступ до інформації, відкриття і недопущення несанкціонованого доступу до інформації, яка зберігається на машинних носіях.

При використанні діалогово-автоматизованої форми обліку є можливість аналізувати інформацію з використанням бази знань, яка забезпечить бухгалтера не тільки автоматизованим відображенням управлінських рішень, а й у діалоговому режимі здійснить підказку на наявні відхилення і зміни від установлених нормативних документів.

У діалоговому режимі в разі потреби інформаційна система здійснює самоосвіту користувача і надає допомогу в методологічному плані відображенням інформації про дії бухгалтера.

Схема діалогово-автоматизованої форми обліку подана на рис.2.6.

Основою комп'ютерної форми обліку також є бухгалтерські документи. Але в комп'ютері розміщується великий обсяг довідкової, постійної та змінної інформації, що змінює технологічний процес обліку, дає змогу скорочувати кількість показників у документах.

Етапи облікового процесу комп'ютерної і безмашинної форм обліку в загальних рисах співпадають, але технології обробки інформації зовсім різні. У разі ведення паперових форм обліку формування облікової інформації здійснюється шляхом запису та узагальнення даних по рахунках. При комп'ютерних формах обліку здійснюється кодування інформації в документах і занесення її в комп'ютер. Всі наступні операції виконує комп'ютер в автоматичному режимі. Оператор лише керує його роботою.

Застосування комп'ютерів значно зменшує трудоемність ведення бухгалтерського обліку. За паперової технології ведення бухгалтерського обліку велика кількість помилок виникає на етапі перенесення даних із одного регістра в інший, а також під час виконання арифметичних дій для узагальнення інформації та перенесення її у форми звітності.

Використання комп'ютерів повністю ліквідує подібні помилки, бо інформація заноситься в комп'ютер, де вона вже автоматично обробляється і накопичується за заданою програмою.



Рис. 2.6. Схема діалогово-автоматизованої форми обліку
Джерело:²⁰³

Ефективність використання комп'ютерної техніки в бухгалтерському обліку залежить від дотримання таких принципів:

1. мінімум вхідних даних і максимум вихідної інформації;
2. орієнтування на розв'язання нових задач і тих, які вирішуються незадовільно без комп'ютерів;
3. створення інтегрованої системи обробки даних.

Під час використання комп'ютерів не існує проблеми деталізації аналітичного обліку, інформація надходить оперативно, значно підвищується продуктивність праці облікових працівників, поліпшується не тільки точність та аналітичність інформації, а й її якість—оформлення у вигляді чітко надрукованих показників.

Обробку економічної інформації на комп'ютерах здійснюють відповідно до розроблених програм. Таких програм

²⁰³ Гнатишин А.Б., Прокопишин О. С. Організація обліку: навч. посіб. Львів: «Магнолія 2006». 2014. 432 с.

достатньо і їх кількість постійно збільшується. Комп'ютерні програми адаптують до вимог ринкової економіки.

У разі використання комп'ютерів поняття форми бухгалтерського обліку переходить у поняття комп'ютерної системи бухгалтерського обліку, яка забезпечує автоматизацію обробки і систематизацію інформації для потреб управління, охоплює всю процедуру бухгалтерського обліку: факт - документ - облік - звітність - закриття облікового періоду.

Ринок бухгалтерських програм дає змогу суб'єктам обирати один з двох шляхів автоматизації обліку:

- 1) розробка програм власного забезпечення;
- 2) придбання універсальної бухгалтерської програми.

У першому випадку: переваги - повна адекватність створеного бухгалтерського продукту особливостям діяльності підприємства; недоліки - недостатня універсальність програмної розробки і порівняно висока її ціна.

У другому випадку: переваги - можливості розширення зон використання комп'ютерів, відносно менша ціна; недоліки - складність адаптування до конкретних потреб підприємства.

Програмні продукти вирішують комплекс задач:²⁰⁴

- а) ведення фінансового обліку і складання фінансової звітності;
- б) ведення фінансового та управлінського обліку для суб'єктів малого підприємництва;
- в) ведення окремих розділів обліку - основних засобів, запасів, заробітної плати тощо;
- г) створення інтегрованої системи обробки даних, включаючи ведення бухгалтерського обліку, контролю і економічного аналізу.

Комп'ютерну обробку інформації в бухгалтерії підприємства здійснюють двома способами:

- 1) створенням локальної обчислювальної системи тільки для вирішення облікових задач;
- 2) використанням єдиної обчислювальної мережі підприємства, яка охоплює всі рівні управління виробництвом.

У недалекій перспективі комп'ютерні системи повністю замінять ручні форми бухгалтерського обліку.

Більш детально порядок формування облікової політики підприємства в умовах автоматизації облікових процесів буде розглянуто у наступних розділах посібника.

²⁰⁴ Гнатишин А.Б., Прокопишин О.С. Організація обліку: навч. посіб. Львів: «Магнолія 2006», 2014. 432 с.

Форма організації обліку представляє собою один із варіантів вибору суб'єкта, який буде вести облік на підприємстві. Усі можливі форми організації визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»:

- уведення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства²⁰⁵.

Найпоширенішим є перший варіант, коли бухгалтерський облік веде бухгалтерія на чолі з головним бухгалтером. Підприємство формує штат бухгалтерів, кожний з яких виконує певну частину облікової роботи.

Мале підприємство, на якому достатньо мати одного бухгалтера, приймає його на роботу і доручає вести весь бухгалтерський облік, а можливо займатися також ще й іншою економічною роботою, про що зазначається в договорі під час оформлення на роботу.

Другий варіант передбачає укладання з підприємством угоди про ведення бухгалтерського обліку. В ній обумовлюють взаємні обов'язки і завдання сторін. Підприємець не є штатним працівником цього підприємства. Він може укласти одночасно кілька угод з різними підприємствами.

Відповідальність його за стан обліку на підприємстві досить обмежена.

Третій варіант передбачає ведення бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерською або аудиторською фірмою. Робота виконується за двостороннім договором, у якому зазначають умови ведення обліку, порядок взаєморозрахунків, права, обов'язки і відповідальність сторін та інші умови роботи.

Централізована бухгалтерія та аудиторська фірма є юридичними особами. Тому їх відповідальність за невиконання або неякісне виконання умов договору більш реальні, ніж приватного підприємця.

²⁰⁵ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>

Четвертий варіант передбачає самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ведення бухгалтерського обліку—справа досить трудомістка і складна.

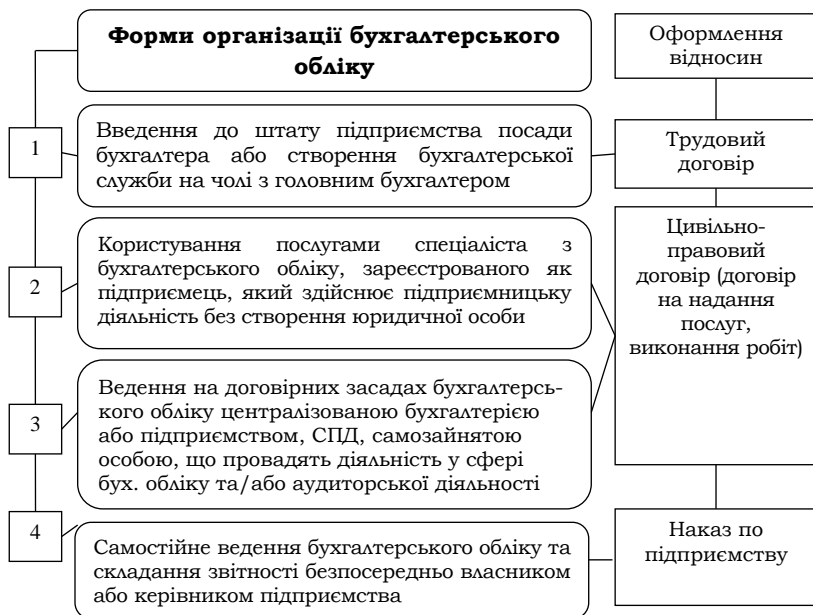


Рис. 2.7. Форми організації бухгалтерського обліку
Джерело:^{206,207}

Обліковий процес здійснюється в бухгалтерії та інших функціональних підрозділах апарату управління, що потребує чіткого визначення завдань і функцій як кожного з цих підрозділів, так і окремих посадових осіб. Із цією метою слід побудувати організаційно-функціональну модель бухгалтерії та інших підрозділів. Для організації обліку господарської діяльності як функцій управління необхідно визначити

²⁰⁶ Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.А. Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. За редакцією д.е.н., проф., Ф.Ф. Бутинця. 4-е вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута». 2005. 528 с.

²⁰⁷ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 05.10.2017 р. № 2164. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>

структурні підрозділи, їх завдання, побудувати організаційну структуру бухгалтерської служби, регламентувати роботу облікового апарату (положення про бухгалтерію, графіки виходу на роботу тощо), процеси обліку, контролю, аналізу (інструкції з обліку матеріалів, коштів та ін.), технології цих процесів на ПК (наприклад, робочі інструкції оператора з окремих завдань обліку).

Зазначені види організації обліку і є організаційним забезпеченням цієї функції управління. Отже, організаційне забезпечення обліку - це структура облікового апарату, зміст його завдань і функцій, регламентація облікового, контрольного й аналітичного процесів та роботи самого апарату.

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

- ✓ централізована
- ✓ децентралізована.

У централізованій формі весь апарат облікової служби як методично, так і адміністративно підпорядкований одному керівнику - головному бухгалтеру (головному економісту).

У децентралізованій формі організаційної побудови частина апарату з методичних питань підпорядкована одній особі - головному бухгалтеру, а з адміністративних - господарському керівникові (начальнику цеху, виробництва і т. ін.).

Організаційна побудова апарату облікової служби залежить від структури. Структура апарату бухгалтерії виражає форму організації виконавців, безпосередньо зайнятих бухгалтерським обліком, контролем і аналізом господарської діяльності у системі управління. На форму організаційної побудови та структуру апарату облікової служби впливають такі фактори:

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

Значний вплив на структуру апарату бухгалтерського обліку мають поширення економічних зв'язків, процеси централізації, розвиток форм внутрішньогосподарської самостійності виробничих підрозділів тощо. На побудову

структури апарату облікової служби впливає також застосування автоматизації, тобто використання ЕОМ.

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

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

Варіантом децентралізованої форми організації бухгалтерської служби є поділ на фінансову та внутрішньогосподарську (управлінську) бухгалтерію. В апараті облікової служби створюються здебільшого самостійні підрозділи у вигляді груп, секторів, підвідділів, бюро тощо.

У цих підрозділах організація робіт здійснюється за такими принципами поділу праці:

- оперативно-виробничим;
- функціональним.

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

Лінійна організація передбачає безпосереднє підпорядкування всіх виконавців керівникові - головному бухгалтеру (головному економісту). Така організаційна побудова характерна для невеликих господарств, де чисельність працівників обліку, контролю та аналізу не перевищує 10-12 осіб (рис.2.8).

Функціональний принцип поділу облікової праці потребує такого формування структурних підрозділів, коли групи, сектори утворюються за ознаками однорідності роботи - приймання документів, таксування тощо. Цей принцип застосовують у разі використання ПК.

У великих господарствах (об'єднаннях, асоціаціях та ін.) самостійними підрозділами бухгалтерської служби можуть бути:

- сектор (або група) методології обліку, контролю та аналізу;
- контрольно-ревізійна група (сектор);
- група (сектор) економічного аналізу;
- група (сектор) фінансової звітності тощо.

Розрізняють три типи організаційних структур апарату бухгалтерського обліку:

- лінійну або просту ;
- лінійно-штабну або ступінчасту;
- комбіновану або багатогранну.

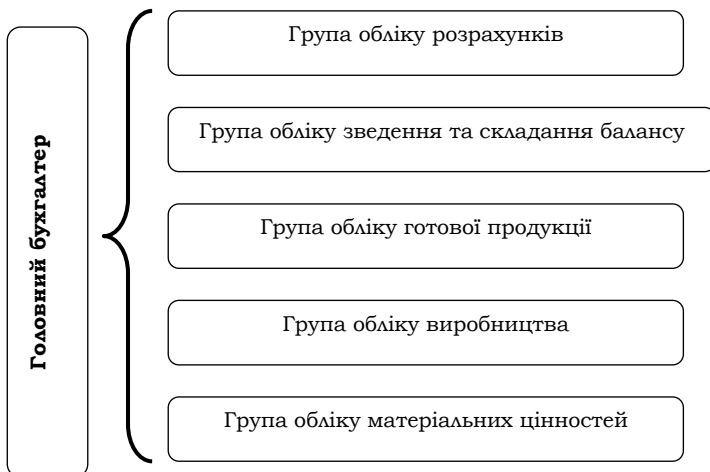


Рис. 2.8. Лінійна організаційна структура апарату бухгалтерського обліку

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

При лінійно-штабній організації структури апарату бухгалтерського обліку створюються проміжні ланки — сектори (підрозділи), які об'єднують групи.

За такого варіанта організаційної побудови розпорядження головного бухгалтера передається старшому бухгалтеру сектора, який, у свою чергу, передає його керівникові групи. Така організаційна побудова структури характерна для більшості господарств, де бухгалтерський апарат налічує 10—12 осіб (рис.2.9).

Комбінований тип організаційної побудови передбачає передачу частини прав головного бухгалтера (головного економіста) керівникам секторів (підвідділів).

Виробничо-організаційна структура великих господарств - об'єднань, агрохолдингів, концернів тощо - має значний вплив на бухгалтерську службу, її побудову.

Розрізняють три форми організаційної побудови таких

господарств:

1) підприємства мають госпрозрахункову самостійність, утворюють систему дочірніх підприємств (філій);

2) підприємства є внутрішньогосподарськими підрозділами і працюють на засадах внутрішньогосподарського розрахунку, підраду або оренди;

3) використовується мішана система відносин.



Рис. 2.9. Лінійно-штабна організаційна структура апарату бухгалтерського обліку

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Для першого типу характерна децентралізована організація побудови апарату бухгалтерських служб. На кожному з цих підприємств бухгалтерський облік має закінчену систему з балансовим завершенням робіт та складанням фінансової звітності. При цьому створюється центральна бухгалтерія, де здійснюють зведення витрат та консолідаційний баланс.

Другий тип децентралізованого обліку застосовують в об'єднаннях, асоціаціях, коли дочірні підрозділи (філії) або господарства втратили права юридичної особи, але зберегли внутрішньогосподарську самостійність. У такому разі в бухгалтерії головного господарства здійснюють бухгалтерський облік усіх господарських підрозділів, кожного зокрема, виконують зведений облік. У філіях ведуть тільки оперативний

облік витрат та деякі операції з контролю за поточними операціями для оперативного керівництва.

Перший тип організації бухгалтерського обліку, тобто децентралізований має закінчену систему з балансовим завершенням робіт та складанням фінансової звітності. При цьому створюється центральна бухгалтерія, де здійснюють зведення витрат та формують баланс.

Облік, як правило, централізований у масштабах підприємства (об'єднання), був децентралізований всередині бухгалтерії, її працівники спеціалізувалися на обробці інформації за видами засобів і за підрозділами підприємства.

Функціональна побудова облікового апарату трапляється не часто. На переважній частині підприємств вдаються до розподілу праці за оперативно-виробничим принципом або змішаним.

Основні принципи розподілу праці облікових працівників і форми побудови апарату бухгалтерії співвідносяться таким чином (табл.2.4).

Таблиця 2.4

Співвідношення принципів розподілу праці облікових працівників і форм побудови облікового апарату

Форми побудови апарату бухгалтерії	Принципи розподілу праці облікових працівників	
	Функціональний	Оперативно-виробничий
Централізація	За функціями (введення документів, перенесення даних до облікових реєстрів тощо)	За комплексами однорідних об'єктів обліку (облік оплати праці, витрат виробництва тощо)
Децентралізація	Не використовується	За економічно однорідними об'єктами або групами об'єктів (цех, магазин, управління, відділ капітального будівництва тощо)

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Таким чином, суперечності у визначенні різних варіантів організації апарату за оперативно-виробничою ознакою можна розв'язати, якщо звернути увагу на форми організації облікового апарату. Розподіл за ділянками облікових робіт використовують при централізації обліку, а за об'єктами обліку - при його децентралізації.

Незважаючи на відмінності у побудові бухгалтерського обліку в окремих типах об'єднань (фірм, асоціацій тощо)

бухгалтерія є самостійною структурною одиницею управління. Залежно від обсягів облікових, контрольних та аналітичних робіт, віддаленості окремих дочірніх (філій) та інших підрозділів, а також інших факторів можлива така побудова структури апарату служби: обліково-контрольна група, сектор обліку з підрозділом на групі, бухгалтерія із самостійною структурою.

До технічної складової облікової політики відносять і розробку робочого плану рахунків.

План рахунків бухгалтерського обліку визначає методологію обліку в усіх сферах економічної діяльності.

Структура Плану рахунків відповідає структурі фінансової звітності (Балансу Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів та Звіту про власний капітал). Залишки рахунків класів 1-3 дають можливість заповнити актив Балансу, а класів 4-6 - пасив. Звіт про фінансові результати складається за даними рахунків класів 7-9.

Для задоволення потреб внутрішніх користувачів на рахунках управлінської бухгалтерії при використанні відповідних статей можна вести облік за центрами відповідальності, сегментами діяльності, що сприяє посиленню контролю, аналітичності отриманих даних, а отже, прийняттю оптимальних управлінських рішень.

Включаючи рахунки до робочого плану рахунків, бухгалтер керується практичними потребами підприємства. Так невеликій фірмі достатньо мати декілька десятків рахунків, а великому підприємству необхідно використовувати тисячі рахунків. Тому кожен господарський суб'єкт, виходячи із своїх потреб, розробляє власний робочий план рахунків, який відображає специфіку галузі, виду діяльності, визначає зміст аналітичного обліку і характеристику форми обліку яка застосовується.

Робочий план рахунків бухгалтерського обліку містить синтетичні та аналітичні рахунки, необхідні для ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог своєчасності і повноти обліку і звітності. В ньому може бути використано стільки рахунків і субрахунків, скільки необхідно для відображення господарської діяльності.

Розроблений підприємством робочий план рахунків повинен відповідати таким вимогам:

- бути гнучким;
- відповідати міжнародним принципам і стандартам обліку;
- повністю задовольняти потреби як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів;
- бути зручним у користуванні;

- сприяти здійсненню контролю за фінансовою, інвестиційною та операційною діяльністю підприємства шляхом створення дієвої системи контролю.

Гнучкість плану рахунків проявляється в можливості (з максимальною ефективністю в системі єдиного національного Плану рахунків) організації бухгалтерського обліку на підприємствах різних форм власності та різних за розмірами.

Донедавна підприємства самостійно обирали який клас витрат застосовувати на підприємстві. Так окремі малі підприємства могли використовувати лише рахунки класу 8 «Витрати за елементами». Вони вели облік витрат лише за елементами, які в кінці року одночасно з доходами, відображеними на рахунках класу 7, списували безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати». Інші підприємства (крім торговельних) могли використовувати рахунки класу 9 «Витрати діяльності», або рахунки класу 8 та 9.

З 23.07.2019 р. Міністерство фінансів внесло зміни до Інструкції №291²⁰⁸, згідно з якими застосування класу рахунків 9 стало обов'язковим для всіх підприємств. Водночас за власним рішенням одночасно із цим можна відкривати також рахунки класу 8. Тобто фактично вибір полягає в тому, вести рахунки обох названих класів чи обмежитися класом 9.

Внесені зміни до інструкції №291 змусили підприємства що застосовували виключно рахунки класу 8, почати застосовувати також рахунки класу 9. Причому це нововведення стало обов'язковим для всіх підприємств (у тому числі для юросіб-єдиноподатників). Для тих, хто застосовував виключно рахунки класу 9 або паралельно використовував рахунки класів 8 і 9, фактично нічого не змінилося: вони можуть так робити й далі.

Восьмий клас рахунків тепер передбачений тільки в загальному Плані рахунків, тому застосовувати рахунки класу 8 можуть тільки ті, хто використовує загальний, а не спрощений План рахунків²⁰⁹.

Великі та середні підприємства права вибору позбавлені: вони можуть використовувати виключно загальний План рахунків.

Позабалансові рахунки, враховуючи їх специфіку, у Плані

²⁰⁸ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну від 30.11.99 р. № 291.

²⁰⁹ Шевчук Михайло Право вибору витратних класів рахунків: і так, і ні. Бухгалтер 911. 2019. №41. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2019/october/issue-41/article-104797.html>

рахунків відокремлені та розкривають інформацію про наявність і рух майна, що не належить підприємству, але знаходяться в тимчасовому його користуванні або розпорядженні.

Основними завданнями організації бухгалтерського обліку на позабалансових рахунках є:

- своєчасне оформлення документів про надходження та вибуття засобів, що обліковуються на позабалансових рахунках;
- повне зберігання майна, що відображається на цих рахунках;
- контроль за використанням засобів та джерел їх покриття, що не належать даному підприємству, відповідно до чинного законодавства;
- правильна організація синтетичного та аналітичного обліку майна та зобов'язань, що обліковуються на цих рахунках;
- всебічна та повна інформація про ці рахунки для потреб управління, оцінки кредитоспроможності та фінансової стійкості підприємства.

Відповідно до чинного законодавства організація бухгалтерського обліку на підприємстві належить до компетенції його власника або уповноваженого ним органу. Таким чином, останні мають право обрати суб'єкта ведення бухгалтерського обліку, зокрема скористатися *аутсорсинговими послугами*²¹⁰.

Рівень управління підприємством значною мірою залежить від повноти, обґрунтованості й достовірності інформації, яка міститься в підсистемі бухгалтерському обліку. Від того, як організовано бухгалтерський облік на підприємстві, значною мірою залежить рівень фінансово-економічної безпеки суб'єкта господарювання.

Розвиток ринку аутсорсингових послуг в Україні вимагає від сучасного бухгалтера не тільки знати бухгалтерський облік і податкове законодавство, а й уміння орієнтуватися в бізнес-процесах та володіти програмним забезпеченням.

Сучасні досягнення автоматизації облікових процесів та обробки інформації, впливають на форму ведення обліку та на організацію обліку, дозволяючи обирати зовнішніх суб'єктів ведення обліку з метою зниження витрат.²¹¹

²¹⁰ Боримська К. П. Використання аутсорсингових послуг: загроза забезпечення фінансово-економічної безпеки підприємств. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2013. №1. С.57-68.

²¹¹ Бурко К.В. Бухгалтерський аутсорсинг, як метод сучасного ведення бухгалтерії. *Економіка. Фінанси. Менеджмент : актуальні питання науки і практики*. 2019. № 8. С.172-183.

Поряд з існуючими формами організації бухгалтерського обліку виникла нова, яка сьогодні отримала назву аутсорсингу. Даний термін був залучений з іноземної практики, і дослівно перекладається як використання зовнішніх ресурсів.

На відміну від закордонної практики, де досить популярною є передача бухгалтерських функцій сторонній організації, в нашій країні, переважно, користуються послугами штатних бухгалтерів. Однак і в вітчизняній практиці поступово зростає попит на послуги спеціалізованих бухгалтерів для підвищення продуктивності та конкурентоспроможності підприємств. Замовники потребують не конкретних працівників бухгалтерської служби, а професійного виконання певної роботи.

В умовах підвищеної конкуренції, в процесі управління сучасним бізнесом зростає значення аутсорсингу-залучення підприємством зовнішніх виконавців, що спеціалізуються у відповідній області, для виконання окремих функцій. Незважаючи на високий ризик, пов'язаний з прийняттям управлінських рішень, складність взаємодії між учасниками, така форма організації облікової роботи, як аутсорсинг, законодавчо дозволена та використовується на практиці в Україні.²¹²

Аутсорсинг як спосіб ведення бізнесу, за якого виконання робіт за деякими видами діяльності передається стороннім компаніям на безперервній та, як правило, тривалій основі (не менше 1 року), є інноваційним підходом до організації ведення бізнесу.

Такий підхід дозволяє зосередитись на пріоритетних видах діяльності, оптимізувати розмір організації, підвищити рівень її керованості, зменшити штат співробітників, позбутися непрофільних функцій, знизити витрати та збільшити прибутковість тощо²¹³.

В періодичних виданнях та підручниках дедалі частіше можна зустріти публікації, присвячені перевагам та недолікам використання бухгалтерського аутсорсингу, доцільності та мети його використання, визначенню порядку надання послуг з бухгалтерського аутсорсингу тощо.

Проте, оскільки дана форма організації бухгалтерського обліку тільки набуває свого розвитку та поширення,

²¹² Бурко К.В. Бухгалтерський аутсорсинг, як метод сучасного ведення бухгалтерії. *Економіка. Фінанси. Менеджмент : актуальні питання науки і практики.* 2019. № 8. С.172-183.

²¹³ Аникин Б.А. Аутсорсинг: создание высокоэффективных и конкурентоспособных организаций. [Учеб. пособие]. М:ИНФРА-М. 2003. 187 с.

залишаються невирішеними такі питання як розробка методики оцінки ефективності використання бухгалтерського аутсорсингу та методики розрахунку собі вар-тості аутсорсингових послуг, необхідність удосконалення договірної процедури при наданні послуг з бухгалтерського аутсорсингу тощо.

Укріплення інституту приватної власності сприяє тому, що одним із основоположних завдань бухгалтерського обліку є збереження майна власника. Тому саме він вирішує, яку форму організації бухгалтерського обліку найдоцільніше обрати. Крім того, необхідність наближення бухгалтерського обліку до управління з метою отримання достовірної інформації для оперативного прийняття управлінських рішень, потреба соціального захисту працівників підприємства, особливості оподаткування стають визначальними факторами при виборі форми організації бухгалтерського обліку.

Практика запровадження аутсорсингу у сучасному бізнесі одержує все більше поширення. Майже 90 % провідних підприємств світу використовують цей підхід для реалізації бізнес-процесів.

У Європі послугами аутсорсерів в сфері ведення бухгалтерського обліку користується 86 % компаній малого та середнього бізнесу, в США – 92 %, в Ізраїлі – 96 %²¹⁴.

Наприклад²¹⁵, американська компанія American Data Processing з оборотом, що перевищує 7 млрд. дол., розраховує за допомогою послуг аутсорсингу заробітну плату більш ніж для 30 млн. осіб.

В Україні аутсорсинг як організаційна форма інноваційного розвитку бізнесу почала розвиватися в останнє десятиліття.

Діючі вітчизняні підприємства, які користуються деякими послугами аутсорсингу, належать до сфери фармакології (10 %), виробництва (12 %) та підприємств інших сфер діяльності (15 %) ²¹⁶.

Отже, аутсорсинг у сфері ведення бухгалтерського обліку є складовою аутсорсингу бізнес-процесів, що реалізується через винесення функцій, пов'язаних з організацією, веденням бухгалтерського обліку та складанням звітності на підприємстві за межі підприємства.

²¹⁴ Поплюйко А.М. Бухгалтерський аутсорсинг: сучасний стан та перспективи розвитку в Україні. *Фінанси, облік і аудит*. 2011. № 18. С.335-340.

²¹⁵ Лепихина С.Н. Роль аутсорсинга в мировий економіці. URL: [http://www.lib.tsu.ru/mminfo/000063105/300\(II\)/image/300_2_049_52.pdf](http://www.lib.tsu.ru/mminfo/000063105/300(II)/image/300_2_049_52.pdf).

²¹⁶ Писарчук О.В., Струкова І.В. Місце аутсорсингових та консалтингових компаній в організації обліку. *Наукові праці КНТУ. Економічні науки*. 2010. Вип. 17. С. 262-267.

Більшість вітчизняних компаній, які надають аутсорсингові послуги, виконують такі види робіт:

1) ведення бухгалтерського обліку на основі первинної документації;

2) підготовка та подання обов'язкової фінансової, соціальної, статистичної, податкової та інших форм обов'язкової звітності;

3) ведення складського обліку;

4) підготовка усіх необхідних документів під час проведення аудиту на території компанії;

5) проведення усіх необхідних розрахунків, платежів від імені та за рахунок замовника;

6) надання консультаційних послуг з налагодження документообороту, оптимізації облікових процедур та контрольних механізмів;

7) звітування, на вимогу замовника, щодо стану підприємства в будь-який момент часу на основі складання, зокрема, управлінської звітності;

8) захист інтересів клієнта в податкових органах, фондах, інших установах, пов'язаних з виконанням обов'язків з ведення бухгалтерського обліку і податкових розрахунків;

9) архівування та зберігання документів зі складанням описів підшитих документів.

На основі вивчення проблемних питань використання аутсорсингових послуг дослідниками систематизовано переваги таких послуг (табл.2.5).

Таким чином, переваги передачі бухгалтерії на аутсорсинг очевидні.

Основними перевагами, які отримує замовник при використанні послуг з ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах, є:

– економічні, які полягають у зниженні витрат діяльності;

– організаційно-професійні – залучення висококваліфікованих працівників для ведення бухгалтерського обліку – у спеціалізованій компанії працює команда бухгалтерів, ведення документації і складання звітності проходить багаторівневий контроль.

Однією з передумов для звернення до аутсорсингу є наявність позитивного економічного ефекту, у розрахунку якого треба оцінити економію усіх складових витрат, на які прямо чи

посередковано вплине залучення аутсорсингової компанії.²¹⁷

Таблиця 2.5

Характеристика переваг використання аутсорсингових послуг з ведення бухгалтерського обліку

№ п.п	Економічні переваги	Організаційно-професійні переваги
1	зниження витрат на організацію бухгалтерії (відсутність необхідності розширення штату бухгалтерів), економія на фонді оплати праці бухгалтерів, відсутні витрати на підвищення кваліфікації бухгалтерів на підприємствах-замовниках, здійснення оплати виключно за отримані бухгалтерські послуги	безперервність надання послуги (відсутні лікарняні й відпускні працівників бухгалтерії) перекладання матеріальної відповідальності на зовнішнього виконавця, в межах контракту, за результатами наданих послуг доступ до додаткових ресурсів у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та податкових розрахунків
2	економія витрат на отримання офіційної нормативної інформації, додаткові консультації й проведення аудиту, оскільки всі операції перевіряються на дотримання законодавчих норм	гарантія професійної відповідальності, яку надає аутсорсингова компанія (висока кваліфікація співробітників аутсорсингових фірм і постійне їх навчання гарантують якість, оперативність та повну конфіденційність ведення обліку)
3	економія адміністративних витрат та супутніх ним витрат (відсутні витрати на соціальні пакети, оргтехніку, меблі для бухгалтерської служби замовника)	комплекс послуг з бухгалтерського обслуговування максимально звільняє від проблем, пов'язаних зі спілкуванням з представниками податкових органів і позабюджетних фондів
4	зменшення накладних витрат, пов'язаних з навчанням бухгалтерів та інформаційною підтримкою (немає потреби придбавати програмне забезпечення для ведення бухгалтерського обліку, правові бази даних та витрати грошові кошти на їх супроводження)	ризики, пов'язані з претензіями податкових органів, перекладаються на аутсорсингову компанію (при повному делегуванні повноважень замовником) зосередження уваги на основному виді діяльності, інвестиційний капітал можна перерозподілити у стратегічно більш важливу для підприємства діяльність

Джерело ²¹⁸

Для проведення оцінки доцільності вибору аутсорсингу як форми організації бухгалтерського обліку необхідним є

²¹⁷ Струк Н.С. Бухгалтерський аутсорсинг у обліковій системі ділового партнерства підприємств. URL: www.nbuv.gov.ua/portal/soc.../28.pdf

²¹⁸ Боримська К. П. Використання аутсорсингових послуг : загроза забезпечення фінансово-економічної безпеки підприємств. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації.* № 1. 2013. С. 57-68.

проведення аналізу ефективності аутсорсингових послуг, використовуючи різні методики, які потребують врахування витрат, понесених в ході виконання договору на бухгалтерський аутсорсинг.²¹⁹

Також доцільно підрахувати майбутні економічні вигоди, звернувши увагу на дійсні та можливі витрати. Як наслідок, диференціальні витрати дадуть змогу прийняти правильне управлінське рішення щодо залучення послуг бухгалтерського аутсорсингу.

При цьому найбільш доцільним залученням аутсорсингових компаній для ведення бухгалтерського обліку є для малих та середніх підприємств.

Виконання облікових функцій аудиторською фірмою (аутсорсером), без надання відповідних повноважень у встановленому законодавством порядку недопустимо та може призвести до таких негативних наслідків як визнання складених документів недійсними.

Щоб аутсорсер мав можливість виконувати всі зазначені функції, слід дотримуватися певного порядку дій (див. рис.2.10).

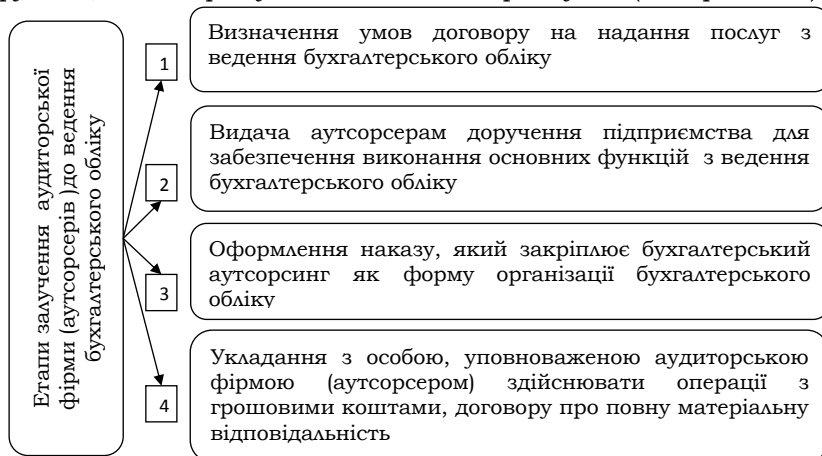


Рис. 2.10. Залучення аудиторської фірми (аутсорсера) до ведення бухгалтерського обліку

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Оцінюючи переваги послуг з бухгалтерського обліку, не

²¹⁹ Бурко К.В. Бухгалтерський аутсорсинг , як метод сучасного ведення бухгалтерії. *Економіка. Фінанси. Менеджмент : актуальні питання науки і практики.* 2019. № 8. С.172-183.

потрібно поспішати одразу передавати аутсорсинговій компанії функції з ведення бухгалтерського обліку. Адже будь-який аутсорсинг, в тому числі й бухгалтерський, має свої недоліки.

Серед недоліків аутсорсингових послуг виділяють наступні:

1) замовник несе відповідальність за достовірність бухгалтерського обліку, своєчасне подання звітності та сплату податків;

2) відсутність контролю за діяльністю підприємства або спеціалістів, що надають бухгалтерські послуги;

3) відкриття відомостей про свою діяльність стороннім особам;

4) відсутність оперативної управлінської інформації;

4) додаткові витрати часу на узгодження умов договору²²⁰.

Бухгалтерський аутсорсингу також має високий рівень ризику втрати конфіденційності. Поряд з такими істотними недоліками аутсорсингового обслуговування обліку, як пасивна роль компаній у питаннях організації податкових розрахунків та податкової звітності (95,1% респондентів), а також наявність помилкового відображення операцій в аналітичному обліку, пропусків інформації в первинних документах, її дублювання, неповнота тощо (46,3%), 87,8% респондентів визначили важливим критерієм ризику бухгалтерського аутсорсингу втрату конфіденційної інформації. Відсутність чітко прописаних законодавчих норм щодо можливості притягати аутсорсингові компанії до відповідальності за поширення інформації або використання її в інтересах третіх осіб створює середовище, за якого лише спільно підписані між учасниками аутсорсингового договору заяви щодо конфіденційності інформації створюють умови низького рівня ризику.

Для подолання загрози розголошення конфіденційної інформації слід відповідально підійти до укладання договору надання аутсорсингових послуг та визначити наступні умови, які сприяють зниженню ризику розголошення цінної бухгалтерської інформації в ході використання послуг з ведення бухгалтерського обліку аутсорсинговою компанією:²²¹

²²⁰ Писарчук О.В., Яртим І.А. Аутсорсинг як альтернативна форма організації бухгалтерського обліку. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. Економіка [Текст]: зб. наук. пр. / [редкол. :Гурин В. А. (голов. ред.) та ін.]. Рівне: НУВГП, 2011. Вип. 1 (53). 2011. 258 с. С. 163-168.

²²¹Боримська К. П. Використання аутсорсингових послуг : загроза забезпечення фінансово-економічної безпеки підприємств. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації*. 2013. №1. С. 57-68.

1) чіткість визначення предмету договору, конкретного переліку операцій, які виконуватиме стороння організація, всі види документів та інформації, що надається для виконання роботи;

2) передбачення способу обміну інформацією (всі документи рекомендується передавати за описом або надавати копії), що відповідає політиці захисту конфіденційності інформації кожної зі сторін

3) чітка вказівка видів звітності, що складає виконавець, уточнення строків коригування помилок;

4) узгодженість програмного забезпечення, що використовується аутсорсинговою компанією, з програмним забезпеченням, встановленим в бухгалтерії замовника;

5) розробка й затвердження внутрішнього графіку роботи, а також документообороту між сторонами і встановлення термінів виконання зобов'язань; графік документообороту доцільно відобразити у додатку із зазначенням строків надання документів, відповідальних виконавців і методів контролю;

6) чіткість та повнота обґрунтування прав і обов'язків сторін, щоб не порушувати інтересів суб'єктів договірної процесу;

7) встановлення вимог, що стосуються кваліфікації і професійного досвіду персоналу, що залучається, а також контроль за їх дотриманням;

8) встановлення відповідальності за порушення конфіденційності, своєчасності, повноти й якості виконаної роботи;

9) вказівка посад співробітників, які можуть підписувати первинні документи й звітність;

10) порядок здачі робіт та звітування перед підприємством-замовником;

11) передбачення алгоритму калькулювання вартості послуг та критерії якості наданих послуг;

12) зазначення положення щодо страхування професійної діяльності аутсорсингової компанії як гарантія уникнення ризиків витрати інформації та фінансових ресурсів підприємства-замовника.

Найважливішим фактором, який мінімізує загрозу розголошення конфіденційної інформації підприємства-замовника серед вищезазначених позицій є положення, що регламентують відповідальність виконавця.²²²

²²² Договори бухгалтерського и налогового аутсорсингу. Финансовая газета. 2008. № 13. URL: www.ambiss.ru/zakon/docnews/377.doc.

Адже правильно побудована і зважена система покарань і заохочень відіграє важливу мотиваційну роль для зосередження виконавця на тих видах діяльності, що мають виняткове значення для підприємства.

Доцільно в договорі про надання послуг з ведення бухгалтерського обліку обов'язково передбачати якнайбільше положень, які стосуються відповідальності замовника та виконавця. Обов'язково мають бути передбачені відповідні санкції за невиконання умов договору у вигляді неустойки (штрафів, пені). Відповідальність може бути передбачена як у вигляді відшкодування збитку (включаючи упущену вигоду), так і у вигляді штрафів (наприклад, при порушенні трудової дисципліни).

У разі застосування контролюючими органами фінансових стягнень до підприємства внаслідок неналежного виконання бухгалтером-підприємцем обов'язків за укладеним договором, він зобов'язаний відшкодувати розмір сплачених підприємством санкцій, штрафів, пені та інших податкових наслідків, які виникли з вини виконавця у повному обсязі²²³.

Слід також заздалегідь внести в договір на ведення бухгалтерського обліку відповідний пункт про матеріальну відповідальність за виявлені помилки, оспорування результатів податкової перевірки (зокрема і в суді), якщо виявлені порушення призвели до нарахування штрафних санкцій або пені²²⁴.

Забезпечення конфіденційності, тобто дотримання комерційної і службової таємниці замовника, а також нерозголошення персональних даних його співробітників і клієнтів, які можуть стати відомі аутсорсинговій компанії, є неодмінною умовою договору аутсорсингу, в якому має бути визначена відповідальність за його порушення.

Замовник має право вимагати від виконавця включення до договору положення про конфіденційність.

У такому положенні повинно бути обумовлено, що обидві сторони зобов'язуються зберігати сувору конфіденційність інформації, отриманої в ході виконання підписаного договору, і робити всі можливі заходи, щоб захистити отриману інформацію від розголошення. Зазначимо, що визначального значення має як підбір добросовісного провайдера і закріплення

²²³ Луговець Л. Кому довіритися? З'ясовуємо, що краще: бухгалтер на фірмі чи сторонній фахівець. *Галицькі контракти. Дт-Кт.* 2002. № 34. С. 23-29.

²²⁴ Климчик П. Бухгалтера викликали? *Галицькі контракти.* 2005. № 25. С. 28-29.

відповідних гарантій в договорі, так і ознайомлення з процедурою доступу і роботи із конфіденційною інформацією, встановленою в компанії-замовнику.

Передача конфіденційної інформації третім особам (включаючи державні органи нагляду), публікація або інше розголошення такої інформації може здійснюватися лише з письмової згоди іншої сторони. Якщо в ході надання послуг виконавець залучає експертів або консультантів, яким необхідно для роботи передавати конфіденційні дані, то виконавець зобов'язується укласти з ними відповідні договори про нерозголошення ними конфіденційної комерційної інформації²²⁵.

Суттєве значення має і те, як в тексті договору обумовлені умови щодо конфіденційності інформації, чи є можливість у випадку необхідності узгодити та підписати окремий договір про її дотримання²²⁶.

Для мінімізації ризику витоку або втрати комерційної таємниці в ході надання аутсорсингових послуг доцільно розробити та підписувати Договір про нерозголошення комерційної таємниці, який дозволить запобігти її неправомірному використанню та розголошенню у замовника. В даному договорі обов'язково слід передбачити, що за розголошення інформації замовника нараховуються штрафні санкції. Також буде доцільним окремо від договору наказом по підприємству визначити перелік відомостей, що становлять комерційну таємницю. В такому разі в договорі робиться посилання на наказ. З переліком виконавця слід ознайомити під розпис.

Крім переліку відомостей, що становлять комерційну таємницю, важливим вважаємо визначення та закріплення переліку осіб, які можуть володіти, розпоряджатися, користуватися такою інформацією на підприємстві-виконавці, визначити правила обробки інформації та права доступу до неї, а також встановити інші умови щодо збереження комерційної таємниці. За таких умов підвищення відповідальності підприємство-замовник матиме право на юридичний захист даних та збереження майна підприємства.²²⁷

²²⁵ Аутсорсинг бухгалтера – что это? URL: <http://www.-balansfor.ru>

²²⁶ Ермакова Т.М. Аутсорсинг в бухгалтерском учете. *Бухгалтерский учет*. 2007. № 7. С. 55-57.

²²⁷ Боримська К. П. Використання аутсорсингових послуг: загроза забезпечення фінансово-економічної безпеки підприємств. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2013. №1. С.57-68.

Розуміння необхідності визначення та закріплення різних рівнів доступу до інформації різними фахівцями аутсорсингової компанії з чіткою вказівкою функцій, які вони повинні виконувати в межах поставлених завдань та рівнів доступу, може вберегти підприємство-замовника від неочікуваних наслідків з боку осіб, які бажають заволодіти комерційною таємницею.

Основними перевагами використання послуг зовнішніх виконавців, в тому числі аутсорсингу, в сфері ведення бухгалтерського обліку, є зниження витрат на утримання персоналу, придбання необоротних активів, адміністративних витрат, та підвищення якості виконання переданих функцій. При прийманні рішення щодо використання аутсорсингових послуг підприємству-замовнику слід не лише зважати на економічний ефект, але й на результати аналізу перспективності ділового партнерства з аутсорсинговою компанією, враховуючи ризик витоку або втрати конфіденційної інформації. Необхідно чітко та в повному обсязі встановити відповідальність підприємства-виконавця за порушення конфіденційності, за своєчасність, повноту і якість виконаної роботи.

На етапі переддоговірного регулювання відносин між замовником та виконавцем аутсорсингових послуг для зниження ризику розголошення конфіденційної інформації слід оцінити професійну компетентність та етичні сторони діяльності аутсорсингової компанії шляхом аналізу відгуків попередніх замовників. Відповідно, на етапі переговорів та під час укладення договору про надання послуг з ведення бухгалтерського обліку потрібно визначити рівні відповідальності сторін; продумати та зафіксувати якнайбільше можливих правопорушень та обов'язково встановити санкції за порушення договірних зобов'язань.

З метою уникнення розголошення комерційної таємниці слід в обов'язковому порядку складати та підписати Договір про нерозголошення комерційної таємниці та підписати наказ по підприємству, в якому закріпити перелік відомостей, що становлять комерційну таємницю та перелік осіб, які мають різні рівні доступу до конфіденційної інформації по різних суб'єктам-замовникам аутсорсингових послуг.

В умовах ведення бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу, значна кількість проблем, пов'язаних з недостатнім рівнем оперативності формування і надання звітної інформації, вирішується з використанням сучасних інформаційних систем та технологій в господарській діяльності підприємств. Для ефективного їх використання має бути врахована технічна та

технологічна інфраструктура, а також навички роботи працівників як у підприємства - замовника, так і в аутсорсера. Сучасні інформаційно-комп'ютерні системи та технології дозволяють ефективно співпрацювати аутсорсеру та підприємству-замовнику за різними моделями: надання даних через спеціальні сервіси (електронну пошту, соціальні мережі тощо); імпорт/експорт даних з програмних продуктів підприємства-замовника; «віддалене робоче місце»; облік у «хмарному» сервісі. Важливим при цьому є вибір відповідного програмного забезпечення та розробка заходів щодо захисту облікової інформації.

Поділ праці за умов аутсорсингу та професіоналізація облікової роботи породжують конкуренцію, яка сприяє підвищенню якості ведення облікової роботи. Бухгалтер-аутсорсер свідомо і добровільно готовий навчатися та підвищувати свою професійну майстерність, адже його дохід формується ним самим і залежить від його репутації, досвіду, рекомендацій, відносин з клієнтом. Такий фахівець зможе зробити більше для бізнесу а послуги можуть стати набагато дешевшими за утримання штату бухгалтерів. На сьогодні, аргументів на користь аутсорсингу є набагато більше, чим недоліків цього методу. Тому, можна стверджувати, що бухгалтерський аутсорсинг, при належному нормативно-правовому регулюванні та якісному методичному забезпеченні, має всі можливості стати перспективним напрямом в організації облікової роботи на підприємстві, адже дозволяє зосередитися на першочергових завданнях підприємства, сприяє підвищенню основних показників діяльності, знижує ризик припущення помилок при складанні звітності та забезпечує стабільний розвиток бізнесу. Однак, незважаючи на наявність суттєвих переваг використання послуг аутсорсингу, все ж таки вибір методу організації бухгалтерського обліку на підприємстві залишається прерогативою керівників та власників суб'єкта господарювання. Рішення про передачу ведення бухгалтерського обліку на аутсорсинг має прийматися на основі чіткого та глибокого аналізу оцінки результатів його застосування на довгострокову перспективу і не опиратися лише на поточні вигоди.²²⁸

Організаційна складова облікової політики підприємства – це структура бухгалтерії, її місце в системі управління

²²⁸ Бурко К.В. Бухгалтерський аутсорсинг, як метод сучасного ведення бухгалтерії. *Економіка. Фінанси. Менеджмент : актуальні питання науки і практики.* 2019. № 8. С.172-183.

підприємством і взаємодія з іншими структурними підрозділами.

При виборі організаційної складової, визначаються:

- організаційна форма бухгалтерії;
- рівень централізації обліку;
- структура бухгалтерії;
- необхідність виділення підрозділів підприємства на окремий баланс;
- система внутрішньогосподарського контролю.

Базою для такого вибору є інформація, одержана при системному вивченні потоків інформації на підприємстві.

Для формування облікової політики можуть бути запропоновані наступні етапи:

Етап I. Встановлення об'єкта облікової політики, оскільки кожне конкретне підприємство має свою специфічну сукупність об'єктів бухгалтерського обліку (фактів господарського життя).

Етап II. Виявлення, аналіз, оцінка і ранжування факторів, під впливом яких здійснюється вибір способів ведення бухгалтерського обліку.

Етап III. Аналіз загально визнаних припущень у побудові облікової політики з точки зору виявленої на попередньому етапі сукупності факторів.

Етап IV. Ідентифікація потенційно придатних для використання підприємством способів ведення бухгалтерського обліку по кожному прийому і для кожного об'єкта обліку.

Етап V. Відбір способів ведення бухгалтерського обліку, придатних для використання підприємством.

Етап VI. Оформлення обраної облікової політики. Заключний етап. Контроль за впровадженням та виконанням облікової політики, виявлення за необхідності недоліків та внесення відповідних змін.²²⁹

Кожна складова облікової політики підприємства відповідає рівню системи бухгалтерського обліку, об'єднує специфічні для неї об'єкти, за якими існують альтернативні варіанти.

Розглянувши питання форм обліку та форм організації обліку можемо говорити про існування двох понять форм організації бухгалтерської служби або організації обліку — класичне та новітнє (рис. 2.11).

²²⁹ Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : підручник для студентів вузів спеціальності «Облік і аудит». Вид. 3-є, доп. і перероб. Житомир: ПП. "Рута", 2002. 592 с.

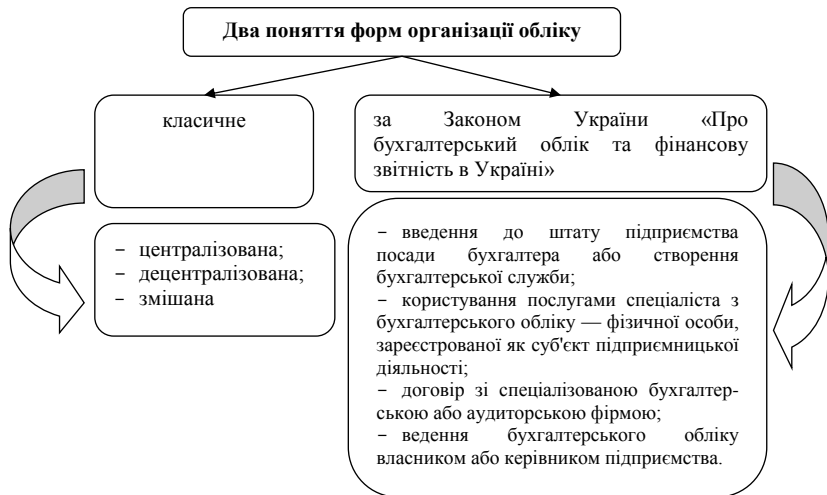


Рис. 2.11. Два поняття форми організації обліку

Джерело:²³⁰

Перше поняття (можна назвати його класичним) виникло у 50-х - 60-х роках минулого століття під час найвищого рівня розвитку організації управління, а, отже, й розвитку організації обліку.

За ним форми організації обліку поділяють на централізовану, децентралізовану та змішану. За централізованої форми організації обліку на підприємстві у виробничих підрозділах реалізуються функції збору бухгалтерських даних (можлива також у місцях збору і попередня обробка), а формування звітних даних за ними і складання звітності здійснює головна (центральна) бухгалтерія підприємства. При цьому обліковий апарат зосереджений у головній бухгалтерії, де ведеться весь аналітичний і синтетичний облік на основі первинних та зведених документів, що надходять з окремих підрозділів підприємства.

В самих підрозділах здійснюють лише первинну реєстрацію господарських операцій.

При децентралізованій формі організації обліковий апарат зосереджений в окремих виробничих підрозділах підприємства, де ведуть синтетичний і аналітичний облік, складають окремі баланси і звітність цехів, філій, структурних підрозділів. Головна

²³⁰ Сябозко Т. М. Два поняття форми організації обліку. *Формування ринкової економіки*. 2010. №23. С.486-494.

бухгалтерія в цьому випадку здійснює зведення балансів філій, складає зведений баланс і звіти підприємства, проводить контроль за постановкою обліку в окремих частинах підприємства.

Комбінована (змішана) форма організації обліку поєднує елементи централізації (головна бухгалтерія) з елементами децентралізації (підприємство має окремий підрозділ, який функціонує на основі власного балансу).

Друге поняття форм організації обліку виникло у результаті переходу бухгалтерського обліку України на міжнародні стандарти, у зв'язку з чим набув чинності Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»²³¹. Наведені у ньому форми організації обліку (перелічені вище) представляють собою не що інше як централізовану форму організації обліку, оскільки у кожному випадку (чи то введення до штату підприємства посади бухгалтера, чи то створення бухгалтерської служби; чи користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку — фізичної особи, зареєстрованої як суб'єкт підприємницької діяльності; чи то договір зі спеціалізованою бухгалтерською або аудиторською фірмою; чи ведення бухгалтерського обліку власником або керівником підприємства) - в усіх випадках без винятку інформація і збирається, і реєструється, й узагальнюється в одному центрі - головній бухгалтерії. Де б вона не була розташована, ким би не вівся облік, хто б не очолював бухгалтерію, результат один - це завжди централізоване місце збору, обробки та систематизації інформації з метою надання її користувачам. Якщо ж бухгалтерська служба розосереджена на великій території (наприклад, комерційні банки, які мають філії не лише у містах, а й у районних центрах на території цілої країни), то сюди усі перераховані форми організації обліку, що визначені законодавством²³², не відносяться, оскільки це вже децентралізована або змішана форма організації обліку.

Від форм організації обліку слід відрізнити, з одного боку, форму обліку, а з іншого - типи облікового апарату. Це пов'язано з тим, що ці поняття нерідко ототожнюються. Так, визначаючи загальну технологію організації бухгалтерського обліку з урахуванням специфіки суб'єктів господарювання, науковці

²³¹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями). URL: [tr://zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)

²³² Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями). URL: [tr://zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)

пропонують розглядати її як єдиний процес організації бухгалтерського обліку, що утворюється сукупністю взаємопов'язаних операцій, серед яких виділяє операцію з «Обрання форми організації ведення бухгалтерського обліку»²³³

Відомо, що форма організації бухгалтерського обліку — це визначена система облікових реєстрів (хронологічних і системних) певної форми і змісту для здійснення обліку наявності і руху майна (засобів), зміни правових відносин, а також процесів господарської діяльності²³⁴.

Однак не одне десятиліття їх трактування розкривало поняття іншої форми - форми обліку. Ось як вона визначається у літературі:

1) це — сукупність облікових реєстрів, які використовують у певній послідовності та взаємодії для ведення обліку із застосуванням принципу подвійного запису²³⁵;

2) кількість носіїв, порядок розташування на них інформації і метод їх заповнення²³⁶;

3) інформаційно-пошукова система, призначена для збереження даних, це як би «банк даних», а реєстри в ньому є способом організації і зберігання інформаційних масивів²³⁷;

4) сукупність алгоритмів для обробки первинних даних і отримання результативної облікової інформації за допомогою технічних засобів обліку²³⁸.

Отож, наведені приклади вказують на суттєву відмінність між поняттями форм — «формою обліку» і «формою організації обліку».

Організація ведення обліку стосується суто його методики, тобто вибору методів і процедур відображення у системі бухгалтерського обліку господарських операцій, вибору облікових реєстрів (синтетичного та аналітичного обліку) та порядку запису в них облікових даних (чи то в автоматизованому, чи то в ручному режимі). Без сумніву, цей процес (його ще називають

²³³ Кузнецова С. Технологія організації бухгалтерського обліку з урахуванням специфіки суб'єктів господарювання. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 6. С. 29-33.

²³⁴ Пилипенко А. А., Отенко В. І. Організація обліку і контролю. Навчальний посібник. Харків: Вид. ХДЕУ, 2002. 288 с.

²³⁵ Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: *Навч. посіб.* 2-ге вид., випр. К.: Знання, 2004. 348 с.

²³⁶ Медведев М. Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. М.: Дело и сервис, 2001. 752 с.

²³⁷ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика. 2003. 496 с.

²³⁸ Пушкар М. С. Філософія обліку. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 157 с.

обліковий або технологічний) теж організують. Однак, як видно, - зовсім за іншими критеріями, і називають таку організацію - формою обліку.

Форма ж організації обліку залежить від організаційної структури підприємства, яка дає базу для розміщення облікового апарату (чи він увесь знаходиться у центральному офісі, чи його окремі частини розосереджені на різних територіях, тобто безпосередньо у місцях, де здійснюються господарські операції), тощо.

Таким чином, *форма організації обліку – це організація апарату обліковців, який здійснює ведення обліку; а форма обліку – це організація комплексу облікових процедур (методів і методик) та чітко визначена послідовність їх ведення - «від балансу до балансу».*

Якщо форма організації обліку залежить від місць розміщення облікового персоналу, то типи облікового апарату залежать від підпорядкованості бухгалтерів, делегуванні повноважень та відповідальності усередині бухгалтерії. У зв'язку з цим розрізняють три типи організаційної структури облікового апарату: лінійна; лінійно-штабна ; комбінована (рис.2.12).

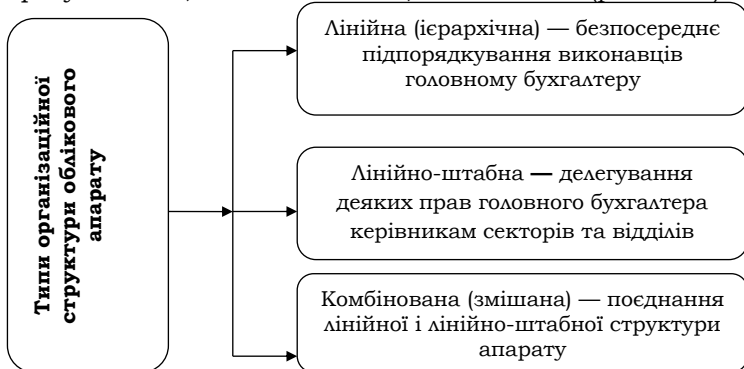


Рис. 2.12. Типи організаційної структури облікового апарату

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

За лінійної (ієрархічної) структури відбувається безпосереднє підпорядкування виконавців головному бухгалтеру, за лінійно-штабної частина повноважень і деяких прав головного бухгалтера делегується керівникам секторів та відділів. В умовах комбінованої структури поєднуються елементи лінійної і лінійно-штабної структури облікового апарату.

Отже, можна зробити наступні висновки:

✓ По-перше, в Україні діє один - класичний підхід до визначення форм організації обліку, за яким існує три основні:

- централізована (куди відносяться усі форми, визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»²³⁹);

- децентралізована

- комбінована(змішана).

✓ По-друге, існує два поняття форм: форма організації обліку — це організація апарату обліковців, який здійснює ведення обліку, та форма обліку — це комплекс процедур і чітко визначена послідовність їх виконання (ведення обліку) — «Від балансу до балансу».

✓ По-третє, форма організації обліку відрізняється від типів облікового апарату: форма ґрунтується на місцях розміщення облікового персоналу (горизонтальні зв'язки), а тип — на підпорядкованості обліковців усередині бухгалтерії (вертикальні зв'язки).²⁴⁰

2.2. Суттєвість та тривалість операційного циклу в обліковій політиці

Хоча в національних стандартах з бухгалтерського обліку поняття «суттєвість» і фігурує, але в обліковій практиці воно застосовується недостатньо усвідомлено. Часто його пов'язують із граничним рівнем помилки у фінансовій звітності. Таке вузьке розуміння ще більше посилює важке призвичаювання концепції суттєвості до національної облікової практики. Поміж тим, кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності є одним із елементів облікової політики у відповідності до п. 2.1 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Мінфіну від 27.06.13 р. № 635²⁴¹.

Тобто в документі про облікову політику або має бути окремий розділ щодо суттєвості, або ж критерій суттєвості слід

²³⁹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями). URL:[tp://zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)

²⁴⁰ Сльозко Т. М. Два поняття форми організації обліку. *Формування ринкової економіки*. 2010. №23. С.486-494

²⁴¹ Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293536/

передбачити у відповідних розділах щодо активів та зобов'язань, як це вимагають П(С)БО (детальніше – див. табл. 2.6).

Однією із причин вузького осмислення критерію суттєвості в обліковій практиці є недостатнє нормативно-правове забезпечення, а точніше – фрагментарність згадок у регуляторних актах з бухгалтерського обліку.

Основними орієнтирами для розуміння сутності суттєвості облікової інформації зокрема та концепції суттєвості загалом є: Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства № 635;²⁴² НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;²⁴³ «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності». Лист Міністерства фінансів України від 29.07.03р. № 04230-04108²⁴⁴.

Сам термін «суттєвість» з облікового аспекту нормативно не визначений. Єдиний документ, який містить його трактування – це лист Міністерства фінансів України від 29.07.03 р. № 04230-04108. За ним під суттєвістю мають на увазі характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності. Цим же листом було введено термін «поріг суттєвості», під яким розуміють абсолютну або відносну величину, що є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації, тобто кількісною оцінкою такого порогу.

Більш правильний термін – «суттєва інформація».

У відповідності до НП(С)БО 1²⁴⁵ суттєвою є інформацію, відсутність якої у фінансовій звітності може вплинути на прийняття рішень користувачами такої звітності.

Суттєвість показує поріг або точку відліку, яку повинна мати інформація для того, щоб бути корисною потенційним користувачам.

Відповідно до концепції суттєвості облікової інформації кожна статтю, яка відповідає кількісним критеріям та якісним ознакам суттєвості, слід наводити у фінансовій звітності окремо. Інформація за статтями, які не відповідають критеріям та ознакам суттєвості, у відповідності до вимог НП(С)БО 1 та Методичних рекомендацій щодо облікової політики

²⁴² Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635. URL : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293536/

²⁴³ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL : <http://zakon.rada.gov.ua>.

²⁴⁴ Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності. лист Мінфіну від 29.07.03 р. № 04230-04108. URL : <http://www.minfin.gov.ua>

²⁴⁵ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL : <http://zakon.rada.gov.ua>

підприємства № 635²⁴⁶ відображається в статтях, призначених для розкриття інших складових класифікаційної групи активів, зобов'язань, доходів і витрат, інших показників фінансової звітності. При цьому необхідно звернути увагу, що стаття, яка може бути визнана не суттєвою для окремого її подання у фінансовому звіті, може бути достатньо суттєвою для її окремого розкриття у примітках до фінансової звітності.

Суттєвість інформації визначається відповідними П(С)БО і керівництвом підприємства.

Водночас діє умова: керівництво підприємства може визначити (виходячи з потреб користувачів такої інформації) кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності, лише якщо ці критерії не встановлено П(С)БО та іншими нормативно-правовими актами. Тобто, встановити самостійно критерії суттєвості окремих господарських операцій і об'єктів обліку з урахуванням особливостей своєї діяльності підприємство має право, якщо вони не закріплені жодними бухгалтерськими нормативними актами. Коли слід застосовувати суттєвість П(С)БО та інші регуляторні документи з бухгалтерського обліку передбачають ситуації, коли слід застосовувати підхід суттєвості облікової інформації.

Таблиця 2.6

Вимоги застосування критерію суттєвості в окремих П(С)БО

Нормативно-правовий акт	Випадки застосування суттєвості
1	2
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Передбачено розкривати у фінзвітності лише суттєву інформацію, а також можливість додавати статті (зі збереженням їх назви та коду рядка) із переліку в додатку 3 до НП(С)БО 1, якщо стаття є суттєвою та її оцінка може бути достовірно визначена (п. 3 розд. I, п. 4 розд. II)
П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	У примітках до фінансових звітів підприємство зобов'язане розкривати зміст і суму змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період або, як очікується, суттєво впливатимуть на майбутні періоди (п. 21)
П(С)БО 7 «Основні засоби»	Підприємство може встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

²⁴⁶ Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635. URL : <http://www.minfin.gov.ua>

Продовження таблиці 2.6

1	2
	Тобто критерій розмежування ґрунтується на суттєвості вартості відповідних необоротних активів. Якщо з позиції підприємства необоротні активи є несуттєвими за вартістю, їх відносять до малоцінних та амортизують за спеціальними методами: 50 %/50 % або 100 % (пп. 5.2)
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	У примітках до фінзвітності наводять (пп. 37.7): – склад нематеріальних активів, інформація про які є суттєвою; – їх балансову вартість; – строк корисного використання, що залишився
П(С)БО 26 «Виплати працівникам»	Визнання скорочення програм зі встановленою виплатою як дії підприємства, що призводить до суттєвого скорочення кількості працівників, охоплених програмою. Розкриття у примітках до фінзвітності стосовно кожної програми з визначеною виплатою інформації про інші суттєві актуарні припущення (п. 3, пп. 33.9.5)
П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»	<p>Про зменшення/відновлення корисності активів можуть свідчити, зокрема, такі ознаки (п. 6, 17):</p> <ul style="list-style-type: none"> – суттєве зменшення/збільшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду; – суттєві негативні/позитивні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, в якому діє підприємство, що відбулися протягом звітного періоду; – збільшення/зменшення протягом звітного періоду ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво зменшити/збільшити суму очікуваного відшкодування активу; – суттєві зміни способу використання активу протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які негативно/позитивно вплинуть на діяльність підприємства <p>Суму очікуваного відшкодування активу неможливо визначити, якщо теперішня вартість майбутніх грошових надходжень від цього активу суттєво відрізняється від чистої вартості його реалізації та якщо актив самостійно не генерує надходження грошових коштів від його використання (п. 20)</p> <p>У примітках до фінзвітності розкривають інформацію про визнані втрати від зменшення корисності або вигоди від відновлення корисності окремого активу або групи активів, яка генерує грошові потоки, якщо вони є суттєвими (п. 28)</p>
П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»	Підприємство самостійно визначає ступінь деталізації географічних регіонів виходячи з необхідності розкриття суттєвої інформації (пп. 7.2) Сегмент, який не відповідає зазначеним у п. 9 П(С)БО 29 критеріям, може бути визначений звітним сегментом, якщо цей сегмент має важливе значення для підприємства загалом (забезпечує

Продовження таблиці 2.6

1	2
	діяльність інших сегментів тощо) та інформація про нього є суттєвою (п. 11)
П(С)БО 30 «Біологічні активи»	У примітках до фін. звітності наводять інформацію про методи та суттєві припущення, що застосовані при визначенні справедливої вартості кожної групи сільгосппродукції та кожної групи БА (пп. 26.3)
П(С)БО 31 «Фінансові витрати»	Кваліфікаційний актив – актив, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення (п. 3). Суттєвим Мінфін пропонує вважати час, який становить більш як 3 місяці (див. п. 1.6 Методичних рекомендацій, затверджених наказом Мінфіну від 01.11.10 р. № 1300; листи Мінфіну від 01.06.06 р. № 31-34000-10-5/11601 і від 16.02.11 р. №31-34020-07-16/4220) Капіталізація фінансових витрат призупиняється на період, в якому на суттєвий час зупинилось виконання робіт зі створення кваліфікаційного активу (п. 11)
П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»	У примітках до фінзвітності розкривають методи та суттєві припущення, що застосовані при визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості (пп. 35.1)
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом МФУ від 30.09.03 р. № 561	Кожна частина об'єкта основних засобів (далі – ОЗ), вартість якої є суттєвою стосовно первісної та/або балансової вартості об'єкта, може амортизуватися окремо. З цією метою розподіляють первісно визнану суму щодо об'єкта ОЗ на його суттєві частини (п. 23) Строк корисного використання та метод амортизації суттєвої частини об'єкта ОЗ може бути таким самим, як строк корисної експлуатації та метод амортизації іншої суттєвої частини цього самого об'єкта (п. 24) Рішення про характер і ознаки виконаних робіт з поліпшення об'єкта ОЗ приймає керівник підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості витрат (п. 29)
П(С)БО 7 (п. 16), Методрекоме ндацій № 635 (пп. 2.7.1)	Підприємство може переоцінювати об'єкт ОЗ, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Переоцінка ОЗ 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
П(С)БО 8 (п. 20), Методре комендацій № 635 (пп. 2.7.2)	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

Джерело :^{247,248}

²⁴⁷ URL : <http://www.minfin.gov.ua>

²⁴⁸ URL : <http://zakon.rada.gov.ua>

З наведеного переліку випадків, в яких застосовують концепцію суттєвості, випливає: суттєвість – не завжди кількісний показник, а часто й якісний. Якісні характеристики властиві подіям господарської діяльності підприємства і, безумовно, мають дуже важливе значення для користувачів фінансової звітності через свою нетиповість. Та й із погляду вимог НП(С)БО 1 «суттєвість» є саме якісною, а не кількісною характеристикою фінансової звітності. Це означає, що до фінансової звітності слід включати відомості про будь-яку господарську операцію або іншу подію господарського життя за умови, що така інформація є суттєвою з позиції певного користувача (або групи користувачів) звітності незалежно від кількісної (вартісної) оцінки відповідного показника звітності.

Прикладом якісних характеристик є:

- недостатній чи невідповідний опис облікової політики, коли є ймовірність того, що користувач фінансових звітів буде введений в оману таким описом;

- ненадання інформації про порушення нормативних вимог, коли є ймовірність того, що подальше застосування нормативних обмежень суттєво знизить операційні можливості;

- неповне подання чи розкриття інформації тощо.

Наприклад, у структурі торговельної дебіторської заборгованості частка заборгованості одного покупця становить 80 %. Це означає, що в разі його неплатоспроможності може значно погіршитися фінансова стабільність підприємства. Тому цей факт має бути обов'язково розкритий у Примітках до річної фінансової звітності. Якщо це не буде зроблено, то користувач може зробити неправильний висновок щодо реальної платоспроможності підприємства.

Кількісні та якісні критерії суттєвості інформації пропонують лише Методрекомедації № 635²⁴⁹ та Лист № 04230²⁵⁰. Однак жоден із цих документів за своєю правовою природою не є нормативно-правовим актом та не встановлює правових норм – вони мають лише рекомендаційний, роз'яснювальний та інформаційний характер.

Крім того, Лист № 04230 та Методрекомедації № 635 пропонують дещо відмінні кількісні пороги суттєвості для одних

²⁴⁹ Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635. URL : <http://www.minfin.gov.ua>

²⁵⁰ Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності. лист Мінфіну від 29.07.03 р. № 04230-04108. URL : <http://www.minfin.gov.ua>

і тих самих об'єктів обліку. Тому рівень суттєвості інформації визначається керівництвом підприємства.

Прийняті рішення доцільно закріпити в наказі про облікову політику (див. табл. 2.7).

Завважимо, що господарські операції або майно самі по собі не можуть бути неістотними. Наприклад, канцелярське приладдя з невеликою вартістю можна тут же віднести на витрати або обліковувати як окремий об'єкт бухгалтерського обліку – малоцінний швидкозношуваний предмет. Проте навіть малоцінні швидкозношувані предмети не можна зовсім не відображати в обліку. За невеликої вартості та невеликої кількості канцтовари варто відразу списувати на витрати підприємства.

Отже, незначні порівняно із загальною вартістю майна суми не включаються до балансу. Інформація про канцтовари в такому разі визнається несуттєвою, тобто розкривати її у звітності окремо для користувачів недоцільно. Одночасно на підприємстві слід організувати оперативний облік використання зазначених цінностей для забезпечення важливої функції обліку – збереження майна, що само по собі є істотним для керівництва та власників.

Таблиця 2.7

Рекомендовані Міністерством фінансів України порогові суттєвості

Об'єкт бухгалтерського обліку	Лист № 04230		Методрекомандації № 635	Приклад формулювання в наказі про облікову політику
	підприємства	непробуткові організації		
1	2	3	4	5
Для господарських операцій				
Активи, зобов'язання, власний капітал	5 % від вартісної величини всіх активів (зобов'язань, капіталу)		До 3 % від вартісної величини всіх активів (зобов'язань, капіталу)	Під час розкриття аналітичної інформації у фінансовій звітності окремо слід розкривати інформацію про зміну майна, якщо його вартість перевищує 2 % балансової вартості необоротних активів

Продовження таблиці 2.7

1	2		3	4
Переоцінка або зменшення корисності не оборотних активів	1% чистого прибутку (збитку) або 10% відхилення залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості	0,5 % від суми надходжень на провадження статутної діяльності	До 10 % відхилення залишкової вартості необоротних активів від їх справедливої вартості	Проводити переоцінку балансової вартості необоротного активу в разі відхилення залишкової вартості від справедливої більш як на 10 %
Доходи і витрати	2 % чистого прибутку (збитку)	0,5% від суми надходжень на провадження статутної діяльності	До 2 %, якщо базою обрано чистий прибуток (збиток), або до 0,2 %, коли базою обрано суму доходів чи суму витрат	У звітності про фінансові результати окремо слід розкривати інформацію про статті доходів (витрат), якщо їх значення перевищує 2 % чистого прибутку підприємства за звітний період
Строк фінансової оренди	75 % строку корисного використання об'єкта оренди		-	-
Інформація про сегменти	10 %: - від чистого доходу (ви-ручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); - або фін. результатів сегментів; - чи активів усіх сегментів підприємства		До 10 %: - від чистого доходу виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); - або фінансових результатів сегментів; - чи активів усіх сегментів підприємства	Розкривати інформацію про доходи і витрати звітного сегмента в разі, якщо доходи від реалізації продукції за зазначеним сегментом перевищують 10 % доходу від реалізації продукції загалом по підприємству
Інші господарські операції та об'єкти обліку (наприклад, про кількість укладених правочинів в або про стан дебі-	1-10 % з урахуванням обсягів діяльності підприємства		Зазвичай не більше 5 % обраної бази (наприклад, загальна сума дебіторської заборгованості)	Розкриваючи аналітичну інформацію про стан дебіторської заборгованості, слід показувати суму такої за боргованості за кожним дебітором, якщо сума його боргу перевищує 5%

Продовження таблиці 2.7

1	2	3	4
торської заборгованості)			загальної суми заборгованості
Для статей фінансової звітності			
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	–	До 5 % підсумку балансу або до 15 % вибраної бази (класу активів, власного капіталу, зобов'язань)	Установити критерії суттєвості для відображення інформації в окремій статті балансу на рівні 3 % підсумку балансу
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)		До 5 % чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або до 25 % фінрезультату від операційної діяльності	Розкривати інформацію про доходи і витрати в окремих статтях, якщо операції становлять 2 % чистого доходу від реалізації продукції
Звіт про рух коштів		До 5 % суми чистого руху коштів від операційної діяльності	Розкривати окремо інформацію про рух коштів, пов'язаних із погашенням іншої кредиторської заборгованості, якщо суми оплат перевищують 5 % суми чистого руху коштів від операційної діяльності
Звіт про власний капітал		До 5 % розміру власного капіталу підприємства	Розкривати інформацію про операції, що привели до зміни додаткового капіталу, у звіті про власний капітал окремо, якщо їх сума становить більш як 5 % власного капіталу

Джерело : 251

Під час розроблення облікової політики складачі П(С)БО-звітності мають виходити з потреб користувачів такої інформації та керуватися наведеними в табл. 2.7 межами (порогами) суттєвості.

При цьому необхідно керуватися професійним судженням, однак не перевищувати максимальну (верхню) межу рекомендованих порогів суттєвості. Установлюючи порогові суттєвості, треба прагнути забезпечити надання користувачам через фінансової звітність усієї інформації з достатньою деталізацією про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на їхні рішення, що приймаються на підставі такої інформації.

Необхідно дотримувати такий алгоритм, якщо встановлюється: менший рівень (наприклад, для балансу – 3 %, а не 5 %) – такі дії не потребують додаткових пояснень; вищий рівень (наприклад, для балансу – 10 %, а не 5 %) – доцільно додатково обґрунтувати, що саме такі показники не вплинуть негативно на рішення користувача звітності. Таким чином, критерій суттєвості допомагає визначити рівень відкритості інформації про майно та господарські операції підприємства.

Слід пам'ятати, що самі операції не можуть бути неістотними, але інформація про них може визнаватися неістотною для детального розкриття у звітності.

Визначення суттєвості – важливий інструмент регулювання не лише повноти розкриття інформації у звітності, але й розподілу витрат між періодами. Наприклад, у разі визначення: вартісного критерію для визнання малоцінних необоротних матеріальних активів й амортизації їх за спеціальними методами – 50 % x 50 % чи 100 %; критерію суттєвості для компонентів основних засобів з метою їх окремої амортизації; розміру відхилення залишкової вартості основних засобів, інших необоротних активів, довгострокових біологічних активів від справедливої з метою проведення їх переоцінки.

В сучасних умовах розвитку економіки ключовим завданням для менеджменту підприємств є забезпечення його стабільного фінансового стану та розвитку, яке досягається за рахунок комплексного результату виробничої, комерційної та фінансової діяльності, їх синергічної взаємодії. Ключовим завданням при цьому є збереження ритмічності всіх бізнес-процесів, яка забезпечується дією багатьох факторів. В першу чергу це стабільність фінансування поточної діяльності підприємства, що створює умови для безперебійного надходження матеріальних ресурсів у виробничий процес, а значить і

оптимізацію тривалості процесу виробництва і реалізації продукції на основі високої якості і сприйняття ринком.²⁵²

Динамічні виробничі процеси і комерційні результати грошового обороту є джерелом прискорення і зміцнення його фінансового стану. Одним з індикаторів ефективності цих процесів у фінансову практику прийнято вважати показник тривалості операційного циклу, який структурно відбиває взаємодію складових фінансово-виробничої діяльності на цьому етапі функціонування господарського механізму підприємства.

Згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 операційний цикл тлумачиться як проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів (еквівалентів грошових коштів) від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.²⁵³

Тривалість операційного циклу як ключового показника ділової активності підприємства досить тісно пов'язана з основними параметрами фінансової діяльності підприємства, що відбиває стан, забезпечення систематичного надходження і ефективного використання фінансових ресурсів, розрахункової і кредитної дисципліни, ступінь досягнення оптимального співвідношення власних і залучених підприємства коштів, заданого рівня фінансової стійкості і формування потенціалу ефективності функціонування підприємства в цілому. Для визначення ключових блоків системної моделі управління операційним циклом підприємства торгівлі, наприклад, є доцільним розглянути процесний механізм його формування.

Операційний цикл представляє собою період повного обороту всіх оборотних активів підприємства, в процесі якого відбувається зміна їх видів, від ресурсних (товарних) до грошових. Тобто рух оборотних активів підприємства, який опосередковується операційною діяльністю підприємства, складається з наступних часових періодів:²⁵⁴

- період закупівлі товарів (сировини),
- період погашення заборгованості за закуплені ресурси,
- період виробничого циклу,
- період реалізації товарів (готової продукції)

²⁵² Гуляева Н. М., Камінський С. І. Операційний цикл підприємства: сутність та механізм формування. *Ефективна економіка*. 2019. № 1. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/1_2019/57.pdf

²⁵³ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL : <http://zakon.rada.gov.ua>

²⁵⁴ Гуляева Н. М., Камінський С. І. Операційний цикл підприємства: сутність та механізм формування. *Ефективна економіка*. 2019. № 1. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/1_2019/57.pdf

– період інкасації дебіторської заборгованості.

Для підприємства будь-якої профілізації діяльності на початковому етапі формування операційного циклу відбувається закупівля сировини та формування виробничих (товарних) запасів, які за своєю суттю є об'єктивною необхідністю функціонування підприємства. З одного боку, це умова сталості, безперервності і ритмічності діяльності суб'єкта господарювання формування рівня його економічної безпеки, а з іншого – це конкретне джерело потреби фінансових ресурсів. Формально до даного етапу включаються три часових проміжків (технологічна складова): час на формування замовлення, час на перебування матеріальних цінностей в дорозі (доставці) та час, необхідний для прийняття, розвантаження, сортування та підготовку до виробництва (чи продажу). На даному етапі відбувається зміна виду оборотних активів – грошові кошти перетворюються на виробничі (товарні) запаси.

Другий етап пов'язаний з погашенням заборгованості за закуплену сировину та виробничі (товарні) запаси якщо не передбачена передплата. При закупівлі сировини на умовах попередньої етапи підприємство формує дебіторську заборгованість по виданих авансах до моменту фактичного отримання цих запасів. Тобто, відбувається автоматичне збільшення тривалості операційного циклу за рахунок збільшення цього активу вже на другому етапі. При закупівлі сировини на умовах відстрочення платежу підприємство формує кредиторську заборгованість за товари, роботи, послуги на період отримання товарного кредиту. По суті відбувається технологічна операція, при якій підприємство отримало необхідну сировину для виробництва продукції, але сплата за цю сировину ще затримується на встановлений термін даний процес ніяк не впливає на тривалість операційного циклу, але при цьому може суттєво зменшувати тривалість фінансового циклу, що безперечно для підприємства є позитивним моментом. При негайній оплаті за отримані виробничі запаси, заборгованість на підприємстві не виникає.

Третій етап формування операційного циклу безпосередньо пов'язаний зі здійсненням основної діяльності підприємства – процесом виробництва готової продукції (продажу товарів). Саме на цьому етапі відбувається зміна виду оборотних активів з виробничих запасів на готову продукцію, причому обсяг сировини, що знаходиться безпосередньо в процесі самого виробництва, класифікується в обліковій практиці як незавершене виробництво. Слід зазначити, що у практичній діяльності підприємства даний проміжок часу у формуванні

операційного циклу розглядається як базовий, тривалість якого фактично залежить від технологічного рівня виробництва, а оптимізація часових його характеристик стану впровадження досягненого науково-технологічного процесу за функціоналом до підвищення якості продукції, зменшення втрат від безвідмовності роботи устаткування.

Наступним є етап формування операційного циклу пов'язаний з періодом реалізації готової продукції (продажем товарів). Даний процес включає наступні періоди: період зберігання готової продукції (товарів) на складі підприємства, період реалізації виробів та період пов'язаний з транспортуванням, розвантаженням, налагодженням та запуском готової продукції (якщо це передбачено комерційними контрактами), продажем товарів, при цьому готова продукція (товари) в результаті свого продажу перетворюється на грошові кошти чи дебіторську заборгованість. Головним завданням для керівництва підприємства на даному етапі є пришвидшення процесу реалізації готових виробів (товарів) і зменшення при цьому тривалості операційного циклу.

Останній етап пов'язаний з періодом інкасації заборгованості за реалізовану продукцію (продані товари), обрані умови реалізації створюють певні модифікації складових операційного циклу. Так, при реалізації продукції покупцям з відстроченням платежу підприємство буде формувати дебіторську заборгованість за товари, роботи, послуги, що негативно впливає на тривалість операційного і фінансового циклу. По суті підприємство буде фінансувати поточну діяльність своїх контрагентів за власний рахунок. При реалізації продукції з негайною оплатою – такої проблеми на підприємстві не виникає. Найбільш вдалим для підприємства умовами реалізації продукції (товарів) є продаж за попередньою оплатою, окрім отримання вигід пов'язаних з розподілом комерційних ризиків. Підприємство, формуючи товарну кредиторську заборгованість за одержаними авансами отримує фінансові ресурси (як правило безоплатні) для часткового чи повного фінансування своєї поточної діяльності в цьому періоді. Такі ситуації розглядаються як такі, що позитивно впливають на характеристику операційного циклу підприємства.

Тобто, операційний цикл оцінюється у фінансовій практиці через показник тривалості обороту оборотних активів. Якщо виходити із процесної природи формування операційного циклу, то слід виділяти такі його складові як виробничий і фінансовий цикли. Зважаючи на часову характеристику процесу виробничий цикл розглядається як проміжок часу з моменту

надходження сировини (товарів) на підприємство або з моменту укладання договору до моменту отримання коштів від покупців за реалізовану готову продукцію. Тоді, тривалість виробничого циклу визначається як сума періоду обороту запасів, незавершеного виробництва та готової продукції.

В той же час, *фінансовий цикл* – це проміжок часу, протягом якого грошові кошти інвестовані у операційну діяльність підприємства, повністю повернуться підприємству по закінченню господарського обороту. Тобто період від погашення підприємством кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги до моменту повного отримання коштів від дебіторів за відвантаженою їм готову продукцію (товари). Фактично, тривалість фінансового циклу розраховується через тривалість операційного циклу зменшену на тривалість обороту товарної кредиторської заборгованості.

По суті, тривалість фінансового циклу підприємства дозволяє визначити потребу у фінансових ресурсах, які слід інвестувати у його поточну діяльність, планувати величину і структуру власних оборотних коштів. Розглядаючи параметр тривалості фінансового циклу в контексті управління операційним циклом підприємства слід зазначити, що за допомогою даного показника можна визначити потребу у фінансових ресурсах, які необхідно додатково залучити в операційну діяльність з внутрішніх чи зовнішніх резервів, при умові що значення є додатне, як правило це відбувається при побудові неправильної кредитної політики підприємства в рамках управління дебіторською заборгованістю. В той же час від'ємне значення тривалості фінансового циклу є свідченням того, що підприємство проводить фінансування своєї поточної діяльності за рахунок коштів кредиторів (у вигляді отриманої відстрочки за поставлену продукцію), що насправді є досить позитивним для діяльності підприємства, оскільки підприємство звільняється частково чи повністю від залучення з зовнішніх джерел додаткових фінансових ресурсів.

Отже,²⁵⁵ загальна тривалість і структура операційного і фінансового циклів безпосередньо пов'язані зі специфікою роботи підприємства, зокрема з технологічними особливостями і сформованою практикою в роботі зі своїми контрагентами, окрім того, безпосередньо впливає на формування цих показників якість управління поточними активами, та

²⁵⁵ Гуляєва Н. М., Камінський С. І. Операційний цикл підприємства: сутність та механізм формування. *Ефективна економіка*. 2019. № 1. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/1_2019/57.pdf

ефективність фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому. Практика фінансового менеджменту визначає, одним з важелів покращення фінансового стану підприємства є скорочення фінансового циклу при збереженні певного балансу між рахунками з дебіторами та кредиторами. Оскільки зазвичай тривалість операційного циклу більше тривалості фінансового циклу на період обороту кредиторської заборгованості, то скорочення фінансового циклу може обумовлювати зменшення операційного циклу. Управління фінансовим циклом спрямоване на скорочення термінів обороту його елементів, наприклад, зменшення періодів обороту запасів і готової продукції, хоча ці можливості для підприємства обмежені – скорочення періоду обороту дебіторської заборгованості і збільшенні періоду обороту кредиторської заборгованості залежать як якості його комерційної діяльності, маркетингової і фінансової стратегії.

Операційний цикл за своєю природою формування включає ряд етапів управління, зокрема, починаючи з придбання факторів виробництва і закінчуючи отриманням фінансових результатів (прибутку) від продажу продукції (товарів) або надання послуг. Фактично, відбувається весь технологічний процес перетворення сировини в готову продукцію та її подальший продаж споживачам. Це називається в деякій літературі^{256,257} робочим циклом, який визначає межу між короткостроковою і довгостроковою перспективами компанії: періоди часу, менші за робочий цикл, відповідають короткостроковій перспективі, у той час як періоди часу, більші за робочий цикл, відповідають довгостроковій перспективі.

Формування операційного циклу підприємства²⁵⁸ представляє собою складну систему, яка в певній мірі, залежить від особливостей діяльності конкретного підприємства, так наприклад, для підприємств торгівлі значення цього показника, як правило, набагато менше ніж у промислових підприємствах, що пов'язано з відсутністю однієї ланки технологічного процесу – виробництва готової продукції. Але навіть у промислових підприємствах різної спеціалізації це значення може карди-

²⁵⁶ Білик М.Д., Білик Т.О. Фінансові результати діяльності малих підприємств: оцінка та прогнозування: [монографія]. Київ: ТОВ «ПанТот», 2012. 280 с.

²⁵⁷ Блакита Г. В. Фінансова стратегія торговельних підприємств : методологічні та прикладні аспекти : [монографія]. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 244 с.

²⁵⁸ Гуляєва Н. М., Камінський С. І. Операційний цикл підприємства: сутність та механізм формування. *Ефективна економіка*. 2019. № 1. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/1_2019/57.pdf

нально різнитися, в першу чергу це залежить від технологічної тривалості виробничого циклу. В ідеалі, можна визначити, що оптимальне значення тривалості операційного циклу має бути близьким до тривалості виробничого циклу, що забезпечує підприємству стабільні умови фінансування за оптимальною вартістю, оптимальні параметри грошового обороту і мінімізацію рівня комерційних і фінансових ризиків.

2.3. Технологія обліку в обліковій політиці

До визначення облікової політики виокремлюють два підходи:

- *перший підхід* визначено законодавчими документами і трактує її як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємствами для складання та подання фінансової звітності;

- *другий* – визначає облікову політику в широкому розумінні як управління обліком та у вузькому як сукупність способів ведення обліку (вибір конкретних методик ведення обліку).²⁵⁹

Законодавче визначення облікової політики розкриває методичний аспект облікової політики, під яким розуміється встановлення порядку складання та подання фінансової звітності через вибір принципів, методів і процедур обліку з кількох, що визначені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку і фінансової звітності виходячи з організаційно-правової форми підприємства, галузевої приналежності, виду економічної діяльності та обсягів діяльності підприємства, чисельності працівників, системи оподаткування та інших особливостей діяльності підприємства. У той час як підхід, який визначає облікову політику як сукупність способів її ведення, розкриває організаційно-технічний аспект ведення бухгалтерського обліку.

Обрання сукупності методів і прийомів організації технологічного процесу та роботи бухгалтерської служби підприємства, забезпечення системи бухгалтерського обліку інформацією, необхідною для прийняття ефективних тактичних та стратегічних рішень, здійснюється з метою ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку підприємства та оптимізації облікового процесу.

²⁵⁹ Савченко В. М., Пальчук О. В., Саловська А. В. та ін. Облікова політика. За ред. Г. М. Давидова. К.: Знання, 2010. 479 с.

Відповідно, доцільно включати до облікової політики такі суто організаційні та технічні питання, як: розробку та затвердження робочого плану рахунків бухгалтерського обліку; вибір форми ведення бухгалтерського обліку на підприємстві; обрання форм первинних облікових документів, облікових реєстрів та документів для внутрішньої бухгалтерської звітності; розробку графіку документообороту і технології обробки облікової інформації; затвердження переліку посадових осіб, яким надається право складати та підписувати первинні документи щодо проведення господарських операцій, пов'язаних з відпуском (витрачанням) грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна; затвердження переліку працівників, які мають право на отримання, зберігання та видачу грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна; затвердження порядку та строків проведення інвентаризації; затвердження порядку організації управлінського обліку і внутрішнього контролю; розробку організаційної структури бухгалтерської служби, порядку призначення та звільнення головного бухгалтера та працівників бухгалтерської служби; затвердження прав та обов'язків головного бухгалтера, заступників головного бухгалтера, працівників бухгалтерської служби; розробку порядку ведення архіву підприємства; інших рішень, які необхідні саме для організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

У попередніх пунктах ми вже частково розглядали окремі складові технології облікової політики, зокрема розробку та затвердження робочого плану рахунків бухгалтерського обліку; вибір форми ведення бухгалтерського обліку на підприємстві; обрання форм первинних облікових документів, облікових реєстрів та документів для внутрішньої бухгалтерської звітності; розробку графіку документообороту та порядок зберігання (архівування) документів.

Зупинимось на інших складових технології облікової політики, зокрема на питаннях організації інвентаризаційної роботи, формування переліку посадових, матеріально-відповідальних та підзвітних осіб, формування облікової політики управлінського обліку.

Інвентаризація – це перевірка і документальне підтвердження наявності та стану матеріальних та інших цінностей, основних засобів та вкладень підприємства, розрахунків і зобов'язань, звірка фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку, врегулювання виявлених різниць та

відображення результатів інвентаризації в обліку. Інвентаризації підлягає все майно підприємства, яке реформується, включаючи об'єкти невиробничого призначення, діючі об'єкти, об'єкти та предмети, що передані в оренду або перебувають на реконструкції, модернізації, консервації, у ремонті, запасі або резерві незалежно від технічного стану²⁶⁰.

Метою проведення інвентаризацій є встановлення відхилень облікових даних від фактичної наявності господарських засобів, що може бути спричинено помилками в обліку, природними втратами або псуванням матеріальних цінностей, зловживанням матеріально відповідальних осіб тощо²⁶¹.

Серед завдань інвентаризації слід відзначити:

- забезпечення контролю за наявністю і станом майна, його рухом, використанням матеріальних, фінансових, нематеріальних, природних та енергоресурсів відповідно до затверджених норм, плану тощо;

- виявлення майна, що втратило свої споживчі властивості, зіпсованого, невикористаного і непотрібного у господарстві, а також того, що знаходиться поза обліком:

- виявлення стану розрахунків, встановлення фактичної наявності або підтвердження розмірів дебіторської заборгованості;

- виявлення понаднормово використаних та невикористаних матеріальних цінностей;

- перевірку дотримання правил і умов збереження майна;

- контроль за станом обліку і звітності матеріально відповідальних осіб;

- перевірку дотримання діючих положень про матеріальну відповідальність²⁶².

Окремі завдання інвентаризації, сформовані в минулі історичні епохи, залишаються актуальними і на сучасному етапі, зокрема: інвентаризація земельного фонду, проведення інвентаризації для забезпечення достовірності даних балансу,

²⁶⁰ Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств, затверджені листом Міністерства аграрної політики України від 04.12.03 р. №37-27-12/14023.URL: <http://zakon.golovbukh.ua>

²⁶¹ Лишилєнко О.В. Бухгалтерський облік: Підручник. 3-тє вид., перероб. і доп. Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2009. 670 с.

²⁶² Музиченко А. О., Музиченко І. О. Особливості проведення інвентаризації в сільськогосподарських підприємствах. *Ефективна економіка*. 2013. №11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua>

переоцінка активів і зобов'язань, проведення інвентаризації у випадку виявлення зловживань чи при зміні матеріально відповідальних осіб, вартісна оцінка лісових угідь (біологічних активів) та інше. Об'єктом інвентаризації є сукупність однорідних елементів об'єкта майна та зобов'язань підприємства за своїм призначенням та економічним змістом, що наведено на рисунку 2.13.

Суб'єктами інвентаризації є носії прав та обов'язків, що представлені державними інститутами, структурами та підрозділами, що відповідно до законодавства мають право контролювати діяльність, а також власники та працівники підприємства²⁶³.

Проведення інвентаризації з метою збереження майна власника, підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи, в тому числі аудиту, достовірності і якості облікової інформації та звітності, а також посилення контролю за станом розрахунків, багато в чому залежить від правильного вирішення питання про місце і роль інвентаризації в системі елементів методу бухгалтерського обліку та господарського контролю, в розвитку нової економіки²⁶⁴.

Інвентаризація - метод перевірки стану і зберігання сировини, матеріалів, готової продукції та інших цінностей на об'єктах аграрних підприємств, що є важливим засобом контролю за роботою матеріально відповідальних осіб.

Під час інвентаризації активів і зобов'язань забезпечуються:

- виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів;

- встановлення надлишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку;

- виявлення активів, які частково втратили первісну якість і споживчу властивість, застарілих, а також матеріальних та нематеріальних активів, що не використовуються, невикористаних сум забезпечення;

- виявлення активів і зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання.

²⁶³ Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит вищих навчальних закладів». За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. 4-ге вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2002. 688 с.

²⁶⁴ Кузьмін Д.А. Інвентаризація як економічна категорія: визначення, значення. Вісник ЖДТУ. Економічні науки, 2008. № 3 (45). С. 120-132.

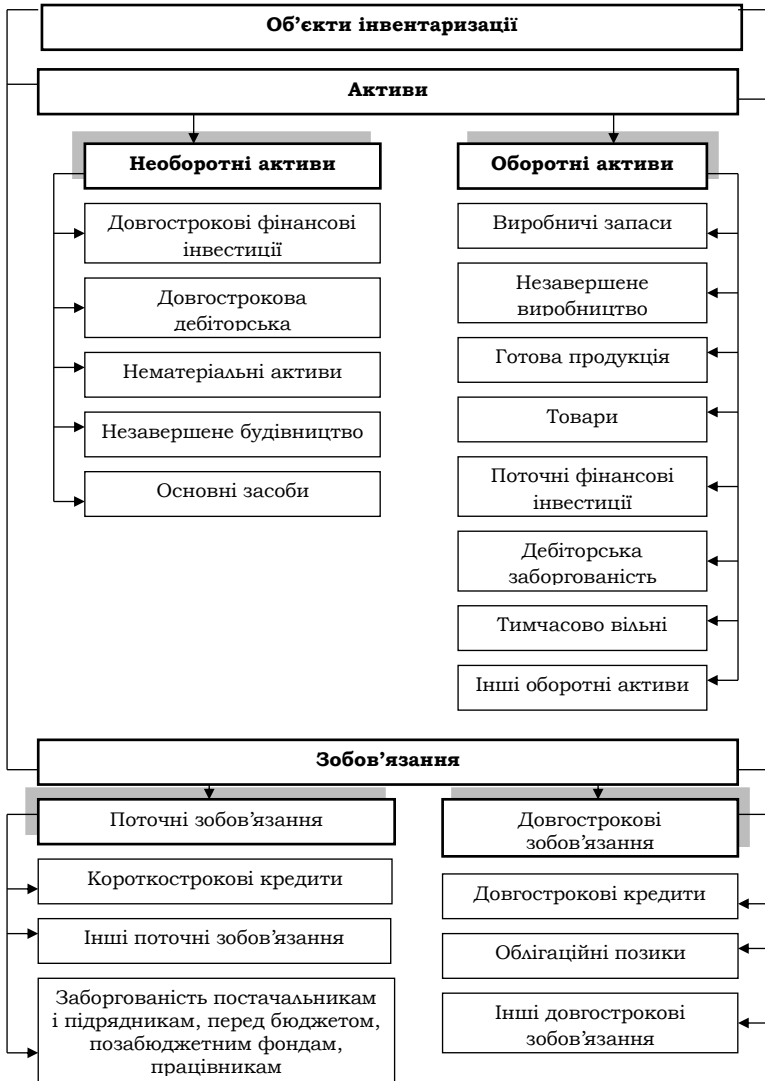


Рис. 2.13. Об'єкти інвентаризації у системі бухгалтерського обліку

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Проведення інвентаризації забезпечується власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою), що здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів, який створює необхідні умови для її здійснення, визначає об'єкти, періодичність і строки проведення інвентаризації.

Проте існують випадки, за яких проведення інвентаризації є обов'язковим (рис.2.14).



Рис. 2.14. Умови обов'язковості проведення інвентаризації

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Основним завданням інвентаризації на підприємстві є контроль за збереженням цінностей шляхом перевірки їх фактичної наявності і співставлення з їх залишками, що відображені за даними бухгалтерського обліку.

Шляхом інвентаризації виявляються також такі зміни в залишках цінностей, які при поточному обліку не підлягають оформленню документами (природний убуток, зміна вологості, усихання тощо).

При інвентаризації виявляються неточності у прийманні і відпуску цінностей, помилки при обліку, у первинній документації, крадіжки, обважування і пересортиці сировини, матеріалів, готової продукції та інших цінностей.

У процесі інвентаризації також перевіряються умови зберігання цінностей на об'єктах зберігання й організація складського обліку на складах, у коморах тощо.

Отже, інвентаризація є не тільки однією із складових частин методу бухгалтерського обліку, про що ми вже зазначали у першому розділі нашого посібника, але і важливим методом ревізії, засобом перевірки збереження цінностей на об'єктах підприємства.

Таблиця 2.8

Періоди проведення інвентаризації активів та зобов'язань перед складанням річної фінансової звітності

Період	Вид активів (зобов'язань)
Три місяці	Для необоротних активів (крім незавершених капітальних інвестицій, об'єктів основних засобів, які на момент інвентаризації знаходяться поза підприємством, зокрема автомобілів, морських і річкових суден, які вирушають у тривалі рейси, тощо); запасів (крім незавершеного виробництва та напівфабрикатів, інших матеріальних цінностей, які на момент інвентаризації знаходяться поза підприємством); поточних біологічних активів; дебіторської та кредиторської заборгованості; витрат і доходів майбутніх періодів; зобов'язань (крім невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом та з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування)
Два місяці	Для незавершених капітальних інвестицій; незавершеного виробництва; напівфабрикатів; фінансових інвестицій, коштів, коштів цільового фінансування зобов'язань у частині невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом та відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
До тимчасового вибуття	Вибуття з підприємства об'єктів основних засобів, зокрема автомобілів, морських і річкових суден, які вирушають у тривалі рейси, інших матеріальних цінностей, які на дату інвентаризації знаходяться поза підприємством.

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Для проведення інвентаризації на підприємстві розпорядчим документом керівника підприємства створюється інвентаризаційна комісія з представників апарату управління підприємства, бухгалтерської служби та досвідчених працівників підприємства, які знають об'єкт інвентаризації. Інвентаризаційну комісію очолює керівник підприємства (його заступник) або керівник структурного підрозділу підприємства, уповноважений керівником підприємства.

Залежно від охоплення перевіркою цінностей і об'єктів їх зберігання, періодичності, змісту і планування інвентаризації, способів узагальнення результатів та інших ознак розрізняють такі види інвентаризацій: повна, часткова, суцільна, вибіркова, планова, позапланова, повторна, контрольна, перманентна (безперервна).

Повна інвентаризація передбачає перевірку фактичної наявності всіх видів цінностей на тому чи іншому підприємстві, а також тих, які прийняті на відповідальне зберігання, здані на переробку.

Повні інвентаризації є найбільш ефективними при забезпеченні збереження цінностей на підприємствах промисловості. На практиці такі інвентаризації проводяться дуже рідко, що пояснюється необхідністю значних затрат коштів і праці. Нерідко проведенню таких інвентаризацій заважають надмірні запаси цінностей у певні періоди часу. У цих випадках доцільно провести інвентаризацію окремих видів цінностей чи окремих місць їх зберігання.

Таблиця 2.9

Строки проведення інвентаризації для різних груп активів

Строки	Активи
1	2
Раз на три роки	Земельні ділянки, будівлі, споруди та інші нерухомі об'єкти (крім нерухомого майна державних підприємств, їх об'єднань, установ та організацій, у тому числі того, що передано в оренду, концесію, та державного майна, яке не увійшло до статутного капіталу господарських організацій, утворених у процесі приватизації та корпоратизації, інвентаризація яких проводиться відповідно до вимог законодавства щодо інвентаризації об'єктів державної власності)
Щороку (за рішенням керівника підприємства)	Інструменти, прилади, інвентар (меблі) в обсязі не менше 30% усіх зазначених об'єктів

Продовження таблиці 2.9

1	2
Протягом трьох років із 100-відсотковим охопленням	100-відсоткове охоплення інвентаризацією всіх інструментів, приладів, інвентарю (меблів)
Відповідно до строків, установлених центральним органом виконавчої влади, який здійснює формування та забезпечення реалізації державної політики у сферах культури та мистецтв, охорони культурної спадщини, вивезення, ввезення і повернення культурних цінностей	Музейні цінності
Протягом року (за рішенням керівника підприємства за встановленим ним графіком)	Бібліотечні фонди
Щороку	Книжкові пам'ятки
Протягом п'яти років з охопленням щороку не менше 20% одиниць	Бібліотечні фонди за наявності обсягу від 100 до 500 тис. одиниць
Протягом десяти років з охопленням щороку не менше 10% одиниць	Бібліотечні фонди за наявності обсягу понад 500 тис. одиниць

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Часткова інвентаризація охоплює перевіркою наявність окремих видів цінностей підприємства: готова продукція (за її видами), продукція переробки (за її видами), сировина, матеріали тощо. Перевагою такої інвентаризації є те, що вона не потребує значних затрат праці і засобів.

Суцільна інвентаризація передбачає перевірку всіх без винятку цінностей, що знаходяться під звітністю тієї чи іншої матеріально відповідальної особи чи однієї бригади цих осіб підприємства або об'єднання. На відміну від повної інвентаризації, вона стосується тільки перевірки певних цінностей, що знаходяться під звітом у окремих матеріально відповідальних осіб. Вибіркова інвентаризація охоплює перевіркою тільки деякі цінності у певної матеріально відповідальної особи. Таку інвентаризацію легко організувати в будь-який час без шкоди для роботи підприємства.

Планова інвентаризація проводиться за задалегідь

складеними планами підприємства чи об'єднання. З метою забезпечення раптовості план її проведення не підлягає розголошенню і конкретні дати проведення в плані не проставляються.

Позапланові інвентаризації здійснюються за ініціативою ревізорів у процесі проведення ревізії підприємств чи об'єднань за сигналами про зловживання матеріально відповідальних осіб, при зміні матеріально відповідальних осіб, у період зупинки підприємства (цеху) на довготривалий ремонт тощо.

Повторна інвентаризація проводиться в основному тоді, коли порушена раптовість попередньої інвентаризації чи остання проведена недоброякісно.

Контрольна інвентаризація проводиться під час інвентаризації чи відразу після її закінчення. Вона повинна охопити не менше 10-15 % найменувань найбільш цінних видів цінностей, що вказані в описі, не менше 10 % від загального числа фактично проведених інвентаризацій. У випадку виявлення значних розходжень даних контрольної інвентаризації з даними інвентаризаційного опису збираються письмові пояснення від членів комісії і матеріально відповідальних осіб. У цьому випадку призначається новий склад комісії для проведення повторної суцільної інвентаризації. Поряд з цим керівник підприємства (об'єднання) розглядає питання про відповідальність першого складу інвентаризаційної комісії за допущені приписки, пропуски цінностей і інші порушення під час проведення інвентаризації цінностей.

Перманентна (безперервна) інвентаризація проводиться за закритим планом роботи бухгалтерської служби протягом календарного року, в різні дати. Для проведення такої інвентаризації виділяються спеціалісти, які перевіряють певні види цінностей. Цим забезпечується:

- систематичний контроль за цінностями, які знаходяться на об'єктах, шляхом перевірки їх у натурі і своєчасне виявлення розходжень між даними обліку;
- виявлення недоліків у роботі складів і інших об'єктів у період здійснення операцій і оформлення їх документами;
- контроль за правильністю ведення кількісного обліку.

Увесь процес підготовки і проведення перманентної інвентаризації цінностей зводиться до наступного. Одержавши розпорядження про перевірку певних найменувань цінностей, інвентаризаційна комісія разом із працівниками обліку перевіряє повноту і правильність записів документів у складських книгах чи картках. У період, коли записи в книгах (картках) звіряють із даними бухгалтерського обліку, комісія перевіряє залишки

окремих видів цінностей у натурі і заповнює інвентаризаційний опис. Це дає можливість встановити залишки за тим чи іншим видом цінностей, зіставити їх із фактичними даними. Але важливою умовою успіху такої інвентаризації є добре організована робота господарства і документообіг у ньому. Якщо на підприємствах не налагоджений документообіг і відсутній достатній складський майданчик для розміщення продукції за її видами і найменуваннями, то перманентна інвентаризація цінностей не може забезпечити ефективність контролю.

Одним із недоліків перманентної інвентаризації цінностей є і те, що не завжди можна завчасно визначити їх номенклатуру і правильно організувати перевірку їх залишків раціонально і рівномірно протягом року. Немає також упевненості в тому, що всі цінності будуть проінвентаризовані в необхідні строки. Частина цінностей може виявитися непроінвентаризованою, а недостачі приховуватимуться.

При організації перманентної інвентаризації цінностей необхідна також суворая раптовість, тому що найменше порушення її створює можливість для приховування фактичного стану залишків цінностей. Щоб уникнути цих недоліків, таку інвентаризацію організувати необхідно планомірно, з урахуванням усіх видів цінностей.

Перевага перманентної інвентаризації полягає в тому, що вона дозволяє здійснити контроль у період здійснення операції.

Недоліком є і те, що вибіркова перевірка залишків цінностей не дозволяє виявити всю їх фактичну наявність і визначити результати роботи матеріально відповідальних осіб.

На підприємствах, як правило, працює значна кількість матеріально відповідальних осіб. У зв'язку з цим важлива роль належить інвентаризації та контролю за їх діяльністю. Для посилення контролю доцільно проводити інвентаризацію цінностей з участю відповідних спеціалістів.

У ряді випадків крадіжки в міжінвентаризаційний період приховуються шляхом виписки безтоварних документів на закупівлю цінностей. Так, окремі завідувачі складами виписують фіктивні документи як для приймання цінностей від постачальників. Тому на початку інвентаризації потрібно, перш за все, детально перевірити документи на надходження й інші документи, які прикладені до звіту, що складений на момент інвентаризації. Особлива увага звертається на номери документів, дати їх складання і перевірку законності операцій. Неоформлені документи не повинні братися до уваги. З метою попередження безтоварних документів ревізор зобов'язаний перевірити достовірність складених перед інвентаризацією і представлених у

бухгалтерію звітів, систематично здійснювати обстеження всіх об'єктів і детально перевіряти документи і записи в картках чи книгах складського обліку.

Для здійснення контролю за переміщенням цінностей між окремими об'єктами зберігання цінностей необхідно забезпечити одержання звітів від усіх матеріально відповідальних осіб, де проводиться інвентаризація і де вона не проводиться.

Для виявлення безтоварних документів перед початком інвентаризації необхідно детально перевіряти документи, правильність записів і виведених залишків цінностей у картках чи книгах складського обліку. Важливо також, щоб бухгалтерія на момент інвентаризації забезпечила звірку бухгалтерського обліку зі складським і складала акт звірки. Одночасно комісія повинна перевірити, чи немає випадків, коли кількість окремих видів чи сортів цінностей у картках чи книгах завідувача складом позначається червоним записом.

Важливою умовою для прискорення інвентаризації і якісного проведення цінностей є правильне їх зберігання за найменуваннями, видами, сортами. Це забезпечує швидкий огляд і перерахунок цінностей під час інвентаризації. Тому комісія повинна перевірити, чи немає в одному і тому ж приміщенні одного і того ж виду цінностей у різних місцях, чи не змішані сорти.

На початку інвентаризації цінностей комісія повинна перевірити їх зберігання, дотримання температурного режиму і відносну вологість повітря й інші умови, що забезпечують збереження цінностей. Така перевірка необхідна, тому що підвищення відносної вологості матеріалів, сировини, готової продукції веде до погіршення їх якості, а зниження - до втрати ваги.

Практика показує, що процес проведення інвентаризації цінностей на об'єктах зберігання (особливо повних і суцільних інвентаризацій) потребує значних затрат праці та часу. Часто це пояснюється працездатністю процесу і дублюванням при перенесенні фактичних залишків цінностей в інвентаризаційні описи.

Повторний перепис цінностей з карток складського обліку в інвентаризаційні описи, а потім і в порівнювальні відомості забирає у членів комісії багато часу і потребує значних затрат праці на заповнення дублюючих один одного бланків інвентаризаційних описів. У результаті створюються умови для виникнення різного роду помилок.

З метою ліквідації дублювання записів при оформленні матеріалів інвентаризації, полегшення праці, своєчасності

виявлення результатів інвентаризацій і підвищення їх оперативності рекомендується проставляти фактичну наявність цінностей картках складського обліку окремим рядком. Ці картки стають дублікатом опису фактичних залишків цінностей та їх дані завіряються підписом членів комісії. Відомість фактичних залишків потрібно складати тільки на ті цінності, в яких є розходження з обліковими даними. Такий досвід проведення інвентаризації є на багатьох підприємствах, що дозволяє зменшити працесмість інвентаризації і затрати часу на її проведення приблизно на 60 %.

Процес проведення інвентаризації цінностей є досить працесміним і пов'язаний з уважністю членів комісії і матеріально відповідальних осіб при перерахунку, зважуванні, перемірюванні цінностей, підрахунками і таксуванням даних їх фактичної наявності. При проведенні інвентаризації цінностей на підприємствах доцільно використовувати вимірювальну та обчислювальну техніку. Таксування, підрахунок натуральних одиниць і суми цінностей здійснюють на відповідних обчислювальних машинах. Такий порядок значно прискорює і полегшує інвентаризацію цінностей і складання інвентаризаційних описів.

На окремих підприємствах матеріали інвентаризації цінностей можуть розроблятися на комп'ютерах і результати оформляються порівнювальними відомостями. У цьому випадку комп'ютерограми на день інвентаризації (за даними бухгалтерського обліку) поєднують з інвентаризаційними описами фактичних залишків цінностей. Однак, на підприємствах, як правило, результати інвентаризації оформляють поєднанням оборотних і порівняльних відомостей.

Процедури проведення інвентаризацій і особливо їх оформлення можна полегшити, використовуючи інвентаризаційні ярлики. Суть такої інвентаризації полягає в тому, що кожне найменування цінностей записують у раніше підготовлені бланки - інвентаризаційні ярлики, де відображають кількість, одиниці виміру, ціну. Ці ярлики комісія підбирає і періодично здає для таксування і підрахунку на відповідних засобах обчислювальної техніки. Для попередження зловживань ярлики завчасно нумеруються і записи у них суворо контролюються.

Після одержання інвентаризаційних ярликів і розпорядження про проведення інвентаризації на конкретному об'єкті на комп'ютері проводиться інвентаризаційний опис фактичних залишків цінностей на складі.

Для цього на кожній сторінці інвентаризаційного опису у порядкувій послідовності записуються дані кожного

інвентаризаційного ярлика (таблиця 2.10)

Таблиця 2.10

Інвентаризаційний ярлик при інвентаризації складу №1
(завідувач Петренко В.І.) станом на 30 вересня 2019 року

№	Шифр цінностей	Кількість	Одиниця виміру	Ціна, грн.	Номенклатурний номер	Найменування цінностей	Сума	Примітки
1	10	510	кг	10-00		Морква	510-00	

Порядкових номерів _____ з _____ до № _____
(прописом)

Кількість цінностей _____

Підписи членів комісії _____

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

У кінці інвентаризаційного опису комп'ютер автоматично друкує підсумки цінностей щодо кількості і суми. Після цього інвентаризаційна комісія звіряє дані опису з інвентаризаційними ярликами, для чого складає порівнювальну відомість щодо кожної назви цінностей, за якими виявлені розходження їх фактичних залишків із даними обліку під час інвентаризації.

У кінці цієї відомості записують підсумки виведених нестач і лишків цінностей у кількісному і сумовому вираженні. Потім складають відомість пересортиць за результатами інвентаризації тих чи інших цінностей. Для своєчасного і якісного виявлення результатів інвентаризації повинен бути належний стан аналітичного обліку цінностей, своєчасна звірка розрахунків із постачальниками і покупцями.

Незадовільний стан обліку може призвести до того, що продукція, яка надходить, виявиться неоприбутковою, у результаті виявляться її лишки або будуть приховані нестачі.

Для своєчасного і правильного виведення результатів інвентаризації необхідно мати повний порядок в аналітичному обліку. Тільки за такої умови можливо після одержання інвентаризаційних описів негайно зіставити фактичну наявність продукції з даними бухгалтерського обліку, виявити результати інвентаризації і визначити матеріальний збиток.

Визначення результатів інвентаризацій продукції проводиться шляхом складання порівняльної відомості, в якій облікові залишки кожного виду, найменування і сорту цінностей порівнюють з фактичними даними. При цьому інвентаризаційні описи можуть служити одночасно і порівняльними відомостями.

Після закінчення інвентаризації й оформлення опису фактичних залишків продукції, бухгалтерія в інвентаризаційному описі (який являється одночасно і порівнювальною відомістю) проставляє звітні дані про кількість, ціну і вартість відповідних найменувань і сортів цінностей. Потім у порівняльній відомості виводять результати інвентаризацій за кожним найменуванням, номенклатурою і сортом цінностей та визначають суму нестач чи лишків.

Як відзначалось, результати інвентаризацій цінностей оформляють порівняльною відомістю, яка поєднується з бланком інвентаризаційного опису. У порівняльній відомості шляхом співставлення залишків за найменуваннями і сортами продукції з обліковими даними в такому ж розрізі визначають суму нестач чи лишків.

У випадку виявлення нестач цінностей визначають суму природних втрат, яку списують за фактичними розмірами, але не вище встановлених норм, які встановлюються залежно від зони і умов зберігання цінностей.

Під природними втратами розуміють зменшення початкової ваги окремих видів цінностей (продукції, сировини, палива тощо), які відбуваються без причин, що неможливо усунути в процесі їх зберігання, перевезення і відпуску (висихання, випаровування тощо).

До природних втрат не можна віднести убуток цінностей, який виникає у зв'язку зі стихійним лихом, крадіжками, замочуванням, втратою в дорозі й іншими причинами, які за своїм характером не можуть вважатися такими, що можна віднести їх до природних втрат. Такі втрати оформляються відповідними актами, на основі яких визначаються причини виникнення втрат і винних у цьому осіб.

Для окремих видів цінностей затверджені граничні норми природних втрат, які застосовуються тільки у випадку виявлення у матеріально відповідальних осіб фактичної нестачі.

В оборот для розрахунку розміру цих втрат включають лише цінності, які надійшли на склад (за винятком продукції, яка відвантажена транзитом).

До природних не відносяться також втрати, які утворюються внаслідок пошкодження тари, а також брак і відходи, які виникають у процесі зберігання і обробки продукції. Норми

природних втрат не застосовуються: до цінностей, які обліковані в загальному обороті складу, але фактично на складі не зберігались (транзитні операції); до цінностей, які списані за актами внаслідок псування. Списання природних втрат цінностей може здійснюватись тільки після її інвентаризації на основі відповідного розрахунку, який складений і затверджений у встановленому порядку.

При перевірці правильності списання втрат цінностей на базах і складах у межах норм природних втрат необхідно встановити, чи не застосовуються норми природного убутку до цінностей, що відпускаються стандартною масою. До них норми природних втрат не застосовуються. Якщо ж у міжінвентаризаційний період на будь-яку дату залишків тих чи інших цінностей за обліком на складі не було, весь оборот з відпуску цих цінностей до цієї дати для нарахування природних втрат не враховується.

Особливо ретельно суцільним шляхом перевіряють акти на списання втрат цінностей понад норми природних втрат. У ряді випадків складання цих актів приурочують до моменту проведення інвентаризацій. При перевірці актів на списання втрат цінностей необхідно з'ясувати: чи не оформлені акти комісією, яка зацікавлена у списанні втрат; чи вказуються в актах причини псування та втрат; чи правильно прийняті рішення щодо цих втрат.

Втрати цінностей понад норми природних втрат відображають на рахунках щодо відшкодування заподіяного збитку і, як правило, відносять за рахунок винних осіб.

Втрати від псування цінностей у випадку, коли конкретні винуватці не встановлені, можуть бути списані на витрати лише після детальної перевірки дійсної відсутності винних осіб і прийняття необхідних заходів щодо попередження фактів збитку в подальшому. Такі втрати аж до затвердження актів на списання враховують на відповідному рахунку № 978 «Недостачі та втрати від псування цінностей».

На підприємстві матеріально відповідальні особи ознайомлені з тим, що якщо ними буде виявлено після інвентаризації помилки в інвентаризаційних описах, вони повинні негайно (до відкриття складу) заявити про це інвентаризаційній комісії (робочій інвентаризаційній комісії), яка після перевірки вказаних фактів та їх підтвердження проводить виправлення помилок.

Після закінчення інвентаризації, проведеної робочими інвентаризаційними комісіями, інвентаризаційною комісією за участю членів робочих інвентаризаційних комісій і матеріально

відповідальних осіб можуть проводитись контрольні перевірки, але обов'язково до відкриття складу, де проводилась інвентаризація. При цьому перевіряються з інвентаризаційного опису найбільш суттєві за вартістю активи та ті, що користуються підвищеним попитом.

У разі виявлення значних розходжень між даними інвентаризаційного опису і даними контрольної перевірки призначається новий склад робочої інвентаризаційної комісії для проведення повторної інвентаризації.

Інвентаризаційні описи, акти інвентаризації, звіральні відомості оформлюються відповідно до вимог. Матеріали інвентаризації можуть бути заповнені як рукописним способом, так і за допомогою електронних засобів обробки інформації.

Бюджетні установи відомості про результати проведених інвентаризацій оформляють за формами, визначеними законодавством.

Інвентаризаційні описи застосовуються для фіксування наявності, стану та оцінки активів підприємства та тих активів, які належать іншим підприємствам і обліковуються поза балансом.

В акті інвентаризації фіксуються наявність готівки, грошових документів, бланки документів суворої звітності, фінансових інвестицій, а також повнота відображення грошових коштів на рахунках у банку (реєстраційних рахунках), дебіторської та кредиторської заборгованостей, зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат і доходів майбутніх періодів, забезпечень (резервів), які створюються відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі, міжнародних стандартів та інших актів законодавства.

В інвентаризаційному описі активи наводяться за найменуваннями в кількісних одиницях виміру, прийнятих в обліку, окремо за місцезнаходженням таких цінностей та особами, відповідальними за їх зберігання, з можливим виділенням за субрахунками та номенклатурою. На кожній сторінці інвентаризаційного опису вказуються словами число порядкових номерів активів та загальна кількість у натуральних вимірах усіх активів, що записані на цій сторінці, незалежно від того, в яких одиницях виміру (штуках, метрах, кілограмах тощо) вони відображені.

Акти інвентаризації заповнюються з урахуванням об'єктів інвентаризації, при цьому мають бути забезпечені їх ідентифікація та співставлення з даними бухгалтерського обліку.

В інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) помарок і підчисток не допускається. виправлення помилок повинно робитися в усіх примірниках описів шляхом закреслення неправильних записів і написання над ними правильних. виправлення повинні бути підписані всіма членами інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та матеріально відповідальними особами.

В інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) записи робляться послідовно у кожному рядку на окремому аркуші (крім останнього), мають бути заповнені всі рядки. На останніх аркушах інвентаризаційного опису (акта інвентаризації) незаповнені рядки прокреслюються.

Інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) підписуються всіма членами інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та матеріально відповідальними особами. При цьому матеріально відповідальні особи дають розписку, в якій підтверджується, що перевірка активів відбулася в їх присутності, у зв'язку з чим претензій до членів комісії вони не мають, та що вони приймають на відповідальне зберігання перелічені в описі активи. При проведенні інвентаризації у разі зміни матеріально відповідальної особи та особа, яка приймає активи, дає розписку про отримання активів, а та, яка передає, - про передачу активів.

Після закінчення інвентаризації оформлені інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) здаються до бухгалтерської служби для перевірки, виявлення і відображення в обліку результатів інвентаризації. При цьому кількісні та цінові показники за даними бухгалтерського обліку проставляються проти відповідних даних інвентаризаційного опису і шляхом співставлення виявляються розходження між даними інвентаризації і даними обліку. Також бухгалтерська служба підприємства проводить перевірку всіх підрахунків у інвентаризаційних описах (актах інвентаризації). виявлені помилки у цінах, таксуванні та підрахунках повинні бути виправлені й завірені підписами всіх членів інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) і матеріально відповідальних осіб.

На останній сторінці інвентаризаційних описів (актів інвентаризації) робиться відмітка про перевірку цін, таксування та підрахунки результату за підписами осіб, які проводили цю перевірку. Бухгалтерською службою складаються звірльні відомості активів і зобов'язань, у яких відображаються розбіжності між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів (актів інвентаризації). Вартість лишків і нестач

цінностей в звіряльних відомостях наводиться відповідно до їх оцінки в реєстрах бухгалтерського обліку. На активи, що належать іншим підприємствам, складаються окремі звіряльні відомості, копії яких надсилаються власнику.

Підприємства можуть утворювати уповноважені комісії (призначати відповідальних осіб) з метою аналізу результатів інвентаризації активів і зобов'язань на предмет їх відповідності критеріям визнання і оцінки, вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі, міжнародних стандартів та інших актів законодавства.

Матеріали інвентаризації (описи, акти, звіряльні відомості, протоколи) оформляються не менше ніж у двох примірниках.

За виявленими нестачами та лишками цінностей, а також сумарними різницями від їх пересортиці матеріально відповідальні особи зобов'язані в письмовому вигляді дати вичерпне пояснення щодо отриманих розходжень. Висновки, пропозиції та рішення комісії оформляють протоколом, який підписується всіма членами інвентаризаційної комісії.

На основі представлених пояснень і матеріалів інвентаризації керівник підприємства встановлює характер виявлених нестач, лишків і втрат та відповідно до діючого законодавства визначає порядок зарахування пересортиць (перекриття недостач одних сортів цінностей лишками інших).

Взаємне зарахування нестач лишками продукції в результаті пересортиці допускається при відсутності зловживань у виняткових випадках за цінностями одного найменування за один і той же період, що перевіряється, і у однієї й тієї ж матеріально відповідальній особі. Поняття однорідних цінностей визначається відповідними спеціалістами і вимогами товарного словника. Вартість нестачі цінностей після списання природних втрат, перекриття недостач лишками за однойменними видами цінностей відносяться на винних осіб. При цьому необхідно мати на увазі, що Постановою Кабінету Міністрів України від 07.12.2011 р. № 1253 «Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України з питань оцінки майна»²⁶⁵ було кардинально змінено Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, знищення, нестачі (псування) матеріальних цінностей (затверджений постановою Кабінету Міністрів

²⁶⁵ Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України з питань оцінки майна. Постанова КМУ від 07.12.2011 р. № 1253. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1253-2011-%D0%BF>

України від 22.01.1996 р. № 116²⁶⁶). З Порядку вилучено 7 з 10 пунктів, які регламентували порядок самостійного розрахунку підприємством розмірів таких збитків. З дня затвердження нового Порядку розмір збитків, завданих суб'єкту господарювання, якщо у його майні немає державної частки та якщо він не користується майном, що перебуває у державній чи комунальній власності, визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки (до Закону України від 12.07.2001 р. № 2658-III «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні»²⁶⁷ також внесено відповідні зміни).

У випадку завдання майнової шкоди державі, територіальній громаді чи суб'єкту господарювання з державною (комунальною) часткою в статутному (складеному) капіталі, розмір збитків визначається відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 10.12.2003 р. № 1891 «Про затвердження методики оцінки майна»²⁶⁸.

Із сум, що стягнені відповідно до Порядку, здійснюється відшкодування збитків, завданих підприємству, установі і організації з врахуванням фактичних витрат підприємства на відновлення пошкоджених або придбання нових матеріальних цінностей та вартості робіт з їх відновлення. Залишок коштів перераховується до державного бюджету. Незалежну оцінку майна, відповідно до законодавства про оцінку майна, проводить на договірних засадах суб'єкт професійної оціночної діяльності, і його послуги є платними. У той же час Порядком у переліку витрат і збитків, які відшкодовуються за рахунок стягнених сум, не передбачено відшкодування підприємству витрат на незалежне оцінювання розмірів збитків, оскільки такі витрати не відносяться до робіт з відновлення матеріальних цінностей.

Отже, у разі виникнення ситуації з розкраданням, знищенням (псуванням) цінностей, якщо підприємство має намір стягнути суму збитку з винної особи, такі витрати на оцінку воно несе за власний рахунок. Розглянувши матеріали інвентаризації цінностей і затвердивши їх у встановленому

²⁶⁶ Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, знищення, нестачі (псування) матеріальних цінностей: Постанова КМУ від 22.01.1996 р. № 116. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua>

²⁶⁷ Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України від 12.07.2001 р. № 2658-III. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua>

²⁶⁸ Про затвердження методики оцінки майна. Постанова КМУ від 10.12.2003 р. № 1891. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua>

порядку разом із поясненнями матеріально відповідальних осіб (за наявності недостач або надлишків) інвентаризаційна комісія, що працювала на підприємстві передає ці матеріали до бухгалтерії, де відображають результати інвентаризації, а саме:

- втрати під час зберігання цінностей у межах норм природних втрат;
- втрати від пересортування внаслідок перекриття недостач цінностей;
- втрати від псування, бракування і крадіжок;
- сумарні недостачі і надлишки від перекриття пересортувань;
- недостачі понад норму природних втрат (рис. 2.15).

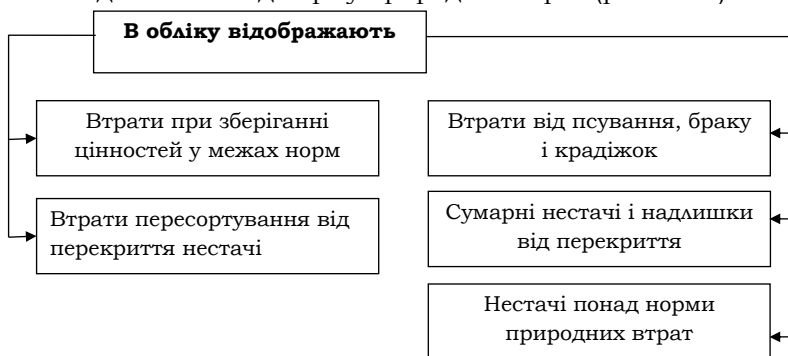


Рис. 2.15. Відображення результатів інвентаризації у бухгалтерському обліку

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Виявлення випадків спричинення збитку в сільськогосподарському підприємстві супроводжується проведенням інвентаризації майна, грошових коштів і цінних паперів за місцями їх зберігання.

Окрім розкрадань і нестачі, збиток може бути заподіяний через надзвичайні події (повені, пожежі, землетруси та інші причини).

Після встановлення кількісних розбіжностей між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризації з фактичного залишку товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і іншого майна, визначається сума вартості цінностей, яких не вистачає, в установленому порядку.

Нестачу, виявлену при інвентаризації, відображають у

бухгалтерському обліку відповідно до п. 27 П(С)БО 9 «Запаси»²⁶⁹, тобто вартість повністю втрачених (зіпсованих або недостатніх) матеріальних цінностей списується на витрати звітного періоду з відображенням вказаної вартості на позабалансовому рахунку 072. Після встановлення винних осіб, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості з одночасним відображенням доходу звітного періоду.

У процесі ревізії правильність відображення результатів інвентаризації цінностей перевіряють суцільним способом. Встановлюють достовірність відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації цінностей і особливо уточнюють відповідність даних обліку цінностей їх фактичним залишкам згідно з інвентаризаційним описом. З'ясовують, чи немає випадків проведення інвентаризації без виведення їх результатів у порівняльній відомості і відображення в обліку або перекриття нестач, виявлених в одному інвентаризаційному періоді, лишками наступного інвентаризаційного періоду.

Особливо ретельній перевірці підлягають акти на списання втрат цінностей, тому що у багатьох випадках такі списання пов'язані з моментом проведення інвентаризації. Для виявлення таких фактів роблять щоденну балансову ув'язку записів надходження і вибуття цінностей, порівнюють дати їх надходження з датами складання актів. Якщо нестачі і втрати є наслідком зловживань, то керівник підприємства зобов'язаний направити справу до судово-слідчих органів і пред'явити винним позов.

Як ми вже зазначали вище у своїй дипломній роботі, згідно із змінами, внесеними Постановою КМУ № 1253 від 07.12.2011 р. до Порядку № 116, розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки.

У разі визначення розміру збитків, що призвели до завдання майнової шкоди державі, територіальній громаді або суб'єкту господарювання з державною (комунальною) часткою в статутному (складеному) капіталі, розмір збитків визначається за методикою оцінки майна, затвердженою Кабінетом Міністрів України.

Тобто якщо у підприємстві встановлено факт розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, крім

²⁶⁹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Наказ Мінфіну України 20.10.99 № 246. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua>

дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей, має бути проведено незалежну оцінку збитку, яку здійснюють професійний оцінювач (фізична особа), який має відповідний сертифікат, чи юридична особа, у складі якої працює хоча б один оцінювач, які отримали сертифікат суб'єкта оціночної діяльності (ст. 5 Закону України від 12.07.2001 р. № 2658-111 «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні»²⁷⁰).

Для проведення оцінки збитку підприємством та оцінювачем (чи юридичною особою, у складі якої працює оцінювач) укладається договір про проведення оцінки майна. За наслідками оцінки складається Звіт про оцінку майна, який містить у тому числі оцінену суму збитку. На підставі Звіту сума збитку відображається в обліку підприємства, а також пред'являється винній особі для відшкодування.

Оцінку збитку проводять на дату його відшкодування боржником чи на дату подання позову до суду. Розрахунок збитку оцінювач здійснює на підставі матеріалів інвентаризації, документів з бухгалтерського обліку, документів з відомостями про фізичний стан і технічні характеристики майна, фінансової звітності тощо. Конкретний обраний оцінювачем метод обґрунтовується у Звіті.

Стандартизована оцінка збитків проводиться у випадках:

1) відсутності вихідних даних, що містять інформацію про пошкоджене майно до та після його розкрадання (нестачі, знищення, псування), крім даних бухгалтерського обліку;

2) неможливості особистого огляду пошкодженого майна виконавцем оцінки, що не дає йому змоги отримати відомості про стан майна до та після розкрадання (нестачі, знищення, псування);

3) завдання майнової шкоди внаслідок неправомірних дій з коштами.

У цих випадках запрошувати професійного оцінювача немає потреби - збиток оцінюють самостійно.

Розраховує збиток комісія, утворена підприємством. Рішення комісії документується Актом оцінки збитків (за формою додатка 20 або 21 до Методики оцінки майна, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 10.12.2003 р. № 1891²⁷¹).

²⁷⁰ Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні. Закон України від 12.07.2001 р. № 2658-III. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>

²⁷¹ Про затвердження методики оцінки майна. Постанова КМУ від 10.12.2003 р. № 1891. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua>

На Акт оцінки збитків слід отримати позитивний висновок рецензента, після чого його затверджує керівник підприємства. Цей Акт є документом, який визначає розмір збитку, що пред'являється для відшкодування винній особі.

Балансова залишкова вартість пошкодженого (викраденого тощо) майна, визначена станом на дату оцінки, встановлену на останню звітну дату балансу, збільшується на відповідний коефіцієнт.

Цей коефіцієнт визначається як добуток індексів цін виробників промислової продукції за галузями промисловості або індексів цін на будівельно-монтажні роботи за типами будівель і споруд, які визначаються Держстатом України, за період з дати, на яку було визначено балансову залишкову вартість майна, до дати оцінки збитків. Ці індекси щомісяця публікує Держстат України на сайті: ukrstat.gov.ua.

Щоб визначити індекс за певний період, який включає кілька місяців, слід перемножити місячні індекси за відповідний період. Із сум, стягнутих відповідно до Порядку № 116²⁷², здійснюється відшкодування збитків, завданих підприємству з урахуванням фактичних витрат підприємства на відновлення пошкоджених або придбання нових матеріальних цінностей та вартості робіт з їх відновлення. Залишок коштів перераховується до державного бюджету.

Облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків у результаті нестач і втрат від псування цінностей, нестач і розкрадання грошових коштів, якщо винна особа встановлена, у відповідності до інструктивних матеріалів²⁷³ ведеться на рахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків». На цьому субрахунку обліковують віднесені в установленому порядку втрати і збитки за нестачу, бій, лом, псування товарів, продуктів, матеріалів та інших цінностей, а також втрати через необґрунтовані витрати грошових сум, виданих під звіт (рис. 2.16).

Для обліку балансової вартості втрачених, зіпсованих або недостаючих цінностей планом рахунків передбачений субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей». Дохід, отриманий в результаті відшкодування втрат від нестачі

²⁷² Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, знищення, нестачі (псування) матеріальних цінностей : Постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>

²⁷³ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України 30.11.1999 № 291. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

матеріальних цінностей, відображається на субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Виявлені нестачі матеріальних цінностей і грошових коштів відображаються за дебетом субрахунку 947 «Недостачі і втрати від псування цінностей» і кредитом рахунків 20 «Виробничі запаси», 30 «Готівка» та ін.

375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»

Дебет	Кредит
Початковий залишок /сальдо/ Збільшення (виникнення) заборгованості по відшкодуванню завданих збитків /+/ Кінцевий залишок /сальдо/	Зменшення(списання) заборгованості по відшкодуванню завданих збитків

Рис. 2.16. Схема рахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Згідно з нормами Податкового кодексу²⁷⁴ за втраченим цінностями слід нараховувати ПДВ лише у разі якщо підприємство є платником цього податку і втрачені цінності не відносяться до об'єктів основних засобів. Тому при розрахунку суми нанесеного збитку це додатково враховують.

На дату прийняття рішення про відшкодування шкоди така шкода в сумі, що належить до відшкодування винуватцями, відображається за дебетом субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і кредитом субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» (якщо збиток стосується основних засобів) чи субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» (збиток стосується запасів).

Водночас балансова сума збитку списується з позабалансового субрахунку 072, а сума збитку, що належить перерахуванню до держбюджету, відображається за дебетом субрахунку 746 (716) та кредитом субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

²⁷⁴ Податковий кодекс : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Суми внесених платежів винною особою з відшкодування нанесених збитків відображають записом за дебетом рахунку 30 «Готівка» чи рахунку 311 «Поточні рахунки в національній валюті» і за кредитом рахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків».

Якщо погашення здійснюється утриманням із заробітної плати винної особи, то робиться запис за дебетом рахунку 661 «Розрахунки за виплатами працівникам» і кредитом рахунку 375.

У випадках, коли з різних причин неможливо стягнути борг з винної особи, суми нестач і втрат списують на збитки підприємства (дебет рахунку 79 «Фінансові результати» і кредит рахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей», якщо вина особи не встановлена і позов необґрунтований).

Виявлені під час інвентаризації розбіжності між фактичною наявністю активів і зобов'язань та даними бухгалтерського обліку регулюються відповідним чином: (таблиці 2.11-2.15).

Таблиця 2.11

**Відображення в обліку результатів інвентаризації
необоротних активів**

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Відображено нестачу основних засобів (малоцінних необоротних матеріальних активів)		
Відображено нестачу МНМА за залишковою вартістю	976	10, 112
Відображено списання зносу	131, 132	10, 112
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	976	641
Відображено на позабалансовому рахунку суму нестачі	072	-
Списано на винну особу суму нестачі	375	746
Списано з позабалансового рахунку суму нестачі	-	072
Утримано суму нестачі із зарплати винної особи за її заявою (чи внесено добровільно до каси (на поточний рахунок) підприємства	661 (301, 311)	375
Оприбутковано надлишки основних засобів (малоцінних необоротних матеріальних активів)		
Оприбутковано об'єкт основних засобів (малоцінних необоротних матеріальних активів)	10, 112	424

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Таблиця 2.12

**Відображення в обліку результатів інвентаризації
нематеріальних активів**

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Оприбутковано надлишки		
Оприбутковано виявлений за результатами інвентаризації об'єкт нематеріальних активів	12	69, 424, 746
Списано нестачі		
Відображено списання об'єкта нематеріальних активів	976	12
Списано нарахований знос	133	
Відображено на позабалансовому рахунку суму нестачі	072	-
Відображено заборгованість матеріально відповідальної особи з відшкодування шкоди	375	746
Списано з позабалансового рахунку суму нестачі	-	072
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	976	641
Відображено утримання заборгованості матеріально відповідальної особи із зарплати (чи внесено добровільно до каси (на поточний рахунок) підприємства	661 (301, 311)	375

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Таблиця 2.13

Відображення в обліку результатів інвентаризації запасів

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Оприбутковано надлишки запасів, виявлених під час інвентаризації	20, 21, 22 23, 26, 27 28	719
Відображено нестачі запасів у межах норм природного убутку	947	20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28
Відображено нестачі запасів понад норми природного убутку		
Відображено суми нестач за балансом до прийняття рішення щодо конкретних винних осіб	072	-
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ (пропорційно вартості запасів, щодо яких виявлено нестачу понад норми природного убутку або щодо яких такі норми не встановлено)	947	641
Визнано дохід у сумі нестачі, що підлягає відшкодуванню винними особами (з урахуванням ПДВ)	375	716
Списано з позабалансового рахунку суми нестач, які підлягають відшкодуванню	-	072
Отримано відшкодування від винної особи (у касу, на поточний рахунок) або шляхом утримання із заробітної плати	301, 311, 661	375

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Таблиця 2.14

Відображення в обліку результатів інвентаризації каси

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Визнано дохід у сумі надлишку готівки (якщо в операційній касі - рахунок 301, якщо в головній - рахунок 303)	301, 303	719
Списано суму нестачі на матеріально відповідальну особу	375	301, 303
Утримано із заробітної плати касира суму нестачі	661	375
Внесено до каси суму нестачі	301, 303	375

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

При інвентаризації необоротних активів до початку її проведення на підприємстві перевіряють наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації на основні засоби, наявність документів на основні засоби, здані чи прийняті підприємством в оренду, на зберігання, у тимчасове користування.

Таблиця 2.15

Відображення в обліку результатів інвентаризації заборгованостей

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
За дебіторською заборгованістю		
Відкореговано резерв сумнівних боргів	944	38
Списано суму дебіторської заборгованості, яку визнано безнадійною		
За рахунок резерву сумнівних боргів	38	34, 36, 37
У сумі, що перевищує резерв сумнівних боргів	944	34, 36, 37
Відображено на позабалансовому рахунку списану дебіторську заборгованість	071	-
За кредиторською заборгованістю		
Списано кредиторську заборгованість, визнану безнадійною		

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Під час інвентаризації складають інвентаризаційний опис, який формується за об'єктами основних засобів чи групами та окремо за кожною матеріально відповідальною особою. У разі встановлення факту невідображення виконаних робіт капітального характеру (добудова поверхів, прибудова нових приміщень тощо) або часткової ліквідації будівель і споруд (знесення окремих конструктивних елементів) у бухгалтерському обліку підприємства визначається сума збільшення

або зменшення балансової вартості об'єкта і в описі відображаються дані про проведені зміни.

Під час проведення інвентаризації земельних ділянок, будівель, споруд, іншої нерухомості, водоймищ та інших об'єктів природних ресурсів перевіряється наявність документів, що підтверджують право власності підприємства на ці об'єкти.

У разі виявлення об'єктів, які не перебувають на обліку, а також об'єктів, дані про які відсутні в обліку, до інвентаризаційного опису вносяться відсутні відомості й технічні показники про такі об'єкти, наприклад: про будівлі зазначаються їх призначення, основні матеріали, з яких вони побудовані, обсяг (зовнішній чи внутрішній обмір), площа (загальна корисна площа), кількість поверхів, підвалів, напівпідвалів, рік побудови тощо. Оцінка виявлених об'єктів проводиться за справедливою вартістю.

При інвентаризації нематеріальних активів їх наявність установлюється за документами, що були підставою для оприбуткування, або за документами, якими оформлено майнові права. До інвентаризаційного опису вносяться дані про назву нематеріального активу, характеристика, призначення, дата придбання (введення в експлуатацію), первісна (переоцінена) вартість, сума накопиченої амортизації, строк корисного використання, кількість і вартість об'єкта чи групи обсяг нематеріальних активів. Інвентаризаційний опис складається за об'єктами нематеріальних активів чи групами однотипних за призначенням і умовами використання об'єктів нематеріальних активів та окремо за кожною матеріально відповідальною особою.

У разі виявлення надлишків об'єктів нематеріальних активів такі активи вносяться до інвентаризаційного опису із зазначенням необхідних даних. Оцінка таких об'єктів проводиться за справедливою вартістю.

Інвентаризація запасів проводиться за місцями їх зберігання та окремо за матеріально відповідальними особами. На малоцінні та швидкозношувані предмети, які обліковуються в оперативному порядку, інвентаризаційні описи не складаються, а перевіряється фактична наявність цих предметів у матеріально відповідальних осіб шляхом зіставлення з відомістю оперативного обліку. Виявлена при цьому нестача предметів оформляється актом. У разі якщо під час інвентаризації виявляються непридатні або зіпсовані запаси, то вони вносяться до окремого інвентаризаційного опису, в якому зазначаються їх найменування, кількість, причини, ступінь і характер псування. Вносяться пропозиції щодо

їх знецінення, списання або можливості використання таких запасів у господарських цілях.

Окремими інвентаризаційними описами оформляються також запаси, що перебувають у дорозі, не оплачена у строк покупцями відвантажена продукція (товари) та запаси, що перебувають на складах інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці), сировина, матеріали і покупні напівфабрикати, що перебувають біля робочих місць і не піддавались обробці.

При інвентаризації тари необхідно в описі зазначити її види, цільове призначення та якісний склад, наприклад нова, або була у вжитку, або потребує ремонту тощо. На тару, що стала непридатною, складається акт на списання із зазначенням причин псування.

При інвентаризації готівкових коштів, цінних паперів, грошових документів (оплачених санаторно-туристичних путівок, поштових марок тощо) і бланків документів суворої звітності їх наявність оформляється актом інвентаризації.

Один примірник акта передається до бухгалтерії підприємства, другий залишається у матеріально відповідальній особі. У разі якщо під час проведення інвентаризації комісія виявляє розбіжності між фактичними залишками коштів та інших цінностей, що знаходяться в касі, та даними бухгалтерського обліку, зокрема виявляє надлишки коштів, то такі кошти підлягають оприбуткуванню в касу. Відповідно на суму надлишку збільшується дохід підприємства. Якщо виявляється недостача коштів та інших цінностей, така недостача стягується з матеріально-відповідальних осіб, а за умов, коли винних не встановлено або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, зараховуються до витрат підприємства.

Аналітичний облік розрахунків з відшкодування нанесених збитків ведуть окремо за кожною винною особою у Відомості № 3.2 с.-г. Синтетичний облік за рахунком 375 ведеться у Журналі-ордері 3 Б с.-г., підсумки з якого переносяться до Головної книги (рис.2.17).²⁷⁵

Отже, під час проведення інвентаризації дебіторської та кредиторської заборгованостей вони перевіряються щодо: дотримання строку позовної давності; обґрунтованості сум, які обліковуються на рахунках обліку розрахунків з покупцями,

²⁷⁵ Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Я., Беленкова М.І. та ін. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник. За ред. проф. М. Ф. Огійчука. 6-те вид., перероб. і допов. К.: Алерта. 2011. 1042 с.

замовниками, постачальниками, підрядниками; обґрунтованості сум одержаних і виданих векселів; обґрунтованості сум одержаних позикових коштів; обґрунтованості сум наданих кредитів (позик); обґрунтованості сум які обліковуються на рахунках обліку розрахунків з підзвітними особами, депонентами, іншими дебіторами і кредиторами.

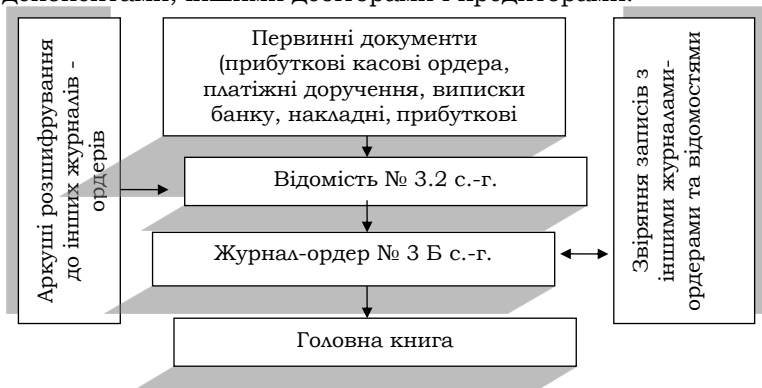


Рис. 2.17. Записи в регістрах з обліку розрахунків з відшкодування нанесених збитків

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Для відображення кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання, окремо складається акт інвентаризації. Після закінчення інвентаризації оформлені інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) здаються до бухгалтерської служби для перевірки, виявлення і відображення в обліку результатів інвентаризації.

Однією з організаційних складових облікової політики підприємства є затвердження переліку посадових, матеріально відповідальних та підзвітних осіб.²⁷⁶ Необхідність складання таких переліків пов'язана з необхідністю упорядкування документування господарських операцій, явищ та процесів, що відбуваються на підприємстві. Доцільно окремо складати перелік посадових осіб, яким керівником підприємства (організації, установи) надано право давати дозвіл на здійснення господарських операцій (право підпису документів), окремо перелік матеріально відповідальних осіб та перелік підзвітних осіб. Затверджуються такі переліки керівником підприємства.

²⁷⁶ Сторожук Т.М. Облікова політика підприємства. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2015. 240 с.

Відомості про наявність переліків зазначаються в документі про облікову політику підприємства (наказі про облікову політику підприємства), а сам перелік доцільно представити як додаток до нього. У документі про облікову політику підприємства доцільно вказувати не прізвище, ім'я та по батькові працівника, а відповідну посаду. Особи, згідно з таким переліком, наділяються правом дозволу на проведення господарських операцій (право підпису).

Зразки підписів відповідних посадових осіб за переліком затверджуються окремим наказом керівника підприємства та доводяться до відома до відповідних структурних підрозділів. Підпис осіб, які підписують бухгалтерські документи, повинен бути читабельним, розбірливим, складним за своєю графічною будовою, обов'язково містити літери та виконаний з перехрещень, позначок і з однаковою кількістю елементів. Приблизний перелік посадових осіб, яким керівником підприємства надано право давати дозвіл на здійснення господарських операцій (право підпису документів), які пов'язані із відпуском (витратами) коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна, представлено в таблиці 2.16.

Таблиця 2.16

**Приблизний перелік посадових осіб, яким надано
право підпису документів**

№ з/п	Види документів	Посадові особи, що мають право підпису	Примітка
1	2	3	4
1	Форми фінансової звітності	Керівник підприємства, головний бухгалтер	
2	Форми податкової звітності	Керівник підприємства, головний бухгалтер	
3	Форми статистичної звітності	Керівник підприємства або його заступник, головний бухгалтер або його заступник	
4	Форми управлінської (оперативної) звітності	Керівник підприємства або його заступник, головний бухгалтер (бухгалтер)	
5	Господарські договори, угоди, контракти	Керівник підприємства, візую головний бухгалтер	
6	Розрахунково-платіжні документи	Керівник підприємства, головний бухгалтер	
7	Касові документи	Керівник підприємства, головний бухгалтер, касир	
8	Документи на прийом товарно-матеріальних цінностей	Спеціалісти з постачання та збуту, матеріально відповідальні особи	

Продовження таблиці 2.16

1	2	3	4
9	Документи на відпуск товарно-матеріальних цінностей	Керівник підприємства, головний бухгалтер	
10	Документи на прийом основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів	Керівник підприємства, головний інженер головний механік або заступник керівника з механізації	
11	Виробничі та матеріальні звіти	Матеріально відповідальні особи	
12	Матеріали інвентаризацій	Голова та члени інвентаризаційних комісій, матеріально відповідальні особи Затверджує матеріали керівник підприємства	
13	Регістри бухгалтерського обліку	Бухгалтер-виконавець, головний бухгалтер	
14	Акти на списання та звіти про використання бланків суворого обліку	Особи, відповідальні за їх облік та зберігання, члени комісії. Затверджує керівник підприємства	

Джерело : 277

З метою здійснення внутрішньогосподарського контролю за наявністю та використанням майна підприємства є закріплення всіх активів підприємства за працівниками, за якими закріплена матеріальна відповідальність.

Матеріальна відповідальність працівників - це відповідальність за трудове майнове правопорушення - заподіяння прямої дійсної шкоди майну роботодавця внаслідок порушення покладених на них трудових обов'язків.

Підстави матеріальної відповідальності подано на рис. 2.18.

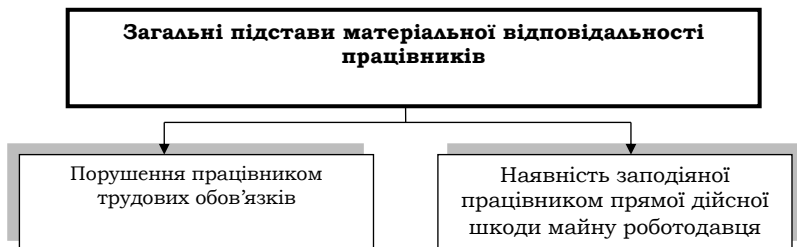


Рис. 2.18. Загальні підстави матеріальної відповідальності працівників

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

277 Сторожук Т.М. Облікова політика підприємства. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2015. 240 с.

Непритягнення працівника до дисциплінарної відповідальності не свідчить про відсутність порушення покладених на працівника трудових обов'язків і підстав для матеріальної відповідальності.

Не є порушенням покладених на працівників трудових обов'язків дії, які схожі на порушення покладених на працівників трудових обов'язком щодо збереження майна, але не визнаються такими внаслідок обставин, за яких були вчинені.

На працівників не може покладатися матеріальна відповідальність у випадках, зазначених на рис. 2.19.

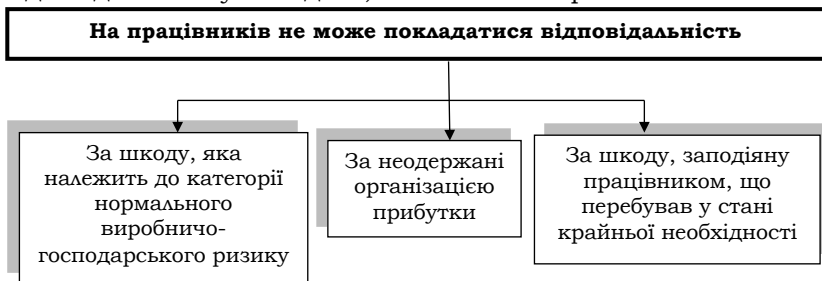


Рис. 2.19. Випадки, за яких на працівника не може покладатися матеріальна відповідальність

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Матеріальна відповідальність працівника настає тільки за наявності прямої дійсної шкоди — елементу, який характеризує об'єктивну сторону складу правопорушення, вчиненого працівником.

Під прямою дійсною шкодою слід розуміти шкоду, заподіяну наявному, реальному майну.

Під прямою дійсною шкодою, зокрема, слід розуміти:

- втрату, погіршення або зниження цінності майна;
- необхідність витрат на відновлення, придбання майна чи інших цінностей;
- необхідність здійснити зайві, тобто викликані внаслідок порушення працівником трудових обов'язків, грошові виплати;
- при самовільному використанні працівником техніки пряма дійсна шкода може охоплювати: амортизацію техніки, витрати електроенергії чи пального, необхідність оренди аналогічної техніки тощо.

За наявності прямої дійсної шкоди для настання матеріальної відповідальності працівників необхідно ще три

умови матеріальної відповідальності працівників (рис. 2.20).

Відсутність підстав чи однієї з умов матеріальної відповідальності звільняє працівників від обов'язку відшкодувати заподіяну шкоду. Обов'язок доведення наявності умов для покладення матеріальної відповідальності на працівника лежить на роботодавцеві.

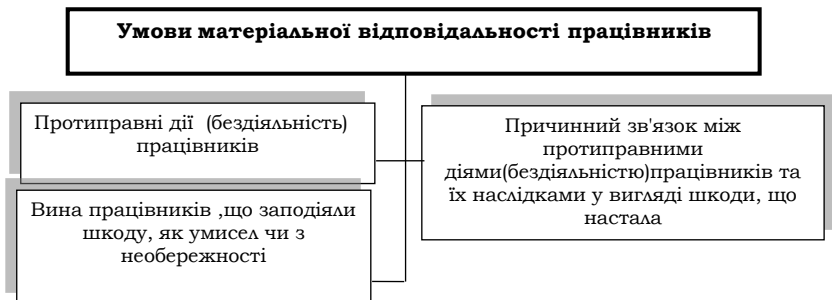


Рис. 2.20. Умови матеріальної відповідальності працівників
Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

При вирішенні питання про покладення на працівника матеріальної відповідальності слід з'ясувати:

- якими неправомірними діями її заподіяно і чи входили до функцій працівника обов'язки, неналежне виконання яких призвело до шкоди;
- чи були створені умови, які забезпечували б схоронність матеріальних цінностей і нормальну роботу з ними;
- у якій конкретно обстановці, за яких обставин заподіяно шкоду.

Якщо шкоду заподіяли кілька працівників, потрібно визначити, які конкретно порушення трудових обов'язків допустив кожен працівник, ступінь вини кожного та пропорційну їй частину від загальної шкоди, за яку до того чи іншого працівника може бути застосовано певний вид та визначено межу матеріальної відповідальності.

Причинний зв'язок між протиправним порушенням покладених на працівників трудових обов'язків і шкодою є також умовою для того, щоб працівники несли матеріальну відповідальність. Суть цієї умови полягає в тому, що враховується лише такий зв'язок, за якого заподіяна шкода — наслідок невиконання чи неналежного виконання працівником своїх трудових обов'язків. Зауважимо, що дії (бездіяльність) посадових осіб є лише умовою в розвитку причинно-

наслідкового зв'язку, і покласти на них матеріальну відповідальність можна лише тоді, коли шкода не була відшкодована у повному розмірі працівниками, що безпосередньо її заподіяли. Якщо шкода була відшкодована повністю, до зазначених посадових осіб можна застосувати дисциплінарну відповідальність.

Винним визнається протиправне діяння, вчинене працівником умисно чи з необережності. Вина виражає психічне ставлення працівника до вчиненого протиправного діяння (бездіяльності) та його наслідку — заподіяння шкоди.

Умисел може бути прямим і побічним, необережність виражається у недбалості й самовпевненості.

Залежно від форми вини встановлено два основні види матеріальної відповідальності: обмежену та повну.

Суд, визначаючи розмір шкоди, що підлягає покриттю, враховує ступінь вини працівника. При умисній формі вини працівника настає відповідальність у повному розмірі шкоди, заподіяної працівником, або підвищена матеріальна відповідальність.

На відміну від цивільно-правової відповідальності, яка встановлює випадки майнової відповідальності без вини, матеріальна відповідальність на працівників не може бути покладена без їхньої вини.

Межі матеріальної відповідальності працівників подано на рис. 2.21.

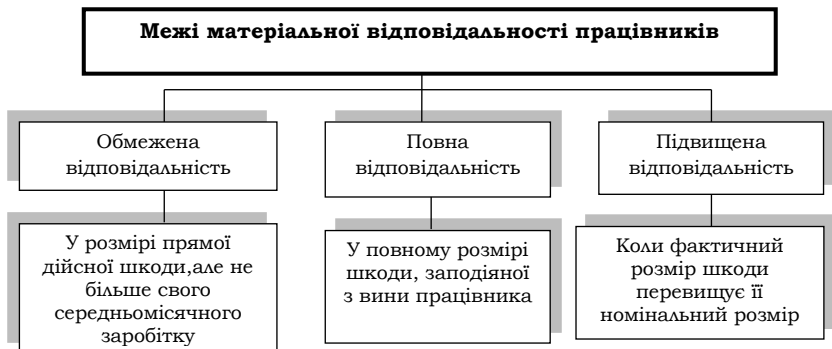


Рис. 2.21. Межі матеріальної відповідальності працівників

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Працівники за заподіяну з їх вини шкоду при виконанні трудових обов'язків, як правило, несуть обмежену матеріальну

відповідальність — у розмірі прямої дійсної шкоди, але не більшої за свій середній місячний заробіток .

Відповідно до законодавства працівники несуть і матеріальну відповідальність у повному розмірі шкоди, заподіяної з їхньої вини роботодавцеві .

Межі матеріальної відповідальності працівників за шкоду, завдану роботодавцеві розкраданням, умисним зіпсуттям, недостачею або втратою окремих видів майна та інших цінностей, а також у тих випадках, коли фактичний розмір шкоди перевищує її номінальний розмір, встановлюються законодавством. Розмір шкоди, що підлягає відшкодуванню, залежить від: • виду матеріальної відповідальності працівників (обмежена, повна, підвищена); • характеру правопорушення, яким заподіяно шкоду (зайві грошові виплати, неправильна постановка обліку й зберіганням матеріальних або грошових цінностей та ін.); • форми вини працівника (умисел чи з необережності); • способу заподіяння шкоди (зіпсуття, знищення, розкрадання); • виду майна, якому завдано шкоду (матеріали, вироби, інструменти, спеціальний одяг, дорогоцінні метали тощо).

Матеріальна відповідальність працівників є обов'язком працівників відшкодувати роботодавцеві, з яким вони перебувають у трудових відносинах, пряму дійсну шкоду, заподіяну внаслідок порушення покладених на них трудових обов'язків, винними протиправними діями (бездіяльністю) у межах, розмірі та порядку, визначених чинним законодавством.

Види матеріальної відповідальності працівників. Колективна (бригадна) матеріальна відповідальність працівників. Диференціацію меж матеріальної відповідальності працівників у трудовому праві наведено на рис. 2.22.



Рис. 2.22. Диференціація меж матеріальної відповідальності працівника

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих

джерел

Трудове законодавство залежно від форми вини розрізняє два види матеріальної відповідальності: обмежену й повну (рис. 2.23).



Рис. 2.23. Види матеріальної відповідальності залежно від форми вини працівника

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

У зв'язку з тим, що в процесі виконання трудових обов'язків працівник, використовуючи засоби й предмети праці, ризикує заподіяти майну роботодавця шкоду з необережності, основним видом матеріальної відповідальності працівників є обмежена матеріальна відповідальність, яка застосовується, якщо інше не передбачено законодавством.

Повна матеріальна відповідальність залежно від характеру трудової функції, видів робіт, що виконуються працівниками, поділяється на індивідуальну та колективну (бригадну) матеріальну відповідальність.

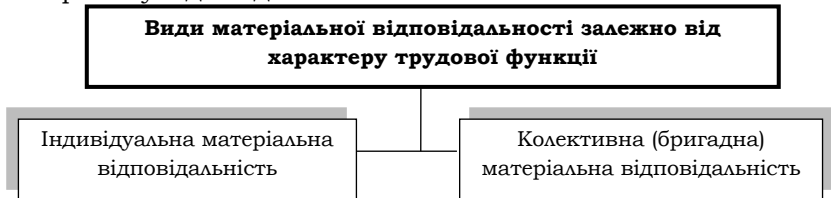


Рис. 2.24. Види матеріальної відповідальності залежно від характеру трудової функції, видів робіт, що виконуються працівниками

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

З метою охорони окремих видів майна (дорогоцінних металів, алмазів, золота, корунду, платини та інших цінностей), а також коли фактичний розмір шкоди перевищує її номінальний розмір, спеціальними нормативними актами

встановлено підвищену, кратну матеріальну відповідальність працівників.

Кожен з видів матеріальної відповідальності працівників (обмежена, повна, підвищена, індивідуальна чи колективна) застосовується у випадках, визначених законодавством України про працю.

Обмежена матеріальна відповідальність у трудових відносинах застосовується як загальне правило.

Матеріальна відповідальність понад середній місячний заробіток допускається лише у випадках, визначених законодавством. Цей вид матеріальної відповідальності полягає в обов'язку працівника, з вини якого при виконанні трудових обов'язків було заподіяно шкоду, покрити (відшкодувати) її роботодавцеві у встановлених законом межах — у розмірі прямої дійсної шкоди, але не більше свого середнього місячного заробітку.

При обмеженій матеріальній відповідальності заподіяна шкода, що перевищує встановлену законом межу, не може бути покладена на працівника.

Матеріальна відповідальність понад середній місячний заробіток працівника допускається лише у випадках, зазначених у законодавстві.

Випадки обмеженої матеріальної відповідальності працівників визначені законодавством України. Відповідно, обмежену матеріальну відповідальність несуть працівники:

- за зіпсуття або знищення через недбалість матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції), у тому числі при їх виготовленні;

- за зіпсуття або знищення через недбалість інструментів, вимірювальних приладів, спеціального одягу та інших предметів, виданих підприємством, установою, організацією працівникові для користування.

Важливо врахувати, що нормативні акти передбачають матеріальну відповідальність за незабезпечення цілості одних і тих самих видів майна. Відмінність полягає лише у формі вини. Так, передбачається матеріальна відповідальність працівників через недбалість та у разі умисного знищення або умисного зіпсуття майна та інших матеріальних цінностей. Встановлюється матеріальна відповідальність для окремих категорій працівників. Так, обмежену матеріальну відповідальність несуть керівники підприємств, установ, організацій та їхні заступники, а також керівники структурних підрозділів на підприємствах, в установах, організаціях та їхні заступники, якщо шкоду заподіяно:

- зайвими грошовими виплатами;
- неправильною постановкою обліку та зберігання матеріальних або грошових цінностей;
- невжиттям необхідних заходів, щоб запобігти простоям, випускові недоброякісної продукції, розкраданню, знищенню та пошкодженню матеріальних або грошових цінностей.

Повна матеріальна відповідальність. Цей вид матеріальної відповідальності полягає в обов'язку працівника відшкодувати заподіяну з його вини роботодавцеві пряму дійсну шкоду у повному розмірі, без обмеження певною величиною.

Матеріальна відповідальність настає за наявності таких умов (рис. 2.25).

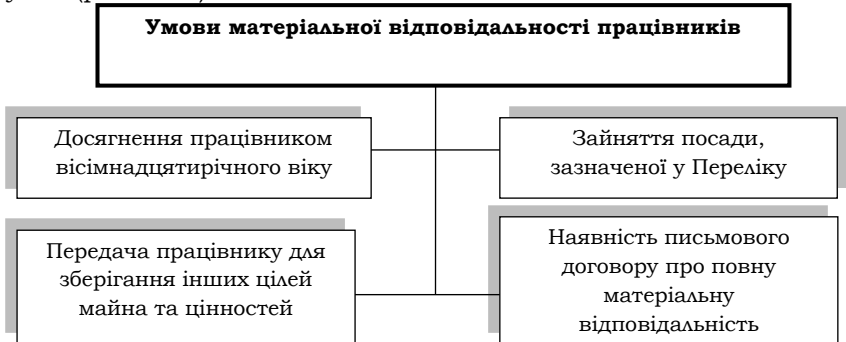


Рис 2.25. Умови матеріальної відповідальності

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Договори про повну матеріальну відповідальність, укладені з особами, які не досягли 18-річного віку, не мають юридичного значення.

Працівника не можна притягати до повної матеріальної відповідальності на підставі укладеного договору про повну матеріальну відповідальність, якщо його посада не зазначена у Переліку посад і робіт.²⁷⁸

Договори про повну матеріальну відповідальність з прибиральницями, сторожами, бухгалтерами складів, а також іншими працівниками, яким матеріальні цінності безпосередньо не передаються, правового значення не мають.

²⁷⁸ Про затвердження Переліку робіт, при виконанні яких може запроваджуватися колективна (бригадна) матеріальна відповідальність, умови її застосування і Типового договору про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність.URL: <https://zakon.rada.gov.ua>

Матеріальна відповідальність настає, якщо майно та інші цінності були одержані працівником під звіт за разовою довіреністю або за іншими разовими документами.

Майно та інші цінності за разовими документами можуть отримувати працівники тільки за їхньої згоди, а також ті працівники, для яких обслуговування матеріальних цінностей не є основною трудовою функцією і їхні посади не зазначені в Переліку.

У таких випадках власник повинен ознайомити працівника, якому видано разову довіреність, з порядком приймання, транспортування, збереження майна та інших цінностей.

Разове доручення на отримання майна та інших цінностей не може видаватися головному бухгалтеру організації, особам, яким за вироком суду заборонено займати матеріально відповідальні посади протягом певного часу, особам, що мають судимість за розкрадання, хабарництво та інші корисливі злочини, якщо судимість не знята й не погашена. Під «іншими разовими» документами слід розуміти накладні та інші документи.

Матеріальна відповідальність настає за умови, що вчинення працівником такого діяння встановлено судом у порядку кримінального судочинства. До позовних заяв про матеріальну відповідальність у повному розмірі, заподіяну діями працівника, які мають ознаки діянь, переслідуваних у кримінальному порядку, повинні додаватися докази, що підтверджують здійснення працівником таких діянь, встановлені у порядку кримінального судочинства.

Якщо працівника звільнено від кримінальної відповідальності, то це не виключає застосування до працівника матеріальної відповідальності.

У разі оголошення виправдувального вироку, припинення кримінальної справи через відсутність складу або події скоєння злочину працівник не притягується до матеріальної відповідальності, але може бути притягнутий до матеріальної відповідальності за іншими випадками.

Матеріальна відповідальність настає, якщо шкоду заподіяно працівником, який був у нетверезому стані й незалежно від того, умисно чи з необережності заподіяна ця шкода.

Доказами нетверезого стану працівника може бути медичний висновок, акти, свідчення свідків, пояснення працівника й третіх осіб тощо. При вирішенні питання про

притягнення працівника до повної матеріальної відповідальності ці докази оцінюються судом.

Зменшення розміру відшкодування за шкоду, заподіяну в нетверезому стані, як правило, не допускається.

Матеріальна відповідальність настає за шкоду, заподіяну недостачею, умисним знищенням або умисним зіпсуттям матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції), в тому числі й під час їх виготовлення, а також інструментів, вимірювальних приладів, спеціального одягу та інших предметів, виданих працівникові для користування підприємством, установою, організацією.

Зазначений перелік збігається з переліком, що передбачає відповідальність у межах середнього місячного заробітку, а відмінність полягає у формі вини працівника. Повна матеріальна відповідальність настає за умисне заподіяння такої шкоди. Якщо недостача, псування або знищення зазначеного майна сталися з необережності (недбалості), настає матеріальна відповідальність у межах середнього місячного заробітку.

Матеріальна відповідальність настає відповідно до спеціальних нормативно-правових актів. Така відповідальність може бути покладена, зокрема, за шкоду, заподіяну: перевитратою пального на автомобільному транспорті; отриманням посадовою особою премій внаслідок допущених з його вини викривлень даних про виконання робіт; розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей.

Матеріальна відповідальність за шкоду, заподіяну не під час виконання трудових обов'язків настає у випадку, коли шкоду підприємству заподіює не будь-яка особа, а саме працівник, який перебуває з таким підприємством у трудових відносинах на підставі трудового договору. Шкода не при виконанні трудових обов'язків може бути заподіяна як у робочий час, так і після його закінчення або до початку роботи.

Типовим прикладом спричинення такої шкоди є використання майна роботодавця для особистих цілей, при виконанні на обладнанні (приладах, автотранспорті) організації роботи, що не належить до трудової функції працівника.

Службова особа, винна в незаконному звільненні або переведенні працівника на іншу роботу, несе матеріальну відповідальність у повному розмірі шкоди.

Застосовуючи матеріальну відповідальність у повному розмірі шкоди, потрібно мати на увазі, що цим пунктом покладається обов'язок відшкодувати шкоду, заподіяну підприємству, установі, організації у зв'язку з оплатою

незаконно звільненому або переведеному працівникові часу вимушеного прогулу або часу виконання нижчеоплачуваної роботи винними посадовими особами, за наказом (розпорядженням) яких звільнення або переведення здійснено з порушенням закону або які затримали виконання рішення суду про поновлення на роботі.

Відповідальність у таких випадках покладається на службу особу незалежно від форми вини.

Підвищена матеріальна відповідальність працівників — це обов'язок працівників покрити заподіяну майну роботодавця шкоду у встановленому законом розмірі й у випадках, коли фактичний розмір шкоди перевищує її номінальний розмір.

Законодавством України визначено:

- суб'єкти підвищеної матеріальної відповідальності;
- перелік окремих видів майна та інших цінностей;
- умови, за яких настає підвищена матеріальна відповідальність;
- порядок визначення розміру шкоди.

До суб'єктів підвищеної матеріальної відповідальності належать:

– працівники, які виконують операції, пов'язані із закупівлею, продажем, обміном, перевезенням, доставкою, пересиланням, зберіганням, сортуванням, пакуванням, обробкою або використанням у процесі виробництва дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння, ювелірних, побутових і промислових виробів та матеріалів, виготовлених з використанням дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, відходів та брухту, що містять дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння, а також валютні операції, і які є винними у розкраданні, знищенні (псуванні), недостачі або наднормативних їх втратах (крім втрат у зв'язку з непередбаченими порушеннями технологічного процесу);

– особи, безпосередньо не пов'язані з виконанням операцій, зазначених вище, але визнані винними в розкраданні, знищенні (псуванні), недостачі або втраті дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, валютних цінностей.

До цінностей належать:

– дорогоцінні метали та дорогоцінне каміння, ювелірні, побутові й промислові вироби та матеріали, виготовлені з використанням дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, відходів та брухту, що містять дорогоцінні метали й дорогоцінне каміння;

- валютні цінності.

До випадків, у яких настає підвищена матеріальна

відповідальність, належать:

– недбалості у роботі, порушення спеціальних правил, інструкцій;

– визнання винними в розкраданні, знищенні (псуванні), недостачі або втраті дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, валютних цінностей.

Розмір заподіяної шкоди залежить від виду майна та цінностей.

Поряд з договорами про повну індивідуальну матеріальну відповідальність працівників чинне трудове законодавство передбачає можливість укладення письмового договору про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність.

Випадки запровадження колективної (бригадної) матеріальної відповідальності працівників подано на рис. 2.26.



Рис. 2.26. Випадки запровадження колективної (бригадної) матеріальної відповідальності працівників

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Законодавство допускає можливість укладання договору про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність на таких видах робіт, де укладання договорів про повну індивідуальну матеріальну відповідальність недопустиме.

У КЗпП зазначено п'ять окремих видів робіт, за умови виконання яких може запроваджуватися колективна (бригадна) матеріальна відповідальність, а саме: робіт, пов'язаних зі

зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих працівникам цінностей.

Типовий договір — це нормативний акт, до якого сторони не мають права вносити зміни.

Укладення договору про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність на посадах і роботах, не передбачених Переліком, позбавляє його юридичної сили.

Запроваджується колективна (бригадна) матеріальна відповідальність роботодавцем за згодою з виборним профспілковим органом або іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом. Письмовий договір про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність укладається між роботодавцем і всіма членами колективу (бригади).

Оскільки колективна (бригадна) матеріальна відповідальність встановлюється за згодою всіх членів колективу (бригади), то в разі включення до складу бригади нових членів бригади, а також призначення її керівника враховується думка колективу бригади. У договорі про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність визначаються взаємні права й обов'язки роботодавця та бригади.

Так, кожний член бригади має право брати участь у прийманні матеріальних цінностей, здійснювати взаємний контроль за роботою зі зберігання, обробки (відпустку), перевезення або застосування в процесі виробництва цінностей, брати участь в інвентаризації цінностей, що передаються колективу, в необхідних випадках вимагати проведення інвентаризації, заявляти про відведення окремих членів бригади, якщо вони, на думку колективу, не можуть забезпечити збереження довірених бригаді цінностей тощо.

Шкода, що підлягає відшкодуванню, розподіляється між членами колективу (бригади) пропорційно місячній тарифній ставці (посадовому окладу) і фактично відпрацьованому часу за період з останньої інвентаризації до дня виявлення шкоди.

У разі встановлення безпосереднього винуватця — члена бригади, що заподіяв шкоду, обов'язок її відшкодування покладається на цього конкретного працівника, тобто відшкодування здійснюється за правилами індивідуальної матеріальної відповідальності. Якщо в незабезпеченні збереження матеріальних цінностей крім членів колективу (бригади), з якими укладено договір, винні службові особи, суд обговорює питання про притягнення їх до участі в справі як співвідповідачів і визначає розмір шкоди, який відповідає ступеню вини кожного

з них, і розмір належного відшкодування з урахуванням виду та межі матеріальної відповідальності, яка на них покладається.

Решта шкоди розподіляється між членами бригади відповідно до Типового договору про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність.

Визначення розміру шкоди, заподіяної працівником, та порядок її покриття. Визначення розміру шкоди, заподіяної роботодавцеві, залежить від обставин, зазначених на рис. 2.27.

За загальним правилом розмір шкоди визначається за фактичними втратами, на підставі даних бухгалтерського обліку, виходячи з балансової вартості (собівартості) матеріальних цінностей за вирахуванням зносу згідно з установленними нормами .



Рис. 2.27. Обставини, від яких залежить визначення розміру шкоди

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Вартість майна визначається на день виявлення шкоди, а в разі зміни цін застосовуються ціни, які діяли в день прийняття рішення про відшкодування.

В окремих випадках (розкрадання, недостача, умисне знищення або умисне зіпсуття) розмір шкоди визначається за цінами, що діють у даній місцевості на день відшкодування шкоди, або за цінами, встановленими для продажу (реалізації) цієї продукції й товарів.

Розмір заподіяної роботодавцю шкоди має свої особливості та передбачає можливість встановлення законодавством окремого порядку визначення розміру шкоди, що підлягає покриттю, в тому числі у кратному обчисленні заподіяної роботодавцю шкоди.

Цей порядок застосовується у двох випадках: коли шкода

заподіяна розкраданням, умисним зіпсуттям, нестачею або втратою окремих видів майна та інших цінностей; коли фактичний розмір шкоди перевищує її номінальний розмір.

Кратний розмір обчислення застосовується, коли шкоду заподіяно при роботах з дорогоцінними металами, іноземною валютою, крадіжкою і нестачею м'яса та м'ясопродуктів, втратою бібліотечних книг, музейних експонатів, інших цінностей.

При заподіянні шкоди з вини кількох працівників розмір шкоди, який має відшкодувати кожен працівник, визначається з урахуванням ступеня вини кожного з працівників, виду та межі їх матеріальної відповідальності.

Порядок покриття шкоди, заподіяної працівником. Чинне трудове законодавство запроваджує два способи покриття заподіяної шкоди: добровільний та примусовий (рис.2.28).

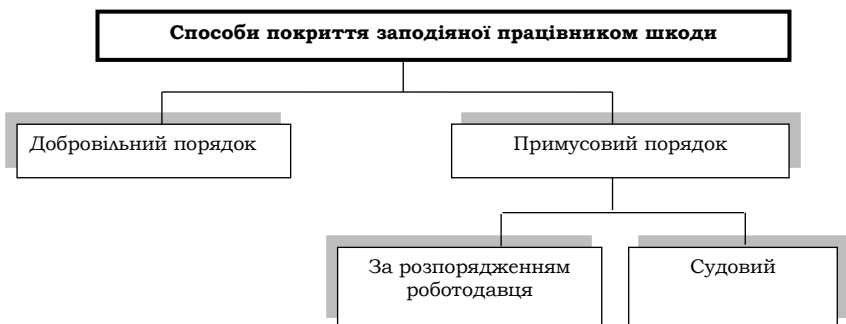


Рис. 2.28. Способи покриття заподіяної працівником шкоди
Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Вирізняють два способи примусового порядку покриття шкоди: за розпорядженням роботодавця; судовий.

Працівник, який заподіяв шкоду роботодавцеві, може добровільно у будь-який час покрити її повністю або частково (в межах, встановлених законом) шляхом внесення відповідної грошової суми до каси організації. За згодою роботодавця працівник може покрити шкоду в натурі — передати для покриття заподіяної шкоди рівноцінне майно або поправити (відремонтувати) пошкоджене. Наприклад, водій, що пошкодив автомобіль, може відремонтувати цей автомобіль.

Примусовий порядок покриття шкоди залежить від виду матеріальної відповідальності. Так, покриття шкоди, заподіяної працівниками, що не перевищує середньомісячного заробітку,

незалежно від виду матеріальної відповідальності, здійснюється за розпорядженням роботодавця, а керівниками підприємств, установ, організацій та їхніми заступниками - за розпорядженням вищого в порядку підлеглий органу шляхом відрахування із заробітної плати працівника. Таке розпорядження роботодавця чи вищого в порядку підлеглий органу має бути зроблено не пізніше двох тижнів з дня виявлення заподіяння працівником шкоди і звернено до виконання не раніше семи днів з дня повідомлення про це працівникові.

Строк ознайомлення працівника з виданим розпорядженням про відрахування з його заробітної плати для покриття заподіяної шкоди законодавством не встановлено. Під «звернено до виконання» слід розуміти передачу розпорядження бухгалтеру за розрахунками з працівниками, а не реальне відрахування. Якщо працівник не згоден з відрахуванням або його розміром, відрахування не робиться і трудовий спір за заявою працівника розглядається в порядку, передбаченому законодавством (комісією з трудових спорів, судом). Таким чином, законодавством визначено і порядок вирішення трудового спору у питаннях матеріальної відповідальності.

Строк звернення працівника до комісії з трудових спорів чи безпосередньо до суду — три місяці з дня, коли працівник дізнався або повинен був дізнатися про порушення свого права. Якщо роботодавець, порушуючи встановлений порядок, здійснив відрахування із заробітної плати працівника, то орган, який розглядає трудовий спір за заявою працівника, приймає рішення про повернення працівникові незаконно відрахованої суми.

В інших випадках покриття шкоди здійснюється через подання роботодавцем позову до суду. Тут йдеться про два випадки: якщо розмір шкоди перевищує середній місячний заробіток працівника; роботодавець пропустив двотижневий строк з дня виявлення заподіяної працівником шкоди для видання наказу (розпорядження) про покриття працівником шкоди, що не перевищує його середнього місячного заробітку.

Для звернення до суду у питаннях стягнення з працівника матеріальної шкоди, заподіяної роботодавцеві, встановлюється строк один рік з дня виявлення заподіяної працівником шкоди.

Закріплення матеріальної відповідальності особи та сфер її матеріальної відповідальності здійснюється шляхом зазначення у розпорядчому документі про облікову політику підприємства. Приклад такого переліку осіб, з якими має бути підписаний договір про повну матеріальну відповідальність, представлено в таблиці 2.17.

Перелік посадових осіб, з якими має бути підписаний договір про повну матеріальну відповідальність

№ з/п	Посада
1	Касир
2	Завідувач складу
3	Завідувач коморою
4	Завідувач магазину
5	Завідувач їдальні підприємства
6	Завідувач гаражного господарства
7	Завідувач виробництвом
8	Начальник цеху
9	Завідувач лабораторії
10	Агент з постачання
11	Експедитор

Джерело²⁷⁹

Якщо штатним розписом передбачені посади заступника завідувача складом, заступника начальника цеху й інші заступники посадових осіб (таблиця 2.18), вони теж включаються до переліку і з такими особами укладається договір про повну матеріальну відповідальність. Списки матеріально відповідальних осіб із зазначенням прізвища, ім'я та по батькові матеріально відповідальних осіб, посад та зразків підписів складають на підставі договорів про повну матеріальну відповідальність.

Отже, організація матеріальної відповідальності полягає в тому, що бухгалтер обліковує не самі цінності, а права і відповідальність осіб, в підзвіті яких вони знаходяться (рис. 2.29).

Бухгалтер контролює виконання договорів з відповідальними особами (агентами). Таким чином, за кожним рахунком стоїть окрема особа або група осіб, так виникає відповідальність.

Працівники приймають на себе матеріальну відповідальність за зберігання цінностей, а адміністрація зобов'язується створити всі необхідні для цього умови. Такий договір може бути укладений з працівниками, що заміщують посади або виконують роботи, безпосередньо пов'язані із зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням в процесі виробництва переданих ним цінностей.

Під час укладання договору про повну матеріальну відповідальність з такими працівниками необхідно керуватися ст. Кодексом законів про працю України.

²⁷⁹ Сторожук Т.М. Облікова політика підприємства. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2015. 240 с.

Організація матеріальної відповідальності

полягає в тому, що бухгалтер обліковує не самі цінності, а права і відповідальність осіб, в підзвіті яких вони знаходяться.

Закріплення матеріальної відповідальності здійснюється шляхом зазначення в наказі про облікову політику прізвища, ім'я та по батькові працівника, посади, яку він обіймає, та сфери матеріальної відповідальності:

- грошові кошти,
- бланки суворої звітності,
- товарні цінності,
- готова продукція,
- майно, що знаходиться у відділах, цехах, підрозділах,
- інші товарно-матеріальні цінності, які належать підприємству.

Рис. 2.29. Зміст організації матеріальної відповідальності та порядок її закріплення

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Умовами для укладання таких договорів, як ми зазначали раніше, є:

- а) досягнення працівником 18-річного віку;
- б) працівник обіймає посаду, виконує роботи, безпосередньо пов'язані зі зберіганням, обробкою, продажем (відпуском) товарно-матеріальних цінностей, затверджений наказ (інструкція) про його функціональні (посадові) обов'язки;
- в) зазначені посади і роботи включені до Переліку²⁸⁰, затвердженого в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

На підприємстві має бути список матеріально відповідальних осіб, в якому крім прізвищ працівників зазначаються назви товарно-матеріальних цінностей і дати проведення інвентаризацій.

Такий перелік затверджується і контролюється керівником (таблиця 2.18).

Для контролю за надходженням, використанням, зберіганням матеріальних ресурсів, попередження крадіжок, необхідно розробити систему матеріальної відповідальності за допомогою звітності. Кожна особа, якій довірені цінності

²⁸⁰ Про затвердження Переліку робіт, при виконанні яких може запроваджуватися колективна (бригадна) матеріальна відповідальність, умови її застосування і Типового договору про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>

повинна звітуватися про витрачені матеріали, а звітність вводиться по всьому технологічному процесу - від запуску матеріальних цінностей у виробництво до виходу готової продукції.

Таблиця 2.18

Перелік матеріально відповідальних осіб

Структурний підрозділ	Матеріально відповідальна особа (ПІБ)	Вид товарно-матеріальних цінностей	Дати проведених інвентаризацій

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Контроль за матеріальними ресурсами покладається на начальників цехів, дільниць, змін, бригад, а звіти про витрачання ресурсів містять такі реквізити:

1. найменування підрозділу;
2. прізвище особи, відповідальної за матеріальні ресурси;
3. перелік матеріальних цінностей (номенклатурний номер, одиниця виміру, ціна), залишок на початок місяця (кількість та сума), надходження за місяць (кількість та сума), витрачання в розрізі видів продукції (кількість та сума) і залишок на кінець місяця.

Зважаючи на той обсяг робіт, який, як правило, виконує головний бухгалтер на підприємстві (незалежно від того, працює він сам чи керує цілим структурним підрозділом), він залишається посадовою особою, яка працює за трудовим договором. Саме до такої особи може бути застосовано матеріальну відповідальність у випадках та в порядку, визначених Кодексом законів про працю України.

Таким чином, головний бухгалтер як посадова особа несе матеріальну відповідальність як працівник, що працює за трудовою угодою, а саме бухгалтер чи головний бухгалтер, який працює як одна штатна одиниця, несе відповідальність за заподіяні ним збитки у розмірі прямої дійсної шкоди, але не більше свого середнього місячного заробітку .

На сьогодні досить часто з головбухом укладають трудовий контракт, де окремим пунктом обумовлюють питання матеріальної відповідальності. Такий вид документа не має права на існування, адже укладати контракти можна лише в тих випадках, коли це прямо визначено законом.

На сьогодні законодавство, зокрема Закон України від

16.07.99 р. №996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», такої вимоги не містить. Але якщо бухгалтер все ж таки погодився на підписання такого контракту (або письмового трудового договору у формі спеціально складеного документа), то обов'язково слід враховувати випадки повної та обмеженої матеріальної відповідальності, встановлені Кодексом законів про працю України. Розширювати такі вимоги роботодавець не має права.

До посадової особи - головного бухгалтера, який працює за трудовою угодою, адміністративна відповідальність застосовується майже в кожному випадку проведення документальної перевірки на підприємстві.

Окремо на підприємстві складають перелік підзвітних осіб, які мають право одержувати грошові кошти на господарські потреби.

Підзвітна особа - довірена особа підприємства, якій підприємство надало такий статус (статус (лат. status) - правове становище, стан).

Статус підзвітної особи - сукупність прав і обов'язків фізичної особи, що перебуває в певних відносинах з підприємством - працівника цього підприємства, посадової особи, власника підприємства. У поняття статусу входять права і обов'язки особи, передбачені для учасника трудових, адміністративно-правових відносин.

Виконання обов'язків підзвітної особи передбачає здійснення таких операцій:

- отримання завдання;
- отримання грошового авансу для оплати витрат, пов'язаних з виконанням отриманого завдання. Підзвітній особі також можуть бути видані розрахункова чекова книжка для розрахунків з партнерами і довіреність на отримання цінностей;
- скерування на інше (інші) підприємство для виконання завдання (одержання цінностей, послуг, робіт і, при потребі, їх оплата) в тому ж населеному пункті, в якому розташоване підприємство, місце основної праці підзвітної особи, або поза місцем основної роботи, тобто під час службового відрядження;
- оформлення документів на отримання цінностей, послуг, робіт і їх оплату, з позначенням у документах реквізитів підприємства, яке скерувало (відрядило) підзвітну особу;
- передача цінностей матеріально відповідальній особі свого підприємства, а документів на їх отримання і оплату - в бухгалтерію. Якщо працівник був відряджений, то в цьому випадку в бухгалтерію здаються документи, які підтверджують його витрати на відрядження (квитки, квитанції та ін.);

- складання звіту про використання одержаних грошових коштів і врегулювання грошових відносин, що виникли (повернення залишку невикористаних за призначенням готівкових коштів, отримання додаткових готівкових коштів на покриття визнаної обґрунтованою перевитрати та ін.).

Підзвітна особа - довірена особа підприємства, який підприємство надало такий статус (статус (лат. status) - правове становище, стан).

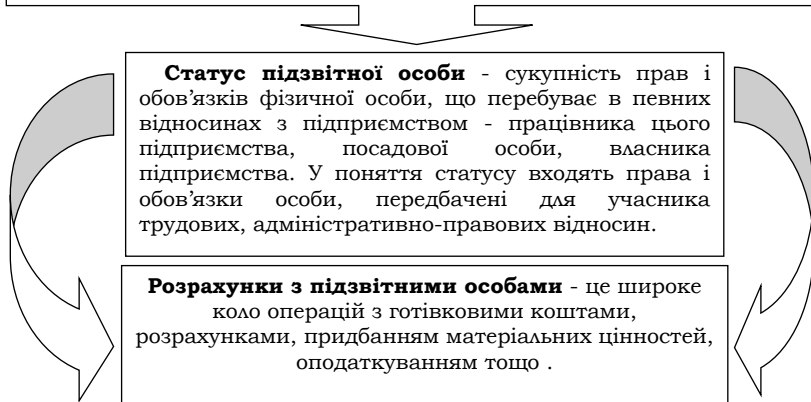


Рис. 2.30. Сутність розрахунків з підзвітними особами

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Статус підзвітної особи підприємства залежно від мети її відрядження нормативною базою встановлений не для всіх категорій працюючих.

Грошові кошти можуть видаватися під звіт таким особам:

- працівникам, що перебувають з цим підприємством, організацією чи установою у трудових відносинах. Наказом по підприємству затверджується перелік таких осіб;

- фізичним особам, які перебувають з цим суб'єктом господарювання у цивільно-правових відносинах (приміром, працюють за договором підряду, дорученням тощо).

Службовим відрядженням вважається поїздка працівника підприємства на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи. Отже, оскільки підзвітною особою може бути будь-який працівник (усі працівники), то на підприємстві повинен бути складений і затверджений наказом керівника список осіб, які мають право одержувати грошові кошти у підзвіт на господарські потреби.

Перелік посадових осіб підприємства, які мають право на отримання та витрачання готівкових коштів на господарські потреби

№ з/п	Посада
1	Працівники бухгалтерії
2	Касир
3	Секретар
4	Керівники виробничих підрозділів
5	Заступники керівників виробничих підрозділів
6	Завідувач житлово-комунальним господарством
7	Завідувач їдальні
8	Спеціаліст зі збуту
9	Інженер з охорони праці
10	Експедитор
11	Агент з постачання

Джерело : ²⁸¹

Такий перелік є підставою для здійснення даними посадовими особами операцій з готівковими грошовими коштами. Складання таких списків (переліків) є важливим організаційним моментом облікової політики підприємства.

Облік розрахунків з підзвітними особами ведуть в Журналі-ордері №3 А с.-г.. Аналітичний облік в цьому реєстрі ведуть за кожною окремо виданою в підзвіт сумою лінійно-позиційним методом записів.

При відкритті журналу-ордера з попереднього реєстру записують перехідні залишки на початок місяця з зазначенням дати виникнення дебіторської заборгованості.

При записах операцій поточного місяця в окремому рядку відображають дату і суму виданого авансу, відшкодування перевитрат проти виданого авансу, відшкодовану або утриману суму невикористаного авансу і суми витрат за поданим і затвердженим звітом про використання коштів наданих на відрядження, або під звіт.

У випадках, якщо підзвітній особі, що знаходиться у тривалому відрядженні, направляють додатковий аванс, або один і той же працівник повторно за місяць одержує аванс, то суму і дату видачі (перерахування) авансу відображають у вільних графах: 6 і 7 по тому ж рядку (в дебет субрахунку 372 з кредиту відповідних кореспондуючих рахунків). При поданні одним працівником за поточний місяць двох звітів відповідні

²⁸¹ Сторожук Т.М. Облікова політика підприємства. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2015. 240 с.

суми відображають записом в одній графі за одним і тим ж рядком.

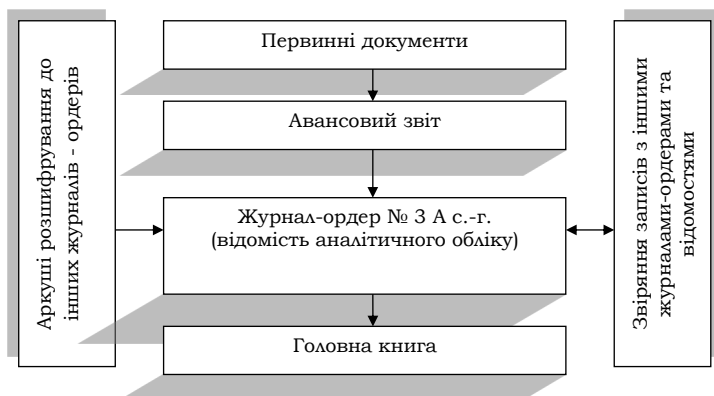


Рис. 2.31. Записи в регістрах з обліку розрахунків з підзвітними особами

Джерело: ²⁸²

З метою одержання підсумкових (синтетичних) даних з субрахунку 372 суми витрат за звітами і повернення невикористаних коштів показують в Журналі-ордері № 3 А с.-г. в кореспонденції з дебетом відповідних рахунків.

Якщо підзвітна особа відповідає за реалізацію продукції або матеріалів (продавець магазину або іншого торгового місця тощо), то отриману від реалізації виручку відображають за дебетом субрахунку 372 (з кредиту рахунку 701), використовуючи одну з вільних граф, а суму, внесену до каси підприємства (організації), на поточний рахунок або відправлену поштовим переказом, записують у відповідних графах. Дані цих граф повинні відповідати сумам, що відображені у відповідних журналах-ордерах.

Після закінчення записів всіх операцій за рахунками з підзвітними особами за звітний місяць у Журналі-ордері № 3 А с.-г. підраховують підсумки за всіма графами і кредитові обороти переносяться у Головну книгу.

Типова кореспонденція бухгалтерських рахунків за обліком розрахунків із підзвітними особами наведена у табл. 2.20.

²⁸² Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Я., Беленкова М.І. та ін. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник. За ред. проф. М. Ф. Огійчука. 6-те вид., перероб. і допов. К.: Алерта. 2011. 1042 с.

Таблиця 2.20

**Кореспонденція бухгалтерських рахунків за обліком
розрахунків із підзвітними особами**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Видано під звіт працівнику підприємства готівку на господарські потреби або для поїздки у відрядження	372	30
2.	Перераховано грошові кошти підзвітній особі за місцем її перебування у відрядженні	372	31
3.	Відшкодовано працівнику суму перевищення витрат від суми, яку було ним отримано під звіт для поїздки у відрядження	372	30
4.	Списано із працівника на підставі авансового звіту і доданих первинних документів суми, спрямовані на закупівлю для потреби підприємства як оборотних, так і необоротних активів	15 22 25 28	372
5.	Відображено суму ПДВ (податковий кредит) за придбаними працівником цінностями	64	372
6.	Відображено повернення до каси невикористаних підзвітних сум	30	372
7.	Списано витрати по відрядженню на відповідні бухгалтерські рахунки	23,39, 84,91 92,93	372
8.	Відображена нестача, псування цінностей з вини працівників	375	20 23
9.	Суми претензій пред'явлених постачальникам списується на суму авансів	374	371
10.	Перераховано аванс постачальнику	371	311
11.	Надання позик працівникам за рахунок підприємства	377	30

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Аграрний бізнес як комерційна діяльність знаходиться в постійному розвитку, що вимагає вдосконалення управління. Для прийняття управлінських рішень, пов'язаних з функціонуванням бізнесу, в різних галузях народного господарства необхідна система інформаційного забезпечення. Особливу значущість вона має в одній з найважливіших галузей української економіки, якою є сільське господарство.

Для управління необхідна інформація, яка формується в особливій системі управлінського обліку або входить в бухгалтерський облік аграрного підприємства як підсистема.

Обидва ці підходи мають право на існування залежно від величини підприємства.

І причина не тільки в тому, що багатьом підприємствам доводиться працювати в умовах конкуренції і різних етапів економічної кризи. Розвивається сам аграрний бізнес, більш складними стають його цілі і завдання, можливості вирішення проблем ефективного управління. Відповідно, повинен розвиватися і бухгалтерський управлінський облік, його інструментарій, методи формування та використання облікової інформації.

Ключовою рисою сучасної аграрної сфери є висока динаміка суспільних потреб, науково-технічного прогресу, інтенсивність конкуренції, що супроводжуються коливаннями масштабів та видів діяльності сільськогосподарських підприємств, ускладненням їх економічних зв'язків, зміною попиту і цін на продукцію, потреби в основних і оборотних засобах, появою нових ринків, ослабленням регулюючого впливу держави й необхідністю соціальної спрямованості.²⁸³

Управлінський облік – це інформаційна система, спрямована на підтримку оперативних, тактичних і стратегічних рішень, яка формується на основі зовнішньої ринково орієнтованої фінансової і нефінансової інформації, орієнтована переважно на відслідковування тенденцій і трендів змін процесів і оперує переважно оперативною, поточною, плановою й прогнозною інформацією».²⁸⁴

Отримана інформація, як результат функціонування інтегрованої системи обробки та підготовки для внутрішніх користувачів, відіграє важливу роль в економіці більшості зарубіжних і вітчизняних підприємств. Під цим звичним сьогодні терміном розуміється особлива система всередині корпоративного управління витратами й обіговими коштами з метою оптимізації використання капіталу, зростання рентабельності, поліпшення фінансових і нефінансових показників підприємства та, звичайно ж, отримання лідируючих позицій на ринку.

Особливістю управлінського обліку є те, що на місце чисто процедурних обліково-економічних завдань висувається нове завдання – забезпечення потреб користувачів у такій

²⁸³ Правдюк Н.А., Боднар М.О. Розробка стратегічного набору управління інноваційно-інвестиційною привабливістю сільськогосподарських підприємств. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2016. №7. С.39-51.

²⁸⁴ Нападівська А. В. Базові принципи управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 1. С. 173–181.

інформації, яка носить адресний характер, тому зрозуміло, що для різних груп користувачів треба забезпечити різну інформацію.²⁸⁵ У той же час, управлінський облік – це процес виявлення, зміни, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації і для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів.²⁸⁶ Зарубіжній практиці визначають поняття «управлінський облік» наступним чином : ^{287,288,289,290,291}

– це процес безперервного удосконалення планування, проектування, виміру і функціонування системи фінансової та нефінансової інформації, що направляє діяльність менеджерів, мотивує поведінку, підтримує і створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і операційних цілей організації ;

– це процес в рамках організації, який забезпечує управлінський апарат організації інформацією, яка використовується для планування, управління та контролю за її діяльністю ;

– це ідентифікація, вимір, збір, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація і передача інформації, необхідної для управління будь-якими об'єктами ;

– це невід'ємна частина менеджменту, пов'язана з виявленням, наданням та інтерпретацією інформації керівництву, з метою ефективного управління компанією ;

– це процес пізнання, оцінки, накопичення, аналізу, підготовки, тлумачення і повідомлення фінансової інформації, використовуваної управлінським апаратом для планування, визначення вартості і контролю в рамках підприємства .

Сучасний управлінський облік є інтегрованою системою управління підприємством, що формує і забезпечує інформацією

²⁸⁵ Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2006. 334 с.

²⁸⁶ Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. Київ : Центр учб. літ., 2007. 522 с.

²⁸⁷ Аткинсон Э. А., Банкер Р. Д., Каплан Р. С., Янг М. С. Управленческий учет. М. : Вильямс, 2005. 878 с.

²⁸⁸ Шляго Н. Н. Управленческий учет: рудименты прошлого в осознании настоящего. СПб. : Изд-во Политехн. ун-та, 2007. 160 с.

²⁸⁹ Хорнгрэн Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. СПб. : Питер, 2005. 1008 с.

²⁹⁰ Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика. М. : Финансы и статистика, 2002. 952 с.

²⁹¹ Бойко Є. І. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах. Науковий вісник. 2008. Вип. 18.6. С. 139–143.

про результати діяльності – фінансових, часових, якісних, вартісних тощо – як всього підприємства в цілому, так і його окремих складових – структурних підрозділів, співробітників, проєктів тощо.

У сучасних умовах всі виробничі відносини знаходять своє відображення у фінансових результатах, до того ж окремі необхідні види ресурсів сільськогосподарські підприємства можуть отримати, якщо вони володіють достатньою кількістю фінансових ресурсів. Крім того, від стану, динаміки та структури фінансового забезпечення підприємств залежать їх потенційні можливості розвитку. Отже, позитивні фінансові результати для сільськогосподарських підприємств є запорукою їх успішного функціонування. Саме вони є визначальною економічною категорією та головним вимірником ефективності роботи підприємства.²⁹²

Слід враховувати вплив облікової політики на показники діяльності підприємства. Адже різні методи обліку призводять до різних фінансових результатів діяльності підприємства. При розробці облікової політики необхідно врахувати цілі інформаційного забезпечення різних груп користувачів облікової інформації.²⁹³

Основною метою впровадження і використання сучасної системи управлінського обліку на підприємстві є достатнє і своєчасне забезпечення всіх рівнів управління плановою, фактичною і прогнозною інформацією, необхідною для прийняття обґрунтованих управлінських рішень на основі оперативного та детального збору, систематизації і аналізу інформації.

Формування організаційно-методичних положень обліку виробництва продукції має враховувати, кількість технологічних стадій виробництва, їх черговість та тривалість проходження, що дає змогу визначити кількісні, якісні та вартісні параметри виробничого процесу, розрахувати обсяг витрат і фактичну виробничу собівартість сільськогосподарської продукції у розрізі кожного з виділених технологічних переділів, а також здійснювати оперативний контроль за відповідністю понесених

²⁹² Гончарук І.В., Старосуд В.І., Мулик Т.О. Фінансові результати сільськогосподарських підприємств: механізм формування та аналітична оцінка (на прикладі Ялтушківської дослідно-селекційної станції ІБК і ЦБ НААН України). *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 3. С. 18-34.

²⁹³ Коваль Л.В. Облікова політика в управлінні підприємством. *Електронне фахове видання «Ефективна економіка»*. 2019. № 5. URL: www.economy.nauka.com.ua

витрат якості виробленої продукції. Реалізація наведеної методики відображення інформації про витрати виробництва з подальшим її узагальненням у фінансовій та статистичній звітності підприємств дає змогу формувати цілісне обліково-інформаційне забезпечення, що здатне багаторазово підвищити ефективність прийнятих управлінських рішень.²⁹⁴

У зв'язку з тим, що управлінський облік на підприємствах охоплює всі компоненти менеджменту, необхідним і доцільним є розробка облікової політики для цілей управлінського обліку. Вона повинна включати в себе організаційний, методичний та технічний аспекти з врахуванням того, що в управлінському обліку можна керуватися принципами національних П(С)БО, підходами, декларованими МСБО.²⁹⁵

Під обліковою політикою для цілей управлінського обліку слід розуміти сукупність способів ведення управлінського обліку, що забезпечують його безперервність і сприяють реалізації можливостей його елементів (бюджетування, обліку та звітності, внутрішнього управлінського контролю і управлінського аналізу) в інтересах внутрішньофірмового управління господарюючим суб'єктом.

Кожне підприємство розробляє облікову політику для ведення управлінського обліку, в якій описані принципи визнання господарських операцій, валюта обліку, методи оцінки запасів, калькулювання собівартості, нарахування амортизації і вимоги до створення резервів, виходячи з інформаційних потреб компанії і специфіки її діяльності. При цьому можуть бути використані принципи, викладені в міжнародних, національних стандартах фінансової звітності, або власні підходи до обліку й відбиття інформації про діяльність компанії. Для того щоб не допустити помилок при складанні облікової політики, потрібно виділити її основні елементи – об'єкти обліку, принципи кваліфікації, визнання, оцінки – і поетапно деталізувати кожен з них.

Оскільки нормативного визначення поняття «облікова політика для цілей управлінського обліку» не існує, кожне підприємство самостійно визначає сферу застосування цього документа і те, які положення з обліку будуть в нього включені.

Процес розроблення облікової політики в системі управлінського обліку має певні особливості. У зв'язку з цим під

²⁹⁴ Правдюк М.В. Обліково-інформаційне забезпечення управління виробництвом продукції аквакультури. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №2(18). С. 79-92.

²⁹⁵ Косташ Т.В. Управлінський аспект облікової політики підприємства. *Кримський економічний вісник*. 2013. № 6. С.250-252.

час формування облікової політики для цілей управлінського обліку необхідно виходити з того, що: ²⁹⁶

– формування облікової політики для цілей управлінського обліку, як і для цілей фінансового обліку, повинно здійснюватися з урахуванням певних принципів не лише управлінського обліку, але й фінансового обліку, оскільки за цілим рядом пунктів вони будуть співпадати;

– вона має включати суб'єкти, об'єкти і елементи (вказані складові вище нами були розглянуті);

– вона має охоплювати всі аспекти облікового процесу, а саме методичний, технічний і організаційний.

При розробці організаційно-технічної складової облікової політики підприємства необхідно сформувати перелік первинних документів типової форми, спеціалізованих первинних документів та документів, що підприємство розробляє власноруч. Окрім цього, має бути складений графік документообігу, що забезпечуватиме вчасне проходження документів по інстанціях підприємства. Слід приділяти особливу увагу аналітичному обліку, що є інформаційною базою для прийняття управлінських рішень.²⁹⁷

Організаційний аспект облікової політики в системі управлінського обліку повинен охоплювати:

– організаційну форму побудови обліково-аналітичної служби (може входити до складу бухгалтерії чи іншого структурного підрозділу підприємства або бути виділена як окремий підрозділ);

– структуру обліково-аналітичної служби підприємства;

– посадові інструкції облікових працівників і матеріально-відповідальних осіб; – рівень централізації облікових робіт;

– варіант організації управлінського обліку на підприємстві (інтегрована, автономна);

– перелік центрів відповідальності та центрів затрат, які мають охоплювати всю організаційну структуру підприємства;

– комерційну таємницю та порядок її захисту тощо.

Технічний аспект облікової політики для цілей управлінського обліку повинен передбачати такі складові:

– робочий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій;

²⁹⁶ Щирба М.Т., Щирба І.М., Щирба М.М. Облікова політика як інструмент організації управлінського обліку на підприємстві. *Економіка і суспільство*. 2017. Випуск 8. С.830-837.

²⁹⁷ Коваль Л.В. Облікова політика щодо запасів. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №1. С.101-110.

– форми первинних документів, за якими не передбачені типові (уніфіковані) форми і реєстри управлінського обліку, які можуть бути такими: реєстри фінансового обліку, які можуть бути доповнені необхідними реквізитами управлінського обліку; реєстри управлінського обліку, які розроблені підприємством самостійно; однак спочатку підприємство повинно визначити перелік об'єктів, за якими необхідно розробити і затвердити форми реєстрів управлінського обліку; в тих реєстрах повинна бути забезпечена сукупність даних, які необхідні внутрішнім користувачам для управління виробничо-фінансовою діяльністю підприємства, контролю за формуванням витрат, доходів і результатів діяльності в розрізі структурних підрозділів (центрів відповідальності) та підприємства загалом; водночас в обліковій політиці підприємства слід відобразити спосіб ведення реєстрів: ручний спосіб (на паперових носіях); з використанням комп'ютерної техніки (в електронному вигляді з подальшим виведенням на паперовий носій); форми реєстрів управлінського обліку та порядок відображення в них аналітичних даних повинні затверджуватися в додатку до наказу про облікову політику у вигляді альбому;

– комп'ютерна техніка;

– схеми (графіки) документообігу, технологія обробки облікової інформації, зокрема, з використанням комп'ютерної техніки;

– склад і порядок подання внутрішньої звітності;

– порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань.

Методичний аспект передбачає застосування методів калькулювання собівартості продукції і ціноутворення, підходи до розподілу по об'єктах калькулювання непрямих витрат, застосовуваних по окремих сегментах підприємства чи організації, методику розрахунку основних обліково-аналітичних показників для стратегічного, тактичного та оперативного управління.

Орієнтуючись на цілі управлінського обліку, до основних елементів управлінської облікової політики підприємства можна віднести:

– робочий план рахунків управлінського обліку, що містить синтетичні та аналітичні рахунки;

– форми первинних облікових документів, які застосовуються для оформлення господарських операцій, по яких не передбачені типові форми;

– форми документів для звітності управлінського обліку; – методи оцінки активів з метою складання управлінського балансу;

- графік документообігу;
- структуру служби управлінського обліку;
- перелік центрів витрат і центрів відповідальності;
- методи калькулювання собівартості продукції для відповідних центрів витрат і центрів відповідальності;
- форми звітів центрів витрат і центрів відповідальності;
- інші рішення, необхідні для організації управлінського обліку.

Облікова політика для цілей управлінського обліку може бути заснована як на Плані рахунків бухгалтерського обліку для підприємств та організацій України (або плані рахунків власної розробки), так і на будь-якому іншому міжнародному плані рахунків (GAAP, IAS).

Рахунки управлінського обліку в рамках єдиної, створеної на певній методологічній основі номенклатури, являють собою основу управлінського обліку на підприємствах. Основною відмінністю її від бухгалтерського плану рахунків є зручність для накопичення інформації у необхідних для управління аналітичних зрізах і трансформація в управлінську звітність.

В управлінському обліку робочий план рахунків повинен бути більш деталізований і структурований, ніж у бухгалтерському обліку. Поглиблена аналітика на рахунках управлінського обліку дозволить одержати більш корисну інформацію внутрішніми користувачами для прийняття управлінських рішень, причому при визначенні ступеня і глибини аналітичного зрізу в облікових регістрах потрібно визначити потребу в одержанні аналітичних звітів, згрупованих за різними ознаками.

При розробці системи управлінського обліку для усунення недостатньої інформативності, притаманної діючій системі бухгалтерського обліку, на підприємствах необхідно здійснювати облік витрат таким чином, щоб забезпечити їх аналітичну деталізацію одночасно як за статтями витрат, так і за центрами відповідальності з виділенням відповідної групи рахунків управлінського обліку.

Облік витрат за центрами відповідальності дозволяє оцінити внесок кожного центру у формування прибутку підприємства і проконтролювати відхилення по кожному центру відповідальності. У результаті правильного функціонування системи управлінського обліку керівництво підприємства, формуючи стратегічні цілі управління, отримує: інтегровані управлінські звіти про результати діяльності його основних структурних підрозділів за конкретний період часу; аналіз впливу внутрішніх і зовнішніх факторів на результати діяльності

підприємства та його основних структурних підрозділів; планові та прогнозні показники на майбутній період.

Керівники структурних підрозділів, центрів відповідальності формують оперативну стратегію реалізації довгострокових цілей розвитку підприємства. Вони отримують управлінські звіти про діяльність підрозділів на конкретний момент часу, результати їх аналітичної обробки, плану та прогнозну інформацію про підрозділи, а також інформацію про контрагентів.

Всі елементи бухгалтерської облікової політики підприємств можуть бути відповідним чином представлені в обліковій політиці для цілей управлінського обліку. Хоча мета управлінської облікової політики не може обмежуватися вибором найбільш прийнятних для підприємств варіантів із допущених П(С)БО та іншими нормативними документами. При розробці управлінської облікової політики необхідно брати до уваги також найкращий світовий досвід, відображений у міжнародних стандартах фінансової звітності, та особливості бізнесу конкретного підприємства.

Прийняті положення облікової політики для цілей бухгалтерського та управлінського обліку затверджується відповідними наказами чи розпорядженням особи, відповідальної за організацію і стан цих видів обліку. Варто відзначити, що бухгалтерська облікова політика формується і затверджується не пізніше 31 грудня року, що передує року її застосування і не змінюється протягом року, якщо тільки ці зміни не передбачені законодавством. Облікову політику для цілей управлінського обліку, так як і бухгалтерську облікову політику, слід також стверджувати не пізніше 31 грудня року, що передує року її застосування, але законодавством не передбачено жодних формальних обмежень для термінів формування, затвердження і змін управлінської облікової політики.

Враховуючи вищевказане, потрібно відзначити, що розробка повноцінної облікової політики – це досить витратне з точки зору ресурсів і часу завдання, яке неможливо вирішити за відсутності усвідомлення і розуміння ролі управлінського обліку і звітності в підвищенні ефективності та розвитку підприємств.

Облікова політика для цілей управлінського обліку – внутрішній стандарт, який дозволяє керівникам і співробітникам компанії отримати уявлення про поточний стан справ. Тому облікова політика стосується практично всіх менеджерів. Тому вкрай корисно провести презентацію облікової політики: представити менеджерам компанії, прокоменту-

вати, відповісти на питання, пояснити, яким чином положення облікової політики можуть вплинути на їх роботу. Більш того, потрібно залучати менеджерів компанії до обговорення облікової політики ще на етапі її формування.

Виникнення та формування облікової політики підприємств нерозривно пов'язано з розширенням існуючих видів діяльності та організаційно-правових аспектів ведення бізнесу в умовах ринкових відносин сьогодення, наданням альтернативних варіантів вибору відповідно до нормативно-правових актів щодо організації та ведення бухгалтерського обліку, а також невідповідності та неврегульованості окремих питань обліку запасів з боку чинного законодавства.²⁹⁸

Облікова політика, як для цілей управлінського обліку, так і для цілей бухгалтерського обліку вимагає ретельної підготовки, планування ресурсів і розуміння того, що бухгалтерський та управлінський облік – це постійно діюча технологія, яка буде вимагати постійного супроводу і забезпечення. Наявність глибоко розробленої управлінської облікової політики з визначенням змісту кожного його елементу й напрямку – важлива складова системи управлінського обліку сучасного підприємства.

Питання для самоконтролю

1. Що таке «організація бухгалтерського обліку»?
2. Розкрийте суть методичного забезпечення організації бухгалтерського обліку.
3. Розкрийте суть технічного забезпечення організації бухгалтерського обліку.
4. Розкрийте суть організаційного забезпечення організації бухгалтерського обліку.
5. Назвіть та охарактеризуйте форми організації бухгалтерського обліку на підприємстві.
6. Назвіть права та обов'язки головного бухгалтера.
7. Назвіть обов'язки керівника підприємства.
8. В яких випадках головний бухгалтер несе відповідальність?
9. Охарактеризуйте меморіально-ордерну форму обліку.
10. Охарактеризуйте форму обліку журнал-головна.
11. Охарактеризуйте журнально-ордерну форму обліку.
12. Охарактеризуйте журнальну форму обліку.

²⁹⁸ Коваль Л.В. Облікова політика щодо запасів. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №1. С.101-110.

13. Які форми ведення обліку у СМП?
14. Охарактеризуйте комп'ютерну форму обліку.
15. Які фактори необхідно врахувати при визначенні переліку матеріально-відповідальних осіб?
16. Яким чином відбувається закріплення матеріальної відповідальності?
17. Що таке «робочий план рахунків»?
18. Вимоги до робочого плану рахунків.
19. Що таке документообіг та як він здійснюється на підприємстві?
20. Що таке «інвентаризація»?
21. Назвіть випадки обов'язкового проведення інвентаризації.
22. Назвіть основні завдання інвентаризації.
23. Який порядок проведення інвентаризації на підприємстві?
24. Перерахуйте методи оцінки активів та охарактеризуйте їх.
25. Порядок зберігання документів на підприємстві.
26. Порядок утилізації документів підприємства.
27. Сутність облікової політики управлінського обліку.
28. Що повинен охоплювати організаційний аспект облікової політики в системі управлінського обліку ?
29. Які особливості розробки облікової політики у системі управлінського обліку ?
30. Що дозволяє оцінити облік витрат за центрами відповідальності ?
31. У чому полягає поняття статусу підзвітної особи підприємства ?
32. Організація документообігу розрахунків з підзвітними особами.
33. Яка сутність розрахунків з підзвітними особами ?

Тестові завдання з множинним запитом за темою 2.

<p>1. Яка посадова особа несе відповідальність за виконання Наказу про облікову політику підприємства?</p> <p>1) керівник; 2) головний бухгалтер; 3) власник; 4) податковий інспектор.</p>	<p>2. Яка посадова особа складає Наказ про облікову політику підприємства?</p> <p>1) керівник; 2) головний бухгалтер; 3) фінансовий директор; 4) менеджер.</p>
<p>3. Який нормативний документ є основою для складання Наказу про облікову політику підприємства?</p> <p>1) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; 2) НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; 3) Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства; 4) Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику».</p>	<p>4. Чи регламентується нормативними документами форма Наказу про облікову політику підприємства?</p> <p>1) так, вона є однаковою для всіх підприємств; 2) так, але вона є різною для підприємств різних галузей діяльності; 3) ні, форма Наказу про облікову політику підприємства визначається вищестоячою організацією; 4) ні, підприємство складає Наказ про облікову політику довільної форми.</p>
<p>5. Чи має право підприємство самостійно змінювати облікову політику?</p> <p>1) ні, це заборонено законодавством; 2) так, але це недоцільно; 3) так, за власним бажанням; 4) так, у випадках, передбачених законодавством.</p>	<p>6. Організація бухгалтерського обліку це:</p> <p>1) система елементів облікового процесу; 2) система принципів облікової політики; 3) сукупність господарських операцій на підприємстві; 4) усі відповіді вірні.</p>
<p>7. Документообіг це:</p> <p>1) система створення перевірки та обробки первинних документів в бухгалтерському обліку; 2) система класифікації документів; 3) система заміни первинних документів вторинними. 4) усі відповіді вірні.</p>	<p>8. Інвентаризація це:</p> <p>1) спосіб оцінки запасів при їх вибутті; 2) спосіб перевірки фактичної наявності активів підприємства; 3) спосіб нарахування амортизації 4) усі відповіді вірні.</p>
<p>9. Первинні документи це:</p> <p>1) письмові свідоцтва, що фіксують проведення господарських операцій; 2) документи складені на підставі декількох інших; 3) документи які передаються в архів. 4) усі відповіді вірні.</p>	<p>10. Зведені документи це:</p> <p>1) письмові свідоцтва, що фіксують проведення господарських операцій; 2) документи складені на підставі декількох первинних документів; 3) документи які передаються в архів. 4) усі відповіді вірні.</p>

<p>11. Яка посадова особа несе відповідальність за виконання Наказу про облікову політику підприємства?</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) головний бухгалтер; 2) керівник; 3) власник; 4) податковий інспектор. 	<p>12. Яка посадова особа складає Наказ про облікову політику підприємства?</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) керівник; 2) фінансовий директор; 3) головний бухгалтер; 4) менеджер.
<p>13. Управлінський облік це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) система обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів; 2) система обробки даних для фірм конкурентів; 3) система передачі даних аудиторській фірмі; 4) усі відповіді вірні. 	<p>14. На підприємстві виділяють такі типи центрів відповідальності:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) центр витрат; 2) центр облікової політики; 3) центр збитку. 4) усі відповіді вірні.
<p>15. Що не може контролювати керівник центру прибутку?</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) доходи; 2) витрати; 3) інвестиції. 4) усі відповіді вірні. 	<p>16. Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання і передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) управлінський облік; 2) оперативний облік; 3) бухгалтерський облік; 4) фінансовий облік.
<p>17. Форма ведення обліку, яка застосовується на підприємстві тривалий час та при якій складаються книжкові та карткові реєстри - це:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) журнально-ордерна форма; 2) меморіально-ордерна форма; 3) спрощена форма; 4) автоматизована форма. 	<p>18. Під розпорядчим документом розуміють:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) наказ керівника; 2) доповідню; 3) заяву; 4) усі відповіді вірні.
<p>19. Окремі аспекти та елементи облікової політики виносяться у:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Додатки; 2) У наказ «Про облікову політику»; 3) У розпорядження керівника; 4) Правильна відповідь відсутня. 	<p>20. Які рахунки не будуть відображатися в робочому Плані рахунків промислового підприємства:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 21; 2) 30; 3) 31; 4) 10.

<p>21. Який підхід до організації бухгалтерського обліку використовується в Україні?</p> <p>1) децентралізований; 2) централізований; 3) лінійний; 4) змішаний.</p>	<p>22. Чи має право підприємство самостійно змінювати облікову політику?</p> <p>1) ні, це заборонено законодавством; 2) так, але це недоцільно; 3) так, за власним бажанням; 4) так, у випадках, передбачених законодавством.</p>
<p>23. Що не може бути додатком до Наказу про облікову політику підприємства:</p> <p>1) робочий план рахунків; 2) перелік постійних і змінних загальнопромислових витрат; 3) графік документообороту; 4) перелік обраних методів оцінки виходу запасів.</p>	<p>24. Чи регламентується нормативними документами форма Наказу про облікову політику підприємства?</p> <p>1) так, вона є однаковою для всіх підприємств; 2) так, але вона є різною для підприємств різних галузей діяльності; 3) ні, форма Наказу про облікову політику підприємства визначається вищою організацією; 4) ні, підприємство складає Наказ про облікову політику довільної форми.</p>

Список рекомендованої літератури

1. Бондар М.І., Верига Ю.А., Орищенко М.М. та ін. Звітність підприємства [текст]: Підручник. К.: «Центр учбової літератури», 2015. 570 с.

2. Білик М.Д., Білик Т.О. Фінансові результати діяльності малих підприємств: оцінка та прогнозування: [монографія]. Київ: ТОВ «ПанТот», 2012. 280 с.

3. Блакита Г.В. Фінансова стратегія торговельних підприємств : методологічні та прикладні аспекти : [монографія]. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 244 с.

4. Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.А. Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. За редакцією д.е.н., проф., Ф.Ф. Бутинця. 4-е вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута». 2005. 528 с.

5. Верига Ю.А., Кулик В.А., Ночовна Ю.О., Іванюк С.Ю. Облікова політика підприємства: Навчальний посібник. К.: «Центр учбової літератури», 2015. 312 с.

6. Гнатишин А.Б., Прокопишин О.С. Організація обліку: Навчальний посібник. Львів: «Магнолія 2006», 2014. 432 с.

7. Завадський Й. С. Менеджмент: Management : у 3 т. Т. 1 . [3-тє вид., допов.]. К. : Європ. ун-т. 2001. 542 с.

8.Калетнік Г. М., Мазур А. Г., Кубай О. Г. Державне регулювання економіки: Навчальний посібник. К.: «Хай-Тек Пресс», 2011. 428 с.

9.Калетнік Г.М., Ціхановська В.М., Ціхановська О.М. Менеджмент та маркетинг: Навчальний посібник. К.: «Хай-Тек Прес».2011.580 с.

10. Кононова О. Є. Організація бухгалтерського обліку: Навч. посібник. Дніпро: ДВНЗ ПДАБА. Вена.: Premier Publishing s.r.o. Vienna, 2018. 102 с.

11. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635. URL: <http://www.minfin.gov.ua>

12. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. URL: <https://www.minfin.gov.ua>

13. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. №356. URL: <http://www.rada.gov.ua>

14. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств. Наказ Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009р. №390.URL: <http://www.rada.gov.ua>

15. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами. Наказ Міністерства фінансів України від 25.06.2003р.№422.URL: <http://www.uazakon.com/document>

16. Облікова політика підприємства: Навчальний посібник. За ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г. К.: ТОВ «ЮрАгро-Веста», 2007. 326 с.

17. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу. Навчальний посібник. За заг. ред. П. Й. Атамаса. К.: Центр учбової літератури, 2012. 416 с.

18. Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Я., Беленкова М.І. та ін. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник. За ред. проф. М. Ф. Огійчука. 6-те вид., перероб. і допов. К.: Алерта. 2011. 1042 с.

19. Правдюк А.А., Прутська Т. Ю., Правдюк М.В. Інформаційне забезпечення управління підприємницькою діяльністю на засадах інституціоналізму: монографія. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 360 с.

20. Правдюк Н.А., Покиньючерда В.В. Трудові ресурси підприємств: обліково-аналітичне забезпечення управління: монографія. Вінниця: ПП ТД «Едельвейс і К». 2016. 248 с.

21. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. URL: www.rada.gov.ua

22. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування. Наказ МФУ від 30.11.99 р. № 291. URL : <https://zakon.rada.gov.ua>

23. Про облікову політику : лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 URL: <http://www.minfin.gov.ua>

24. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2010. 260 с

25. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: Навчальний посібник. Тернопіль: Карт-бланш, 2003. 141 с.

26. Пушкар М.С. Філософія обліку. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 157 с.

27. Рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою: Затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 7 березня 2001 р. № 49. URL: <http://www.rada.gov.ua>

28. Савченко В.М., Пальчук О.В., Саловська Л.В. та ін. Облікова політика : Навчальний посібник. За ред. Г.М. Давидова. К.: Знання, 2010. 479

29. Сторожук Т.М. Облікова політика підприємства. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2015. 240 с.

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В ЧАСТИНІ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

- 3.1. *Облікова політика щодо земельних ділянок та нерухомості.*
- 3.2. *Облікова політика щодо основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.*
- 3.3. *Облікова політика щодо нематеріальних активів та гудвілу підприємства.*
- 3.4. *Облікова політика щодо біологічних активів.*
- 3.5. *Облікова політика щодо інвестицій.*

У темі розглянуто основні питання формування облікової політики щодо необоротних активів підприємства. Розкрито особливості вибору основних елементів в розрізі об'єктів обліку.

Функціонування в сучасних економічних умовах суб'єктів господарювання вимагає наявності різного роду активів. Найбільш високовартісними з них і вагомими для провадження виробництва є необоротні активи. Вони забезпечують не лише умови (будівлі, споруди), а й власне саме виробництво (обладнання, технічні лінії, станки і т. п.)²⁹⁹.

Однозначного тлумачення суті та визначення необоротних активів не існує, оскільки у бухгалтерському обліку кожній складовій необоротних активів планом рахунків визначено окремий рахунок, тому що облік потребує більш детальної інформації про окремі об'єкти, це призводить до «невикористання» у професійній діяльності бухгалтера терміну «необоротний актив».

²⁹⁹ Хорунжак Н.М., Рогожкіна В.В. Понятійна сутність необоротних активів і проблеми її ідентифікації. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. №19. С.554 - 560.

3.1. Облікова політика щодо земельних ділянок та нерухомості

Склад необоротних активів є різноманітним, що потребує їх класифікації. Класифікація необоротних активів є другим елементом при формуванні облікової політики підприємства. Економічна класифікація необоротних активів наведена на рисунку 3.1.

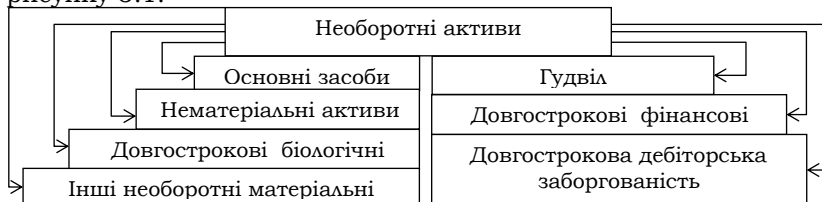


Рис. 3.1. Класифікація необоротних активів

Джерело: ³⁰⁰

Саме в розрізі економічної класифікації необоротних активів доцільно формувати облікову політику щодо останніх.

На практиці зі складу об'єктів основних засобів виокремлюють земельні ділянки та нерухомість, як особливі їх складові. Тому в наказі про облікову політику доцільно окремо зазначати інформацію щодо земельних ділянок, нерухомості та інших основних засобів.

Необхідність консолідації облікової та аналітичної інформації для забезпечення прийняття дієвих управлінських рішень, зумовляє модифікацію вимог до системи бухгалтерського обліку, як інформаційного базису відображення фактичного стану діяльності та оцінки майнового стану підприємства. Загальні норми та правила ведення бухгалтерського обліку активів, капіталу та зобов'язань підприємства врегульовуються на рівні законодавства. Разом з тим, наявність варіативності на рівні діючого законодавства в підходах до облікового відображення об'єктів бухгалтерського обліку, вплив галузевих умов на функціонування підприємства, рівень технічного та кадрового забезпечення зумовлюють потребу конкретизації правил та способів, які використовуватимуться обліковим персоналом для представлення інформації про об'єкти бухгалтерського обліку у звітності. Зазначена конкретизація здійснюється шляхом формування облікової політики як інструменту організації

³⁰⁰ Левченко О.П. Теоретичні основи організації обліку необоротних активів у сільськогосподарському підприємстві. URL: elar.tsatu.edu.ua/bitstream

бухгалтерського обліку та управління на конкретному підприємстві³⁰¹.

Для галузей промисловості земля є місцем розташування підприємств, базисом для розміщення споруд, а в сільському господарстві – це і предмет праці, і засіб праці, і основний засіб виробництва. Для видобувної галузі земля є постачальником сировини. Все це й визначає надзвичайно важливе економічне значення землі в формуванні стійкого економічного розвитку України³⁰².

Земля та майно (будівлі, споруди), що розташоване землі є об'єктами нерухомості³⁰³.

Земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави³⁰⁴.

Земля – це поверхня суші з ґрунтами, корисними копалинами та іншими природними елементами, що органічно поєднані та функціонують разом з нею³⁰⁵.

Землями сільськогосподарського призначення визнаються землі, надані для виробництва сільськогосподарської продукції, здійснення сільськогосподарської науково-дослідної та навчальної діяльності, розміщення відповідної виробничої інфраструктури, у тому числі інфраструктури оптових ринків сільськогосподарської продукції, або призначені для цих цілей³⁰⁶.

До земель сільськогосподарського призначення належать³⁰⁷:

- а) сільськогосподарські угіддя (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги);
- б) несільськогосподарські угіддя (господарські шляхи і

³⁰¹ Нечипорук Н.В. Бухгалтерський облік земельних ресурсів в умовах ресурсозбереження : дис. канд. ек. наук : 08.00.09 / Державна служба статистики України, Національна академія статистики, обліку та аудиту. Київ, 2018. 181 с.

³⁰² Калетнік Г.М., Козловський С.В., Ціхановська С.В. Перспективи розвитку земельних відносин та ринку землі в Україні. *Агроевіт.* 2012. №12. С. 2-6.

³⁰³ Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Лузана Ю.Я., Гаврилюка В.М. – 2-е вид., доп. і перероб. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2009. – 328с.

³⁰⁴ Земельний кодекс України № 2768-III від 25.10.2001. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

³⁰⁵ Закон України «Про охорону земель» № 962-IV від 19.06.2003 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

³⁰⁶ Земельний кодекс України № 2768-III від 25.10.2001. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

³⁰⁷ Земельний кодекс України № 2768-III від 25.10.2001. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

прогони, полезахисні лісові смуги та інші захисні насадження, крім тих, що віднесені до земель інших категорій, землі під господарськими будівлями і дворами, землі під інфраструктурою оптових ринків сільськогосподарської продукції, землі тимчасової консервації тощо).

Землі сільськогосподарського призначення передаються у власність та надаються у користування:

а) громадянам - для ведення особистого селянського господарства, садівництва, городництва, сінокосіння та випасання худоби, ведення товарного сільськогосподарського виробництва, фермерського господарства;

б) сільськогосподарським підприємствам - для ведення товарного сільськогосподарського виробництва;

в) сільськогосподарським науково-дослідним установам та навчальним закладам, сільським професійно-технічним училищам та загальноосвітнім школам - для дослідних і навчальних цілей, пропаганди передового досвіду ведення сільського господарства;

г) несільськогосподарським підприємствам, установам та організаціям, релігійним організаціям і об'єднанням громадян - для ведення підсобного сільського господарства;

ґ) оптовим ринкам сільськогосподарської продукції - для розміщення власної інфраструктури³⁰⁸.

Особливим засобом виробництва у сільському господарстві є земля. Визначення порядку обліку земельних ділянок залежить від способу користування та володіння. Перш ніж характеризувати порядок обліку земельних ділянок варто визначити загальні засади набуття права власності на земельку ділянку³⁰⁹.

Виокремлюють наступні права на землю (Рис.3.2.).

Право власності на землю - це право володіти, користуватися і розпоряджатися земельними ділянками. Право власності на землю набувається та реалізується на підставі Конституції України, Земельного Кодексу, а також інших законів, що видаються відповідно до них. Земля в Україні може перебувати у приватній, комунальній та державній власності.

Земельна ділянка³¹⁰ - це частина земної поверхні з

³⁰⁸ Земельний кодекс України № 2768-III від 25.10.2001. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

³⁰⁹ Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Лузана Ю.Я., Гаврилюка В.М. - 2-е вид., доп. і перероб. - К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2009. - 328с.

³¹⁰ Земельний кодекс України № 2768-III від 25.10.2001. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

установленими межами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами.

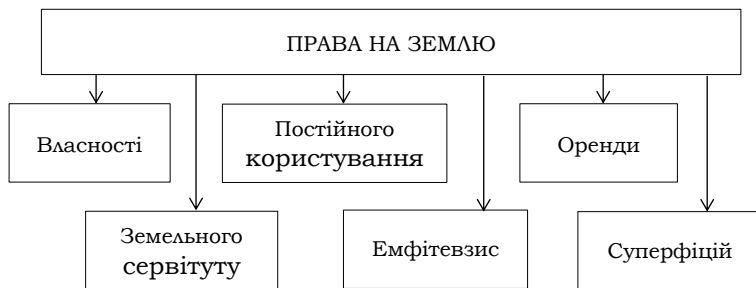


Рис. 3.2. Права на землю

Джерело: ³¹¹

Земельна ділянка визнається нерухомим майном, що зумовляє таку її кваліфікацію з точки зору бухгалтерського обліку у складі майна суб'єктів господарювання, як основні фонди³¹².

Земельна ділянка визначається як окремий специфічний об'єкт бухгалтерського обліку³¹³.

Право власності на земельну ділянку поширюється в її межах на поверхневий (грунтовий) шар, а також на водні об'єкти, ліси і багаторічні насадження, які на ній знаходяться, якщо інше не встановлено законом та не порушує прав інших осіб. Право власності на земельну ділянку розповсюджується на простір, що знаходиться над та під поверхнею ділянки на висоту і на глибину, необхідні для зведення житлових, виробничих та інших будівель і споруд³¹⁴.

Право постійного користування земельною ділянкою - це право володіння і користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності, без встановлення строку.

Право оренди земельної ділянки - це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою,

³¹¹ Земельний кодекс України № 2768-III від 25.10.2001. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

³¹² Чуйко Л.А. Майнові права на земельну ділянку у сфері господарювання: проблеми визначення. *Право та інновації*. 2014. № 4 (8). С. 197-206.

³¹³ Новодворська В. В., Любар О.О. Облікова політика підприємства як запорука ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку. *Економічні науки. Сер. : Економіка та менеджмент*. 2012. Вип. 9(2). С. 363-369.

³¹⁴ Земельний кодекс України № 2768-III від 25.10.2001. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

необхідною орендареві для провадження підприємницької та іншої діяльності. Земельні ділянки можуть передаватися в оренду громадянам та юридичним особам України, іноземцям і особам без громадянства, іноземним юридичним особам, міжнародним об'єднанням і організаціям, а також іноземним державам. Не підлягають передачі в оренду земельні ділянки, штучно створені у межах прибережної захисної смуги чи смуги відведення, на землях лісогосподарського призначення та природно-заповідного фонду, розташованих у прибережній захисній смузі водних об'єктів, крім випадків, передбачених законом. Строк оренди земельної ділянки не може перевищувати 50 років.

Право земельного сервітуту - це право власника або землекористувача земельної ділянки чи іншої заінтересованої особи на обмежене платне або безоплатне користування чужою земельною ділянкою (ділянками). Земельні сервітути можуть бути постійними і строковими. Строк дії земельного сервітуту, що встановлюється договором між особою, яка вимагає його встановлення, та землекористувачем, не може бути більшим за строк, на який така земельна ділянка передана у користування землекористувачу³¹⁵.

Власники або землекористувачі земельних ділянок чи інші заінтересовані особи можуть вимагати встановлення таких земельних сервітутів³¹⁶:

- а) право проходу та проїзду на велосипеді;
- б) право проїзду на транспортному засобі по наявному шляху;
- в) право на розміщення тимчасових споруд (малих архітектурних форм);
 - в-1) право на будівництво та розміщення об'єктів нафтогазовидобування;
 - в-2) право на розміщення об'єктів трубопровідного транспорту;
- г) право прокладати на свою земельну ділянку водопровід із чужої природної водойми або через чужу земельну ділянку;
 - г-1) право розміщення (переміщення, пересування) об'єктів інженерної інфраструктури меліоративних систем;
 - г) право відводу води зі своєї земельної ділянки на сусідню або через сусідню земельну ділянку;

³¹⁵ Земельний кодекс України № 2768-III від 25.10.2001. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

³¹⁶ Земельний кодекс України № 2768-III від 25.10.2001. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

д) право забору води з природної водойми, розташованої на сусідній земельній ділянці, та право проходу до природної водойми;

е) право поїти свою худобу із природної водойми, розташованої на сусідній земельній ділянці, та право прогону худоби до природної водойми;

є) право прогону худоби по наявному шляху;

ж) право встановлення будівельних риштувань та складування будівельних матеріалів з метою ремонту будівель та споруд;

з) інші земельні сервітути.

Право користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (*емфітевзис*) і право користування чужою земельною ділянкою для забудови (*суперфіції*) виникають на підставі договору між власником земельної ділянки та особою, яка виявила бажання користуватися цією земельною ділянкою для таких потреб, відповідно до Цивільного кодексу України³¹⁷.

Емфітевзис - це довгострокове, відчужуване та успадковуване речове право на чуже майно, яке полягає у наданні особі права володіння і користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб з метою отримання плодів та доходів від неї з обов'язком ефективно її використовувати відповідно до цільового призначення³¹⁸.

Відмінності земельних відносин при залученні землі на умовах емфітевзису та на умовах оренди зображено в таблиці 3.1. Право користування чужою земельною ділянкою для забудови (суперфіцій) може виникати також на підставі заповіту³¹⁹.

Виникнення будь-якого права на земельну ділянку має бути документально підтвердженим. Право власності на земельну ділянку зазвичай підтверджується: актом на право власності на земельну ділянку – якщо право виникло до 01.01.13 р.; свідоцтвом про право власності – якщо право виникло після 01.01.13 р. Право власності на земельну ділянку (яке виникло і належним чином оформлене до 01.01.13 р.) не підлягає обов'язковій перереєстрації в Держреєстрі прав, але може бути зареєстроване за бажанням власника.

³¹⁷ Земельний кодекс України № 2768-III від 25.10.2001. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

³¹⁸ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

³¹⁹ Земельний кодекс України № 2768-III від 25.10.2001. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

Таблиця 3.1

Відмінності оформлення земельних відносин за договорами емфітевзису та оренди

Критерії порівняння	Емфітевзис		Оренда	
	Землі приватної власності	Землі державної та комунальної власності	Землі приватної власності	Землі державної та комунальної власності
Строк дії договору	Без обмежень. Може бути строковим та безстроковим (при укладанні безстрокового договору він може бути розірваний. Для цього одна сторона має попередити іншу не менш ніж за рік)	Не більше 50	Не більше 50	Не більше 50
Форма договору, істотні та невід'ємні частини договору	Не врегульовано законодавством, не визначено		Визначено Постановою Кабінету Міністрів від 03.03.04 р. №220 та Законом України «Про оренду землі» від 06.10.98 р. №161-XIV	
Оплатність та строк внесення плати за користування землею	За домовленістю сторін (може бути безоплатним). Плата вноситься за домовленістю сторін (щомісячно, поквартально, один раз на рік, за весь період користування)	За домовленістю сторін	Є платним. Користуванням земельною ділянкою. Розмір та строки оплати встановлюють за домовленістю сторін	Є платним. Користуванням земельною ділянкою. Розмір оплати встановлюється у відсотках від нормативної грошової оцінки землі (відповідно до ПКУ)
Набуття права користування та його державна реєстрація	За домовленістю сторін після укладання договору та державної реєстрації	За результатами проведення земельних торгів після укладання договору та державної реєстрації	За домовленістю сторін після укладання договору та державної реєстрації	За результатами проведення земельних торгів після укладання договору та державної реєстрації
Можливість відчуження права користування землею	Може бути відчужене шляхом продажу чи успадкування	Не відчужується	Не відчужується	

Джерело: 320

³²⁰ Іщенко Я.П., Новодворська В.В. Облікові аспекти користування землею на умовах емфітевзису. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2016. №10 (14). С. 124-135.

Винятком є випадки, коли до такого права вносяться зміни, наприклад земельній ділянці присвоєно кадастровий номер, змінилася її площа тощо. Якщо зміни сталися після 01.01.13 р., вони обов'язково реєструються в Держреєстрі прав одночасно з реєстрацією права власності на таку земельну ділянку. Про це особі видається відповідний витяг³²¹. На сьогодні багато сільгоспідприємств, у тому числі фермерських господарств, мають земельні ділянки на праві постійного користування. Для підтвердження такого права особа повинна мати акт про право постійного користування земельною ділянкою. Додаткова реєстрація такого права в Держреєстрі не є обов'язковою та здійснюється за бажанням особи – власника права. У разі реєстрації права в Держреєстрі особі видається витяг про реєстрацію права постійного користування³²².

Договори оренди земельних ділянок, які були укладені до 01.01.13 р. та зареєстровані в Держземагентстві, є такими, що зареєстровані відповідно до законодавства, що діяло на момент їх вчинення (ч. 4 ст. 3 Закону № 1952). Про реєстрацію договору оренди в Держземагентстві свідчить відповідний штамп на такому договорі. Такі права визнаються державою та не потребують обов'язкової перереєстрації в Держреєстрі прав. Водночас сторони договору (як орендар, так і орендодавець) за бажанням можуть зареєструвати права оренди за такими договорами в Держреєстрі прав. На практиці може виникнути ситуація, коли сільгоспідприємство має договір оренди, зареєстрований в Держземагентстві, а несумлінний орендодавець укладає договір оренди цієї ж ділянки з іншим сільгоспідприємством. І це друге сільгоспідприємство реєструє свої права в Держреєстрі прав. Виникає спірна ситуація, вирішити яку може лише суд. При цьому невідомо, яке рішення він прийме. Також є випадки, коли на договорі оренди земельної ділянки стоїть штамп Держземагентства про його реєстрацію, а при зверненні до Держземагентства така інформація не підтверджується. Це може бути наслідком недобросовісних дій реєстраторів Держземагентства. Отже, якщо орендовані земельні ділянки є привабливими з точки зору сільгоспдіяльності, то підприємству доцільно звернутись із запитом до Держземагентства для перевірки належної реєстрації

³²¹ Дмитренко І. Документальне підтвердження прав власності та користування землею. URL:<https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-zemlyata-zemelni-pravovidnosini-32-dokumentalnoe-podtverzhenie-prav-sobstvennosti-i-polzovaniya-zemlej>

³²² Дмитренко І. Документальне підтвердження прав власності та користування землею. URL:<https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-zemlyata-zemelni-pravovidnosini-32-dokumentalnoe-podtverzhenie-prav-sobstvennosti-i-polzovaniya-zemlej>

таких договорів. У разі необхідності доцільно розглянути питання щодо реєстрації прав оренди за такими договорами в Держреєстрі прав. Що стосується договорів оренди земельних ділянок, які були укладені після 01.01.13 р., то за ними право оренди має бути зареєстроване в Держреєстрі прав, про що особі видається витяг³²³. Право користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис) виникає на підставі договору між власником земельної ділянки та особою, яка виявила бажання користуватися цією земельною ділянкою для таких потреб (ст. 102-1 ЗК). Право користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис) підлягає державній реєстрації й виникає саме із дня такої реєстрації. Про реєстрацію права в Держреєстрі прав особі видається витяг³²⁴.

Земельна частка (пай) – це частка в земельному масиві колективного сільськогосподарського підприємства, яка передається у приватну власність окремого члена цього підприємства. Порядок реєстрації договорів оренди земельної частки (паю) затверджено постановою КМУ від 24.01.2000 р. № 119. Така реєстрація здійснюється безплатно виконавчим комітетом сільської, селищної, міської ради за місцем розташування земельної частки (паю). Зареєстрований таким чином договір оренди земельної частки (паю) є цілком законним та дійсним і не потребує реєстрації в Держреєстрі прав³²⁵.

Земельні ресурси – це сукупність земельних ділянок, якими володіє та / або розпоряджається суб'єкт господарювання незалежно від способу їх використання у господарській діяльності³²⁶.

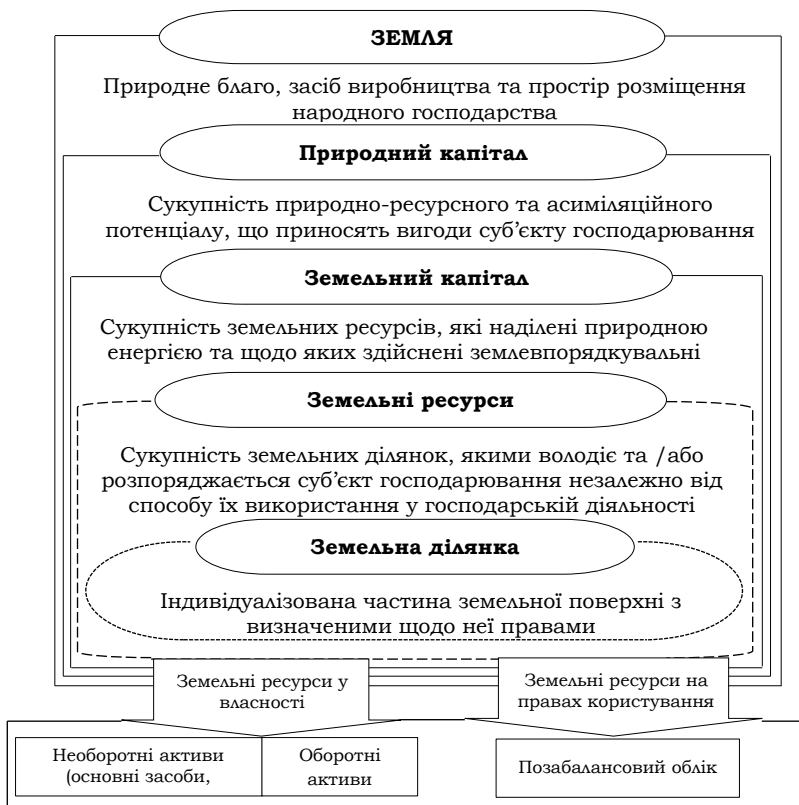
Місце земельних ресурсів в системі об'єктів бухгалтерського обліку підприємства зображено на рис. 3.3.

³²³ Дмитренко І. Документальне підтвердження прав власності та користування землею. URL:<https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-zemlyata-zemelni-pravovidnosini-32-dokumentalnoe-podtverzhdzenie-pravsobstvennosti-i-polzovaniya-zemlej>

³²⁴ Дмитренко І. Документальне підтвердження прав власності та користування землею. URL:<https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-zemlyata-zemelni-pravovidnosini-32-dokumentalnoe-podtverzhdzenie-pravsobstvennosti-i-polzovaniya-zemlej>

³²⁵ Дмитренко І. Документальне підтвердження прав власності та користування землею. URL:<https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-zemlyata-zemelni-pravovidnosini-32-dokumentalnoe-podtverzhdzenie-pravsobstvennosti-i-polzovaniya-zemlej>

³²⁶ Нечипорук Н.В. Бухгалтерський облік земельних ресурсів в умовах ресурсозбереження: дис. канд. ек. наук : 08.00.09 / Державна служба статистики України, Національна академія статистики, обліку та аудиту. Київ, 2018. 181 с.



Примітка:----- об'єкт бухгалтерського обліку
 одиниця обліку земельних ресурсів

Рис. 3.3. Земельні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку
 Джерело: ³²⁷

Отже, за наявності відповідного документа про володіння чи користування земельною ділянкою, підприємство має законні підстави для внесення такої земельної ділянки на балансовий чи позабалансовий облік.

Згідно з П(С)БО 7 земельні ділянки включаються до складу основних засобів підприємства та їх облік ведеться на субрахунку 101 «Земельні ділянки».

³²⁷ Нечипорук Н.В. Бухгалтерський облік земельних ресурсів в умовах ресурсозбереження : дис. канд. ек. наук : 08.00.09 / Державна служба статистики України, Національна академія статистики, обліку та аудиту. Київ, 2018. 181 с.

Відповідно до правового статусу землі виділяють три групи об'єктів обліку (табл. 3.2)

Таблиця 3.2

Об'єкти обліку земельних ділянок

Правовий статус	Об'єкт бухгалтерського обліку	Рахунок обліку
Право власності на землю	Земельні ділянки	Рахунок 101 «Земельні ділянки»
	Капітальні витрати на поліпшення земель	Рахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»
Право користування	Права користування земельними ділянками	Рахунок 122 «Права користування майном»

Джерело: ³²⁸

При веденні обліку земельних ділянок слід звернути увагу на деякі особливості, які в певній мірі характеризують специфічність землі як об'єкту обліку³²⁹:

1.Об'єктом обліку є не земля взагалі, а окремі земельні ділянки.

2.Земельні ділянка для цілей бухгалтерського обліку класифікуються як один з видів основних засобів.

3.На вартість земельних ділянок не нараховується амортизація (п.22 П(С)БО 7).

4.Такий об'єкт основних засобів на може бути ліквідований.

5.Збільшення первісної вартості земельної ділянки можливе лише у разі її дооцінки.

6.Капітальні витрати на поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи) не збільшують первісну вартість об'єкта, а визнаються як окремий об'єкт основних засобів (на субрахунку 102) і є об'єктом амортизації (пп. 5.1.2 П(С)БО7). За приведеним твердженням науковців, земельні ділянки відносяться до складу об'єктів основних засобів та об'єктів нематеріальних активів, що не викликає сумніву. Проте ними в складі земельних ділянок не виокремлено ті, що відносяться до інвестиційної нерухомості (субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість»)³³⁰.

Окрему проблему облікового відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку складають орендовані земельні

³²⁸ Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Лузана Ю.Я., Гаврилюка В.М. – 2-е вид., доп. і перероб. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2009. – 328с.

³²⁹ Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Лузана Ю.Я., Гаврилюка В.М. – 2-е вид., доп. і перероб. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2009. – 328с.

³³⁰ Подоляничук О.А., Коваль Н.І. Земельні ділянки як об'єкт обліку. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. №12 (14). С. 102-115.

ділянки сільськогосподарського призначення. Тому для вирішення даної проблеми необхідно в наказі про облікову політику підприємства зазначити ведення обліку на позабалансовому рахунку з визначенням осіб, які відповідатимуть за ведення позабалансового обліку орендованих земельних ділянок. Для цього в робочому плані рахунків передбачити до рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» субрахунок «Орендовані земельні ділянки сільськогосподарського призначення». Крім того необхідно розробити реєстр аналітичного обліку даних ділянок з врахуванням наступних чинників: - власники земельних ділянок; - правовстановлюючі документи; - кадастрова оцінка³³¹.

В наказі про облікову політику підприємства, в частині інвентаризаційної роботи, слід зазначити термін проведення інвентаризації земельних ділянок, який складає три роки, перелік матеріально-відповідальних осіб та склад інвентаризаційної комісії³³².

В умовах розвитку ринкових відносин набуває актуальності вивчення різних аспектів такого виду активів підприємства, як нерухомість. Зокрема, потребують розробки питання бухгалтерського обліку нерухомості, який є основою інформаційного забезпечення користувачів для прийняття ефективних управлінських рішень³³³.

На сьогодні все більше підприємств «перетворює» свою операційну нерухомість на інвестиційну. Найчастіше це виявляється шляхом передачі нерухомості в оренду. Така ситуація спричинена важким економіко-фінансовим становищем суб'єктів господарювання. В зв'язку з цим необхідно чітко сформулювати основні положення облікової політики щодо інвестиційної та операційної нерухомості³³⁴.

Основними нормативно-правовими документами, які використовують при формуванні наказу Про облікову політику є національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Саме

³³¹ Присяжнюк С.В., Новодворська В.В., Любар О.О. Земельні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку. *Збірник наукових праць ВНАУ*. 2012. №1 (56). Т.2. С. 219-223.

³³² Присяжнюк С.В., Новодворська В.В., Любар О.О. Земельні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку. *Збірник наукових праць ВНАУ*. 2012. №1 (56). Т.2. С. 219-223.

³³³ Веренич О., Шаповалова А. Нові напрями бухгалтерського обліку нерухомості. *Вісник КНТЕУ*. 2009. №1. С.88-94.

³³⁴ Яремчук Н.Ф. Нерухомість підприємства в контексті облікової політики. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №4. С.143 – 151.

ними передбачено порядок оцінки та переоцінки окремих об'єктів, а також альтернативні методи їх обліку. При формуванні розпорядчого документа про облікову політику суб'єкти господарювання також керуються Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Мініфіну України від 27 червня 2013 р. №635³³⁵.

Звертаючись до чинної законодавчої бази України, слід зазначити наявність окремого П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», що було розроблене відповідно до МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»³³⁶.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 40 «Інвестиційна нерухомість» передбачає розмежування нерухомості, зайнятої власником, яка використовується власником в господарських цілях, та інвестиційною нерухомістю, яка утримується з метою отримання орендної плати та / або збільшення капіталу. Таке розмежування призводить до виникнення розбіжностей в обліковому відображенні операцій з нерухомістю, зайнятою власником та інвестиційною нерухомістю³³⁷.

Для чіткого поділу нерухомості та достовірного відображення операцій з нею в обліку необхідно визначити елементи облікової політики.

Для початку слід зазначити, яка різниця між операційною та інвестиційною нерухомістю³³⁸.

Так, згідно П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»³³⁹:

1) Інвестиційна нерухомість - власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання

³³⁵ Коваль А.В. Вплив облікової політики на формування фінансових результатів діяльності підприємства. *Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки*. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2 (10) / відпов. ред. І.Б. Садовська. – Луцьк: РРВ Луцького НТУ, 2016. – С. 24-131.

³³⁶ Яремчук Н.Ф. Нерухомість підприємства в контексті облікової політики. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №4. С.143 – 151.

³³⁷ Супрунова І.В. Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості в бухгалтерському обліку. *Міжнародний збірник наукових праць*. Випуск 1 (16). С. 273-283.

³³⁸ Яремчук Н.Ф. Нерухомість підприємства в контексті облікової політики. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №4. С.143 – 151.

³³⁹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 2 липня 2007 р. № 779. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

2) 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.

Таким чином друге визначення розглядає операційну нерухомість як частину основних засобів. Окрім цього існує поняття необоротних активів та груп вибуття утримуваних для продажу. В даному випадку об'єкти нерухомості прирівнюються до запасів, що є дуже спірним питанням серед науковців.

Для розмежування нерухомості слід дотримуватися певних критеріїв її ідентифікації. Зокрема для виділення нерухомості як інвестиційної необхідно враховувати можливість передачі частини права власності і виникнення орендних відносин. При відображенні нерухомості у складі запасів – можлива зміна способу використання. Облік нерухомості у складі основних засобів передбачає її використання у виробничо-господарській та збутовій діяльності.

На сьогодні на законодавчому рівні нормативно не встановлено критерії для поділу нерухомості. Проте практики використовують вартісний та натуральний метод визначення критерію розмежування.

Суть вартісного методу базується на порівнянні вартості частин об'єкта основних засобів, одна з яких використовується як інвестиційна нерухомість, а інша – як операційна. Тобто, якщо вартість інвестиційної частини нерухомості більша ніж вартість її операційної частини, то такий нерухомий об'єкт слід віднести до інвестиційної нерухомості та обліковувати на відповідному рахунку. Якщо ж переважає вартість операційної нерухомості, то в обліку весь об'єкт нерухомості показується як операційний³⁴⁰.

Такий підхід базується на нормах п. 6 П(С)БО 32, відповідно до якого складові частини нерухомості відображаються у вигляді окремих інвентарних об'єктів в тому випадку, «якщо певний об'єкт основних засобів включає частину, яка утримується з метою отримання орендної плати

³⁴⁰ Яремчук Н.Ф. Нерухомість підприємства в контексті облікової політики. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №4. С.143 – 151.

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)»³⁴¹.

За виконання зазначених умов інвестиційну частину нерухомості відображають по рахунку 100 «Інвестиційна нерухомість», а операційну частину нерухомості – по рахунку 103 «Будинки та споруди». Якщо не виконується умова щодо можливості продати частини нерухомості окремо, то об'єкт основних засобів буде відноситися до складу тієї частини нерухомості, вартісне вираження якої переважає.

Розглянемо умовний приклад. Сільськогосподарське підприємство в результаті реорганізації здає в операційну оренду більшу частину виробничого приміщення, яка не підлягає окремому продажу. При чому вартість зданого в оренду приміщення вища ніж вартість іншої його частини, а тому за нормами П(С)БО 32 усе приміщення слід обліковувати саме як інвестиційну нерухомість. Що ж робити, якщо нерухомість може бути віднесена як до операційної так і до інвестиційної? В такому випадку підприємство повинне самостійно визначити критерії ознак, за якими об'єкт нерухомості буде віднесено до операційної чи інвестиційної. Таке право дає нам абз.2 п.6 П(С)БО 32. В зв'язку з цим вказані критерії слід відобразити у наказі Про облікову політику підприємства³⁴².

Так як відповідно до п.34 П(С)БО 32 інформація щодо критеріїв ознак поділу нерухомості на операційну та інвестиційну відображається у примітках до річної фінансової звітності, тому і вартість інвестиційної нерухомості у балансі необхідно відображати окремою статтею³⁴³.

Окрім вартісного методу віднесення нерухомості до операційної чи інвестиційної існує ще й натуральний критерій поділу. Відповідно до останнього поділ відбувається спираючись на відсоткову задіяність нерухомості в тому чи іншому напрямку. Так, якщо понад 50% об'єкта нерухомості використовується як інвестиційна, то такий об'єкт нерухомості

³⁴¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 2 липня 2007 р. № 779. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

³⁴² Яремчук Н.Ф. Нерухомість підприємства в контексті облікової політики. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №4. С.143 – 151.

³⁴³ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 2 липня 2007 р. № 779. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

має обліковуватися як інвестиційна нерухомість, не дивлячись на те, що інша його частина або використовується як операційна нерухомість, або ж не використовується зовсім. І навпаки.

Розглянемо умовний приклад. Підприємство має у власності склад загальною площею 500 м². За певних умов суб'єкт господарювання здає в операційну оренду частину складського приміщення, в якому зберігає власні запаси. При цьому є неможливим окремий продаж частини складу, що здається в оренду. Здана в оренду площа становить 100 м². Відповідно в наказі Про облікову політику підприємства вказано, що при поділу нерухомості на операційну та інвестиційну використовувати натуральний критерій її поділу. Зробивши елементарні математичні обрахунки ми встановили, що до інвестиційної нерухомості відноситься лише 20% загальної площі складського приміщення. Таким чином необхідно усю будівлю складу відносити до операційної нерухомості та обліковувати згідно з нормами П(С)БО 7 «Основні засоби». Слід також пам'ятати про те, що якщо вартість інвестиційної нерухомості можна достовірно визначити, то в обліку її відображають за справедливою вартістю. При цьому справедливу вартість необхідно переглядати на кожну дату балансу. В іншому випадку використовують первісну вартість зменшену на суму амортизаційних нарахувань³⁴⁴.

Відповідно до п.36 П(С)БО 32 амортизація для інвестиційної нерухомості, що обліковується за первісною вартістю, нараховується за методами, визначеними П(С)БО 7 та Податковим кодексом України. Сума ж амортизаційних відрахувань обліковується на субрахунок 135 «Знос інвестиційної нерухомості». Однак існує один нюанс. Відповідно до п. 18 П(С)БО 32 не переоцінюється інвестиційна нерухомість, що обліковується за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення.³⁴⁵

Розглянемо наступний приклад. Підприємство має у власності приміщення загальною площею 600 м², первісна вартість якого складає 600000 грн. Частину даного приміщення підприємство здає в операційну оренду (400 м²), а іншу частину

³⁴⁴ Яремчук Н.Ф. Нерухомість підприємства в контексті облікової політики. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №4. С.143 – 151.

³⁴⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 2 липня 2007 р. № 779. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

використовує для власних адміністративних потреб. При цьому усі частини приміщення можуть бути продані окремо, що дає можливість обліковувати їх як окремі інвентарні об'єкти нерухомості у вигляді основних засобів. Таким чином відповідно до П(С)БО 32 частину нерухомості, що здається в операційну оренду слід обліковувати як інвестиційну, а іншу – як операційну. Для відображення в обліку та проведення розрахунків наведемо необхідні умовні дані. Так, амортизація за період використання становить 60000 грн. Первісна вартість зданої в оренду частини приміщення становить 400000 грн. ($400\text{м}^2 \cdot 600000\text{грн.} / 600\text{м}^2$). Амортизація частини зданого в оренду приміщення за період використання становить 40000 грн. ($60000\text{ грн.} \cdot 400\text{м}^2 / 600\text{м}^2$). Наведемо у таблиці 3.3 нижче порядок ведення обліку інвестиційної нерухомості як за первісною вартістю так і за справедливою³⁴⁶.

Таблиця 3.3

Облік інвестиційної нерухомості підприємства

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума, грн.
		Дт.	Кт.	
1	2	3	4	5
Облік інвестиційної нерухомості за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації				
1.	Відображено первісну вартість частини наданого в оренду приміщення	100	103	400000
2.	Сума зносу	131	135	40000
Облік інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю, яка становить 800000 грн.				
1.	Списання накопиченої суми амортизації	131	103	40000
2.	Балансова вартість частини приміщення, що надається в оренду (400000 - 40000)	100	103	360000
3.	Сума дооцінки (800000 - 360000)	100	423	440000

Джерело: ³⁴⁷

Якби справедлива вартість, наведена в таблиці в сумі 440000 грн., була меншою від первісної, то слід було б визнати витрати проведенням Д-т 975 К-т 103. Слід пам'ятати, що при виведенні в експлуатацію інвестиційної нерухомості

³⁴⁶ Яремчук Н.Ф. Нерухомість підприємства в контексті облікової політики. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №4. С.143 – 151.

³⁴⁷ Яремчук Н.Ф. Нерухомість підприємства в контексті облікової політики. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №4. С.143 – 151.

використовують норми П(С)БО 7 «Основні засоби». Однак для визнання доходу від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості слід користуватися нормами П(С)БО 14 «Оренда».

Більшість сільськогосподарських підприємств класифікують об'єкти нерухомості за її призначенням (виробнича, невиробнича), належністю (власна, орендована) та групами (земельні ділянки, будинки, споруди) і в обліку відображаються відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 14 «Оренда»³⁴⁸.

Кожен об'єкт нерухомості і всі вони разом взяті мають певні ознаки, що дозволяє відрізнити їх від рухомих речей. До найбільш загальних ознак нерухомості, що виділяються науковцями, відносяться:

- зв'язок із землею;
- ступінь рухомості (стаціонарність) — абсолютна нерухомість, неможливість переміщення у просторі без шкоди функціональному призначенню;
- матеріальність;
- довготривалість кругообігу (довговічність) — багаторазове використання, а землі – нескінчене при правильному використанні³⁴⁹.

В загальному, підприємство повинно визначитися із організаційними та методичними складовими облікової політики щодо об'єктів нерухомості.

До організаційних складових слід віднести: перелік первинних документів та кола осіб відповідальних за їх складання; перелік форм зведених реєстрів синтетичного та аналітичного обліку; визначення осіб відповідальних за збереження первинної та зведеної документації; порядок проведення інвентаризації; склад інвентаризаційної комісії; оцінка об'єктів нерухомості.

До методичних складових належать: критерії віднесення нерухомості до інвестиційної чи операційної; обрання принципів оцінки нерухомості; обрання методів обліку щодо окремих об'єктів (груп об'єктів).

Документування

При документуванні операцій із нерухомим майном слід використовувати документи, передбачені для документування

³⁴⁸ Яремчук Н.Ф. Облік і контроль інвестиційної та операційної нерухомості сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2014. 23 с.

³⁴⁹ Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Лузана Ю.Я., Гаврилюка В.М. – 2-е вид., доп. і перероб. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2009. 328с.

операцій з основними засобами. Разом з тим, об'єкти нерухомого майна мають певні технічні характеристики, зазначені у документах, що підлягають державній реєстрації. Зважаючи на значимість такої документації, слід розробити уніфікований порядок та строки зберігання таких документів на підприємствах. Доцільним, на наш погляд, запропонувати такий порядок:

по-перше, всі технічні та правовстановлюючі документи мають по акту передаватися матеріально-відповідальній особі, яка визначена зі складу керівництва, працівників юридичних та економічних відділів;

по-друге, зберігатися такі документи мають в сейфах в умовах, аналогічних зберіганню цінних паперів;

по-третє, в разі потреби у вилученні та використанні такої документації слід відкрити книгу реєстрації видачі правовстановлюючої документації в роботу, в якій відмічати таку інформацію: який документ, стосовно якого об'єкту нерухомості і з якою метою вилучено, дата видачі документу, підпис особи, яка видала і яка отримала документ, а також відмітка і дата повернення документу в місце його зберігання³⁵⁰.

Щодо технічної документації, то доцільним також буде до екземпляру акту приймання-передачі, що залишається у особи, яка прийняла об'єкт нерухомості, додавати копію документу, що засвідчує технічні можливості такого об'єкту. Оскільки інформація технічної документації є корисною в ході використання, проведення поліпшень об'єктів тощо. Відповідно, у графіку документообороту за об'єктами нерухомості необхідно (крім документів, визначених для реєстрації операцій з основними засобами, особливо з їх надходженням на підприємство та вибуттям) передбачити рух правовстановлюючих документів та технічної документації. Щодо *зведених реєстрів* аналітичного та синтетичного обліку об'єктів нерухомості слід зазначити, що інвентарні картки за цими об'єктами мають бути теж дещо модифіковані та включати інформацію про правоустановчі документи.³⁵¹

Для забезпечення проведення інвентаризації нерухомості на підприємстві необхідно сформувати окрему робочу комісію, яка складається з компетентних в даному питанні працівників. Так, до складу такої комісії мають включатися інженер-

³⁵⁰ Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Лузана Ю.Я., Гаврилюка В.М. – 2-е вид., доп. і перероб. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2009. 328 с.

³⁵¹ Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Лузана Ю.Я., Гаврилюка В.М. – 2-е вид., доп. і перероб. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2009. 328 с.

будівельник, головний інженер, економіст. При проведенні інвентаризації члени комісії в обов'язковому порядку крім перевірки фактичної наявності та стану об'єктів мають перевіряти наявність та стан технічної і правовстановлюючої документації.

Суттєвим моментом облікової політики щодо об'єктів нерухомості є організація та методика оцінки. При цьому слід мати на увазі, що оцінка об'єктів нерухомості здійснюється при первісному визнанні та на дату балансу. *Організація оцінки* при первісному визнанні залежить від способу отримання об'єкту (придбання за грошові кошти, придбання в обмін на інші активи, зведення власними силами). П(С)БО 7 та П(С)БО 32 визначає, яку вартість слід вважати первісною при різних способах отримання: витрати на придбання, на будівництво та введення в експлуатацію, справедливу вартість тощо. На дату балансу підприємство також має проводити аналіз вартості об'єктів нерухомості на предмет відповідності її справедливій вартості³⁵².

Оцінка об'єктів нерухомості передбачає організаційні моменти в разі необхідності визначення його справедливої вартості. Організація роботи з оцінки об'єктів нерухомості за справедливою вартістю залежить, насамперед, від визначення способу оцінки. Роботи з проведення оцінки об'єктів нерухомості можна здійснювати двома основними способами: шляхом створення внутрішнього підрозділу з оцінки або шляхом залучення суб'єктів оціночної діяльності. Можлива також комбінація цих двох основних напрямів, що слід передбачити в обліковій політиці підприємства.

Виходячи з усталеної міжнародної практики та із нормативних вимог і практики діяльності українських підприємств, для відображення в обліку і звітності нерухомого майна за справедливою вартістю застосовують спосіб оцінки із використанням послуг незалежних оцінювачів. Такий підхід є найбільш прийнятним, оскільки визначення справедливої вартості нерухомого майна передбачає необхідні спеціальні знання та навички, а також дотримання визначених стандартів оцінки, якими, як правило, не володіють працівники підприємств, власники нерухомих об'єктів³⁵³.

³⁵² Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Лузана Ю.Я., Гаврилюка В.М. – 2-е вид., доп. і перероб. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2009. 328 с.

³⁵³ Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Лузана Ю.Я., Гаврилюка В.М. – 2-е вид., доп. і перероб. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2009. 328 с.

Методичні складові облікової політики щодо об'єктів нерухомого майна визначені П(С)БО 7 та П(С)БО 32. Підприємствам необхідно розмежувати в обліку інвестиційну та операційну нерухомість. При розмежуванні видів нерухомості слід враховувати дві основні групи ознак: якщо об'єкт утримується із метою отримання орендних платежів або збільшення власного капіталу (прибутку) - це інвестиційна; якщо об'єкт утримується з метою виробництва, постачання і реалізації товарів, надання послуг, в адміністративних цілях — це операційна нерухомість. Якщо об'єкт не використовується у виробничій діяльності підприємства, а здається в оренду, то це однозначно є інвестиційна нерухомість. Але можуть виникнути моменти коли об'єкт підприємством придбався з метою отримання прибутку, а тимчасово використовується як виробниче об'єкт. Наприклад, придбано житловий будинок для перепродажу і отримання прибутку в результаті росту цін на ринку нерухомості, а тимчасово підприємство використовує його в якості складського приміщення. В цьому випадку П(С)БО 32 і передбачено, що підприємство в обліковій політиці має визначити і критерії віднесення нерухомості до того чи іншого виду. Оскільки, більшість агропромислових підприємств є виробничими, мають багато об'єктів виробничої нерухомості, в то в обліковій політиці слід передбачити, що в разі наявності в об'єкта нерухомості ознак як інвестиційної так і операційної, з метою відображення такого об'єкту в обліку і звітності, вважати його операційною нерухомістю³⁵⁴.

Щодо обрання методичних підходів до оцінки нерухомих об'єктів, то слід зазначити, що підприємство на дату балансу відображає у фінансовій звітності нерухомість із розподілом на групи (інвестиційну, операційну) за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, що визнаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 N 817 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 13.01.2005 за N 35/10315³⁵⁵. Обраний підхід застосовується до оцінки всіх подібних об'єктів нерухомості.

³⁵⁴ Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Лузана Ю.Я., Гаврилюка В.М. – 2-е вид., доп. і перероб. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2009. 328 с.

³⁵⁵ П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»: наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 року № 817. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

Нерухомість, що обліковується за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, переоцінці не підлягає. Виходячи із можливих підходів до оцінки нерухомого майна, фінансового становища та статусу підприємства (з іноземним капіталом тощо), в обліковій політиці доцільно визначити один із двох підходів:

1) в обліку і звітності об'єкти нерухомості оцінюються за первісною вартістю;

2) в обліку і звітності об'єкти нерухомості оцінюються за справедливою вартістю. Можливий і змішаний підхід тобто, окремі групи об'єктів відображаються за первісною вартістю, окремі за справедливою. В цьому випадку у обліковій політиці необхідно передбачити чіткі критерії, за якими підприємство відноситиме об'єкти до тих, що оцінюються за справедливою вартістю³⁵⁶.

За умови використання справедливої вартості при оцінці нерухомості слід користуватися послугами незалежних оцінювачів, що мають досвід оцінки такої нерухомості в тому ж регіоні.

Тому, якщо підприємству немає потреби у підтвердженні фінансової звітності аудиторською фірмою, призначеною в міжнародних бізнесових колах (великою четвіркою), подавати фінансову звітність іноземним інвесторам або іноземним кредиторам, то доцільно передбачити відображення нерухомості за первісною вартістю. При цьому слід визначити окремі моменти, коли стане доцільним змінити підходи до оцінки.

Що стосується методів оцінки, то оцінка нерухомості за справедливою вартістю ґрунтується на цінах активного ринку в тій самій місцевості в подібному стані за подібних умов використання нерухомого майна на дату балансу та не враховує майбутніх витрат на поліпшення нерухомості і відповідні майбутні вигоди у зв'язку з таким поліпшенням об'єктів нерухомості. За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості здійснюється за:

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

поточними ринковими цінами на нерухомість, що може

³⁵⁶ Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Лузана Ю.Я., Гаврилюка В.М. – 2-е вид., доп. і перероб. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2009. 328 с.

перебувати в різних стани, місцевості, орендних та інших контрактних умовах, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей тощо інвестиційної нерухомості, для якої визначається справедлива вартість³⁵⁷.

При обранні методів обліку щодо окремих об'єктів (груп об'єктів) нерухомості слід враховувати допущення П(С)БО 7³⁵⁸ та П(С)БО 32³⁵⁹. Ці положення передбачають допущення щодо вибору методів амортизації.

П(С)БО 7 "Основні засоби" передбачає використання п'яти методів нарахування амортизації. До них належать:

1. метод прямолінійного списання;
2. метод зменшення залишкової вартості;
3. метод прискореного зменшення залишкової вартості;
4. кумулятивний метод;
5. виробничий метод³⁶⁰.

При виборі методів амортизації слід враховувати спосіб використання об'єктів, а також специфіку діяльності підприємства (галузь, система обліку, система оподаткування тощо).

Слід пам'ятати, що амортизація на земельні ділянки не нараховується.

Рівень зношеності об'єктів нерухомого майна, зокрема будівель та споруд, як правило, не на пряму залежить від інтенсивності виробництва. Тому, доцільно використовувати або прямолінійний метод амортизації або метод зменшення залишкової вартості³⁶¹.

Згідно Методичних рекомендацій №635 розпорядчий документ про облікову політику підприємства в частині нерухомості визначає, зокрема:

– методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної

³⁵⁷ Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Лузана Ю.Я., Гаврилюка В.М. – 2-е вид., доп. і перероб. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2009. 328 с.

³⁵⁸ П(С)БО 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

³⁵⁹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 2 липня 2007 р. № 779. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

³⁶⁰ П(С)БО 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

³⁶¹ Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Лузана Ю.Я., Гаврилюка В.М. – 2-е вид., доп. і перероб. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2009. 328 с.

нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю;

- підходи до переоцінки необоротних активів;
- підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості;
- періодичність та об'єкти проведення інвентаризації³⁶².

Окрім цього важливим питанням є розробка робочого Плану рахунків, що суттєво впливає на поточне ведення обліку. Інвестиційна нерухомість, як і нерухомість взагалі, поділяється на види.

Для забезпечення аналітики на підприємстві до субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» необхідно відкрити та зазначити у робочому плані рахунків рахунки наступного порядку³⁶³:

- 100-1 «Інвестиційна нерухомість у вигляді земельних ділянок»;
- 100-2 «Інвестиційна нерухомість у вигляді будівель»;
- 100-3 «Інвестиційна нерухомість у вигляді споруд»;
- 100-4 «Інвестиційна нерухомість у вигляді багаторічних насаджень»;
- 100-5 «Інша інвестиційна нерухомість» (ставки, незавершене будівництво, частина будівлі чи споруди).

Так як інвестиційна нерухомість згідно чинного законодавства обліковується у складі основних засобів, тому витрати які отримує підприємство до введення її у експлуатацію обліковують на рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

Для врахування облікових відмінностей між операційною та інвестиційною нерухомістю слід в межах зазначеного субрахунку відкрити рахунки наступного порядку, а саме:

- 152-1 «Придбання (виготовлення) інвестиційної нерухомості»;
- 152-2 «Придбання (виготовлення) операційної нерухомості»;
- 152-3 «Придбання (виготовлення) інших основних

³⁶² Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

³⁶³ Яремчук Н.Ф. Нерухомість підприємства в контексті облікової політики. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 4. С.143 – 151.

засобів»³⁶⁴.

Такий поділ забезпечить більш повне інформування зацікавлених користувачів облікової інформації про наявність та стан нерухомості підприємства в розрізі її видів.

Проте, кожен суб'єкт господарювання має право відкривати необхідні субрахунки, керуючись власними потребами.

Загальну сукупність елементів облікової політики стосовно нерухомості зобразимо у вигляді рисунку 3.4.

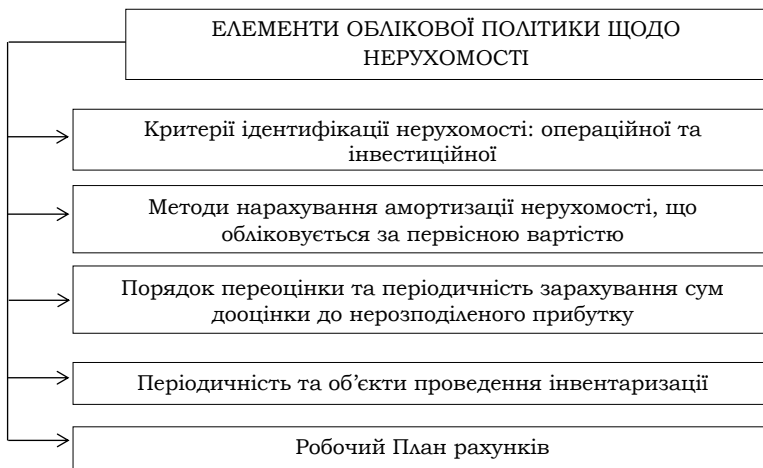


Рис. 3.4. Елементи облікової політики стосовно нерухомості
Джерело: ³⁶⁵

Окрім цього потрібно у вигляді додатків до наказу Про облікову політику формувати перелік первинних документів, графік документообігу, перелік облікових реєстрів та форм звітності, в яких буде відображатися інформація про нерухомість підприємства ³⁶⁶.

³⁶⁴ Яремчук Н.Ф. Нерухомість підприємства в контексті облікової політики. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2017. № 4. С.143 – 151.

³⁶⁵ Яремчук Н.Ф. Нерухомість підприємства в контексті облікової політики. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2017. №4. С.143 – 151.

³⁶⁶ Яремчук Н.Ф. Нерухомість підприємства в контексті облікової політики. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2017. №4. С.143 – 151.

3.2. Облікова політика щодо основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

Формування облікової політики щодо основних засобів складний процес, який передбачає проходження ряду взаємопов'язаних етапів.

Етап 1. Постановка завдання та аналіз чинників впливу, на якому визначається особливості вибору тих чи інших елементів облікової політики стосовно основних засобів в контексті основної стратегії формування облікової політики підприємства та можливого впливу на показники фінансових результатів³⁶⁷.

Оскільки процес вибору елементів облікової політики стосовно основних засобів в більшій мірі інженерно – технічна, ніж облікова задача, доцільно створити окрему, постійно діючу експертну комісію з провідних спеціалістів підприємства (інженер, механік, технолог, енергетик та інші профільні спеціалісти), які мають необхідні знання, рівень кваліфікації, досвід та підготовку для визначення строку корисного використання об'єкту основних засобів, вибору оптимального методу нарахування амортизації, класифікації витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів та інших питань, що виникають в процесі вибору методів обліку та оцінок стосовно основних засобів. Склад комісії та її повноваження доцільно оформити додатком до розпорядчого документу до облікової політики підприємства³⁶⁸.

Фінансово-господарська діяльність підприємства є багатоаспектною і багато в чому залежить від технологічних та організаційних особливостей суб'єктів господарювання, тому доцільно до складу комісії залучити фахівців, які безпосередньо формуватимуть облікову політику, зокрема, спеціалістів виробничих, планово-економічних, фінансових та інших заінтересованих служб. Це дасть можливість інтегрувати бухгалтерський облік з іншими складовими системи управління - плануванням, бюджетуванням, прогнозуванням, аналізом, контролем тощо, а також прискорити процес впровадження на підприємствах нашої країни системи управлінського обліку. Правильний підхід до формування облікової політики дозволить

³⁶⁷ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.* 2017. № 2 (16). С. 59–70.

³⁶⁸ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.* 2017. № 2 (16). С. 59–70.

забезпечити потреби менеджменту всіх рівнів управління в достатній, оперативній, релевантній інформації для прийняття рішення ³⁶⁹.

Основні елементи облікової політики стосовно основних засобів для цілей фінансового обліку та для цілей оподаткування можна представити у вигляді таблиці 3.4. (Додаток А)

Етап 2. Аналіз можливих варіантів та вибір оптимальної моделі. Проведений аналіз елементів облікової політики для цілей фінансового обліку та для цілей оподаткування щодо основних засобів в котрий раз підтверджує той факт, що положення бухгалтерських стандартів і податкового кодексу містять різні норми і трактування окремих визначень, що значно ускладнює роботу бухгалтера підприємства ³⁷⁰.

Сутність основних засобів як об'єкта бухгалтерського обліку в певній мірі характеризується критеріями їх визнання активами підприємства ³⁷¹.

Визнання активом об'єкта основних засобів згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачає, що основні засоби це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) ³⁷².

Відповідно до ПКУ, до основних засобів відносяться матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6 000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для

³⁶⁹ Максимів Ю.В. Організаційні підходи до вдосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення управління відходами деревообробного виробництва. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vnuvsgp/ekon/2011_2/Vek5417.pdf

³⁷⁰ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.* 2017. № 2 (16). С. 59–70.

³⁷¹ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.* 2017. № 2 (16). С. 59–70.

³⁷² Положення (стандарту) бухгалтерського обліку. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6 000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) ³⁷³.

Тут слід звернути увагу на невідповідність визначення основних засобів та їх класифікації в ПКУ: у визначені земля не віднесена до основних засобів, в той же час в класифікації вона виділена в окрему групу (ст.14,п,п,14.1.138;ст.138, п.п.138.3.3 ПКУ)³⁷⁴.

В визначенні ПКУ акцентовано увагу на відношенні основних засобів до господарської діяльності і поділ на виробничі та невиробничі, окрім того, встановлено обмеження вартісної межі віднесення активів до складу основних засобів 6 000 гривень ³⁷⁵.

Для обліку основних засобів велике значення має їх достовірна оцінка, оскільки від неї залежить корисність обліково-економічної інформації.

Оцінка є грошовим вираженням їхньої вартості і необхідна для правильного визначення загального обсягу основних засобів, їхньої динаміки і структури, розрахунку економічних показників господарської діяльності, коректного відображення відповідних показників у фінансовій звітності підприємства..

Основні засоби в бухгалтерському обліку відображають за фактичною собівартістю (вартістю придбання), тобто за первісною вартістю³⁷⁶.

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість основних засобів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) основних засобів. Придбані (створені) основні засоби й інші необоротні матеріальні та нематеріальні активи зараховують на баланс підприємства за первісною

³⁷³ Бобко В.В. Облік переоцінки необоротних активів. URL: <http://udau.edu.ua/library.php?pid=1584>

³⁷⁴ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

³⁷⁵ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.* 2017. № 2 (16). С. 59–70.

³⁷⁶ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.* 2017. № 2 (16). С. 59–70.

вартістю³⁷⁷.

Здійснення бартерних операцій з необоротними активами, одержання активів безкоштовно або як внесок до статутного капіталу здійснюється, виходячи зі справедливої вартості³⁷⁸.

Залишкову (балансову) вартість окремих інвентарних об'єктів необоротних активів визначають як суму, за якою актив включають до балансу після вирахування із первісної вартості суми накопиченого зносу (амортизації)³⁷⁹.

Переоцінена вартість - вартість необоротних активів після їх переоцінки, але, на наш погляд, вона повинна наводитись тільки в звітності без відображення на рахунках бухгалтерського обліку³⁸⁰.

Ліквідаційна вартість – сума, яку підприємство очікує отримати від реалізації або ліквідації об'єкта після закінчення строку його корисної експлуатації після вирахування очікуваних витрат, пов'язаних з реалізацією або ліквідацією³⁸¹.

В процесі своєї діяльності підприємства часто зустрічаються з проблемою нестачі коштів на розвиток і розширення виробництва, освоєння нових видів продукції та ринків збуту, впровадження нових технологій та інші цілі. Для вирішення такої ситуації підприємство звертається до банківської установи для отримання кредитних коштів. Банк, як кредитор, надає підприємству, яке виступає у ролі позичальника, погоджену кредитним договором суму коштів під надане забезпечення. Найпоширенішою формою забезпечення зобов'язань позичальника перед кредитором є застава. Це важливий фінансово-економічний інструмент ринкового господарства, який сприяє активізації діяльності суб'єктів господарювання й одночасно забезпечує надійний захист інтересів кредитора. Узагальнено заставу можна визначити як спосіб забезпечення зобов'язань, при якому кредитор набуває право у разі невиконання боржником зобов'язань отримати задоволення за рахунок вартості заставленого об'єкта переважно

³⁷⁷ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

³⁷⁸ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.* 2017. № 2 (16). С. 59–70.

³⁷⁹ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.* 2017. № 2 (16). С. 59–70.

³⁸⁰ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

³⁸¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

перед іншими кредиторами. Вартість об'єкта застави, що забезпечує зобов'язання по кредиту, яку кредитор сподівається одержати при змушеному продажі на ринку даного об'єкта нерухомості у разі неплатоспроможності позичальника є заставною вартістю³⁸².

Заставна вартість є судженням банку щодо вартості об'єкта нерухомого чи рухомого майна, яке передається в заставу та служить забезпеченням кредитних вимог у майбутньому. Це відносна величина, покликана відображати так звану кредитну вартість майна. Цим заставна вартість відрізняється від ринкової або справедливої, яка повинна найбільшою мірою відповідати поточній ситуації на ринку нерухомості, об'єктивно визначати ціну нерухомості для конкретної угоди купівлі-продажу в конкретний проміжок часу. Відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість – вартість за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату³⁸³.

Порядок проведення оцінки для визначення заставної вартості майна і для визначення справедливої вартості ідентичний. Для проведення оцінки, як правило, запрошується незалежний фахівець. Підприємство, після передачі майна в заставу по заставній вартості, на дату балансу, продовжує оцінювати відповідні об'єкти основних засобів по первісній або переоціненій вартості, яка на протязі терміну дії кредитного договору, (рік і більше) може суттєво відрізнятись від заставної вартості, оскільки, заставна вартість визначається на момент укладання кредитного договору і не передбачає жодних коригувань. Особливо проявляється така невідповідність в методах оцінки основних засобів на дату складання балансу при інфляційних процесах або у випадку, коли в заставу передається цілісний майновий комплекс. Окрім того, такі невідповідності в оцінках основних засобів порушують основні принципи бухгалтерського обліку, зокрема, принцип повного висвітлення, згідно якого фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі, а також принципу обачності, що передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та

³⁸² Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості*. 2017. № 2 (16). С. 59–70.

³⁸³ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

витрат і завищенню оцінки активів і доходів. Враховуючи вищевикладене, пропонуємо для підприємств, які залучають банківські та інші кредитні кошти під заставу майна, у випадку, якщо застава вартість майна на дату складання фінансової звітності суттєво відрізняється від його залишкової вартості, основні засоби наводити в звітності по заставній вартості згідно незалежної експертної оцінки³⁸⁴.

Критерії суттєвості відхилення заставної вартості від справедливої визначаються підприємством самостійно і затверджуються в розпорядчому документі про облікову політику. Такий підхід до оцінки основних засобів, переданих в заставу, дозволить реалізувати основну мету складання фінансової звітності – надання повної, адекватної і достовірної інформації та сприятиме дотриманню основних принципів бухгалтерського обліку³⁸⁵.

Важливим елементом, що визначає облікову політику стосовно основних засобів, є визначення строку їх корисного використання. Строк корисного використання кожного об'єкта основних засобів визначає підприємство самостійно. При цьому, доцільно враховувати очікуване використання активу з врахуванням його потужності або продуктивності, фізичний знос, який залежить від умов експлуатації, моральний знос, який залежить від розвитку науково – технічного прогресу та появи нових технологій, правові та законодавчі обмеження, вплив на довкілля та інші чинники. Визначення строку корисного використання об'єкта основних засобів, його зміни, вибору методу нарахування амортизації, визначення ліквідаційної вартості при списанні та інших питань, пов'язаних з оприбуткуванням, експлуатацією, переоцінками, поліпшенням, ліквідацією основних засобів відноситься до повноважень створеної на підприємстві експертної комісії з залученням відповідних технічних фахівців.³⁸⁶

Для цілей фінансового обліку застосовується поняття, визначене в П(С)БО 7 «Основні засоби», згідно якого очікуваний строк корисного використання (експлуатації) це очікуваний

³⁸⁴ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.* 2017. № 2 (16). С. 59–70.

³⁸⁵ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.* 2017. № 2 (16). С. 59–70.

³⁸⁶ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.* 2017. № 2 (16). С. 59–70.

період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг)³⁸⁷.

Згідно норм Податкового кодексу введено поняття «мінімально допустимі строки корисного використання»³⁸⁸.

Використання таких мінімальних строків продиктовано виключно фіскальними цілями і не завжди збігається з фактичним терміном використання активу, яке очікується підприємством. Запровадження «мінімально допустимих строків корисного використання» та «мінімально допустимих строків амортизації» основних засобів є обмежуючим чинником, що негативно впливає на процес формування облікової політики та її економічну обґрунтованість³⁸⁹.

Проведені дослідження показали, що на практиці при аналізі та обґрунтуванні такого елементу облікової політики як строки корисного використання основних засобів, підприємства обирають наступні варіанти:

1. Обирається та затверджується в обліковій політиці підприємства мінімально допустимі строки корисного використання, встановлені нормами Податкового кодексу;

2. При формуванні облікової політики для цілей фінансового обліку обираються строки корисного використання основних засобів з врахуванням технічних характеристик, обсягу продукції чи інших матеріальних вигод, що очікується отримати з використанням таких активів, їх потужності, можливого фізичного і морального зносу, інтенсивності, інших умов експлуатації та інших чинників, які впливають на основні засоби на протязі їх функціонування.

3. В обліковій політиці для цілей оподаткування затверджуються строки в межах мінімально можливих, встановлених нормами податкового законодавства³⁹⁰.

При зміні умов використання та очікуваних економічних вигод строки експлуатації окремих об'єктів основних засобів,

³⁸⁷ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

³⁸⁸ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

³⁸⁹ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості*. 2017. № 2 (16). С. 59–70.

³⁹⁰ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості*. 2017. № 2 (16). С. 59–70.

первісно визначені при формуванні облікової політики, можуть бути переглянуті.

У процесі визначення намірів керівництва підприємства щодо використання об'єктів основних засобів мають бути враховані накопичений досвід, ринкова ситуація, стратегічні цілі розвитку та фінансовий стан підприємства. Заплановані строки заміни та оновлення основних засобів підприємства можуть переглядатись у першу чергу за недостатнього обсягу коштів на оновлення, що накопичені до запланованого моменту. Перегляд строку використання об'єкта, його ліквідаційної вартості та методу амортизації не є зміною облікової політики, а вважається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансовій звітності» зміною облікової оцінки³⁹¹.

Наступним елементом облікової політики стосовно основних засобів є визначення підприємством ліквідаційної вартості. Ліквідаційна вартість - сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)³⁹².

Визначення ліквідаційної вартості досить складний процес, що потребує відповідних знань, тому, також, відноситься до компетенції експертної комісії, створеної на підприємстві.

За підсумками проведеного опитування можна зробити висновок, що в переважній більшості на підприємствах ліквідаційна вартість не розраховується, а при формуванні облікової політики привірюється до нуля.

Звичайно, розрахувати ліквідаційну вартість об'єкта основних засобів на початку використання досить складно і не завжди можливо. Нормами податкового кодексу обмежень, щодо розміру ліквідаційної вартості, не встановлено, тому даний елемент облікової політики може використовуватись для цілей оптимізації оподаткування³⁹³.

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

– обрати ліквідаційну вартість на рівні вартості подібного

³⁹¹ Положення (стандарту) бухгалтерського обліку. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

³⁹² Положення (стандарту) бухгалтерського обліку. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

³⁹³ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості*. 2017. № 2 (16). С. 59–70.

активу, який досяг кінця свого строку корисної експлуатації та використовувався в умовах, подібних до тих, в яких передбачено використовувати придбаний об'єкт;

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

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

– встановити норматив у вигляді відсотка (наприклад 10 – 15 %) від первісної вартості основного засобу або диференціювати такий норматив за групами основних засобів³⁹⁴.

Одним із найбільш вагомих елементів облікової політики стосовно основних засобів є вибір методу нарахування амортизації. Амортизація є одним з основних і суттєвих інструментів управління фінансовими результатами діяльності підприємства³⁹⁵.

П(С)БО 7 «Основні засоби» визначає амортизацію як систематичний розподіл вартості, що амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)³⁹⁶.

Методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів обираються підприємством самостійно з урахуванням очікуваної форми споживання економічних вигод, втілених в цьому активі³⁹⁷.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і проводиться щомісячно³⁹⁸.

Вибір, поєднання та раціональна комбінація різних

³⁹⁴ 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.

³⁹⁵ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості*. 2017. № 2 (16). С. 59–70.

³⁹⁶ Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

³⁹⁷ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості*. 2017. № 2 (16). С. 59–70.

³⁹⁸ П(С)БО 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

елементів облікової політики надає підприємству реальні можливості у залежності від стратегії, цілей та планів впливати на величину фінансового результату діяльності. При умові, що підприємство зацікавлене у пошуку і залученні інвесторів, отриманні кредитів банку перевага надається вибору тих елементів, котрі сприяють отриманню максимально прибуткових фінансових результатів. У випадку, якщо інтереси підприємства направлені на пошуки шляхів зниження податкового навантаження, можливій оптимізації оподаткування, перевага при формуванні облікової політики буде надана елементам, котрі сприяють реалізації даної цілі³⁹⁹.

Відповідно до загальної стратегії розвитку підприємства, завдань і планів визначених власниками та управлінським персоналом, при формуванні облікової політики визначаються строки корисного використання, розрахунок ліквідаційної вартості та застосування тих чи інших методів нарахування амортизації. Якщо стратегія управління зорієнтована на отримання максимально прибуткових фінансових результатів, доцільно встановлювати максимально можливий строк корисного використання основних засобів, обрати прямолінійний метод нарахування амортизації, мінімальний розмір ліквідаційної вартості об'єкта. У випадку, якщо при формуванні облікової політики поставлено завдання пошуку методів оптимізації оподаткування в дозволені законодавствах межах, доцільно обирати мінімально можливі строки корисного використання з урахуванням обмежень Податкового кодексу України та застосовувати прискорені методи нарахування амортизації⁴⁰⁰.

Метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації⁴⁰¹.

Починається нарахування амортизації з наступного місяця після введення об'єкта в експлуатацію, призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання

³⁹⁹ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.* 2017. № 2 (16). С. 59–70.

⁴⁰⁰ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.* 2017. № 2 (16). С. 59–70.

⁴⁰¹ П(С)БО 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

та консервації і припиняється з наступного місяця після виведення об'єкта із експлуатації. Не повна завантаженість виробничих потужностей, проблеми зі збутом продукції та інші складні в роботі підприємств є причиною того, що на певний час частина основних засобів переводиться на консервацію⁴⁰².

Консервація основних засобів підприємства – це комплекс заходів, спрямованих на довгострокове (але не більш як три роки) зберігання основних засобів підприємств у разі припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх функціонування⁴⁰³.

Виведення основних засобів з експлуатації на консервацію відрізняється від виведення з ціллю модернізації, реконструкції або капітального ремонту. Переведення основних засобів на консервацію передбачає комплекс заходів, направлених на збереження даного об'єкта з ціллю його можливої експлуатації через певний період часу. Результатами проведення модернізації, реконструкції, капітального ремонту у переважній більшості випадків є поліпшення основних засобів, їх переоснащення, покращення первісних технічних характеристик, як результат, збільшення первісно очікуваних вигод від використання, збільшення вартості після капіталізації витрат на такі поліпшення⁴⁰⁴.

У п.29 П(С)БО 7 «Основні засоби» зазначено, що нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. Отже, П(С)БО не дозволяє нараховувати амортизацію на основні засоби переведені на консервацію⁴⁰⁵. Враховуючи норми пункту 138.3.1 ПКУ, зокрема, що розрахунок амортизації основних засобів здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, податкове законодавство, відповідно, забороняє нарахування амортизації на законсервовані основні

⁴⁰² Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.* 2017. № 2 (16). С. 59–70.

⁴⁰³ Постанова від 28 жовтня 1997 р. № 1183, Київ. Про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>

⁴⁰⁴ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.* 2017. № 2 (16). С. 59–70.

⁴⁰⁵ П(С)БО 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

засоби⁴⁰⁶.

Незалежно від того, що законсервовані основні засоби не приймають безпосередньої участі у процесі виробництва, первісно очікувані вигоди від їх використання постійно зменшуються, відповідно зменшується справедлива вартість таких активів. Наприклад, будівлі і споруди, переведені на консервацію підлягають фізичному старінню, впливу природних факторів, в результаті яких можуть відбутися руйнування та пошкодження. В будівлях і спорудах, що експлуатуються, як правило присутні опалення і вентиляція, і, як показує досвід, такі об'єкти можуть бути у кращому технічному стані. Обладнання, переведене на консервацію, підлягає моральному старінню і, відповідно, також поступово, не залежно від експлуатації, втрачає свою вартість. Заборона нараховувати амортизацію на основні засоби, що переведені на консервацію, погіршує фінансовий стан підприємства, адже амортизація є джерелом відновлення основних засобів⁴⁰⁷.

Як підтвердження таких висновків можна привести і положення п.55 МСБО 16 «Основні засоби», згідно якого: амортизацію активу починають, коли він стає придатним для використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, у якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Амортизацію активу припиняють на одну з двох дат, яка відбувається раніше: на дату, з якої актив класифікують як утримуваний для продажу (або включають до ліквідаційної групи, яку класифікують як утримувану для продажу) згідно з МСФЗ 5, або на дату, з якої припиняють визнання активу. Отже, амортизацію не припиняють, коли актив не використовують або він вибуває з активного використання, доки актив не буде амортизований повністю. Проте, згідно з використаними методами амортизації, амортизаційні відрахування можуть дорівнювати нулю, якщо немає виробництва⁴⁰⁸.

Таким чином, згідно МСФЗ виведення об'єктів основних засобів з експлуатації на консервацію, чи для проведення поліпшення не є підставою для припинення нарахування

⁴⁰⁶ Податковий кодекс України: Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

⁴⁰⁷ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості*. 2017. № 2 (16). С. 59–70.

⁴⁰⁸ Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_010

амортизації. Амортизація нараховується до моменту поки актив не вибуває з активного використання, допоки відповідає критеріям визнання його активом. Потрібно відмітити, основні засоби зношуються що не тільки при безпосередньому використанні їх у виробничому процесі або в інших цілях, але й підлягають фізичному, технічному та моральному старінню під час простоїв.

Отже, на нашу думку, і в норми національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку доцільно внести відповідні зміни стосовно зняття заборони на нарахування амортизації основних засобів, переведених на поліпшення та консервацію, а час вимушених простоїв таких об'єктів включати до строку корисного використання, протягом якого актив підлягає амортизації⁴⁰⁹.

На підставі п. 27 П(С)БО 7 амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується з використанням прямолінійного або виробничого методу. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися в першому місяці використання об'єктів у розмірі 50% його вартості, яка амортизується, та решта 50% вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100% його вартості⁴¹⁰.

Важливим питанням, яке необхідно враховувати під час формування облікової політики щодо основних засобів, є порядок їх переоцінки. Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу⁴¹¹.

Відповідно до положень П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або сплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.⁴¹²

⁴⁰⁹ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.* 2017. № 2 (16). С. 59–70.

⁴¹⁰ П(С)БО 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

⁴¹¹ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.* 2017. № 2 (16). С. 59–70.

⁴¹² Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

На наш погляд, переоцінену вартість основних засобів недоцільно відображати на рахунках бухгалтерського обліку, але необхідно наводити в фінансовій звітності. Це треба передбачити в обліковій політиці. В обліковій політиці необхідно встановити умови, методи, техніку і організацію проведення переоцінки основних засобів⁴¹³.

У свою чергу, в статті 32 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» зазначено, що частота переоцінок залежить від коливань справедливої вартості переоцінюваних об'єктів основних засобів. У випадку, якщо справедлива вартість переоціненого активу суттєво відрізняється від його балансової вартості, слід проводити подальшу переоцінку. Деякі об'єкти основних засобів можуть зазнавати значних і постійних коливань справедливої вартості, потребуючи щорічної переоцінки. Такі часті переоцінки не потрібні для об'єктів основних засобів з незначними коливаннями справедливої ринкової вартості. У такому разі достатньо оцінювати їх кожні три або п'ять років⁴¹⁴.

Згідно з п.7 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів може прийматися:

- величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства,
- величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості⁴¹⁵.

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

⁴¹³ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості*. 2017. № 2 (16). С. 59–70.

⁴¹⁴ Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_010

⁴¹⁵ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 року № 561. URL: <https://zakon.help/law/561/>

об'єкта 100 відсотків його вартості⁴¹⁶. Для кожного підприємства важливо розмежувати види основних засобів, які призначені для подальшого продажу або отримання орендних платежів, та основні засоби, які призначені для використання згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість». Серед основних засобів з метою бухгалтерського обліку виділяють такі об'єкти інвестиційної нерухомості (земля чи будівлі), використання яких приносить підприємству економічні вигоди без залучення інших активів. Як правило, додаткові грошові надходження забезпечує передача таких активів в операційну оренду⁴¹⁷.

Згідно з П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»:

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 цілях⁴¹⁸. 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 капіталу⁴¹⁹.

⁴¹⁶ П(С)БО 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

⁴¹⁷ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості*. 2017. № 2 (16). С. 59–70.

⁴¹⁸ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>

⁴¹⁹ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості*. 2017. № 2 (16). С. 59–70.

Підприємство самостійно розробляє критерії щодо розмежування ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості⁴²⁰. Підприємство на дату балансу відображає у фінансовій звітності інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, що визнаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів». Обраний підхід застосовується до оцінки всіх подібних об'єктів інвестиційної нерухомості. У випадку, коли підприємство обере метод оцінки інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю, необхідно визначити таку справедливу вартість на дату балансу. В свою чергу, визначення справедливої вартості стосується і тих об'єктів, які оцінюються за первісною вартістю. Не випадково в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» цей метод оцінки називається так розгорнуто: за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, які визначено відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів»⁴²¹.

У випадку, якщо підприємство обере метод оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості за первісною вартістю, справедливу вартість об'єкта на дату балансу також визначити потрібно. Правильність такого висновку підтверджується фактом: при виборі методу оцінки об'єкта інвестиційної нерухомості за первісною вартістю у примітках до фінансової звітності необхідно вказати і справедливу вартість інвестиційної нерухомості п. 36.5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість»⁴²².

У загальному випадку відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» нерухомість повинна оцінюватися за справедливою вартістю. Якщо підприємство обирає модель оцінки за залишковою

⁴²⁰ Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України 27 червня 2013 р. № 635 URL: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.aspx

⁴²¹ Положення (стандарту) бухгалтерського обліку. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

⁴²² Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості*. 2017. № 2 (16). С. 59–70.

вартістю, то порядок обліку такої нерухомості, по суті, абсолютно не відрізняється від порядку, передбаченого Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»⁴²³.

Переоцінка нерухомості, оціненої за справедливою вартістю, впливає на фінансовий результат поточного року і відображається у складі інших операційних доходів або витрат⁴²⁴, а переоцінка інвестиційної нерухомості, оціненої за залишковою вартістю, впливатиме на фінансовий результат виключно у межах попередніх витрат/ доходів від зменшення (відновлення) корисності⁴²⁵.

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».

Відповідно до норм даного Положення, датою первісного визнання необоротних активів та групи вибуття, як утримуваних для продажу, може бути:

– дата, коли щодо активів групи вибуття задовольняються умови;

– 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 вартості⁴²⁶.

Необоротні активи, група вибуття, які визнані утримуваними для продажу, припиняють визнаватися у складі необоротних активів. На такі необоротні активи амортизація не

⁴²³ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. URL:<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

⁴²⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

⁴²⁵ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості*. 2017. № 2 (16). С. 59–70.

⁴²⁶ Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України 27 червня 2013 р. № 635 URL: http://bukhalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.aspx

нараховується. У випадку, якщо основні засоби або інші необоротні активи вибувають з експлуатації внаслідок невідповідності критеріям визнання активом через зберігання для реалізації протягом дванадцяти календарних місяців, то їх слід перекласифікувати зі складу необоротних до оборотних активів⁴²⁷. Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» та Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства визначено загальний порядок віднесення витрат на всі види ремонтів, реконструкцій, модернізацій та інших видів поліпшення - до витрат періоду або капіталізації коштів, витрачених на підтримання в робочому стані або оновлення діючих основних засобів. Від того, як вплинуть зазначені витрати на майбутні економічні вигоди, очікувані від використання таких об'єктів основних засобів, буде залежати, чи визнати їх як витрати звітного періоду, чи капіталізувати, тобто включити до балансової вартості активу. При умові, якщо:

– здійснені витрати спрямовані на відновлення об'єкта основних засобів і при цьому не очікується зростання економічних вигод від використання такого активу, то незалежно від величини цих витрат вони включаються до витрат підприємства на момент їх виникнення (витрат періоду).

– в результаті подальших витрат, що пов'язані з об'єктом основних засобів, передбачається зростання економічних вигод від його використання, то їх сума збільшує балансову вартість даного активу⁴²⁸. Такими витратами є витрати на модернізацію, реконструкцію, модифікацію, впровадження нових технологічних процесів, в результаті яких продовжується строк корисної експлуатації, збільшується виробнича потужність, покращується якість продукції, зменшуються операційні витрати, пов'язані з обслуговуванням обладнання, тощо.

Для відокремлення витрат на поліпшення основних засобів, що приводять до зростання майбутніх економічних вигід, від витрат на підтримання у робочому стані на етапі формування облікової політики доцільно застосовувати під час проведення аналізу такі критерії:

– наслідком здійснених витрат є збільшення строку корисного використання об'єктів;

– наслідком здійснених витрат є підвищення їх потужності,

⁴²⁷ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.* 2017. № 2 (16). С. 59–70.

⁴²⁸ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.* 2017. № 2 (16). С. 59–70.

зменшення споживання енергоресурсів;

- наслідком здійснених витрат є поліпшення якості та збільшення об'ємів

- випуску продукції, що виробляється за допомогою визначеного устаткування;

- наслідком здійснених витрат є зменшення собівартості продукції⁴²⁹.

Елементом облікової політики щодо організації обліку основних засобів є затвердження строків, об'єктів та порядку проведення інвентаризації основних засобів. Орієнтовні терміни та порядок проведення інвентаризації визначені в Положенні про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом МФУ від 02.09.2014 року № 879. Відповідно до даного документа проведення інвентаризації основних засобів здійснюється на протязі трьох місяців до дати складання річної фінансової звітності, окрім обов'язкових випадків, згідно законодавства. Конкретні строки проведення інвентаризації встановлюються підприємством самостійно та закріплюються у вигляді додатка до розпорядчого документа про облікову політику⁴³⁰.

Етап 3. Документальне оформлення. Обраний оптимальний варіант облікової політики щодо основних засобів та інших необоротних активів, виокремлюється як «Основні засоби».

Певний перелік елементів облікової політики доцільно оформити додатками до розпорядчого документа, зокрема:

- склад експертної комісії, що займається формуванням облікової політики стосовно основних засобів;

- строки корисного використання об'єктів основних засобів;

- обрані методи нарахування амортизації по окремим групам основних засобів та інших необоротних активів;

- терміни і порядок проведення інвентаризацій;

- перелік та порядок заповнення первинних документів та зведених реєстрів з обліку основних засобів, розроблених підприємством самостійно, які не затверджені відповідними нормативними документами;

- умови, методи, техніка, організація переоцінки основних засобів і порядок коригування їх вартості в фінансовій

⁴²⁹ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.* 2017. № 2 (16). С. 59–70.

⁴³⁰ Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ МФУ від 02.09.2014 року № 879. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

звітності⁴³¹.

Етап 4. Розкриття інформації у фінансовій звітності. Обрані в обліковий політиці методи обліку та оцінок основних засобів, їх наявність та рух протягом звітного періоду, інформація про переоцінки та інша суттєва інформація, що може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності належить до розкриття у Примітках до фінансової звітності. Чітко визначеної форми такого розкриття не затверджено, тому на рівні підприємства самостійно може визначити форму та обсяг інформації що є суттєвою для розкриття. Інформація, що належить до розкриття у примітках до фінансової звітності наведено у П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 14 «Оренда» та П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість».

Необхідність розкриття облікової політики в частині фінансового обліку пов'язана з правильним розумінням показників фінансової звітності і способів відображення в ній результатів господарських операцій.

Оскільки на показники фінансової звітності безпосередньо впливають обрані підприємством методи обліку та оцінок, облікова політика має розкривати саме методичну складову, а не організацію і техніку та процедури бухгалтерського обліку, але організацію і техніку переоцінки основних засобів доцільно передбачити⁴³².

Зокрема, в частині облікової політики щодо основних засобів доцільно надавати користувачам інформацію про:

- причини переоцінки основних засобів на дату балансу,
- обраний метод і техніка переоцінки;
- встановлений діапазон строків корисного використання;
- обрані методи нарахування амортизації;
- особливості обліку основних засобів для цілей оподаткування;
- джерело інформації про справедливую вартість;
- чи залучались до переоцінок незалежні експерти та назви компаній;
- зміну суми додаткового капіталу внаслідок переоцінки.
- методи нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди та період очікуваного використання таких об'єктів;
- встановлені критерії розмежування операційної і

⁴³¹ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.* 2017. № 2 (16). С. 59–70.

⁴³² Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.* 2017. № 2 (16). С. 59–70.

інвестиційної нерухомості;

- метод оцінки інвестиційної нерухомості на дату балансу;
- обрані методи нарахування амортизації та діапазон строків корисного використання, що стосується інвестиційної нерухомості.

У випадку, якщо інвестиційну нерухомість оцінено за справедливою вартістю, додатково потребує розкриття інформація про:

- методи та суттєві припущення, які застосовані при визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості;
- чи були залучені для визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості суб'єкти оцінної діяльності.

У Примітках до фінансової звітності також наводиться така інформація:

- вартість основних засобів, щодо яких існують обмеження права власності;
- вартість переданих у заставу основних засобів;
- залишкова вартість основних засобів, які тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо);
- первинна вартість повністю амортизованих основних засобів, які продовжують використовуватися;
- залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу;
- інша інформація ⁴³³.

Якщо за звітний період підприємством отримано основні засоби за рахунок цільового фінансування, в примітках до фінансової звітності наводиться інформація про первісну, залишкову вартість та метод оцінки таких основних засобів. В примітках розкриття інформації про основні засоби, операційну та інвестиційну нерухомість наводиться за кожною їх групою.

Наведений перелік інформації про елементи облікової політики щодо основних засобів не є вичерпним, оскільки кожне підприємство має свої технологічні та організаційні особливості, структуру основних засобів, напрямки діяльності.

Відповідно, кожний суб'єкт господарювання на своєму рівні визначає перелік суттєвої і доречної інформації для розкриття в фінансовій звітності яке, в першу чергу, повинно базуватись на принципі повного висвітлення та сприяти реалізації основної цілі складання фінансової звітності – надання користувачам повної, достовірної, своєчасної та

⁴³³ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості*. 2017. № 2 (16). С. 59–70.

адекватної інформації для прийняття поточних та стратегічних управлінських рішень⁴³⁴.

3.3. Облікова політика щодо нематеріальних активів та гудвілу підприємства

Нематеріальні активи — це активи, що не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуватися підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам. Також це об'єкти інтелектуальної, в тому числі й промислової власності, а також інші права власності підприємства, визнані в порядку, встановленому відповідним законодавством. Придбаний нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, і його вартість може бути достовірно визначена^{435, 436}.

Згідно ст.14.1.120 Податкового кодексу України⁴³⁷, нематеріальні активи — право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном і майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном і майновими правами.

Облікова політика підприємства полягає у виборі принципів, методів і процедур, пов'язаних з оцінкою чи обліком статей звітності. Нематеріальні активи відіграють важливу роль у діяльності підприємства. Правильно організований

⁴³⁴ Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості*. 2017. № 2 (16). С. 59–70.

⁴³⁵ Кирилюк Т., Новодворська В. Ідентифікація і визнання нематеріальних активів. *Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть: тези доповідей V Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених.* / Відп. ред. Гуцайлюк З.В. Тернопіль, 2007. С. 122–123.

⁴³⁶ Голошевич І.А. Нематеріальні активи: правові та облікові аспекти: збірник систематизованого законодавства. К.: Біліц-Інформ, 2009. — Вип. 6. — 192 с.

⁴³⁷ Податковий кодекс України: Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

бухгалтерський облік нематеріальних активів забезпечить конкурентоспроможність та прибутковість підприємства. Аналіз наказів про облікову політику науково-дослідних господарств, що створюють нематеріальні активи, дає підстави стверджувати про нерозкриття елементів облікової політики щодо нематеріальних активів або їх відсутність⁴³⁸. Облікова політика щодо нематеріальних активів має формуватися на підставі системного підходу з метою максимальної оптимізації інформації для потреб управління. Виходячи з такої вимоги, пропонуємо сукупність правил, яких потрібно дотримуватися під час вибору альтернативного варіанта щодо нематеріального активу в обліковій політиці підприємства:

- збалансованість цілей обліку та планування в рамках єдиної системи управління;

- дотримання принципу відповідності доходів і витрат під час формування інформації про нематеріальні активи;

- визначення мінімально достатнього обсягу інформації, необхідної для цілей управління, оскільки зайва деталізація інформації є невиправданою у випадку, якщо вона не потрібна для ухвалення управлінських рішень⁴³⁹.

Серед учених нема єдиної думки з приводу змісту наказу про облікову політику і складових облікової політики щодо нематеріальних активів. Враховуючи те, що бухгалтерський облік і фінансова звітність повинні надавати користувачам повну, правдиву і неупереджену інформацію про фінансовий стан і результати діяльності підприємства, вважаємо, що наказ про облікову політику повинен максимально розкривати усі методологічні засади і принципи, які використовує підприємство для обліку і відображення в фінансовій звітності нематеріальних активів. На підставі проведених досліджень^{440, 441, 442}, пропонуємо в наказі про облікову політику формувати

⁴³⁸ Лепетан І.М. Поняття та складові облікової політики підприємства щодо нематеріальних активів. *Збірник наукових праць. За ред. д.е.н., проф., акад. АН ВШ України М.І. Бахматя. Кам'янець-Подільський, 2009. Випуск 17, Т. 2. С. 210-213.*

⁴³⁹ Про облікову політику: лист Міністерства фінансів України від 21.12.05 р. № 31-34000-10-5 / 27793 зі змінами та доповненнями. URL: <http://www.liga.net>.

⁴⁴⁰ Податковий кодекс України: Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

⁴⁴¹ П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

⁴⁴² П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»: наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 року № 817. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

інформацію щодо нематеріальних активів у розрізі наступних складових:

1. Порядок встановлення і зміни строку корисного використання нематеріальних активів. Строком корисного використання об'єкта є період часу, впродовж якого підприємство передбачає використовувати відповідний об'єкт або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від використання нематеріального активу. Оскільки строк корисного використання (експлуатації) визначають виходячи з корисності об'єкта для конкретного підприємства, він може бути коротший, ніж нормативний (технічний, економічний) строк експлуатації. Строк корисного використання нематеріальних активів встановлюється підприємством самостійно за кожним об'єктом окремо при визнанні цього об'єкту активом (при зарахуванні на баланс). В пп. 145.1.1 п. 145.1 ст. 145 Податкового кодексу зазначено, що строк корисного використання (права користування) встановлюється відповідно до праввстановлюючого документу, але не меншим як 2 роки. При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів доцільно знати:

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

- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства⁴⁴³.

2. Встановлення груп (класифікація) нематеріальних активів для нарахування амортизації і їх переоцінки. В П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»⁴⁴⁴ зазначена класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку. Така ж класифікація наведена й у Податковому кодексі, окрім групи «Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи»⁴⁴⁵.

3. Господарські підприємства відповідно до П(С)БО 8, придбані (створені) нематеріальні активи зараховують на баланс за первісною вартістю. Порядок визначення первісної вартості

⁴⁴³ Податковий кодекс України: Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

⁴⁴⁴ П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

⁴⁴⁵ Податковий кодекс України: Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

нематеріальних активів при різних джерелах їх надходження наведено у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Методи оцінки нематеріальних активів

Джерела надходження	Методика оцінки
1	2
Придбані (створені)	Первинна вартість (вартість придбання (без знижок) мита, непрямих податків, які не відшкодовуються) та інші, безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням до стану, придатного до використання за призначенням (без сплати відсотків за кредит при придбанні нематеріальних активів повністю чи частково за рахунок кредиту)
Одержані в обмін на подібний об'єкт	Залишкова вартість переданого нематеріального активу, якщо вона перевищує його справедливую вартість, то за цією вартістю з включенням різниці до фінансових результатів (витрати) періоду
Одержані в повний або частковий обмін на неподібний об'єкт	Справедлива вартість переданого активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, переданих (одержаних) при обміні
Одержані безкоштовно	Справедлива вартість на дату надходження
Внесені до статутного фонду	Справедлива, узгоджена між засновниками (учасниками)
Одержані при об'єднанні підприємств	Справедлива вартість
Створені підприємством	Прямі витрати на створення активу та приведення його до стану, придатного до використання за призначенням (оплата за реєстрацію юридичної особи, амортизація патентів, ліцензій тощо)
Покращені підприємством	Збільшується на суму витрат, пов'язаних з удосконаленням цих активів, підвищенням їх можливостей та строку використання, які дадуть можливість підвищення очікуваних економічних вигод

Джерело: ⁴⁴⁶

4. Порядок визначення ліквідаційної вартості нематеріальних активів (для цілей амортизації). При зарахуванні нових об'єктів до складу нематеріальних активів визначити їх ліквідаційну вартість через кілька років достатньо важко. Тому часто підприємства в наказі про облікову політику вказують, що

⁴⁴⁶ Лепетан І.М. Поняття та складові облікової політики підприємства щодо нематеріальних активів. *Збірник наукових праць. За ред. д.е.н., проф., акад. АН ВШ України М.І. Бахмата. Кам'янець-Подільський, 2009. Випуск 17, Т. 2. С. 210-213.*

ліквідаційна вартість об'єкта порівнюється до нуля, це ж саме зазначено й у п.28 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»⁴⁴⁷, окрім випадків:

— якщо існує безвідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;

— якщо ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку й очікується, що такий ринок буде існувати наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

5. Методи нарахування амортизації нематеріальних активів. Чинним законодавством передбачено для груп нематеріальних активів використання будь-якого методу нарахування амортизації: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого методу, окрім гудвілу, амортизація по якому не нараховується. Прямолінійний метод нарахування амортизації є найпоширенішим і застосовується також у випадку, коли умови отримання майбутніх економічних вигід визначити неможливо⁴⁴⁸.

6. Порядок й умови переоцінки нематеріальних активів. Вартість об'єктів нематеріальних активів, що відображена в обліку і балансі, може не відповідати їх реальній вартості. Тому підприємства мають право здійснювати переоцінку об'єктів нематеріальних активів. Діючі стандарти не відносять переоцінку до обов'язкових заходів. Тому підприємство самостійно приймає рішення щодо необхідності її проведення. Слід пам'ятати, що здійснювати переоцінку слід за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. Знайти такий навряд чи реально, оскільки активним ринок стане тільки тоді, коли в будь-який момент часу буде можливо відшукати зацікавлених продавців і покупців і інформація по цінах стане в повній мірі загальною доступною. Але, навіть, тоді проблеми не закінчаться, оскільки при переоцінці одного нематеріального активу слід переоцінити всі інші активи даної групи (крім тих, на які не існує активний ринок). Переоцінка нематеріальних активів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість

⁴⁴⁷ П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

⁴⁴⁸ Коцупатрий М.М., Бірюк О.Г. Облікова політика підприємства: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. К.: КНЕУ, 2010. 273с.

на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості⁴⁴⁹.

7. Періодичність зарахування сум дооцінки нематеріальних активів до нерозподіленого прибутку. Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» підприємство має право встановлювати періодичність (період) зарахування сум до оцінки нематеріальних активів до нерозподіленого прибутку щомісяця, щокварталу, раз на рік або при вибутті об'єкта нематеріальних активів, які раніше були переоцінені⁴⁵⁰.

8. Порядок встановлення зміни строку корисного використання об'єктів нематеріальних активів. Термін корисного використання нематеріального активу переглядається наприкінці звітного року, якщо:

— у наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу;

— або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод⁴⁵¹.

9. Порядок застосування методики визначення суми втрат від зменшення корисності нематеріальних активів (особливо нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання і невикористаних нематеріальних активів). Цей порядок регламентується П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та 28 «Зменшення корисності активів».

10. Порядок визначення вигід від відновлення корисності нематеріальних активів. Він теж регламентується П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»⁴⁵² та 28 «Зменшення корисності активів»⁴⁵³.

11. Порядок відображення результатів переоцінки та зменшення корисності нематеріальних активів у реєстрах аналітичного обліку нематеріальних активів. З цією метою використовують типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, затверджені Міністерством фінансів України № 732.

⁴⁴⁹ Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 119 с.

⁴⁵⁰ П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

⁴⁵¹ Саюн А.О. Формування облікової політики нематеріальних активів. *Фінансовий простір*. 2011. № 4 (4). С. 93–95.

⁴⁵² П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

⁴⁵³ П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»: наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 року № 817. URL: <http://www.rada.gov.ua>.

12. Порядок списання (ліквідації) нематеріальних активів. Залежно від організаційно-правових форм господарювання в наказі про облікову політику необхідно вказувати порядок списання (ліквідації) об'єктів нематеріальних активів (особливо недоамортизованих)⁴⁵⁴.

Визначені обов'язкові складові облікової політики щодо нематеріальних активів дозволять господарюючим суб'єктам виявляти помилки і недоліки, визначати їх пріоритетні економічні інтереси у виборі способів ведення бухгалтерського обліку, прослідкувати останні зміни законодавства. До наказу про облікову політику доцільно також додавати відомість нематеріальних активів із зазначенням вартості, строків корисного використання, їх призначення, а також розподілу за групами. В додатках до наказу про облікову політику потрібно висвітлити строки проведення інвентаризації нематеріальних активів, графік документообігу по обліку нематеріальних активів, перелік рахунків і субрахунків, які використовуються для обліку операцій з нематеріальними активами. На нашу думку, доцільно було б конкретизувати облік нематеріальних активів як можна більше, оскільки наказ про облікову політику повинен розкривати усі методологічні засади і принципи, які використовує при веденні бухгалтерського обліку і складанні звітності, а з іншого боку не дублювати окремі положення нормативних документів, адже за своєї природою облікова політика повинна відображати лише ті положення, які мають різні варіанти застосування⁴⁵⁵.

Окрему увагу слід приділити гудвілу.

Відповідно до вітчизняних стандартів обліку гудвіл – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання⁴⁵⁶.

Податковий кодекс визначає гудвіл (вартість ділової репутації) як нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів,

⁴⁵⁴ Саюн А.О. Формування облікової політики нематеріальних активів. *Фінансовий простір*. 2011. № 4 (4). С. 93–95.

⁴⁵⁵ Білозор Л.В. Нематеріальні активи як елемент облікової політики. *Формування ринкової економіки*. 2015. №33. С.471-478.

⁴⁵⁶ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 № 163. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

послуг, нових технологій тощо⁴⁵⁷. Загалом у міжнародній та вітчизняній практиці виокремлюють внутрішньо створений гудвіл та придбаний (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Ознаки внутрішньоствореного та придбаного гудвілу

Критерії	Внутрішньостворений гудвіл	Придбаний гудвіл
1	2	3
Час виникнення	Створюється всередині підприємства протягом тривалого часу	Виникає при придбанні та приватизації
Відображення у звітності	Не відображається в балансі	Відображається в балансі
Подальший розподіл гудвілу	Можна розглядати як ділову репутацію	Розподіляється на негативний та позитивний гудвіл

Джерело: ⁴⁵⁸

При визнанні гудвілу активом його можна ідентифікувати як позитивний та негативний. Позитивний гудвіл є ціною, яку покупець готовий заплатити за підприємство, понад справедливую вартість його чистих активів, а негативним гудвілом є перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань над вартістю придбання на дату покупки⁴⁵⁹.

Вплив гудвілу на вартість підприємства обумовлює необхідність його оцінки, яка ускладнюється практичною неможливістю ідентифікації всіх нематеріальних активів, які складають вартість гудвіла.

Саме з цієї причини як у міжнародних, так і у вітчизняних нормативно-правових документах⁴⁶⁰ зазначається, що гудвіл можливо оцінити тільки під час купівлі-продажу або об'єднання

⁴⁵⁷ Податковий кодекс України, затверджений Верховною Радою України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: [http:// zakon1.rada.gov.ua](http://zakon1.rada.gov.ua)

⁴⁵⁸ Касич А. О. Теоретичні та методичні основи оцінки та обліку гудвілу підприємства. *Науковий вісник Ужгородського університету*. Серія : Економіка. 2015. Вип. 1(2). С. 28-32.

⁴⁵⁹ Попова А. А. Особливості визнання, оцінки та обліку гудвілу. *Проблеми та перспективи економіки і управління*. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 13-14 грудня 2013 року). – Херсон : Видавничий дім «Гельветика», 2013. С. 88-90.

⁴⁶⁰ Сагова С. В. Особливості обліку гудвілу. *Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць* М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ "Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана" ; відп. ред. А. М. Мороз. – К.: КНЕУ, 2009. Вип. № 14. С. 291-298.

підприємств.

При формуванні облікової політики підприємства щодо гудвілу слід зазначити наступні її елементи:

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

3.4. Облікова політика щодо біологічних активів

Головною особливістю діяльності аграрних підприємств є те, що більша частина їх операцій пов'язана із біологічними активами. Тому інформація про них є одним із найважливіших елементів облікової політики. На сьогодні принциповими для сільськогосподарських підприємств є проблеми визначення об'єктів обліку біологічних активів, порядок їх визнання та оцінки тощо, оскільки від цього залежатиме відображення їх вартості у складі витрат і, як наслідок, фінансовий результат (прибуток чи збиток)⁴⁶¹.

Джерелом сільськогосподарської продукції є біологічні активи – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Особливості їх обліку встановлюються П(С)БО 30 «Біологічні активи»⁴⁶², П(С)БО 7 «Основні засоби»⁴⁶³ та Методичними рекомендаціями № 1315⁴⁶⁴.

Відповідно до участі в господарському обороті в обліку біологічні активи поділяють на поточні, довгострокові та незрілі довгострокові.

Поточними є біологічні активи, які можуть давати

⁴⁶¹ Мервенецька В. Облікова політика сільськогосподарських підприємств щодо біологічних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. №8-9. С.52-57.

⁴⁶² Положення(стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України № 790 від 18.11.2005. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

⁴⁶³ Положення(стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

⁴⁶⁴ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: Наказ Міністерства аграрної політики України № 1315 від 29.12.06. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=66856&cat_id=34932.

сільгосппродукцію 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. До таких біологічних активів відносять рослини, процес життєдіяльності яких менше 12 місяців або використання яких більше одного року недоцільно.

Наприклад, озимі та ярові зернові культури, однолітні трави тощо, а також тварини, які ще не переведені до основного стада ВРХ, свиней, овець, а також птахи, кролі, звірі, бджоли, риба та ін.

Довгостроковими біологічними активами вважаються усі біологічні активи, які не є поточними. До них належать: багаторічні насадження, зокрема сади, виноградники, плантації хмелю та ягідних культур, багаторічні трави тощо, а також тварини основного стада. При цьому у птахівництві, кролівництві і звірівництві тварини основного стада визнаються поточними біологічні активи.

До незрілих довгострокових біологічних активів належать біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі), які у звітному періоді ще не здатні давати сільгосппродукцію та/або додаткові біологічні активи прийнятної якості та кількості. Це, зокрема, багаторічні насадження (сади, виноградники, ягідники та ін.), що не досягли пори плодоносіння⁴⁶⁵.

Методичні рекомендації № 635⁴⁶⁶ та № 921⁴⁶⁷ визначають інформацію про біологічні активи як складовий елемент розпорядчого документа про облікову політику. Проте чітких вимог щодо його змісту законодавство не встановлює.

У зв'язку із цим назвемо основні елементи облікової політики сільгоспідприємства щодо біологічних активів (табл. 3.7).

Положення облікової політики щодо біологічних активів доцільно наводити окремо для довгострокових та поточних біологічних активів, так як кількість елементів по них різна.

⁴⁶⁵ Мервенецька В. Облікова політика сільськогосподарських підприємств щодо біологічних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. №8-9. С.52-57.

⁴⁶⁶ Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства аграрної політики України № 635 від 27.07.13. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?part_id=382876.

⁴⁶⁷ Методичні рекомендації щодо складанні розпорядчого документа про облікову політику підприємства: Наказ Міністерства аграрної політики України № 921 від 17.12.07. URL: <http://ua-info.biz/legal/basexw/ua-ememvt.htm>.

Таблиця 3.7

Окремі методичні елементи облікової політики підприємства щодо біологічних активів

Складові облікової політики	Можливі варіанти	Підстава
Поточні біологічні активи		
Об'єкт бухгалтерського обліку поточних БА	1.Окремий вид біологічних активів 2.Група біологічних активів	П. 6 П(С)БО 30
Оцінка поточних БА	Самостійно здійснюється підприємством	П. 7-11 П(С)БО 30
Довгострокові біологічні активи		
Об'єкт бухгалтерського обліку ДБА	1.Окремий вид довгострокових біологічних активів 2.Група довгострокових біологічних активів	П. 6 П(С)БО 30
Оцінка ДБА	Самостійно здійснюється підприємством	П. 7-11 П(С)БО 30
Строк корисного використання ДБА	Самостійно встановлюється підприємством. Проте у ПК визначено мінімально допустимі строки корисного використання ДБА. З метою зближення бухгалтерського та податкового обліку в обліковій політиці доцільно застосовувати строки, передбачені податковим законодавством	П. 24 П(С)БО 7, п. 5.10 Методичних рекомендацій № 1315, пп. 138.3.3 ПКУ
Методи амортизації ДБА, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо	1. Прямолінійний. 2. Зменшення залишкової вартості. 3. Прискореного зменшення залишкової вартості. 4. Кумулятивний. 5. Виробничий. При виборі методу амортизації слід враховувати обмеження, передбачені ПК. Так, пп. 138.3.3 ПК заборонено використання виробничого методу нарахування амортизації	П. 11 П(С)БО 30, п. 5.8 Методичних рекомендацій № 1315, пп. 138.3.3 ПКУ
Порядок переведення незрілих ДБА до зрілих	Самостійно встановлюється підприємством. Проте у Листі № 11/02-460 передбачено строки переведення молодих насаджень (незрілих ДБА рослинництва) до складу плодоносних (зрілих ДБА рослинництва)	П. 3.2 Методичних рекомендацій № 1315
Перелік та склад статей витрат на вирощування ДБА	Самостійно встановлюється підприємством	П. 11 П(С)БО 16

Джерело: ⁴⁶⁸

При формуванні елементів облікової політики слід враховувати їх вплив на основні показники фінансового стану

⁴⁶⁸ Мервенецька В. Облікова політика сільськогосподарських підприємств щодо біологічних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. №8-9. С.52-57.

та результатів діяльності.

Розглянемо детально кожен із зазначених елементів.

Визначення об'єктів обліку біологічних активів. Від визначення в обліковій політиці об'єктів обліку біологічних активів залежить побудова робочого плану рахунків підприємства та відкриття зведених регістрів (як паперових, так і в програмному забезпеченні).

Об'єктом бухгалтерського обліку можуть бути:⁴⁶⁹

✓ у рослинництві – види рослин (зернові культури, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються із підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярові зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні) чи окремих культур (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо);

✓ у тваринництві – види тварин (ВРХ, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, смі́ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються із певних статевікових (технологічних) груп (корови і бики-плідники основного стада, свині і хряки - плідники основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі тощо).

Отже, об'єктом обліку може бути окремий вид біологічних активів або їх група.

Залежно від потреб інформаційного забезпечення контролю та управління підприємство самостійно визначає це у розпорядчому документі про облікову політику (зазвичай наказі).

Доцільно також визначити одиниці виміру біологічних активів. В аналітичному обліку біологічні активи відображаються у вартісному та кількісному виразі. Одиницею виміру біологічних активів є штуки, голови тощо. Окремі види біологічних активів тваринництва можуть додатково характеризуватися їх живою масою, якщо її на дату балансу можна достовірно визначити (ВРХ, свині тощо). Біологічні активи рослинництва в аналітичному обліку кількісно можуть відображатися у одиницях площі, яку вони фактично займають, у разі якщо їх кількість неможливо визначити або це економічно недоцільно (зернові культури, соняшник, цукрові буряки, насадження тощо)⁴⁷⁰.

⁴⁶⁹ Мервенецька В. Облікова політика сільськогосподарських підприємств щодо біологічних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. №8-9. С.52-57.

⁴⁷⁰ Міклуха О.Л. Облікова політика у формуванні інформації щодо біологічних активів. *Вісник національного університету водного господарства та природокористування*. 2013. Вип.1 (61). С. 146-152.

Оцінка біологічних активів. У п. 7–11 П(С)БО 30⁴⁷¹ визначено пріоритетність оцінки БА за справедливою вартістю, тобто сумою, за якою можна продати актив або сплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату (п. 3 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»⁴⁷²). Якщо ж на дату балансу таку вартість достовірно визначити неможливо, то БА оцінюють за первісною вартістю⁴⁷³.

Розглянемо приклади оцінки приплоду тварин окремо за справедливою та первісною вартістю.

Приклад 1. У звітному місяці від корів молочного стада отримано приплід – 10 голів.

Розглянемо два варіанта оцінки приплоду.

Варіант 1. Оцінка приплоду здійснюється за собівартістю. У цьому випадку для визначення фактичної собівартості приплоду слід керуватися правовими нормами ⁴⁷⁴

Зокрема, згідно із п. 9.6 цього документа у молочному скотарстві собівартість однієї голови приплоду розраховується за собівартістю 60 кормо-днів утримання корів. Собівартість одного кормо-дня розраховується шляхом ділення усієї суми витрат на утримання молочного стада корів на кількість кормо-днів. Кормо-день означає утримання однієї голови тварин на відгодівлі протягом доби та визначається як добуток кількості голів корів і кількості днів їх утримання за звітний період. Наприклад, якщо протягом місяця (30 календарних днів) підприємство утримувало стадо корів кількістю 300 голів, то загальна кількість кормо-днів за місяць становить 9 000 (30 к. д. x 300 гол.).

За умови, що витрати на утримання корів основного стада за місяць становили 360 000 грн., виробнича собівартість одного кормо-дня – 40 грн. (360 000 грн. : 9 000 кормо-д.). Тоді виробнича собівартість приплоду дорівнюватиме 24 000 грн. (40

⁴⁷¹ Положення(стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України № 790 від 18.11.2005. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

⁴⁷² Положення(стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»: Наказ Міністерства фінансів України № 163 від 07.07.99. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.

⁴⁷³ Положення(стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ МФУ № 790 від 18.11.2005. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>

⁴⁷⁴ Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції(робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.01. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN2842.html.

грн. х 60 кормо-д. х 10 гол.)⁴⁷⁵.

Варіант 2. Оцінка приплоду здійснюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Припустимо, що така вартість становила 22 000 грн.

Порядок обліку операцій з оприбуткування приплоду за різними методами оцінки буде таким (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Кореспонденція рахунків з обліку оприбуткування приплоду тварин

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума, грн.
Варіант 1. Оцінка приплоду за собівартістю				
1	Оприбутковано приплід	213	232	24000
Варіант 2. Оцінка приплоду за справедливою вартістю				
1	Оприбутковано приплід	212	232	22000
2	Списано різницю між справедливою вартістю оприбуткованого приплоду та витратами виробництва, пов'язаними з отриманням приплоду (26 000 – 24 000)	940	232	2000

Джерело: ⁴⁷⁶

Далі на дату проміжного і річного балансів за загальним правилом приплід (БА) оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу (п. 10 П(С)БО 30). Якщо ж справедливою вартістю БА (приплоду) на дату балансу достовірно визначити неможливо або підприємство є платником податку на прибуток, БА оцінюються за первісною вартістю (п. 11 П(С)БО 30)⁴⁷⁷.

Приклад 2. Витрати звітного періоду на утримання та вирощування молодняка (корми, ветпрепарати, зарплата працівників з нарахуваннями, амортизація необоротних активів, послуги сторонніх організацій тощо) становили 80 000 грн. На кінець звітного періоду справедлива вартість молодняка, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, – 130 000 грн. В обліку здійснені операції відображаються наступним чином (табл. 3.9).

⁴⁷⁵ Мервенецька В. Облікова політика сільськогосподарських підприємств щодо біологічних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. №8-9. С.52-57.

⁴⁷⁶ Мервенецька В. Облікова політика сільськогосподарських підприємств щодо біологічних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. №8-9. С.52-57.

⁴⁷⁷ Положення(стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ МФУ № 790 від 18.11.2005. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>

Як видно із наведених розрахунків, від обраного методу оцінки БА залежить склад витрат звітного періоду, а отже, фінансовий результат і, як наслідок, чистий прибуток (збиток). Зокрема, при оцінці за первісною вартістю доходи та витрати будуть визнаватися у момент реалізації БА, а при застосуванні справедливої вартості – на кожен звітну дату (зокрема, проміжного та річного балансів). Визначення справедливої вартості БА ґрунтується на цінах активного ринку. Проте це створює певні труднощі для об'єктивного визначення справедливої вартості окремих активів.

Таблиця 3.9

Кореспонденція рахунків з обліку та списання витрат на утримання молодняка тварин

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума, грн
1	Визнано витрати на утримання молодняка ВРХ	232	20, 661, 551, 13, 63 тощо	80 000
Варіант 1. Облік за первісною вартістю				
1	Збільшено вартість молодняка	213	232	80 000
Варіант 2. Облік за справедливою вартістю				
1	Збільшено вартість молодняка (130 000 – 22 000)	212	232	108 000
2	Відображено дохід від зміни вартості молодняка (108 000 – 80 000)	232	710	28 000

Джерело: ⁴⁷⁸

Так, у рослинництві недоліком оцінки поточних БА за справедливою вартістю те, що цю вартість визначити досить складно, адже галузь залежить від природно-кліматичних факторів, які доволі тяжко спрогнозувати для визначення справедливої вартості. Тому, як правило, справедлива вартість поточних БА рослинництва не установлюється. Облік цих активів ведеться на рахунку 23 «Виробництво» і відображається у звітності як незавершене виробництво за сумою витрат, понесених підприємством на біологічні перетворення, тобто за фактичною собівартістю⁴⁷⁹. Крім того, сьогодні на ринку сільгосппродукції спостерігаються коливання цін (зараз це відчувається особливо гостро). В результаті значна кількість

⁴⁷⁸ Мервенецька В. Облікова політика сільськогосподарських підприємств щодо біологічних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. №8-9. С.52-57.

⁴⁷⁹ Мервенецька В. Облікова політика сільськогосподарських підприємств щодо біологічних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. №8-9. С.52-57.

нинішніх підприємств застосовує планову собівартість з коригуванням в кінці року до рівня фактичної. Якщо ж підприємство все-таки вирішило обліковувати БА за справедливою вартістю, то для цього доцільно створити спеціальні комісії (можуть бути постійно діючими) за розпорядженням керівника господарства. На членів таких комісій покладаються обов'язки зі збору інформації для формування бази та обґрунтування визначення справедливої вартості БА. Число та кількісний склад таких комісій залежить від розміру господарства, кількості об'єктів обліку БА та виробничої необхідності. Склад та напрямки діяльності комісій (оцінка ДБА рослинництва / тваринництва, поточних БА рослинництва / тваринництва тощо) визначаються в наказі про облікову політику. До складу комісії слід залучати профільних спеціалістів, керівників виробничих підрозділів, матеріально відповідальних осіб та бухгалтерів, які відповідають за певний напрямок обліку. В невеликих господарствах функції цих комісій можуть виконувати постійно діючі комісії з інвентаризації, про що також слід зазначити в наказі про облікову політику. Крім того, в обліковій політиці необхідно передбачити й те, що ДБА відповідної галузі (рослинництва або тваринництва), які оцінюються за первісною вартістю, об'єднують в окрему групу й обліковують окремо від ДБА, оцінених за справедливою вартістю⁴⁸⁰.

Для вирішення питання оцінки біологічних активів на підприємстві необхідно створити постійно діючу комісію з визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції. Рішення комісії щодо справедливої вартості біологічних активів оформляється актом. Акт складається комісією перед оцінкою біологічного активу на певну дату, і в ньому комісія повинна відмітити строк використання бухгалтерією вказаних справедливих цін. Порядок створення комісії з оцінки справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції при їх первісному визнанні чи відображенні на звітну дату може включатись у додатки до Наказу про облікову політику⁴⁸¹.

Строк корисного використання довгострокових біологічних активів та методи амортизації. На ДБА, оцінені за первісною

⁴⁸⁰ Мервенецька В. Облікова політика сільськогосподарських підприємств щодо біологічних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. №8-9. С.52-57.

⁴⁸¹ Міклуха О.Л. Облікова політика у формуванні інформації щодо біологічних активів. *Вісник національного університету водного господарства та природокористування*. 2013. Вип.1 (61). С. 146-152.

вартістю, слід нараховувати амортизацію (п. 11 П(С)БО 30) за методами, передбаченими П(С)БО 7 (крім виробничого), на що слід зазначити у наказі про облікову політику. Об'єктом амортизації таких БА є їх первісна вартість, зменшена на ліквідаційну вартість (вартість деревини насаджень, тварин або їх шкур і м'яса тощо), за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх продажем (ліквідацією). Крім того, слід установити і відобразити в обліковій політиці склад постійно діючої комісії з визначення строку корисного використання амортизованих БА. Зауважимо, що, обираючи стратегію максимізації прибутку у перші роки, варто передбачити елементи облікової політики, які забезпечують зменшення витрат підприємства: максимально можливий строк корисного використання ДБА (7 років, як передбачено пп. 138.3.3 ПКУ) та прямолінійний метод нарахування амортизації.

Якщо політика управління підприємством спрямована на зростання витрат у перші роки, в обліковій політиці варто зафіксувати один із «прискорених» методів нарахування амортизації – метод зменшення залишкової вартості або метод прискореного зменшення залишкової вартості. У такому випадку в перші роки експлуатації тварин основного стада на собівартість продукції припадає більша частка амортизаційних відрахувань. Таким чином, залежно від обраного підприємством методу нарахування амортизації ДБА та строків їх корисного використання можна збільшувати або зменшувати вартість БА, що відображається у балансі, а також витрати, пов'язані з їх утриманням⁴⁸².

Перелік та склад статей витрат на вирощування біологічних активів. Кожне сільськогосподарське підприємство самостійно розробляє номенклатуру статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) залежно від специфіки діяльності, керуючись при цьому Метод. рекомендаціями № 132⁴⁸³. Затверджену номенклатуру статей доцільно оформити як додаток до наказу про облікову політику.

Окрім цього в наказі про облікову політику щодо біологічних активів слід приділити увагу питанню проведення інвентаризації. Для цього у додатках слід зазначити склад інвентаризаційної комісії та строки її проведення. При чому до складу такої комісії мають входити компетентні працівники.

⁴⁸² Мервенецька В. Облікова політика сільськогосподарських підприємств щодо біологічних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. №8-9. С.52-57.

⁴⁸³ Облік сільськогосподарської діяльності: Навч. Посібник. За ред. Жука В.М. К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. 368 с.

3.5. Облікова політика щодо інвестицій

Формування оптимальної облікової політики на ділянці обліку інвестицій є одним з перспективних напрямків у сфері удосконалення бухгалтерського обліку. Як показують дослідження, вирішення цього питання має певні труднощі, по-перше, через відсутність необхідних методичних розробок щодо інвестиційних активів, по-друге, потребує розробки структури й елементи облікової політики щодо інвестицій.

Слід зазначити, що у сфері облікового законодавства закладено певний ступінь свободи вибору тих принципів і правил обліку, які будуть використовуватись підприємством у господарській діяльності в певний період часу. Основою, на яку спирається вибір таких принципів, є формулювання облікової політики підприємства, яка також має враховувати інвестиційний вектор підприємств. Саме тому облікова політика підприємства має враховувати інвестиційну політику.

Облікова політика підприємства може характеризуватись сукупністю альтернативних принципів, методів, процедури та способи організації і ведення обліку, застосовувані до специфіки і характеру діяльності підприємства. Саме такий вибір має бути вирішальним чинником, який допомагає вирішити подальші облікові завдання суб'єкта господарської діяльності. Цей момент є особливо істотним відносно обліку інвестицій, що також достатньо обумовлюється впливом інвестиційної політики підприємства, а також рівнем схильності до ризику - параметра досить індивідуального.

Розглядаючи особливості і проблеми формування облікової політики підприємства щодо інвестицій, насамперед необхідно:

- визначити суть об'єкта й елемента облікової політики;
- обґрунтувати вибрані альтернативні методи обліку інвестицій;
- установити фактори, що впливають на формування облікової політики на конкретному підприємстві щодо інвестицій.

Тому, під об'єктом облікової політики стосовно інвестиційно-інноваційної діяльності варто розуміти об'єкти, стосовно яких законодавством передбачено декілька варіантів ведення й організації обліку, які обираються підприємством залежно від умов і специфіки його діяльності.

Прийняття і реалізація власної облікової політики є тим складнішою, чим більше змінюваними і узагальненими є облікові нормативно-законодавчі акти. Такі нормативи утрудняють їх інтерпретацію, прийняття операційних і стратегічних рішень і,

що очевидно, не сприяють підвищенню порівнянності інформації, яка міститься у фінансовій звітності.

Необхідно звернути увагу ще на один момент, а саме, на взаємозв'язок облікової політики щодо інвестицій і інвестиційної політики підприємства.

Право на зміну інвестиційної політики господарюючого суб'єкта відносно інвестиційних активів є його прерогативою. Свобода ж зміни облікової політики є обмеженою, а якщо це відбувається, то підприємство зобов'язане гарантувати порівнянність фінансових даних у динаміці.

Необхідно відмітити про синергетичний зв'язок між обліковою та інвестиційною політикою. Облікова політика відносно інвестицій має другорядний характер щодо інвестиційної політики, яка є вихідним пунктом для формування обліку інвестування. Так, наприклад, кожне віднесення елемента інвестиційних активів до категорії короткострокових або довгострокових інвестицій повинно тісно пов'язуватись з інвестиційною політикою підприємства і його стратегією фінансування.

Інвестиційна політика стосується рішень підприємства в питаннях присвоєння конкретним елементам інвестицій певних атрибутів, що дозволяє подавати їх відповідним чином у системі обліку, а саме: вид інвестиційного активу, класифікація у вигляді довгострокових і короткострокових активів, наступна оцінка та подання у фінансовій звітності. Сама інвестиційна політика обумовлюється ступенем інвестиційної активності і рівнем ризику. Зв'язок цих двох аспектів доводить, що всі зміни у цій сфері можуть привести до різних фінансових результатів в обліку.

Зміна структури або внутрішнього економічного складу елементів кожної з політик породжує зміну фінансових результатів підприємства. Якщо зміна інвестиційної політики відбувається в рамках застосовуваної облікової політики, то всі результати, що випливають звідси, породжують фінансові наслідки для поточного звітного періоду. Стосуватися це може зокрема:

- строків утримання інвестиційного активу;
- класифікації фінансових інвестицій у рамках категорій, передбачених обліковим законодавством відносно фінансових інструментів;
- функцій активів - із використовуваних на потреби операційної діяльності на функціонуючі як об'єкти інвестиційної діяльності. Зміна облікової політики повинна враховуватись при зміні інвестиційної політики, а саме зміни інвестиційних

активностей та інвестиційних ризиків

Для формування робочого плану рахунків з обліку інвестицій важливого значення набуває їх класифікація, що зображена на рисунку 3.5.



Рис. 3.5. Класифікація інвестицій

Джерело:⁴⁸⁴

Таким чином, варто визначити про синергетичний взаємозв'язок між обліковою та інвестиційною політикою підприємства, при цьому доцільно вказати про складові облікової політики, а саме:

- опис характеру інвестиційної діяльності підприємства (активний або пасивний інвестор);
- критерії визнання активів інвестиційними;
- деталізований склад інвестиційних активів;
- основу (або основи) оцінки інвестиційних активів, використовувану для підготовки фінансової звітності;
- визнання та структуру доходів і витрат від інвестиційної діяльності;
- способи переоцінки інвестиційних активів;
- способи рекласифікації інвестиційних активів;
- методику обліку за умови вибуття інвестиційного майна.

Поряд з класифікацією інвестицій для формування облікової політики важливе місце посідає і класифікація інвесторів (табл.3.10.)

Для цілей бухгалтерського обліку інвестиції підприємства поділяють на капітальні та фінансові. В розрізі такого поділу й повинна формуватися облікова політика щодо інвестицій підприємства.

Капітальні інвестиції – це вкладення як матеріальних, так й нематеріальних цінностей у довгострокові необоротні активи, що капіталізуються, та використання яких у майбутньому

⁴⁸⁴ Крупка Я. Д. Облік інвестиційно-інноваційної діяльності: навч. посібн. / Я. Д. Крупка, С. В. Питель, І. В. Мельничук. – Тернопіль : ТАІП, 2011. 234 с.

приведе до нарощування економічних вигід, первісно очікуваних від використання даних об'єктів, та одержання прибутку. Виходячи з цього, ключовими завданнями облікової політики підприємства є врахування специфіки відображення в обліку різних об'єктів капітальних інвестицій з метою формування раціональної системи інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень⁴⁸⁵.

Таблиця 3.10

Класифікація інвесторів за основними ознаками

Класифікаційні ознаки	Види інвесторів	Характеристика
1	2	3
За спрямованістю основної діяльності	Індивідуальний	конкретна юридична або фізична особу, що здійснює інвестиції для розвитку своєї основної господарчої (операційної) діяльності
	Інституціональний	юридична особа – фінансовий посередник, що акумулює засіб індивідуальних інвесторів і здійснює інвестиційну діяльність, спеціалізовану, як правило, на операціях з цінними паперами. Основними інституціональними інвесторами виступають інвестиційні компанії, інвестиційні фонди тощо
За цілями інвестування	Стратегічний	характеризується як суб'єкт інвестиційної діяльності, що ставить своєю метою придбання контрольного пакета акцій (переважної частки статутного капіталу) для забезпечення реального управління підприємством відповідно до власної концепції його стратегічного розвитку
	Портфельний	характеризується як суб'єкт інвестиційної діяльності, що вкладає свій капітал у різноманітні об'єкти (інструменти) інвестування винятково з метою одержання інвестиційного прибутку. Такий інвестор не ставить своєю метою реальну участь в управлінні стратегічним розвитком підприємствами - емітентами
За орієнтацією на інвестиційний ефект	Орієнтований на потоковий інвестиційний дохід	формує свій інвестиційний портфель переважно за рахунок короткострокових фінансових вкладень, а також окремих довгострокових інструментів інвестування, що приносять регулярний потоковий прибуток (наприклад, купонних облігацій)
	Орієнтований на приріст капіталу в довгостроковому періоді	вкладає свій капітал переважно в реальні операційні активи підприємства, а також у довгострокові фінансові інструменти інвестування (акції, довгострокові безкупонні облігації тощо)
	Орієнтований на позаекономічний інвестиційний ефект	вкладаючи свій капітал в об'єкти інвестування, ставить перед собою соціальні, екологічні та інші позаекономічні цілі, не розраховуючи на одержання інвестиційного прибутку

⁴⁸⁵ Ярмолюк О.Ф., Шишка Р.О. організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій. *Облік і фінанси*. 2019. №1 (83). С. 71-82.

Продовження таблиці 3.10

1	2	3
Стосовно інвестиційного ризику	Не схильний до ризику	суб'єкт інвестиційної діяльності, що уникає здійснення середньо- і високо ризикових інвестицій, навіть незважаючи на справедливе відшкодування зростання рівня ризику додатковим рівнем інвестиційного доходу
	Нейтральний до ризику	суб'єкт інвестиційної діяльності, що згоден брати на себе інвестиційний ризик тільки в тому випадку, коли він буде справедливо компенсований додатковим рівнем інвестиційного доходу
	Схильний до ризику	суб'єкт господарювання, схильний йти на інвестиційний ризик навіть у тих випадках, коли він недостатньо справедливо компенсований додатковим рівнем інвестиційного доходу
За менталітетом інвестиційного поводження	Консервативний	суб'єкт господарювання, що вибирає об'єкти (інструменти) інвестування за критерієм мінімізації рівня інвестиційних ризиків, незважаючи на відповідно низький рівень очікуваного за ними інвестиційного доходу. Такий інвестор пікається насамперед про забезпечення надійності (безпеки) інвестицій
	Помірний	суб'єкт господарювання, що вибирає такі об'єкти (інструменти) інвестування, рівень прибутковості і ризику яких приблизно відповідають середньо ринковим умовам (за відповідним сегментом ринку)
	Агресивний	суб'єкт господарювання, що вибирає об'єкти (інструменти) інвестування за критерієм максимізації потокового інвестиційного доходу, незважаючи на супутній їм високий рівень ризику
За приналежності до резидентів	Вітчизняний	-
	Іноземний	-

Джерело:⁴⁸⁶

Складові елементи облікової політики щодо капітальних інвестицій включають:

1) теоретичні засади бухгалтерського обліку, що базуються на загальнонаукових основах і законодавчих актах, що регулюють діяльність в цій сфері, та включають у себе принципи, дотримання яких є передумовою відображення в обліку господарських операцій;

2) методика – сукупність методів та критеріїв оцінки, що регламентують облік капітальних інвестицій в інвестиційну нерухомість, основні засоби, малоцінні необоротні активи, нематеріальні активи, довгострокові біологічні активи;

3) організацію – ведення обліку капітальних інвестицій

⁴⁸⁶ МАУП. URL: http://ru.osvita.ua/vnz/reports/gov_reg/18564/

шляхом відображення їх в первинних документах; віддзеркалення господарських операцій з капітальними інвестиціями згідно діючого Плану рахунків; узагальнення інформації в облікових регістрах обраної форми обліку; організацію внутрішнього контролю та взаємодію бухгалтерії з іншими службами господарюючого суб'єкта.

Основними елементами облікової політики для розкриття повноцінної інформації щодо капітальних інвестицій є: затвердження документообігу та технології обробки облікової інформації, встановлення правил оцінки об'єктів капітального інвестування, складання регістрів та звітності, розробка робочого плану рахунків, порядок проведення інвентаризації (табл. 3.11).

Таблиця 3.11

Елементи облікової політики щодо капітальних інвестицій підприємства

Об'єкт обліку	Елементи облікової політики
1	2
Загальні організаційні аспекти ведення обліку на підприємстві (у розрізі всіх об'єктів капітальних інвестицій)	Форма ведення бухгалтерського обліку
	Перелік використовуваних первинних документів та облікових регістрів за об'єктами капітальних інвестицій (перелік типових форм, а також перелік і бланки форм документів, самостійно розроблених підприємством)
	Організація документообігу та зберігання документів щодо обліку капітальних інвестицій
	Затвердження положень щодо оцінки об'єктів капіталовкладень
	Робочий план рахунків, визначення субрахунків аналітичного обліку капітальних інвестицій
	Періодичність і порядок проведення інвентаризації капітальних інвестицій за об'єктами (склад постійної інвентаризаційної комісії, порядок формування робочих комісій, періодичність і тривалість інвентаризацій за кожним із об'єктів інвентаризації)
Капітальні інвестиції в інвестиційну нерухомість	Затвердження переліку осіб, яким надано право підпису документів, що оформляють операції з капітальними інвестиціями (за об'єктами) та осіб, відповідальних за складання і подання фінансової, статистичної, податкової звітності щодо капітальних інвестицій
	Критерії розмежування інвестиційної та операційної нерухомості для неподільних об'єктів. Оцінка об'єктів інвестиційної нерухомості за справедливою або первісною вартістю (собівартістю), порядок їх переоцінки. Методи, склад комісії для визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості у розрізі об'єктів зазначеної нерухомості
	Розмежування вкладень в інвестиційну нерухомість на такі, що здатні капіталізуватися ¹ (збільшувати собівартість об'єкта інвестиційної нерухомості) та покращують (підвищують) спочатку прийняті нормативні показники функціонування (строк корисної служби, потужність, якість застосування тощо) об'єкта інвестиційної нерухомості, суми капітальних ремонтів, та витрати, які не змінюють якісні характеристики інвестиційної нерухомості

Пооб'єктний облік капітальних інвестицій	
1	2
Капітальні інвестиції в основні засоби	Визначення класів та груп основних засобів. Визнання та зарахування на облік основних засобів, формування собівартості засобів, проведення переоцінки. Порядок зарахування вартості робіт з проектно-дослідних робіт та техніко-економічного обґрунтування придбання або будівництва об'єктів основних засобів до капітальних інвестицій
	Порядок зарахування передоплати за основні засоби до складу капітального інвестування
	Розмежування витрат, пов'язаних з основними засобами, понесеними після первісного визнання об'єкта основних засобів на: утримання і техобслуговування, поточний ремонт, капітальний ремонт, модернізацію, ін.; порядок їх капіталізації. Формування Положення про ремонти і поліпшення основних засобів у вигляді додатка до Наказу про облікову політику
Капітальні інвестиції в інші необоротні активи	Критерії розмежування об'єктів основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів за видами та групами, склад спеціальної комісії на підприємстві, яка відповідає за розподіл
	Оцінка вартості малоцінних необоротних матеріальних активів та капіталізація вкладень при їх придбанні, під час здійснення передоплати, поліпшень
Капітальні інвестиції в нематеріальні активи	Визнання та оцінка нематеріальних активів за собівартістю придбання, їх переоцінка. Розподіл витрат, понесених підприємством при створенні нематеріального активу (на витрати стадії дослідження та витрати стадії розробки), порядок їх зарахування до капітальних інвестицій. Визначення статей, що не є елементами вартості нематеріального активу.
	Порядок зарахування передоплати за нематеріальні активи до складу капітальних інвестицій в нематеріальні активи
Капітальні інвестиції в довгострокові біологічні активи	Визначення об'єктів обліку довгострокових біологічних активів за їх видами та групами (довгострокові та незрілі довгострокові, рослинництва та тваринництва). Оцінка об'єктів довгострокових біологічних активів за справедливою або первісною вартістю, їх переоцінка
	Перелік та склад статей витрат на вирощування і розведення тварин для формування основного стада, закладання і вирощування багаторічних насаджень, порядок їх капіталізації
<p>¹Відповідно до п. 1.8 Методичних рекомендацій № 1300 та § 4 МСБО 23 не капіталізуються фінансові витрати на будівництво, виготовлення, виробництво необоротних кваліфікаційних активів, які оцінюються за справедливою вартістю і не амортизуються. Наприклад, це об'єкти інвестиційної нерухомості, біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю.</p>	

*Джерело:*⁴⁸⁷

Підприємство здійснює капітальні інвестиції шляхом придбання, виготовлення та поліпшення об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, здійснюючи придбання та створення об'єктів нематеріальних активів,

⁴⁸⁷ Ярмолюк О.Ф., Шишка Р.О. організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій. *Облік і фінанси*. 2019. №1 (83). С. 71-82.

купівлю та вирощування довгострокових біологічних активів. Тому в обліковій політиці потрібно врахувати особливості формування первісної вартості кожного із зазначених об'єктів інвестування, визначити перелік витрат, які несе підприємство, інвестуючи кошти або інше майно.

Важливо прописати в наказі про облікову політику критерії розмежування витрат на ремонті і поліпшення основних засобів, які залежно від свого економічного змісту можуть визнаватися капітальними інвестиціями та збільшувати первісну (переоцінену) вартість засобів, або витратами звітного періоду⁴⁸⁸.

З 1 січня 2015 року для обліку ремонтів основних засобів не використовується податковий метод (що зараховував до складу поточних витрат підприємства суми ремонтів, що не перевищують 10 % сукупної балансової вартості усіх груп основних засобів станом на початок звітного періоду), а застосовується виключно класичний бухгалтерський метод. У Методичних рекомендаціях⁴⁸⁹, прописані можливі види капітальних поліпшень, а саме: модифікація, модернізація об'єкта основних засобів із метою продовження строку його експлуатації або збільшення виробничої потужності; заміна частин обладнання для підвищення якості продукції (робіт, послуг); упровадження більш ефективного технологічного процесу, що дозволить зменшити первісно оцінені виробничі витрати; добудова будівлі, яка збільшить площу будівлі та якість виконуваних робіт (послуг) або умови їх виконання. Проте класифікація витрат як таких, що відповідають визначенню модернізації, реконструкції, добудови тощо, потребує уточнення в обліковій політиці конкретного підприємства, оскільки на сьогодні має суб'єктивний характер.

Витрати, що не підлягають капіталізації, наприклад, ремонті, що здійснюються для підтримки об'єкта основних засобів у робочому стані й отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, зараховуються до складу поточних витрат підприємства. Рішення про характер та ознаки ремонтних робіт, тобто на що вони спрямовані – на «підтримуючий ремонт» чи «капітальні поліпшення», приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та істотності

⁴⁸⁸ Ярмолюк О.Ф., Шишка Р.О. організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій. *Облік і фінанси*. 2019. №1 (83). С. 71-82.

⁴⁸⁹ Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03>.

таких витрат⁴⁹⁰.

Окремими галузевими міністерствами, зокрема, транспорту, будівництва та архітектури, було зроблено спробу конкретизувати склад витрат на утримання та поліпшення основних засобів шляхом затвердження окремих положень. Так, Положенням про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту⁴⁹¹ до капітального ремонту зараховуються роботи, пов'язані із заміною кузова для автобусів та легкових автомобілів, рами для вантажних автомобілів або одночасною заміною не менш трьох базових агрегатів. Для класифікації ремонтних робіт у приміщеннях, будівлях і спорудах Мінрегіонбуд рекомендує використовувати Примірний перелік послуг з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій та послуг з ремонту приміщень, будинків, споруд⁴⁹². У зазначеному переліку встановлені роботи, віднесені до технічного обслуговування і поточного ремонту, а також перелік робіт, віднесених до капітального ремонту. Проте такі класифікатори ремонтів розроблені не для всіх галузей та видів капіталовкладень.

Отже, на підприємстві для вирішення технічної сторони такого питання потрібні спеціальні знання фахівців – інженерів, техніків, технологів (при виконанні робіт господарським способом) або фахівців підприємства, що виконують необхідні роботи (якщо ремонт або поліпшення здійснюється підрядним способом). Такі фахівці повинні дати чітку відповідь про мету та результати виконаних робіт⁴⁹³.

Підприємству в обліковій політиці доцільно розробити власний класифікатор ремонтів для своїх об'єктів основних засобів, наприклад, Положення про ремонти і поліпшення основних засобів у вигляді додатка до наказу про облікову політику, та затвердити склад комісії, яка відповідатиме за розподіл витрат на поточні ремонти та капітальні інвестиції.

⁴⁹⁰ Ярмолюк О.Ф., Шишка Р.О. організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій. *Облік і фінанси*. 2019. №1 (83). С. 71-82.

⁴⁹¹ Про затвердження Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту: Наказ Мінтрансу України від 30.03.1998 р. № 102. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0268-98>.

⁴⁹² Про затвердження Примірний перелік послуг з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій та послуг з ремонту приміщень, будинків, споруд: Наказ Держжитлокомунгоспу України від 10.08.2004 р. № 150. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1046-04>

⁴⁹³ Облік основних засобів в ринкових умовах: Навч. посіб. / За ред. Лузана Ю. Я., Жука В. М. Київ: Вид-во ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. 256 с.

Система обліку інвестицій вимагає належного документального відображення процесів капітального будівництва, придбання, виготовлення, поліпшення (модифікації, реконструкції) об'єктів довгострокових необоротних активів. Операції з інвестування оформляються різними первинними документами залежно від виду капіталовкладень, каналів надходження активів, способів виконання будівельно-монтажних робіт (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

Документування обліку капітальних інвестицій

Напрямок інвестування	Документи
1	2
Придбання необоротних активів, введення їх в експлуатацію	Договір, накладна, товарно-транспортна накладна, податкова накладна; платіжна вимога-доручення, платіжне доручення, виписка банку; ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»; ОЗСГ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»; ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»; ОЗ-7 «Опис інвентарних карток обліку основних засобів»; ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів»; НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів»; НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів»; ДБАСГ-1 «Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію; ДБАСГ-2 «Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин)»
Капітальне будівництво:	Договір на виконання робіт; проектно-кошторисна документація; графік проведення робіт; рахунки-фактури підрядника; лімітно-забірні картки; КБ-2в «Акт приймання виконаних підрядних робіт»; КБ-3 «Довідка про вартість виконаних капітальних робіт»
1) Підрядним способом	
2) Господарським способом	Лімітно-забірні картки; облікові листи праці та виконаних робіт; розрахункова відомість; рапорт на погодинну роботу; наряди; рахунки-фактури; накладні; бухгалтерські довідки; акт виконаних робіт (наданих послуг)
Поліпшення необоротних активів (капітальний ремонт, реконструкція, модернізація)	ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів»; ОЗСГ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих (модернізованих) об'єктів

Продовження таблиці 3.12

1	2
Консервація або ліквідація об'єкта інвестування	Відомість стану об'єкта, який підлягає консервації; Відомість не змонтованих конструкцій, устаткування і матеріалів, які залишаються на об'єкті та підлягають консервації; Акт про прийняття законсервованого об'єкта (будови); ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів»; ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів»; НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів»
Відомість 4.8 с.-г. «Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій», Журнал-ордер 4 Б с.-г.	
Головна книга	
Статистична та фінансова звітність	

Джерело: ⁴⁹⁴

Для визначення вартості будівельних робіт та проведення розрахунків між контрагентами використовують форми КБ-2в «Акт приймання виконаних підрядних робіт» та КБ-3 «Довідка про вартість виконаних робіт та витрати»⁴⁹⁵. Інформацію про капітальні витрати на будівництво та придбання основних засобів накопичують у типових первинних документах з обліку основних засобів – формах ОЗ-1, ОЗ-2, ОЗ-6, ОЗ-7, ОЗ-9⁴⁹⁶.

У сільськогосподарських підприємствах використовуються спеціалізовані форми для приймання-здачі основних засобів ОЗСГ-1 та ОЗСГ-2 та для придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів ⁴⁹⁷. Для відображення операцій, пов'язаних із капітальним інвестуванням в нематеріальні активи, застосовують типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів ⁴⁹⁸.

⁴⁹⁴ Ярмолюк О.Ф., Шишка Р.О. Організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій. *Облік і фінанси*. 2019. №1 (83). С. 71-82.

⁴⁹⁵ Ярмолюк О.Ф., Шишка Р.О. організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій. *Облік і фінанси*. 2019. №1 (83). С. 71-82.

⁴⁹⁶ Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0352202-95>.

⁴⁹⁷ Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціальних форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів: Наказ Міністерства аграрної політики України від 21.01.2008 р. № 73. URL: http://uazakon.com/documents/date_cj/pg_gbwfxa/index.htm.

⁴⁹⁸ Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів від 22.11.2004 р. № 732. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.

Як показав аналіз документів, для відображення в обліку основних засобів після ремонту, реконструкції та модернізації підприємствами застосовується форма ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів», яка містить зведену кошторисну та фактичну суми виконаних робіт. Вважаємо, що зазначена форма є недостатньо інформативною для забезпечення облікового процесу капітальних вкладень.

Для поглибленої деталізації витрат, понесених підприємством під час ремонту, модернізації та відновлення основних засобів й посилення контролю за ними, пропонуємо модифіковану форму «Акту приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» (рис. 3.6, Додаток З).

У зазначеному документі вважаємо за доцільне відображати найменування об'єкту, що підлягає ремонту, модернізації або реконструкції; вартість об'єкту; інвентарний та заводський номери; вид ремонту; термін перебування на реконструкції (поліпшенні); найменування та обсяги понесених витрат на поліпшення об'єкту, кошторисну та фактичну вартість ремонту. Розроблений акт сприятиме посиленому контролю за витратами⁴⁹⁹.

Важливим питанням в обліку капітальних інвестицій є їх достовірна оцінка, яка у подальшому наводиться у фінансовій звітності та формує показники чистих активів підприємства. Відповідно до міжнародних та національних стандартів обліку надходження довгострокових необоротних активів, що капіталізуються, приймаються на баланс за первісною вартістю, яка є їх фактичною собівартістю, або історичною собівартістю (historical cost), та складається з усіх витрат, пов'язаних із придбанням чи виготовленням цього активу. Стандартами закріплені різні підходи до визначення первісної вартості об'єктів капіталовкладень залежно від способів їх надходження та джерел фінансування. При цьому витрати на поліпшення активу за МСБО включаються до балансової вартості необоротних активів⁵⁰⁰.

За МСФЗ після первинного визнання необоротних активів суб'єкти господарювання в обліковій політиці обирають одну з моделей обліку активів – модель собівартості або модель

⁴⁹⁹ Ярмолюк О.Ф., Шишка Р.О. Організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій. *Облік і фінанси*. 2019. №1 (83). С. 71-82.

⁵⁰⁰ Ярмолюк О.Ф., Шишка Р.О. Організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій. *Облік і фінанси*. 2019. №1 (83). С. 71-82.

переоцінки. На відміну від України в зарубіжних країнах останнім часом усе більшого розповсюдження отримує саме модель переоцінки. За зазначеною моделлю об'єкт після первісного визнання обліковується за переоціненою ринковою вартістю, що й є його справедливою вартістю на дату переоцінки (Current Cost Accounting) за вирахуванням амортизації та витрат на зменшення корисності на дату переоцінки⁵⁰¹.

Інформація про капітальні інвестиції накопичується на рахунках бухгалтерського обліку.

Міжнародна практика обліку капітальних інвестицій не передбачає їх відокремленого відображення на рахунках обліку. Власне, в міжнародних стандартах відсутні будь-які розмежування «основних засобів» та «капітальних інвестицій», а такого поняття, як «малоцінні необоротні матеріальні активи», взагалі немає. МСБО 16 наводить лише умовні групи активів: земля, будинки, машини та обладнання, судна, повітряні судна, автомобілі, меблі та приладдя, офісне обладнання^{502, 503}.

На сьогодні усі операції, пов'язані із капітальним інвестуванням, відображаються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з використанням таких субрахунків: 151 «Капітальне будівництво»; 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»; 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»; 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»; 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів».

Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» виконує дві основні функції: калькуляційну функцію визначення собівартості (інвентарної вартості) необоротного активу; функцію розмежування процесу надходження та введення в експлуатацію необоротних активів⁵⁰⁴.

Враховуючи багатоманітні класифікаційні ознаки капітальних інвестицій, науковці пропонують різні підходи до

⁵⁰¹ Белозерцев В. С., П'ятина А. Г. Методологічні аспекти оцінки основних засобів за міжнародними стандартами. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 20. С. 240-244.

⁵⁰² Fraser, Sherman. How Is Capital Investment Treated on a Balance Sheet? 26 June 2018. URL:<https://smallbusiness.chron.com/capital-investment-treated-balance-sheet-66077.html>.

⁵⁰³ Garcia, Madison. Accounting for Capital Expenditure. Bizfluent 26 September 2017. URL: <https://bizfluent.com/about-7264908-accounting-capital-expenditure.html>.

⁵⁰⁴ Бондар М. І. Концепція вдосконалення обліку капітальних інвестицій. *Облік і фінанси АПК*. 2007. №11-12. С.230-234.

групування капіталовкладень в синтетичному обліку, відкриваючи до рахунку 15 «Капітальні інвестиції» субрахунки другого, третього, четвертого та інших порядків.

При потребі можна використовувати рахунок другого порядку 156 «Інші капітальні інвестиції в основні засоби» та здійснювати розподіл витрат на проєктно-пошукові роботи й утримання відділів капітального будівництва не лише на первісну вартість будинків і споруд, а й пропорційно понесеним витратам на первісну вартість обладнання та інших об'єктів основних засобів, для яких ці витрати проводилися⁵⁰⁵.

Наукові аспекти даного питання полягають у тому, що вчені мають різні точки зору на проблематику відкриття аналітичних рахунків до рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Ряд авторів пропонують запровадити субрахунок 156 «Витрати на поліпшення основних засобів, що збільшують майбутні економічні вигоди», на якому акумулювались би усі витрати протягом періоду ремонту, з подальшим віднесенням таких витрат на збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів. Для створення та використання фонду на відтворення необоротних активів пропонується ввести рахунки: 157 «Внески на здійснення капітальних інвестицій», 315 «Поточний рахунок для відтворення необоротних активів», 426 «Фонд на відтворення необоротних активів»^{506,507}.

Окрім цього витрати на капітальний ремонт основних засобів запропоновано враховувати на спеціальному субрахунку «Капітальний ремонт основних засобів» до рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і надалі списувати за рахунок спеціально створеного забезпечення на покриття витрат по капітальному ремонту основних засобів або відносити на збільшення первісної вартості відремонтованого об'єкта основних засобів⁵⁰⁸.

Існує думка щодо ведення аналітичного обліку капітальних

⁵⁰⁵ Гавриловський О. С. Облік і аудит капітальних інвестицій (на прикладі житлобудівних підприємств): автореф. дис на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09. Київ: Київський нац. економ. ун-т ім. Вадима Гетьмана, 2008. 20 с.

⁵⁰⁶ Остапчук Т. П. Облік і контроль капітальних інвестицій: теорія і практика здійснення: автореф. На здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.06.04. Тернопіль, 2004. 19 с.

⁵⁰⁷ Гуменюк А. Ф. Бухгалтерський облік та аудит відтворення основних засобів: теорія і практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09. Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. К., 2010. 20 с.

⁵⁰⁸ Стрельников Р. М. Удосконалення системи бухгалтерського обліку капітальних інвестицій в умовах впровадження міжнародних стандартів. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 28(2). С. 147-151.

інвестицій у вигляді ієрархії рахунків, групуючи витрати на рахунках: I порядку – синтетичний рахунок 15 «Капітальні інвестиції»; II порядку – за існуючими субрахунками; III порядку – за цільовим призначенням; IV порядку – за способом здійснення робіт; V порядку – за технологічною структурою; VI порядку – за відтворювальною структурою; VII порядку – об’єкти будівництва (монтажу)⁵⁰⁹.

Ряд авторів пропонують рахунок 15 «Довготермінові капітальні вкладення» перейменувати на «Самоінвестиції підприємства» і передбачити можливість ведення обліку на цьому рахунку як капітальних інвестицій у власні основні засоби (на окремому субрахунку), так і проектів по створенню нематеріальних активів⁵¹⁰.

При цьому деталізацію аналітичного обліку до рахунку 15 необхідно здійснювати за субрахунками:

151 – капітальне будівництво підрядним і господарським способом;

152 – придбання, виготовлення, модернізація, капітальний ремонт основних засобів;

153 – придбання, виготовлення, модернізація інших необоротних матеріальних активів;

154 – придбання та створення нематеріальних активів⁵¹¹. За потреби доцільним є відкриття рахунків третього порядку до субрахунку 151 «Капітальне будівництво» щодо видів поліпшень, а саме: 1511 Капітальні інвестиції в модернізацію, 1512 Капітальні інвестиції в реконструкцію, 1513 Капітальні інвестиції в добудову, 1514 Капітальні інвестиції в реорганізацію, 1515 Капітальні інвестиції в перепрофілювання та інші види поліпшень, 1516 Капітальні інвестиції в ремонти, які не капіталізуються, 1517 Капітальні інвестиції в ремонти, які не капіталізуються⁵¹².

Узагальнена інформація щодо можливих субрахунків рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображено в табл. 3.13.

⁵⁰⁹ Измайлов Я. О. Облік і аналіз капітальних інвестицій: організація і методика (на матеріалах гірничо-збагачувальних підприємств): автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. К., 2009. 20 с.

⁵¹⁰ Денъга С. Облік інвестицій. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 12. С. 3-16.

⁵¹¹ Семенова С. М. Аналітичний облік в управлінні капітальними інвестиціями на підприємствах водного транспорту. *Водний транспорт*. 2016. Вип. 1. С. 108-113.

⁵¹² Чирик Н. В. Організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій на промислових підприємствах. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2009. № 647. С. 535-540.

Таблиця 3.13

Діючі та запропоновані субрахунки обліку капітальних інвестицій

За Планом рахунків	Рекомендовано авторами
1	2
У складі рахунку 15 «Капітальні інвестиції»	
151 Капітальне будівництво	151 1 Капітальне інвестування в будівництво господарським способом
	151 11 Проектно-дослідні роботи
	151 12 Будівельні роботи
	151 121 Матеріальні витрати,
	151 122 Витрати на оплату праці,
	151 123 Відрахування на соціальні заходи,
	151 124 Експлуатація машин та обладнання,
	151 125 Інші витрати
	151 13 Монтажні роботи
	151 14 Інші роботи
151 2 Капітальне інвестування в будівництво підрядним способом	
151 2 Капітальне інвестування в будівництво підрядним способом	
152 Придбання (виготовлення) основних засобів	152 1 Придбання основних засобів
	152 11 Транспортні витрати,
	152 12 Консультаційні, посередницькі послуги;
	152 13 Витрати зі страхування ризиків доставки;
	152 14 Витрати на установку, монтаж, т.д.
	152 2 Виготовлення основних засобів
	152 21 Матеріальні витрати,
152 22 Витрати на оплату праці,	
152 23 Відрахування на соціальні заходи,	
152 24 Інші витрати	
153 3 Модернізація, модифікація, реконструкція, капітальний ремонт, дообладнання та ін.	
153 Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	153 1 Придбання інших необоротних матеріальних активів
	153 11 Транспортні витрати і т.д.
	152 2 Виготовлення інших необоротних матеріальних активів
	153 3 Модернізація інших необоротних матеріальних активів
154 Придбання (виготовлення) нематеріальних активів	154 1 Придбання нематеріальних активів
	154 2 Створення нематеріальних активів
	154 3 Модернізація нематеріальних активів
155 Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	155 1 Капітальне інвестування в довгострокових біологічних активів тваринництва
	155 11 Придбання довгострокових біологічних активів тваринництва
	155 12 Вирощування довгострокових біологічних активів тваринництва
	155 2 Капітальне інвестування в довгострокових біологічних активів рослинництва

Продовження таблиці 3.13

1	2
	155 21 Придбання довгострокових біологічних активів рослинництва
	155 22 Вирощування довгострокових біологічних активів рослинництва
-	156 «Обладнання, конструкції та матеріали для будівництва і монтажу»
-	157 «Незавершені роботи по створенню необоротних активів»
-	158 «Капітальні витрати на поліпшення необоротних активів»
-	159 «Інші капітальні інвестиції»

Джерело: сформовано авторами на підставі:^{513, 514}

Введення зазначених субрахунків допоможе сформувати належну облікову базу капіталовкладень за об'єктами, напрямками та джерелами інвестування, забезпечить оперативний доступ до сум здійснених капіталовкладень, задовольнить потреби внутрішніх користувачів інформації для проведення аналізу і контролю капітальних інвестицій на підприємствах⁵¹⁵.

Враховуючи наукову складову та власні потреби, суб'єкти господарювання самостійно формують свій робочий план рахунків та прописують в наказі про облікову політику.

Аналітичний облік капітальних інвестицій здійснюється у розрізі субрахунків до рахунку 15 «Капітальні інвестиції» у Відомості № 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій за кредитовою ознакою. Проте, відомість 4.1 має ряд недоліків: не передбачає пооб'єктний облік витрат і формування собівартості окремих інвестиційних об'єктів; у ньому не передбачено ведення обліку витрат наростаючим підсумком з початку будівництва, реконструкції; не відображаються джерела фінансування капітальних інвестицій⁵¹⁶.

Для узагальнення інформації щодо здійснення капітального інвестування підприємства, проведення оцінки його ефективності та подальшого планування пропонуємо запровадити в управлінському обліку «Реєстр обліку здійснення капітального інвестування», представлений у таблиці 3.14.

⁵¹³ Ярмолюк О.Ф., Шишка Р.О. Організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій. *Облік і фінанси*. 2019. №1 (83). С. 71-82.

⁵¹⁴ Сажанець С.Й. Організаційні аспекти розвитку системи обліку капітальних інвестицій на підприємствах. *Вісник національного університету «Львівська політехніка»*. 2009. № 647. С. 504-510.

⁵¹⁵ Ярмолюк О.Ф., Шишка Р.О. Організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій. *Облік і фінанси*. 2019. №1 (83). С. 71-82.

⁵¹⁶ Сажанець С.Й. Організаційні аспекти розвитку системи обліку капітальних інвестицій на підприємствах. *Вісник національного університету «Львівська політехніка»*. 2009. № 647. С. 504-510.

Таблиця 3.14

Реєстр обліку здійснення капітального інвестування

№ з/п	Найменування об'єкта	№ інвентарної картки	Інвентарний номер	Первісна вартість, грн.	Капітальні інвестиції						Балансова вартість об'єкта, грн.	Введення в експлуатацію (локамент, дата, №)	Матеріально-відповідальна особа
					Напрямок здійснення капітального інвестування (будівництво, придбання, виготовлення, модернізація, капітальний ремонт)	Контрагент, договір	Джерело фінансування	Сума інвестиції, грн.		Законсервовані, зупинені об'єкти ОЗ, НА, причина та підстава (документ, дата, №)			
								План	Факт				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Джерело: ⁵¹⁷

Зазначений реєстр надаватиме інформацію про обсяги здійснених інвестицій за кожним об'єктом, джерелами фінансування, контрагентами, кошторисом інвестицій, матеріально-відповідальними особами, що значно полегшить процедуру складання фінансової та статистичної звітності.

У фінансовій звітності капітальні інвестиції відображаються у Балансі підприємства (Звіті про фінансовий стан), де передбачений окремий рядок 1005 «Незавершені капітальні інвестиції» та у Примітках до річної фінансової звітності (Розділ III «Капітальні інвестиції»).

У статистичній звітності інформація про капітальні вкладення наводиться у Звіті про капітальні інвестиції (ф. № 2 – інвестиції (квартальна)) та Звіті про капітальні інвестиції, вибуття й амортизацію активів (ф. № 2 – інвестиції (річна)), Звіті про наявність і рух основних засобів, амортизацію (ф. № 11-ОЗ (річна)), Структурному обстеженні підприємства (ф. № 1-підприємництво (річна)). Хоча ці форми звітності й деталізують обсяги здійснених капітальних інвестицій, проте залишаються дещо неузгодженими між собою.

Наприклад, незрозуміло, які саме капітальні вкладення повинні відображатись у р. 330 «Інші» Приміток до річної фінансової звітності та за якою ознакою закріплені зазначені інвестиції у статистичній звітності.

Вважаємо за доцільне відображати у р. 330 Приміток інформацію про законсервовані та призупинені будівельні

⁵¹⁷ Ярмолюк О.Ф., Шишка Р.О. Організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій. *Облік і фінанси*. 2019. №1 (83). С. 71-82.

об'єкти, розробки та нематеріальні активи⁵¹⁸.

Отже, як показав аналіз особливостей організації обліку капітальних інвестицій, на сучасному етапі існує ціла низка неузгодженостей у нормативно-правовому та методичному забезпеченні. Тому підтримуємо думку науковців, які вважають за необхідне розробити додаткове нормативне або методичне забезпечення обліку капіталовкладень, наприклад, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Капітальні інвестиції»⁵¹⁹ або «Інноваційна діяльність»⁵²⁰, Методичні рекомендації з обліку капітальних інвестицій⁵²¹.

Для формування належної інформаційної бази про капітальні інвестиції визначені основні положення облікової політики щодо окремих об'єктів обліку (вкладень в інвестиційну нерухомість; основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові біологічні активи).

Аналіз існуючої документації щодо обліку капітальних інвестицій встановив недостатню її інформативність.

Для поглибленої деталізації витрат, понесених підприємством під час ремонту, модернізації та відновлення основних засобів, та контролю за ними розроблено модифіковану форму «Акту приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів».

В управлінському обліку пропонуємо запровадити «Реєстр обліку здійснення капітального інвестування», що надаватиме інформацію про обсяги здійснених інвестицій за кожним об'єктом, джерелами фінансування, контрагентами, кошторисом інвестицій, матеріально-відповідальними особами та значно полегшить процедуру складання фінансової та статистичної звітності.

Представлена методика відображення капітальних інвестицій шляхом запровадження додаткових аналітичних номенклатур до рахунків бухгалтерського обліку, допоможе накопичувати інформацію пооб'єктно як за напрямками капітального інвестування (придбання, виготовлення, модернізація, капітальний ремонт), так і за витратами.

⁵¹⁸ Ярмолюк О.Ф., Шишка Р.О. Організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій. *Облік і фінанси*. 2019. №1 (83). С. 71-82.

⁵¹⁹ Райковська О.М. Облік капітальних інвестицій в сільськогосподарських підприємствах. *Вісник ДАУ*. 2006. № 1(16). С. 316-324.

⁵²⁰ Ізмайлов Я. О. Бухгалтерський облік та аналіз господарської діяльності підприємств в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2018. 555 с.

⁵²¹ Ночовна Ю. О., Радевич Т. В. Протиріччя та проблеми обліку капітальних інвестицій. *Апрорвіт*. 2016. № 13-14. С. 18-23.

Розроблені методичні підходи до обліку капітальних інвестицій дозволять сформувавши повну та достовірну інформацію про вкладення матеріальних та нематеріальних цінностей у довгострокові необоротні активи, сприятимуть належному відображенню процесів капіталізації та спрощенню процедури розмежування капітальних та поточних витрат, понесених підприємством на поліпшення та ремонт засобів⁵²².

Наказ про облікову політику є основним документом, що визначає порядок обліку фінансових інвестицій на підприємстві. Облік фінансових інвестицій на підприємстві здійснюється ефективно, якщо обліковою політикою передбачено наступне⁵²³:

1. Наявність класифікації фінансових інвестицій на підприємстві, що не суперечить нормам чинного законодавства.

2. Організація оцінки фінансових інвестицій з урахуванням процедури визначення справедливої вартості, амортизованої собівартості тощо.

3. Своєчасне та повне документування операцій з даним активом, зокрема, щодо розробки первинних документів, графіку документообігу, процедури контролю його дотримання.

4. Ведення синтетичного та аналітичного обліку фінансових інвестицій, у тому числі розробка аналітичних облікових реєстрів, процедур контролю повноти та достовірності інформації в них.

5. Ведення підсумкового обліку у відповідних реєстрах, зокрема, Головні книзі, та формування показників фінансової звітності.

При формуванні облікової політики в частині фінансових інвестицій необхідно охопити всі її складові.

Теоретична складова повинна розкривати принципи організації обліку фінансових інвестицій згідно діючим законодавчим документам.

При цьому важливо звернути увагу на обов'язкове дотримання окремих принципів бухгалтерського обліку згідно Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (табл. 3.15).

На цій стадії постає проблема класифікації фінансових інвестицій.

⁵²² Ярмолюк О.Ф., Шишка Р.О. Організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій. *Облік і фінанси*. 2019. №1 (83). С. 71-82.

⁵²³ Дутова Н.В., Щербіна А.О. Організація обліку фінансових інвестицій на підприємстві. *Вісник Мукачівського державного університету. Економіка і суспільство*. 2018. №16. С.901-906.

Домінуючі принципи обліку фінансових інвестицій

Назва принципу	Трактування за Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	Застосування до процесу організації обліку фінансових інвестицій
Повне висвітлення	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі	Визначає необхідність розкриття інформації у фінансових звітах, виходячи з того, що її відсутність чи помилкове відображення можуть вплинути на результат реалізації цих рішень. Надання інвестору повної, правдивої інформації сприяє прийняттю ефективних управлінських рішень та надає можливість оцінити майбутні вигоди або збитки від інвестиційних вкладень.
Безперервність	Оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі	Управлінський персонал, інвестори та власники зацікавлені отримувати достовірну інформацію про стан, вартість активів та зобов'язань підприємства в частині інвестиційної діяльності для прийняття ефективних рішень.
Нарахування	Доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів	Визнання та відображення доходів і витрат від операцій з фінансовими інвестиціями є проблемною ділянкою в обліку, так як здійснення облікових операцій з інвестиціями залежить від мети їх придбання, виду, терміну утримання тощо. Прикладом може бути придбання фінансових інвестицій за ціною нижчою, або вищою, від їх номінальної вартості (премія або дисконт) при поступовому відображенні доходу або витрат та доведенні інвестиції до її номінальної вартості.

Джерело:⁵²⁴

⁵²⁴ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

Парадоксально, але П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» не передбачає чіткої класифікації інвестицій, проте в оцінці поділяє їх на групи інвестицій, що знаходяться у підприємства до моменту їх погашення, що враховуються за методом участі в капіталі, інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства та в спільну діяльність зі створенням юридичної особи, інші фінансові інвестиції⁵²⁵.

Податковим кодексом України визначено такі види фінансових інвестицій:

1.прямі інвестиції – господарські операції, що передбачають внесення коштів або майна в обмін на корпоративні права, емітовані юридичною особою при їх розміщенні такою особою;

2.портфельні інвестиції – господарські операції, що передбачають купівлю цінних паперів, деривативів та інших фінансових активів за кошти на фондовому ринку або біржовому товарному ринку⁵²⁶.

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій класифікує інвестиції в залежності від термінів та цілей інвестування як:

1. Довгострокові фінансові інвестиції:

– інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі;

– інші інвестиції пов'язаним сторонам;

– інвестиції непов'язаним сторонам.

2.Поточні фінансові інвестиції:

– еквіваленти грошових коштів;

– інші поточні фінансові інвестиції⁵²⁷.

Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» № 1201-XII від 18.06.1991 р. передбачає диференціацію цінних паперів, які можуть знаходитись у цивільному обороті:

1.пайові;

2.боргові;

3.іпотечні;

⁵²⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції»: Наказ Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>.

⁵²⁶ Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-176>.

⁵²⁷ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

- 4. приватизаційні;
- 5. похідні;
- 6. товаророзпорядчі⁵²⁸.

Закон України «Про інвестиційну діяльність» № 1560-XII від 18.09.1991 р. не виокремлює фінансових інвестицій, а поділяє усі інвестиції на:

- кошти, цільові банківські вклади, паї, акції та інші цінні папери (крім векселів);
- рухоме та нерухоме майно;
- майнові права інтелектуальної власності;
- сукупність технічних, технологічних, комерційних та інших знань, оформлених у вигляді технічної документації, навиків та виробничого досвіду, необхідних для організації того чи іншого виду виробництва, але не запатентованих;
- права користування землею, водою, ресурсами, будинками, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права;
- інші цінності⁵²⁹.

Згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» та 32 «Фінансові інструменти: подання» фінансові інвестиції групуються за трьома ознаками:

1. за терміном інвестування – поточні та необоротні фінансові інвестиції;

2. за видом фінансових інструментів – інвестиції за основними фінансовими інструментами та інвестиції за похідними фінансовими інструментами;

3. за методом оцінки – інвестиції, що утримуються до погашення, фінансові інвестиції за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку та фінансові інвестиції, призначені для продажу^{530, 531}.

Враховуючи вітчизняний та міжнародний досвід та відсутність єдиного підходу до класифікації фінансових інвестицій та чітких критеріїв віднесення інвестиції до певної класифікаційної групи в нормативно-правових документах України доцільна розробка та використання загальної

⁵²⁸ Про цінні папери та фондовий ринок: Закон України від 18.06.1991 р. № 1201-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1201-12>.

⁵²⁹ Про інвестиційну діяльність: Закон України від 18.09.1991 р. № 1560-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>.

⁵³⁰ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства». URL: <http://www.minfin.gov.ua>.

⁵³¹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 «Фінансові інструменти: подання». URL: <http://www.minfin.gov.ua>.

класифікації фінансових інвестицій (табл. 3.16).

Таблиця 3.16

Загальна класифікація фінансових інвестицій підприємства

Класифікаційна ознака	Вид фінансових інвестицій	Опис
1	2	3
За терміном вкладення	Поточні	Термін вкладення не перевищує 3 місяців
	Короткострокові	Термін вкладення від 3 до 12 місяців
	Довгострокові	Термін вкладення 12 місяців
За методом відображення в обліку	Інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі	Довгострокові фінансові інвестиції в дочірні або асоційовані підприємства
	Інвестиції, що обліковуються за справедливою вартістю	Довгострокові фінансові інвестиції, придбані за грошові кошти або в обмін на цінні папери власної емісії
	Інвестиції, що обліковуються за собівартістю	Довгострокові фінансові інвестиції, вартість яких неможливо встановити на дату балансу
	Інвестиції, що обліковуються за амортизованою собівартістю	Довгострокові фінансові інвестиції, що не є інвестиціями в дочірні або асоційовані підприємства
За формою інвестування	Прямі	Інвестиціями є внесення коштів або майна до статутного фонду юридичної особи в обмін на корпоративні права.
	Портфельні	Інвестиціями є цінні папери, деривативи або інші фінансові активи, придбані за грошові кошти на фондовому ринку
За територіальною належністю інвестора	Приватні	Вкладення, здійснені приватними або юридичними особами, вітчизняними підприємствами, організаціями недержавної форми власності
	Державні	Вкладення, здійснені органами державної влади, державними підприємствами та організаціями
	Іноземні	Вкладення, здійснені іноземними громадянами, юридичними особами, державами
За об'єктами інвестування	Корпоративні права	Сукупність майнових і немайнових прав акціонера - власника акцій товариства, які випливають з права власності на акції
	Цінні папери	Документи установленої форми з відповідними реквізитами, що посвідчує грошове або інше майнове право, визначає взаємовідносини емітента цінного папера і особи, що має права на цінний папір, та передбачає виконання зобов'язань за таким цінним папером, а також можливість передачі прав на цінний папір та прав за цінним папером іншим особам.

Продовження таблиці 3.16

1	2	3
	Деривативи	Документи, що засвідчують право та/або зобов'язання придбати чи продати у майбутньому цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах
	Інші фінансові інвестиції	Інвестиції, що не включено до попередніх видів фінансових інвестицій

Джерело:⁵³²

Дана класифікація має забезпечити обліковця інформацією про фінансові інвестиції при здійсненні їх оцінки, визначенні субрахунків та розробці облікових аналітичних реєстрів, формуванні показників звітності, полегшити організацію та здійснення контролю, забезпечити користувачів повною та достовірною інформацією про даний об'єкт за рахунок систематизованого поділу фінансових інвестицій за визначеними ознаками.

Методична складова передбачає встановлення порядку отримання, реєстрації, накопичення та узагальнення інформації про фінансові інвестиції, порядку первісної вартості, методів наступної оцінки об'єкта обліку в залежності від виду та способу надходження, порядку визначення амортизованої собівартості, визначення випадків знецінення фінансових інвестицій та порядку їх списання, опис методики проведення інвентаризації, вибір рахунків для відображення операцій з об'єктом обліку.

У зв'язку із прямим впливом класифікації фінансових інвестицій на організацію їхнього обліку та з урахуванням вимог до розкриття інформації в П(С)БО 12 запропоновану класифікацію за методом відображення в обліку доцільно покласти в основу змін до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (табл. 3.17).

Запропонована система субрахунків сприятиме зниженню управлінських витрат за причини зменшення трудомісткості облікового процесу при підготовці фінансової звітності при збереженні якості інформації.

Аналітичний облік при цьому пропонується вести за вищенаведеними класифікаційними ознаками із обов'язковим виокремленням інвестицій в асоційовані та дочірні компанії.

⁵³² Дутова Н.В., Щербіна А.О. Організація обліку фінансових інвестицій на підприємстві. *Вісник Мукачівського державного університету. Економіка і суспільство*. 2018. №16. С.901-906.

**Деталізація інформації про фінансові інвестиції в
Інструкції про застосування Плану рахунків
бухгалтерського обліку**

Існуючі субрахунки	Запропоновані субрахунки
141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	141 «Інвестиції, що обліковуються за методом обліку участі в капіталі»
142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»	142 «Інвестиції, що обліковуються за справедливою вартістю»
143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	143 «Інвестиції, що обліковуються за собівартістю»
	144 «Інвестиції, що обліковуються за амортизованою вартістю»
351 «Еквіваленти грошових коштів»	351 «Поточні фінансові інвестиції»
352 «Інші поточні фінансові інвестиції»	352 «Короткострокові фінансові інвестиції»

Джерело: 533

Технологічна складова являє собою затвердження робочого плану рахунків, вибір форми бухгалтерського обліку, затвердження графіку документообігу, розробку та затвердження типових форм первинних документів для обліку фінансових інвестицій, форм внутрішньої звітності, визначення порядку заповнення і строків подання звітності за операціями з фінансовими інвестиціями користувачам, затвердження наказу про проведення внутрішнього аудиту, складу комісії з проведення внутрішнього контролю, визначення строків та тривалості проведення перевірок.

Організаційна складова передбачає встановлення осіб, відповідальних за відображення в обліку операцій з фінансовими інвестиціями, розробку посадових інструкцій та внутрішніх стандартів. На багатьох підприємствах обов'язки по веденню обліку фінансових інвестицій повністю покладають на головного бухгалтера, який через великий обсяг роботи не здатний в повній мірі зосередитись на конкретному об'єкті обліку. Фінансові інвестиції є складним об'єктом обліку, тому процес збору, реєстрації, накопичення та узагальнення інформації, забезпечення точних розрахунків по операціях з фінансовими інвестиціями має здійснювати та контролювати окремий бухгалтер підрозділу⁵³⁴.

⁵³³ Дутова Н.В., Щербіна А.О. Організація обліку фінансових інвестицій на підприємстві. *Вісник Мукачівського державного університету. Економіка і суспільство*. 2018. №16. С. 901-906.

⁵³⁴ Дутова Н.В., Щербіна А.О. Організація обліку фінансових інвестицій на підприємстві. *Вісник Мукачівського державного університету. Економіка і суспільство*. 2018. №16. С. 901-906.

Питання для самоконтролю

1. Поняття біологічних активів.
2. Організація документообігу щодо біологічних активів.
3. Інвентаризаційна робота щодо біологічних активів.
4. Організація роботи з оцінки біологічних активів за справедливою вартістю.
5. Методи оцінки сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів.
6. Який порядок нарахування амортизації довгострокових біологічних активів?
7. Облікова політика щодо земельних ділянок.
8. Облікова політика щодо нерухомості.
9. Назвіть елементи облікової політики щодо основних засобів.
10. Назвіть та охарактеризуйте способи визначення терміну корисного використання основних засобів.
11. Вибір методу нарахування амортизації основних засобів.
12. Порядок переоцінки об'єктів основних засобів.
13. Назвіть елементи облікової політики щодо нематеріальних активів.
14. Назвіть елементи облікової політики щодо інвестицій

Тестові завдання з множинним запитом за темою 3

<p>1. Відповідно до вимог П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» амортизація нематеріальних активів нараховується протягом строку їх корисного використання:</p> <p>1)але не більше 10 років; 2)що встановлюється підприємством і не обмежується; 3)але не більше 2 років; 4)але не більше 20 років.</p>	<p>2. При використанні прямолінійного методу нарахування амортизації річна сума амортизації визначається:</p> <p>1)виходячи із вартості на початок звітного періоду і подвійної річної норми амортизації, обчисленої з урахуванням строку корисного використання; 2)шляхом множення залишкової вартості об'єкта на річну норму амортизації; 3)як добуток вартості, що амортизується, і кумулятивного коефіцієнта; 4)діленням вартості, що амортизується, на очікуваний</p>
--	---

	строк корисного використання об'єкта.
<p>3. Вартісна межа між малоцінними необоротними матеріальними активами та основними засобами у фінансовому обліку встановлюється:</p> <p>1)Міністерством фінансів України;</p> <p>2)Національним банком України;</p> <p>3)Міністерством доходів і зборів України;</p> <p>4)підприємством самостійно.</p>	<p>4. При використанні кумулятивного методу нарахування амортизації річна сума амортизації визначається:</p> <p>1)виходячи із вартості на початок звітного періоду і подвійної річної норми амортизації, обчисленої з урахуванням строку корисного використання;</p> <p>2)шляхом множення залишкової вартості об'єкта на річну норму амортизації;</p> <p>3)як добуток вартості, що амортизується, і кумулятивного коефіцієнта;</p> <p>4)діленням вартості, що амортизується, на очікуваний строк корисного використання об'єкта.</p>
<p>5. До яких видів необоротних активів доцільно застосовувати прискорені методи нарахування амортизації?</p> <p>1)до необоротних активів, яким притаманний швидкий фізичний і моральний знос;</p> <p>2)до необоротних активів, що мають матеріальну форму;</p> <p>3)до нематеріальних активів;</p> <p>4)до основних засобів не виробничого призначення.</p>	<p>6. Критеріями розмежування нерухомості підприємства на операційну та інвестиційну є:</p> <p>1)критерії, що визначаються підприємством самостійно;</p> <p>2)ціль використання нерухомості;</p> <p>3)юридичний статус нерухомості;</p> <p>4)спосіб використання нерухомості.</p>
<p>7. Які методи нарахування амортизації можуть застосовуватися до малоцінних необоротних матеріальних активів?</p> <p>1)прямолінійний та виробничий;</p> <p>2)методи 50/50 % або 100 %</p>	<p>8. Які методи нарахування амортизації можуть застосовуватися до малоцінних необоротних матеріальних активів?</p> <p>1)прямолінійний та виробничий;</p> <p>2)методи 50/50 % або 100 %</p>

<p>списання; 3)спрощені методи нарахування амортизації; 4)прямолінійний, виробничий та спрощені методи нарахування амортизації.</p>	<p>списання; 3)спрощені методи нарахування амортизації; 4)прямолінійний, виробничий та спрощені методи нарахування амортизації.</p>
<p>9. До методичних елементів облікової політики щодо основних засобів відносять: 1)вибір методу нарахування амортизації; 2)вибір робочого плану рахунків; 3)вибір документообігу. 4)усі відповіді вірні.</p>	<p>10. Основні засоби – це : 1)матеріальні активи строк корисного використання яких >1 року; 2)нематеріальні активи строк корисного використання яких >1 року; 3)матеріальні активи строк корисного використання яких <1 року. 4)усі відповіді вірні.</p>
<p>11. За яким із способів визначається термін корисного використання ОЗ? 1)дослідний спосіб; 2)тригонометричний спосіб; 3)математичний спосіб. 4)усі відповіді вірні.</p>	<p>10. Що є ознакою нерухомості? 1) зв'язок з землею; 2)нематеріальність; 3)коротко тривалість обігу. 4)усі відповіді вірні.</p>
<p>13. Нематеріальний актив відповідно до чинного законодавства це: 1)актив що не може бути ідентифікований як матеріальний актив та актив що використовується більше 1 року; 2)актив що використовується більше 2 років; 3)актив що використовується менше 1 року 4)усі відповіді вірні.</p>	<p>14. Згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів порогом суттєвості для проведення переоцінки основних засобів може прийматися: 1)величина, що самостійно визначається підприємством при проведенні переоцінки; 2)величина, що встановлена на законодавчому рівні та дорівнює 2500 грн.; 3)величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства; 4)величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх</p>

	<i>справедливої вартості.</i>
<p>15. Відповідно до вимог П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» амортизація нематеріальних активів нараховується протягом строку їх корисного використання:</p> <p>1)але не більше 10 років; 2)але не більше 2 років; 3)що встановлюється підприємством і не обмежується; 4)але не більше 20 років.</p>	<p>16. Вартісна межа між малоцінними необоротними матеріальними активами та основними засобами у фінансовому обліку встановлюється:</p> <p>1)Міністерством фінансів України; 2)Національним банком України; 3)Міністерством доходів і зборів України; 4)підприємством самостійно.</p>
<p>17. При використанні прямолінійного методу нарахування амортизації річна сума амортизації визначається:</p> <p>1)виходячи із вартості на початок звітного періоду і подвійної річної норми амортизації, обчисленої з урахуванням строку корисного використання; 2)діленням вартості, що амортизується, на очікуваний строк корисного використання об'єкта; 3)шляхом множення залишкової вартості об'єкта на річну норму амортизації; 4)як добуток вартості, що амортизується, і кумулятивного коефіцієнта.</p>	<p>18. При використанні кумулятивного методу нарахування амортизації річна сума амортизації визначається:</p> <p>1)як добуток вартості, що амортизується, і кумулятивного коефіцієнта; 2)виходячи із вартості на початок звітного періоду і подвійної річної норми амортизації, обчисленої з урахуванням строку корисного використання; 3)шляхом множення залишкової вартості об'єкта на річну норму амортизації; 4)діленням вартості, що амортизується, на очікуваний строк корисного використання об'єкта.</p>
<p>19. Для цілей обліку об'єкти нерухомості поділяють на 2 групи:</p> <p>1)інвестиційна і технологічна; 2)технологічна і методична; 3)інвестиційна і операційна. 4)усі відповіді вірні.</p>	<p>20. Нематеріальні активи – це :</p> <p>1) необоротні активи ; 2)оборотні активи; 3)капітал; 4)зобов'язання .</p>

<p>21. До яких видів необоротних активів доцільно застосовувати прискорені методи нарахування амортизації? 1) до нематеріальних активів; 2) до необоротних активів, яким притаманний швидкий фізичний і моральний знос; 3) до необоротних активів, що мають матеріальну форму; 4) до основних засобів невиробничого призначення.</p>	<p>22. Якою може бути періодичність зарахування суми дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку підприємства при їх вибутті? 1) щорічною; 2) щомісячною; 3) на дату вибуття, щомісячною, щоквартальною, раз на рік; 4) на розсуд керівника підприємства.</p>
<p>23. Критеріями розмежування нерухомості підприємства на операційну та інвестиційну є: 1) критерії, що визначаються підприємством самостійно; 2) ціль використання нерухомості; 3) юридичний статус нерухомості; 4) спосіб використання нерухомості.</p>	<p>24. З якою періодичністю можуть відображатися у фінансовій звітності відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання? 1) щорічно або щомісячно; 2) щомісячно або щоквартально; 3) щомісячно, щоквартально, раз на рік; 4) щоквартально або раз на рік.</p>

Список рекомендованої літератури

1. Земельний кодекс України № 2768-III від 25.10.2001. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>
2. Іщенко Я.П., Новодворська В.В. Облікові аспекти користування землею на умовах емфітевзису. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2016. №10 (14). С. 124-135.
3. Калетнік Г.М., Козловський С.В., Ціхановська С.В. Перспективи розвитку земельних відносин та ринку землі в Україні. *Агроекономіка*. 2012. №12. С. 2-6.
4. Коваль Л.В. Вплив облікової політики на формування фінансових результатів діяльності підприємства. *Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки*. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2 (10) / відпов. ред. І.Б. Садовська. – Луцьк: РРВ Луцького НТУ, 2016. – С. 24-131.
5. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. Полтава: РВВ

ПУЕТ, 2014. 119 с.

6. Лепетан І.М. Поняття та складові облікової політики підприємства щодо нематеріальних активів. *Збірник наукових праць. За ред. д.е.н., проф., акад. АН ВШ України М.І. Бахмата. Кам'янець-Подільський, 2009. Випуск 17, Т. 2. С. 210-213.*

7. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

8. Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_010

9. Новодворська В. В., Любар О.О. Облікова політика підприємства як запорука ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку. *Економічні науки. Сер. : Економіка та менеджмент. 2012. Вип. 9(2). С. 363-369.*

10. Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Лузана Ю.Я., Гаврилюка В.М. – 2-е вид., доп. і перероб. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2009. – 328с.

11. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

12. Подолянчук О.А., Коваль Н.І. Земельні ділянки як об'єкт обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. №12 (14). С. 102-115.*

13. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ МФУ від 02.09.2014 року № 879. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

14. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

15. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

16. Про облікову політику: лист Міністерства фінансів України від 21.12.05 р. № 31-34000-10-5 / 27793 зі змінами та доповненнями. URL: <http://www.liga.net>.

17. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

18. Яремчук Н.Ф. Нерухомість підприємства в контексті облікової політики. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. №4. С.143 – 151.*

ТЕМА 4

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В ЧАСТИНІ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

- 4.1. *Облікова політика щодо запасів.*
- 4.2. *Облікова політика щодо дебіторської заборгованості та витрат майбутніх періодів.*

В темі розглянуто питання формування облікової політики щодо запасів та дебіторської заборгованості, як складових оборотних активів підприємства.

Оскільки фінансове становище підприємств безпосередньо залежить від стану оборотних активів і припускає порівняння витрат з результатами господарської діяльності й відшкодування витрат власними коштами, підприємства виявляються зацікавленими в раціональності організації обліку оборотних активів – формуванні облікової політики щодо останніх в розрізі їх складових.

Детально розглянуто методи оцінки запасів при їх вибутті, порядок встановлення одиниці обліку запасів, методи обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат. Визначено переваги та недоліки кожного з методів оцінки запасів.

Розкрито питання класифікації дебіторської заборгованості. Окреслено методи нарахування резерву сумнівних боргів та методу визначення коефіцієнта сумнівності.

4.1. Облікова політика щодо запасів

Запаси – це наявність відповідних матеріальних ресурсів, до яких належать засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності, необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, і які ще не використовуються⁵³⁵.

Виникнення та формування облікової політики підприємств нерозривно пов'язано з розширенням існуючих видів діяльності та організаційно-правових аспектів ведення бізнесу в умовах ринкових відносин сьогодення, наданням альтернативних варіантів вибору відповідно до нормативно-правових актах щодо організації та ведення бухгалтерського обліку а також невідповідності та не врегулювання окремих питань обліку запасів зі сторони чинного законодавства.

Виробничі запаси є найбільш важливою і значною частиною активів підприємств всіх форм власності та галузей економіки, які займаються виробничо-господарською діяльністю. Вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності⁵³⁶.

Слід зазначити, що на законодавчому рівні встановлено, що питання формування та затвердження облікової політики належить до компетенції самого підприємства. При цьому слід дотримуватися основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Однією з головних вимог при формуванні методичної складової облікової політики є використання альтернативних варіантів з П(С)БО.

Неповне розуміння значення й завдань облікової політики суб'єктами господарювання щодо товарних запасів призводить до законодавчої неврегульованості багатьох питань в системі бухгалтерського обліку. Оскільки законодавчими і нормативними документами не передбачено єдиної методології формування облікової політики, а тому підприємствам надано право самостійно розробляти її положення згідно з вимогами

⁵³⁵ Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти. *“ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики” Всеукраїнський науково-виробничий журнал.* 2017. №7. С.93-108.

⁵³⁶ Пальчук О.В., Нечай Н.М. Проблеми формування облікової політики виробничих запасів машинобудівних підприємств. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки.* 2014. Вип.25. С. 426-434.

Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» і НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Таким чином, питання формування облікової політики на підприємстві, в тому числі і щодо запасів, знаходиться виключно в компетенції самого суб'єкта господарювання.

Основою для формування облікової політики щодо запасів є П(С)БО 9 «Запаси» та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів. Інформацію, що надають дані нормативно-правові акти з питання дослідження наведемо в таблиці 4.1.

Таблиця 4.1

Складові елементи облікової політики стосовно запасів

Назва	Варіанти обліку на вибір підприємства	Нормативно-правовий акт
Одиниця обліку запасів	– найменування; – однорідна група (вид)	П(С)БО 9 « Запаси »
Методи оцінки запасів при їх вибутті	– ідентифікованої собівартості; – середньозваженої собівартості; – ФІФО; – нормативних витрат; – ціни продажу	П(С)БО 9 « Запаси »
Метод обліку транспортно-заготівельних витрат	– пряме включення ТЗВ до первісної вартості одиниці запасів, що купуються (для однорідних запасів); – за середнім відсотком (при узагальненні суми транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку з подальшим їх розподілом)	П(С)БО 9 « Запаси »
Призначення та умови використання запасів	Самостійно встановлюється підприємством	Методичні рекомендації бухгалтерського обліку запасів 3
База розподілу транспортно-заготівельних витрат, що прямо включаються до первісної вартості запасів	за кількісним критерієм: – вага; – об'єм; – кількість місць; – одиниць; за вартісним критерієм: – ціна одиниці запасів	Методичні рекомендації бухгалтерського обліку запасів 3
Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	Самостійно встановлюється підприємством	Методичні рекомендації бухгалтерського обліку запасів 3

Джерело: систематизовано авторами на підставі джерел ^{537, 538}

⁵³⁷ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. №2. URL: <http://www.minfin.gov.ua>

⁵³⁸ П(С)БО 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.11.1999 р. №751 URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

Однак існує низка положень, наявність яких є обов'язковою при формуванні облікової політики для потреб бухгалтерського обліку в частині запасів, а саме:

- робочий план рахунків, який містить синтетичні та аналітичні рахунки, для формування системи бухгалтерського обліку з метою відображення своєчасної та повної інформації в обліку та звітності;

- форми первинних облікових документів, що використовуються для відображення фактів господарської діяльності, для яких не передбачені типові форми документів, а також форми документів для внутрішньої облікової звітності;

- правила документообігу та технології обробки облікової інформації;

- вибір методу оцінки запасів;

- організація аналітичного обліку руху товарно-матеріальних цінностей;

- визначення відповідальних за ведення первинного обліку на складах (коморах);

- затвердження посад, які відповідають за одержання та відпуск запасів;

- формування складу інвентаризаційної комісії та встановлення термінів проведення інвентаризації;

- система внутрішнього контролю⁵³⁹.

Для формування робочого плану рахунків необхідно належним чином класифікувати запаси підприємства, враховуючи його галузеві особливості.

Розрізняють економічну й технічну класифікації. В основу економічної класифікації виробничих запасів покладено їх значення для процесу виробництва, оскільки використовувані в ньому матеріали відіграють різну роль. Одні формують речовинну основу майбутнього продукту, інші беруть участь у процесі виробництва, надаючи виробам відповідних властивостей або сприяючи виробничому процесові. Першу групу називають основними матеріалами, другу - допоміжними. При значній кількості для правильного планування потреби у виробничих запасах, раціональної організації їх обліку й контролю за використанням у виробництві, крім економічної, використовують класифікацію за технічними ознаками. Залежно від технічних ознак матеріали класифікують на групи та підгрупи за найменуваннями, типом, гатунком, розміром і т. ін. Така

⁵³⁹ Новодворська В.В. Організація обліку товарних запасів та їх відображення в обліковій політиці підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип.13. С. 592-595.

класифікація матеріалів відображається у номенклатурах систематизованого переліку матеріалів, які розробляються безпосередньо на підприємстві. Облік виробничих запасів організують за назвою (видами) сировини і матеріалів, а в межах кожного виду - за розділами, типами, групами, ґатунками й окремими найменуваннями, тобто за окремими номенклатурними номерами. За кожною назвою, сортом, розміром матеріалів закріплюється постійний шифр, що має бути проставлений на всіх документах, пов'язаних з обліком матеріалів. Цим шифром також користуються в аналітичному обліку⁵⁴⁰.

Дефекти обліку виробничих запасів особливо часто виявляються при інвентаризаціях, а також при звіреннях даних складського обліку, коли виявляються недостачі й значні розбіжності за рахунок пересортування окремих видів матеріалів. Має місце й велика кількість помилок у первинних документах й облікових реєстрах, що характеризують надходження і рух матеріалів. У наш час існує необхідність й одночасно можливість нових організаційних і методичних підходів у вирішенні проблем обліку виробничих запасів, пов'язаних, з одного боку, з переходом на ринкові відносини й міжнародні стандарти, з іншої, широким впровадженням комп'ютерних технологій. Дані бухгалтерського обліку повинні містити інформацію для знаходження резервів зниження собівартості продукції в частині раціонального використання матеріалів, зниження норм витрат, забезпечення належного зберігання.

Важливим напрямком удосконалення оперативного й складського обліку виробничих запасів в аграрних підприємствах є раціоналізація форм документів, документообігу й всієї системи оформлення, реєстрації й обробки документів⁵⁴¹.

Дані такої системи повинні бути відображені в наказі Про облікову політику підприємства.

До складових системи формування та управління документами в частині облікової політики зокрема належить:

- перелік первинних документів з обліку запасів;

⁵⁴⁰ Пальчук О.В., Нечай Н.М. Проблеми формування облікової політики виробничих запасів машинобудівних підприємств. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2014. Вип.25. С.426-434.

⁵⁴¹ Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти. *“ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики” Всеукраїнський науково-виробничий журнал*. 2017. №7. С.93-108.

- графік документообігу;
- порядок зберігання та утилізації документів.

При цьому первинні документи можуть бути типових форм (використовують усі підприємства не залежно від виду діяльності), спеціалізованих форм (в залежності від виду діяльності підприємства) та розроблені підприємством самостійно. Якщо підприємство використовує самостійно розроблені первинні документи, то вони мають містити обов'язкові реквізити та бути затверджені наказом керівника підприємства.

Графік документообігу розробляється з метою вчасної та впорядкованої обробки первинних документів.

Під час визначення порядку зберігання та утилізації документів слід прописати термін їх зберігання, відповідальних осіб та етапи процесу утилізації первинних документів.

Зазначені складові відображають у вигляді додатків до наказу Про облікову політику з обов'язковим посиланням на них в самому наказі.

Дуже важливим питанням є вибір методу оцінки запасів. На сьогодні в теоретичних цілях існує шість методів оцінки запасів:

- ФІФО;
- ЛІФО;
- метод середньозваженої собівартості;
- метод ідентифікованої собівартості;
- метод оцінки за цінами продажу;
- метод нормативних витрат.

Однак на практиці застосовують лише п'ять. Метод ЛІФО не використовується.

Для підприємств сільського господарства доцільним є використання методу ФІФО, який передбачає першими списувати у виробництво ті запаси, які надійшли першими. Запаси сільськогосподарських підприємств такі як: зерно, овочі та ін. мають тенденцію до швидкого псування в порівнянні з іншими запасами підприємства. Тому для підприємства важливим дотримання черги надходження та відповідності витрачання таких запасів. В зв'язку з цим саме метод ФІФО забезпечить дотримання зазначеної відповідності.

Ще одним із розповсюджених методів оцінки запасів є метод середньозваженої собівартості. Його використовують для запасів, які не так швидко псуються.

Метод оцінки за цінами продажу використовується переважно в торгівлі.

Вибір методу оцінки запасів є дуже важливим етапом у формуванні облікової політики, тому що він впливає не лише на

процес збереження запасів, а й на фінансовий результат підприємства.

Перед підприємством постає завдання вибору такого методу, який би найбільше відповідав його потребам:

- не завищував фінансових результатів діяльності;
- не занижував собівартості готової продукції;
- був простим та легким у застосуванні ⁵⁴².

Белікова В.В. пропонує виділити ряд внутрішніх та зовнішніх факторів, що впливають на вибір методу оцінки запасів під час їх вибутті (рис. 4.1).

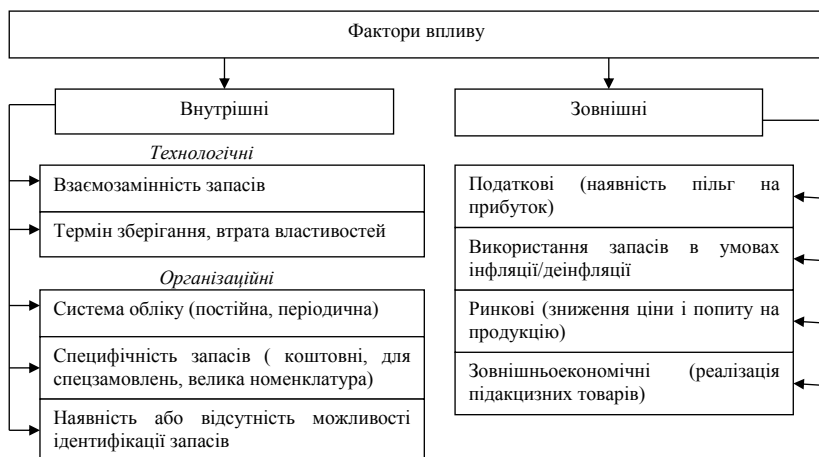


Рис. 4.1. Фактори, що впливають на вибір методу оцінки запасів при їх вибутті

Джерело: ⁵⁴³

Для того, щоб порівняти різні методи оцінки запасів при їх вибутті, слід розглянути зміст та особливості кожного з них (табл. 4.2).

⁵⁴² Лопатовський В., Жовтівська О. Вибір методу оцінки запасів та його вплив на фінансовий результат суб'єкта господарювання. URL: http://sophus.at.ua/publ/2014_05_22_23_kampodilsk/sekcija_6_2014_05_22_23/vibir_metodu_ocinki_z_apasiv_ta_jogo_vpliv_na_finansovi_rezultati_sub_ekta_gospodarjuvannja/64-1-0-1008

⁵⁴³ Белікова В.В. Метод оцінки запасів як елемент облікової політики підприємства. *Наукові праці [Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу "Києво-Могилянська академія"]*. Серія : *Економіка*. 2014. Т. 247, Вип. 235. С.53-57.

Таблиця 4.2

Характеристика методів оцінки вибуття запасів

№	Суть методу	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
1	Ідентифікаційної собівартості		
	<p>Передбачає визначення витрат за кожною окремою одиницею виробничих запасів. Використовується при:</p> <p>а) невеликій номенклатурі запасів; б) виконанні спеціальних замовлень і проектів; в) унікальній одиниці запасу; г) невеликій вартості запасів; д) неможливій заміні іншими запасами</p>	<p>1. Для кожної одиниці запасів використовується спеціальне маркування, яке дозволяє визначити її собівартість, тобто підприємство може регулювати рух дорогих або дешевих запасів.</p> <p>2. Прийнятний при використанні певних бухгалтерських програм, оскільки вони дозволяють відслідковувати рух конкретних одиниць кожного найменування запасів</p>	<p>1. Можливість маніпулювання сумою прибутку, роблячи суб'єктивний вибір, який запас використовувати в певний період часу.</p> <p>2. Складність і непрактичність контролю придбання й використання конкретних одиниць кожного найменування запасів.</p> <p>3. Однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що є не завжди зручно</p>
2	ФІФО		
	<p>Собівартість запасів, придбаних у першу чергу, повинна бути віднесена до запасів, що вибули у першу чергу.</p> <p>Використовується для:</p> <p>а) запасів у вигляді продуктів харчування (щоб уникнути збитків від псування); б) підприємств, які мають пільги з податку на прибуток</p>	<p>1. Вигідно використовувати при плановому скороченні закупок матеріалів та при очікуванні падіння цін на продукцію, що виготовляється.</p> <p>2. У період постійного зростання цін надає найвищий рівень чистого доходу</p>	<p>У період інфляції забезпечує наявність невинувато завищеної суми прибутку, що призведе до сплати надлишкових коштів у вигляді податку на прибуток</p>
3	Середньозваженої собівартості		
	<p>Оцінка ведеться за кожною одиницею запасів діленням сумарної вартості залишку запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початку звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.</p> <p>Собівартість запасів буде залежати від придбання запасів за вищою ціною наприкінці місяця.</p>	<p>1. Не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею запасів.</p> <p>2. За рахунок питомої ваги дорогих запасів, придбаних наприкінці місяця, у загальній сумі запасів середньозважена ціна одиниці запасів буде вище, а відповідно, собівартість запасів, що вибули, збільшиться, що буде сприяти зниженню податку на прибуток</p>	<p>1. У період підвищення цін метод призводить до того, що підприємства оголошують більший прибуток, ніж справедливий, у результаті чого сплачуються надлишкові кошти у вигляді податків.</p> <p>2. Недоцільно використовувати, якщо особливості технологічного процесу пов'язані з щоденним надходженням і витратою запасів.</p>

Продовження таблиці 4.2

1	2	3	4
4	Нормативних витрат		
	На кожному підприємстві встановлюють нормативні облікові ціни, якими протягом місяця користуються для оцінки списання запасів. Наприкінці місяця обчислюють ціну, виходячи з фактичних витрат. Використовується на підприємствах.	1. Охоплення нормативними калькуляціями значної частини витрат. 2. Можливість рідше проводити інвентаризацію незавершеного виробництва. 3. Відокремлений облік змін норм, тобто контроль за здійсненням режиму економії	1. Постійний перегляд норм використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін. 2. Охоплення нормативними калькуляціями значної частини витрат
5	Ціни продажу		
	Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на них. Використовується на підприємствах, які мають мережу магазинів чи значну номенклатуру з орієнтовно однаковим рівнем націнки	Даний метод розповсюджений у роздрібній торгівлі. Оперативне реагування на зміну ціни придбання	У балансі відображається продажна вартість товарів за вирахуванням нереалізованої торгової націнки. Розрахована у такий спосіб величина досить орієнтовна і може відхилятися від реальної вартості товарів

Джерело: 544

Аналіз існуючих методів оцінки вибуття виробничих запасів дозволив виділити наступні причини, що впливають на вибір певного методу:

- різний характер та специфіка виробничих запасів (асортимент, ціна тощо);
- специфіка діяльності підприємства (промисловість, торгівля, транспорт);
- місце використання (за структурними підрозділами, відділами, цехами);
- економіко-правовий фактор;
- історичний фактор (історичні передумови формування системи обліку);
- інформаційне та організаційне забезпечення (використання комп'ютерних інформаційних систем обліку, забезпеченість підприємства складами, іншими місцями

544 Самко М.С. Порівняльний аналіз існуючих видів оцінок виробничих запасів підприємства. *Управління розвитком*. 2013. № 3. С.62-65.

зберігання запасів) ⁵⁴⁵.

Цапова М.С. зазначає, що «... не існує найкращого методу, який можна було б застосовувати у всіх ситуаціях, адже кожний метод має свої недоліки та переваги.

Ефективність використання конкретного методу оцінки запасів залежить від сформованих на підприємстві договірних зв'язків з постачальниками, своєчасності і ритмічності забезпечення виробництва необхідними матеріалами та інших факторів, які впливають на показники діяльності суб'єкта господарювання»⁵⁴⁶.

Розглянуті методи оцінки виробничих запасів представляють інтенсивні зусилля підприємств, спрямовані на пошук найбільш оптимального методу визначення собівартості використаних матеріалів.

Тому вибір методу оцінки повинен бути виваженим і продуманим рішенням кожного підприємства, з обов'язковим врахуванням діючої системи обліку, оскільки в подальшому це має суттєвий вплив на формування фінансового результату, структуру балансу та, відповідно, облікову політику⁵⁴⁷.

Пропонуємо детальніше розглянути приклад, як впливає певний метод оцінки запасів при їх вибутті на суму прибутку. Для цього ми використаємо, ті методи, які найчастіше використовуються у сільськогосподарських підприємствах, а саме: метод ідентифікованої собівартості, метод середньозваженої ціни, метод ФІФО.

Таблиця 4.3

Вихідні дані про рух товару А за місяць:

№	Дата	Показник	Кількість одиниць	Ціна за одиницю, грн.
1	2	3	4	5
1	01.03.2020р.	Залишок на початок місяця	15	10
2	13.03.2020р.	Придбано	15	12
3	17.03.2020р.	Продано	10	20
4	24.03.2020р.	Придбано	17	13
5	30.03.2020р.	Продано	12	20

⁵⁴⁵ Лопатовський В., Жовтівська О. Вибір методу оцінки запасів та його вплив на фінансовий результат суб'єкта господарювання. URL: http://sophus.at.ua/publ/2014_05_22_23_kampodilsk/sekcija_6_2014_05_22_23/vibir_metodu_ocinki_zapasiv_ta_jogo_vpliv_na_finansovi_rezultati_sub_ekt_a_gospodarjuvannja/64-1-0-1008

⁵⁴⁶ Цапова М.С., Горобинська М.В. Методичні підходи до оцінки виробничих запасів на підприємстві. *Управління розвитком*. 2013. № 20(160). С.132-133.

⁵⁴⁷ Самко М.С. Порівняльний аналіз існуючих видів оцінок виробничих запасів підприємства. *Управління розвитком*. 2013. № 3. С.62-65.

Розрахунок:

У березні було продано 22 од. товару А. Дохід від реалізації склав 440 грн.

Виручка від продажу = $10 \times 20 + 12 \times 20 = 200 + 240 = 440$ грн.

Залишок на початок місяця = $15 \times 10 = 150$ грн.

Усього за місяць було придбано 32 одиниці товару А.

Вартість придбання дорівнює 401 грн.

Придбано за місяць = $15 \times 12 + 17 \times 13 = 180 + 221 = 401$ грн.

Ідентифікована собівартість

Якщо на підприємстві використовується метод ідентифікованої собівартості, то відомо скільки одиниць товару А вибуло і за якою ціною (з якої партії був саме цей товар).

Вибуття запасів = $10 \text{ од.} \times 10 \text{ грн.} = 100 \text{ грн.}$

$5 \text{ од.} \times 12 \text{ грн.} = 60 \text{ грн.}$

$7 \text{ од.} \times 13 \text{ грн.} = 91 \text{ грн.}$

251 грн.

Залишок запасів на кінець місяця = $150 + 401 - 251 = 300$ грн.

$5 \text{ од.} \times 10 \text{ грн.} = 50 \text{ грн.}$

$10 \text{ од.} \times 12 \text{ грн.} = 120 \text{ грн.}$

$10 \text{ од.} \times 13 \text{ грн.} = 130 \text{ грн.}$

Середньозважена ціна

Вибуття запасів:

17.03.2020р. $(15 \times 10 + 15 \times 12) / 30 = 330 / 30 = 11 \text{ грн.}$

Продаж = $10 \times 11 = 110 \text{ грн.}$

30.03.2020р. $(20 \times 11 + 17 \times 13) / 37 = 441 / 37 = 11,92 \text{ грн.}$

Продаж = $12 \times 11,92 = 143 \text{ грн.}$

Залишок запасів на кінець місяця = $150 + 180 - 110 + 221 - 143 = 298 \text{ грн.}$

Або в цілому за місяць:

Середньозважена ціна: $(15 \times 10 + 15 \times 12 + 17 \times 13) / (15 + 15 + 17) = 551 / 47 = 11,72 \text{ грн.}$

Продаж: $11,72 \times (10 + 12) = 258 \text{ грн.}$

Залишок запасів на кінець місяця: $150 + 180 + 221 - 258 = 293 \text{ грн.}$

ФІФО

Вибуття запасів:

17.03.2020р. $10 \text{ од.} \times 10 = 100 \text{ грн.}$

30.03.2020р. $5 \text{ од.} \times 10 = 50 \text{ грн.}$

$7 \text{ од.} \times 12 = 84 \text{ грн.}$

Всього 234 грн.

Залишок запасів на кінець місяця:

$$8 \text{ од.} \times 12 = 96 \text{ грн.}$$

$$\underline{17 \text{ од.} \times 13 = 221 \text{ грн.}}$$

Всього 317 грн.

Таблиця 4.4

Вплив на прибуток різних методів оцінки запасів (грн.)

№	Показник	Ідентифікована на собівартість	Середньозважена ціна		ФІФО
			за кожною операцією вибуття	в цілому за місяць	
1	2	3	4	5	6
1	Виручка від продажу (22 од.)	440	440	440	440
2	Залишок на початок місяця	150	150	150	150
3	Придбано	401	401	401	401
4	Залишок на кінець місяця	300	298	293	317
5	Собівартість реалізованих запасів	251	253	258	234
6	Валовий прибуток	189	187	182	206
7	Операційні витрати	130	130	130	130
8	Прибуток до оподаткування	59	57	52	76
9	Податок на прибуток (30%)	18	17	16	23
10	Чистий прибуток	41	40	36	53

З вищенаведених розрахунків очевидно, що за методом ФІФО собівартість виробничих запасів на кінець звітного періоду є найменшою та найбільш близькою до поточних цін, що в кінцевому підсумку найбільш повно та достовірно відображає вартість активів підприємства.

В період зростання цін при застосуванні методу фіфо маємо найбільший прибуток, а при виборі методу середньозваженої ціни сума прибутку в цілому за місяць зменшилась на 17 грн.

Метод нормативних витрат взагалі рідко використовується на підприємствах, тому ми робимо висновок, що найбільш оптимальним методом оцінки запасів на підприємстві є метод ФІФО, бо він дає найвищий рівень чистого прибутку.

Отже, під час дослідження було визначено сутність методів оцінки запасів при їх вибутті, розглянуто їх переваги і недоліки. Тому, можна зробити висновок про те, що більш доцільним є використання методу Фіфо. Хоча, з одного боку, даний метод збільшує прибуток підприємства, він дає найбільш достовірну

інформацію про облік вибуття виробничих запасів тому, що залишаються тільки ті товари, які були закуплені пізніше. Вплив цього методу на фінансовий результат економічного суб'єкта можна вважати позитивним, оскільки показники бухгалтерського балансу, що характеризують статті оборотних активів, відображаються у вартості, наближеній до ринкової. Крім того, фінансова звітність, у якій відображається значна сума прибутку, є привабливою і для потенційних інвесторів⁵⁴⁸.

Окремим питанням для розгляду є метод обліку транспортно-заготівельних витрат. В літературних джерелах висвітлені різні думки щодо даного питання, однак всі вони сходяться до двох варіантів:

- пряме включення ТЗВ до первісної вартості одиниці запасів, що купуються (для однорідних запасів);
- за середнім відсотком (при узагальненні суми транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку з подальшим їх розподілом)⁵⁴⁹.

Як варіант, для обліку ТЗВ за середнім відсотком доцільно використати рахунок 29 «Транспортно-заготівельні витрати».

На запропонованому рахунку відобразатимуться: витрати на транспортування і завантаження матеріалів у транспортні засоби, витрати на зберігання виробничих запасів, витрати на утримання заготівельно-складського апарату, винагороди, сплачені посередницьким організаціям, через які придбані виробничі запаси, витрати на тару та інші⁵⁵⁰.

Поряд з цим необхідно визначитися з аналітикою.

До рахунку 29 «Транспортно-заготівельні витрати» необхідно відкрити аналітичні рахунки в розрізі матеріалів та суб'єктів, що здійснюють доставку запасів (табл.4.5).

Для забезпечення перевірки фактичної наявності запасів на підприємстві необхідно проводити інвентаризацію. Для цього повинен бути виданий наказ керівника. В обліковій політиці слід зазначити склад інвентаризаційної комісії та строки її

⁵⁴⁸ Коваль Л.В., Пацар О.Г. Вплив методів оцінки виробничих запасів при їх вибутті на фінансовий результат сільськогосподарського підприємства. *Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. Економічні науки: збірник наукових праць*. 2017. №1 (8). С.38-43.

⁵⁴⁹ Коваль Л.В. Облікова політика щодо запасів. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №1. С.101-110.

⁵⁵⁰ Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти. *“ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики” Всеукраїнський науково-виробничий журнал*. 2017. №7. С.93-108.

проведення.

Окрім цього важливе значення має система внутрішнього контролю підприємства. В наказі Про облікову політику слід відобразити інформацію про порядок та строки здійснення такого контролю щодо запасів.

Таблиця 4.5

Робочий план рахунків щодо обліку транспортно-заготівельних витрат

Рахунки 1-го порядку	Рахунки 2-го порядку	Рахунки 3-го порядку
29 «Транспортно-заготівельні витрати»	291 «Транспортно-заготівельні витрати основних матеріалів»;	2911 «Транспортно-заготівельні витрати, здійснені сторонніми підприємствами»
		2912 «Транспортно-заготівельні витрати, здійснені власними силами»
	292 «Транспортно-заготівельні витрати допоміжних матеріалів».	2921 «Транспортно-заготівельні витрати на допоміжні матеріали, здійснені сторонніми підприємствами»
		2922 «Транспортно-заготівельні витрати на допоміжні матеріали, здійснені власними силами»

Джерело: ⁵⁵¹

При складанні наказу про облікову політику підприємству доцільно вказати наступне коло напрямів методологічних засад формування інформації про виробничі запаси:

- визначення об'єктів обліку виробничих запасів (одиниці обліку);
- критерії визнання запасів активами;
- склад витрат, що не включають до первісної вартості витрат, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені;
- порядок обліку відсотків за користування позиками для придбання кваліфікаційних активів;
- оцінка запасів, отриманих в процесі ремонту, поліпшення та ліквідації основних засобів;
- оцінка надлишків запасів при інвентаризації;
- методи обліку виробничих запасів;
- методи оцінки вибуття виробничих запасів;
- методика обліку та оцінки інших витрат, що входять до первісної вартості виробничих запасів;

⁵⁵¹ Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти. «ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики » Всеукраїнський науково-виробничий журнал. 2017. №7. С.93-108.

- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці виробничих запасів;
- оцінка виробничих запасів на дату балансу;
- встановлення окремих норм виробничих запасів⁵⁵².

При розробці організаційно-технічної складової облікової політики підприємства щодо запасів необхідно сформувати перелік первинних документів типової форми, спеціалізованих первинних документів та документів, що підприємство розробляє власноруч.

Окрім цього має мати місце графік документообігу, що забезпечуватиме вчасне проходження документів по інстанціях підприємства. Слід приділяти особливу увагу аналітичному обліку, що є інформаційною базою для прийняття управлінських рішень.

Отже, формуючи облікову політику щодо запасів слід виокремити наступні елементи: призначення та майбутні умови використання запасів, їх одиниця обліку, методи оцінки запасів при їх вибутті та обліку транспортно-заготівельних витрат, базу розподілу для транспортно-заготівельних витрат, а також при необхідності періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів.

При формуванні розпорядчого документу про облікову політику необхідно враховувати всі переваги і недоліки кожного із них та враховувати їх вплив на показники фінансової звітності⁵⁵³.

Внесені пропозиції сприятимуть процесу формування облікової політики підприємства щодо запасів.

4.2. Облікова політика щодо дебіторської заборгованості та витрат майбутніх періодів

Важливим елементом облікової політики є створення підходів до обліку дебіторської заборгованості в системі розрахунків з покупцями та відображення її у фінансовій звітності. При цьому слід враховувати, що сформована підприємством облікова політика щодо дебіторської заборгованості досить суттєво впливає на величину показників фінансового стану та результати діяльності

⁵⁵² Бірюк О.Г. Формування облікової політики щодо виробничих запасів. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/formuvannya-oblikovoi-politiki-schodovirobnichih-zapasiv.html>

⁵⁵³ Кулик В.А. Формування облікової політики підприємства щодо запасів. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2012. № 3 (54). С.191-195.

підприємства⁵⁵⁴.

Одним з основних нормативних документів, вимог якого повинно дотримуватись кожне підприємство є П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»⁵⁵⁵. Крім того, порядок оцінки певних видів дебіторської заборгованості та розкриття інформації про неї у фінансовій звітності регламентовано й іншими національними і міжнародними бухгалтерськими стандартами.

Відповідно до П(С)БО 10 дебіторська заборгованість - це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума ⁵⁵⁶.

Основними завданнями організації обліку розрахунків з покупцями є:

- визначення з критеріями класифікації покупців;
- вибір методу визначення резерву сумнівних боргів;
- розробка графіку документообігу для документів по розрахунках з покупцями, що підтверджують виникнення дебіторської заборгованості, та доведення цієї інформації до виконавців;
- вибір облікових реєстрів, в яких відображається розрахунки з покупцями, та доведення цієї інформації до конкретних виконавців;
- організація передачі інформації з облікових реєстрів до бухгалтерії (головному бухгалтеру) для її відображення в звітності⁵⁵⁷.

Основним джерелом регулювання облікової політики на підприємстві є Наказ про облікову політику. В дослідженні С.А. Берези запропоновано також передбачати в Наказі про облікову політику наступні елементи облікової політики: розмежування видів діяльності; віднесення заборгованості до сумнівної; порядок створення резерву сумнівних боргів; порядок

⁵⁵⁴ Цегельник Н.І. Формування облікової політики підприємства щодо обліку дебіторської заборгованості в системі розрахунків з покупцями. Облік і фінанси. 2014. №4(66). С.77-81.

⁵⁵⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. №237. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>.

⁵⁵⁶ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>.

⁵⁵⁷ Цегельник Н.І. Формування облікової політики підприємства щодо обліку дебіторської заборгованості в системі розрахунків з покупцями. Облік і фінанси. 2014. №4(66). С.77-81.

віднесення отриманих векселів до фінансових або товарних; порядок списання дебіторської заборгованості⁵⁵⁸.

На нашу думку, доцільно, дещо змінити цей перелік елементів облікової політики та подати їх у наступному вигляді: види діяльності підприємства; форма ведення обліку; вимоги щодо змісту та оформлення первинних документів з продажу продукції; визнання та оцінка дебіторської заборгованості; класифікація дебіторської заборгованості за товари, роботи і послуги, визнання заборгованості сумнівною; період та метод нарахування резерву сумнівних боргів; визнання заборгованості безнадійною; порядок списання безнадійної заборгованості; організація архіву та строки зберігання документів; Порядок, строки проведення інвентаризації та її об'єкти; організація внутрішнього контролю розрахунків (табл. 4.6).

Таблиця 4.6

Елементи облікової політики підприємства щодо обліку дебіторської заборгованості в системі розрахунків з покупцями

№ з/п	Елемент облікової політики	Характеристика
1	2	3
1	Види діяльності підприємства	Необхідно чітко визначити види діяльності, якими займається підприємство, від цього залежить вибір заборгованості на яку нараховується резерв. Окремо зазначити перелік видів діяльності, що входять до операційної, фінансової та інвестиційної.
2	Форма ведення обліку	Зазначення форми ведення бухгалтерського обліку, що безпосередньо впливає на сукупність та послідовність використання облікових реєстрів. Форма ведення обліку може бути ручна (журнальна, журнально-ордерна та ін.) і комп'ютеризована.
3	Вимоги щодо змісту та оформлення первинних документів з продажу продукції	Ведення окремої справи для господарських договорів «Договори з постачальниками та покупцями». До підписання договору (особливо, першого) з покупцем необхідно перевірити його платоспроможність. А також, введення в первинні документи, на підставі яких продукція відпускається покупцю обов'язкового реквізиту «Критерії якості». Первинним документом, що підтверджує якість тієї чи іншої продукції, є деталізований експертний висновок, який має містити розшифровку основних параметрів якості продукції, встановлених вимогами державних

⁵⁵⁸ Береза С.Л. Побудова облікової політики відображення грошових активів та дебіторської заборгованості. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2003. № 1(23). С. 35-44.

Продовження таблиці 4.6

1	2	3
4	Визнання та оцінка дебіторської заборгованості	стандартів України. Визнання дебіторської заборгованості як активу здійснюється якщо: існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод; сума дебіторської заборгованості може бути достовірно визначена. У випадку із заборгованістю покупців та замовників додаються ще дві умови: покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на актив; підприємство продавець не здійснює надалі управління та контроль за реалізованим активом. Передбачити додатково умови застосування оцінки заборгованості за справедливою вартістю, що відповідає вимогам концепції управління вартістю підприємства.
5	Класифікація та аналітика дебіторської заборгованості	Необхідно передбачити та закріпити перелік класифікаційних ознак та види на які поділяється дебіторська заборгованість для тих чи інших управлінських потреб та вказати відповідно до обраної класифікації розрізи аналітики для обліку заборгованості.
6	Визнання заборгованості сумнівною	Зазначаються критерії визнання дебіторської заборгованості сумнівною і джерела отримання інформації, а саме: прострочення боржником терміну погашення (підтвердженням є договори або рахунки); порушення справи про визнання боржника банкрутом (підтвердження - відповідні постанови суду).
7	Період та метод нарахування резерву сумнівних боргів	Визначити термін проведення інвентаризації дебіторської заборгованості для створення резерву сумнівних боргів: на початку чи в кінці року. Зазначається вид методу нарахування резерву, а також терміни та підстави його нарахування: — на підставі платоспроможності окремих дебіторів (зазначити перелік документів за якими визначається така платоспроможність); — на підставі класифікації дебіторської заборгованості за термінами її виникнення (зазначити на які групи за строком вона розподіляється).
8	Визнання заборгованості безнадійною	Визначаються критерії віднесення дебіторської заборгованості до безнадійної відповідно до бухгалтерського та податкового законодавства.
9	Порядок списання безнадійної заборгованості	Зазначити порядок за яким списується безнадійна заборгованість, зокрема закріпити, що заборгованість списується з балансу відповідно до розпорядження керівника на підставі проведеної інвентаризації та письмового обґрунтування доцільності списання.

Продовження таблиці 4.6

1	2	3
10	Організація архіву та строки зберігання документів	Встановлення терміну зберігання господарських договорів та іншої ділової документації, яка стосується зобов'язань або прав, може бути використання для відновлення господарських операцій під час проведення ревізій (при листуванні з партнерами), – не нижче строків позовної давності (5 – 10 років).
11	Порядок, строки проведення інвентаризації та її об'єкти	Складання і затвердження перед початком поточного господарського року графіку проведення інвентаризації. Визнання розрахунків як об'єктів обліку, які необхідно інвентаризувати.
12	Організація внутрішнього контролю розрахунків	Здійснення внутрішнього контролю розрахунків обліковими працівниками, ревізійною комісією з метою забезпечення систематичного спостереження за достовірністю облікових та звітних даних про наявність та зміни сум дебіторської та кредиторської заборгованості, своєчасності розрахунків з кредиторами та пред'явлення боргових вимог дебіторам.

Джерело: ⁵⁵⁹

Наведені в таблиці елементи облікової політики повинні обов'язково знаходити своє відображення в Наказі про облікову політику підприємства і зазначенням обраних альтернативних варіантів за відповідними розрізами.

До Наказу про облікову політику потрібно складати відповідні додатки, серед яких повинні бути і такі, що безпосередньо стосуються обліку дебіторської заборгованості в системі розрахунків з покупцями. Необхідними є наступні додатки які безпосередньо регулюють облік дебіторської заборгованості в системі розрахунків з покупцями⁵⁶⁰:

- робочий план рахунків;
- положення про ведення претензійно-позовної роботи;
- посадові інструкції бухгалтера по веденню розрахункових операцій;
- реєстри аналітичного обліку дебіторської заборгованості;
- порядок створення та використання резервів підприємства (зокрема резерву сумнівних боргів);
- графік документообігу (зокрема в частині розрахункових операцій);

⁵⁵⁹ Цегельник Н.І. Формування облікової політики підприємства щодо обліку дебіторської заборгованості в системі розрахунків з покупцями. *Облік і фінанси*. 2014. №4(66). С.77-81.

⁵⁶⁰ Цегельник Н.І. Формування облікової політики підприємства щодо обліку дебіторської заборгованості в системі розрахунків з покупцями. *Облік і фінанси*. 2014. №4(66). С.77-81.

- затверджений терміну зберігання господарських договорів та іншої ділової документації;
- графіку проведення інвентаризації та склад ревізійної комісії.

Таким чином, виконання наведених вище пропозицій щодо обліку дебіторської заборгованості та її оцінки і закріплення їх в Наказі про облікову політику підприємства дозволить організувати на підприємстві правильний бухгалтерський облік дебіторської заборгованості в системі розрахунків з покупцями, отримувати достовірну та повну інформацію про заборгованість, що, в свою чергу, сприятиме зростанню ефективності прийняття управлінських рішень.

Варто зазначити, що вплив на процеси зростання дебіторської заборгованості здійснює політика підприємства у розрахунках з покупцями: неправильне встановлення строків і умов надання товарних кредитів, невраховані ризики, ненадання знижок при достроковій оплаті покупцями рахунків, що також призводить до різкого зростання дебіторської заборгованості, а несвоєчасне погашення дебіторської заборгованості призводить до платіжної кризи⁵⁶¹.

Визначення витрат майбутніх періодів наведено у п. 2.36 Методичних рекомендацій № 433 та Інструкції № 291 — це витрати поточного або попередніх звітних періодів, що належать до наступних звітних періодів.

Найповнішу інформацію про склад витрат майбутніх періодів містить Інструкція № 291. Зокрема, у цьому документі зазначено, що рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» призначено для узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах⁵⁶².

Положення п. 2.36 Методичних рекомендацій № 433⁵⁶³ дещо уточнюють цей момент. У них приписано показувати у статті «Витрати майбутніх періодів» витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але

⁵⁶¹ Цегельник Н.І. Формування облікової політики підприємства щодо обліку дебіторської заборгованості в системі розрахунків з покупцями. *Облік і фінанси*. 2014. №4(66). С.77-81.

⁵⁶² Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом Мінфіну від 30.11.99 р. № 291. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

⁵⁶³ Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Мінфіну від 28.03.2013 р. № 433. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

належать до наступних звітних періодів.

Отже, виділимо основні ознаки витрат майбутніх періодів:

1) витрати були фактично понесені у звітному періоді. Тобто були або сплачені грошові кошти авансом (як за передоплатою за передплату), або отримані документи, що підтверджують факт понесення витрат (наприклад, документи на патент);

2) понесені витрати належать саме до майбутніх періодів. Зокрема, або доходи, з якими пов'язане понесення цих витрат, виникнуть у майбутніх періодах, або сплачені платежі пов'язані з майбутніми періодами (як за орендою).

Витрати, облік яких ведуть на рахунку 39, відображають у Балансі в ряд. 1170 «Витрати майбутніх періодів», в якому обліковують оборотні активи. Проте є витрати, які не можуть бути віднесені до оборотних активів.

Витрати майбутніх періодів є поточними активами, якщо підлягають списанню протягом 12 місяців з дати балансу⁵⁶⁴.

Довгострокові витрати майбутніх періодів (строк списання яких перевищує 12 місяців з дати балансу) правильніше обліковувати на субрахунку 184 «Інші необоротні активи». У Балансі їх показують в ряд. 1090 «Інші необоротні активи».

Для формування облікової політики щодо витрат майбутніх періодів важливе значення має їх склад.

У деяких випадках важко розмежувати передоплачені витрати (які відображають на субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами») і витрати майбутніх періодів (що списуються на рахунок 39). Що ж робити в такій ситуації?

По-перше, можна орієнтуватися на перелік таких витрат, що наведений в офіційних документах. Зокрема, в Інструкції № 291 зазначено такий перелік витрат майбутніх періодів:

— витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості;

— витрати, пов'язані з освоєнням нових виробництв та агрегатів;

— сплачені авансом орендні платежі;

— оплата страхового поліса;

— передплата газет, журналів, періодичних і довідкових видань тощо⁵⁶⁵.

⁵⁶⁴ Голов С. Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. — Х.: Фактор, 2007. С. 54.

⁵⁶⁵ Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів від 30.11.99 р. № 291. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

Зауважимо, що цей перелік не є виключним. У разі якщо у підприємства виникають інші подібні витрати, необхідно прописати це у наказі про облікову політику, орієнтуючись на специфіку діяльності. У більшості підприємств перелік таких витрат поповнить, зокрема, оплата за користування програмним забезпеченням (поновлення програмного забезпечення) за кілька місяців наперед⁵⁶⁶.

У сільському господарстві деякі витрати зазначені в Методичних рекомендаціях № 132⁵⁶⁷. Зокрема, це витрати на:

— заходи з підвищення родючості земель (зокрема, на гіпсування та вапнування ґрунтів) — такі витрати відносять на собівартість сільськогосподарської продукції рівними частинами протягом сівозміни;

— будівництво та утримання літніх таборів, загонів, навісів та інших споруд некапітального характеру для тварин. Ці витрати обліковують у складі витрат майбутніх періодів і відносять на собівартість рівними частинами протягом строку використання зазначених споруд, що встановлюється комісією з прийняття відповідного об'єкта в експлуатацію;

— поліпшення природних сіножатей та створення культурних пасовищ (дискування, підсів трав, вартість насіння тощо) — розподіляють протягом періоду, тривалість якого, як правило, 4 — 9 років, залежить від очікуваного порядку використання площ і затверджується наказом про облікову політику підприємства.

По-друге, можна встановити в обліковій політиці перелік витрат майбутніх періодів, яких немає в офіційних документах. Так, до складу витрат майбутніх періодів можуть бути включені витрати на:

— оновлення (обслуговування) програмного забезпечення, якщо плату за оновлення перераховують «наперед» одразу за декілька місяців;

— технічний огляд та обслуговування інших необоротних активів, знову ж таки якщо оплату таких послуг перераховують за декілька періодів.

У міжнародній практиці як приклади витрат майбутніх періодів наводять і «екзотичні» випадки. Наприклад, коли підприємство продає основний засіб і потім бере його в оренду в

⁵⁶⁶ <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2016/august/issue-33/article-19788.html>

⁵⁶⁷ Методичні рекомендації з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

покупця, при цьому отримує від продажу суму, зменшену на майбутню знижку в частині розміру орендних платежів⁵⁶⁸. Тоді суму цієї знижки при продажу основного засобу продавець відображає на рахунку обліку витрат майбутніх періодів, а потім у міру нарахування орендної плати списує її з рахунка.

А в цілому можна дати такі рекомендації. Можна класифікувати «спірні» витрати як витрати майбутніх періодів, якщо у звітному періоді понесено витрати, що належать:

1) «наперед» до декількох періодів. Зазвичай це загальногосподарські (адміністративні) витрати, в основному нематеріального характеру (послуги), що безпосередньо не пов'язані з отриманням доходу від будь-якої діяльності;

2) конкретно до доходів, що будуть отримані в майбутніх періодах. Утім, стосовно доходів від реалізації власної продукції, робіт, послуг зазвичай такі витрати кваліфікують як незавершене виробництво і акумулюють на рахунку 23⁵⁶⁹.

Деякі бухгалтери показують на рахунку 39 витрати, понесені в період простою. Тим часом такі витрати не відповідають поняттю витрат майбутніх періодів, оскільки вони належать до витрат звітного періоду. Адже тут відсутній безпосередній зв'язок з доходом, що отримується в майбутніх періодах.

Припустимо, ви класифікували якісь витрати як витрати майбутніх періодів. Далі потрібно їх проаналізувати в такому порядку:

1. Строк списання перевищує 12 місяців з дати балансу? Якщо ні, то витрати обліковують у складі поточних активів на субрахунку 39. Якщо перевищує — у складі довгострокових активів на субрахунку 184.

2. Витрати належать до декількох періодів? Якщо так, то витрати розподіляють рівномірно між тими періодами, до яких вони належать, і списують протягом цих періодів. Якщо ні — обліковують у складі того періоду, до якого вони належать.

Отже, обрані елементи облікової політики потрібно відобразити у Наказі про облікову політику підприємства.

⁵⁶⁸ Голов С. Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. — Х. : Фактор, 2007. — С. 304.

⁵⁶⁹ <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2016/august/issue-33/article-19788.html>

Питання для самоконтролю

1. Облікова політика щодо виробничих запасів.
2. Назвіть елементи облікової політики щодо МШП
3. Назвіть елементи облікової політики щодо незавершеного виробництва
4. Облікова політика щодо дебіторської заборгованості.
5. Облікова політика щодо витрат майбутніх періодів.
6. Класифікація витрат майбутніх періодів

Тестові завдання з множинним запитом за темою 4

<p>1. Відповідно до п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» до транспортно-заготівельних витрат не належать:</p> <p>1) витрати на доставку готової продукції до споживача; 2) витрати на заготівлю запасів; 3) витрати на страхування запасів; 4) витрати на розвантаження запасів.</p>	<p>2. Який із методів оцінки вибуття запасів передбачає облік і розподіл торгової націнки на товари?</p> <p>1) метод середньозваженої собівартості; 2) метод ціни продажу; 3) метод ідентифікованої собівартості; 4) метод FIFO.</p>
<p>3. Які витрати підприємства не можуть включатися у вартість незавершеного виробництва?</p> <p>1) прямі матеріальні витрати; 2) адміністративні витрати; 3) загальновиробничі витрати; 4) прямі витрати.</p>	<p>4. Поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість у її неповерненні боржником або за якою минув строк позивної давнини, є:</p> <p>1) довгостроковою; 2) сумнівною; 3) звичайною; 4) безнадійною.</p>
<p>5. При застосуванні методу абсолютної суми сумнівної заборгованості величина резерву сумнівних боргів визначається:</p> <p>1) на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів; 2) на підставі розрахунку коефіцієнту сумнівності; 3) на підставі професійного</p>	<p>6. До методів оцінки запасів при їх вибутті належить:</p> <p>1) метод Фіфо; 2) метод прямолінійний; 3) метод залишкової вартості. 4) усі відповіді вірні.</p>

<p>судження головного бухгалтера; 4)на підставі висновку органів прокуратури.</p>	
<p>7. Відповідно до п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» до транспортно-заготівельних витрат не належать: 1)витрати на доставку готової продукції до споживача; 2)витрати на заготівлю запасів; 3)витрати на страхування запасів; 4)витрати на розвантаження запасів.</p>	<p>8. Який із методів оцінки вибуття запасів передбачає облік і розподіл торгової націнки на товари? 1)метод середньозваженої собівартості; 2)метод ціни продажу; 3)метод ідентифікованої собівартості; 4)метод FIFO.</p>
<p>9. Який метод оцінки вибуття запасів не застосовується до товарів? 1)метод ідентифікованої собівартості; 2)метод середньозваженої собівартості; 3)метод нормативних затрат; 4)метод ціни продажу.</p>	<p>10. Який спосіб обліку товарів є найбільш точним? 1)за купівельними цінами; 2)за продажними цінами; 3)за фактичною виробничою собівартістю; 4)правильна відповідь відсутня.</p>
<p>11. Які витрати підприємства не можуть включатися у вартість незавершеного виробництва? 1)прямі матеріальні витрати; 2)адміністративні витрати; 3)загальновиробничі витрати; 4)прямі витрати.</p>	<p>12. Що є елементом облікової політики щодо необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу? 1)одиниця обліку активів; 2)метод нарахування амортизації необоротних активів та груп вибуття; 3)метод нарахування резерву сумнівних боргів; 4)порядок визначення дати первісного визнання необоротних активів та груп вибуття.</p>
<p>13. Якими є альтернативні підходи щодо оцінки фінансових активів, придбаних у результаті</p>	<p>14. Поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість у її неповерненні боржником</p>

<p>систематичних операцій? 1)на дату укладення контракту; 2)на дату виконання контракту; 3)на дату укладання контракту або на дату його виконання; 4)не має правильної відповіді.</p>	<p>або за якою минув строк позовної давнини, є: 1)довгостроковою; 2)сумнівною; 3)звичайною; 4)безнадійною.</p>
<p>15. При застосуванні методу абсолютної суми сумнівної заборгованості величина резерву сумнівних боргів визначається: 1)на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів; 2)на підставі розрахунку коефіцієнту сумнівності; 3)на підставі професійного судження головного бухгалтера; 4)на підставі висновку органів прокуратури.</p>	<p>16. Сумнівний борг – це: 1) поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності; 2) поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником; 3) заборгованість, щодо якої існує впевненість про її повернення боржником; 4) дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, яка погашається боржником.</p>
<p>17. Які витрати не включаються до виробничої собівартості готової продукції? 1) прями матеріальні витрати; 2) змінні розподілені загальновиробничі витрати; 3) витрати на збут; 4) інші прями витрати.</p>	<p>18. Одиниця бухгалтерського обліку запасів – це: 1) найменування; 2) однорідна група; 3) вид; 4) усі відповіді правильні.</p>
<p>19. Методи оцінки вибуття запасів – це 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; 2) середньозваженої собівартості;</p>	<p>20. Запаси відображаються у звітності за найменшою з двох оцінок: 1) первісною вартістю; 2) чистою вартістю реалізації; 3) відповіді а) і б) правильні; 4) за справедливою вартістю.</p>

<p>3) собівартості перших за часом надходження запасів; 4) усі відповіді правильні.</p>	
<p>21. Дебітори – це: 1) постачальники підприємства; 2) юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів; 3) боргові зобов'язання, що виникають у ході господарської діяльності підприємства; 4) розрахунки підприємства.</p>	<p>22. Безнадійна дебіторська заборгованість – це: 1) поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником; 2) поточна дебіторська заборгованість, за якою минув строк позовної давності; 3) поточна заборгованість дебіторів без надії на погашення; 4) усі відповіді правильні.</p>
<p>23. Резерв сумнівних боргів нараховується тільки для сумнівної дебіторської заборгованості? 1) ні; 2) так; 3) інколи; 4) залежно від обставин.</p>	<p>24. Облік готової продукції може здійснюватися за: 1) купівельними цінами або продажними цінами; 2) фактичною виробничою собівартістю або повною собівартістю; 3) балансовою вартістю або справедливою вартістю; 4) фактичною виробничою собівартістю або продажними цінами.</p>

Список рекомендованої літератури

1. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. — Х. : Фактор, 2007. С. 54.

2. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

3. Коваль А.В., Пацар О.Г. Вплив методів оцінки виробничих запасів при їх вибутті на фінансовий результат сільськогосподарського підприємства. *Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В.О.*

Сухомлинського. *Економічні науки: збірник наукових праць*. 2017. №1 (8). С.38-43.

4. Коваль Л.В. Облікова політика щодо запасів. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №1. С.101- 110

5. Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти. *«Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики» Всеукраїнський науково-виробничий журнал*. 2017. №7. С.93-108.

6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. №2. URL: <http://www.minfin.gov.ua>

7. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

8. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

9. Новодворська В.В. Організація обліку товарних запасів та їх відображення в обліковій політиці підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип.13. С.592-595.

10. П(С)БО 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.11.1999 р. №751 (із змінами та доповненнями).URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. №237. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>.

12. Цегельник Н.І. Формування облікової політики підприємства щодо обліку дебіторської заборгованості в системі розрахунків з покупцями. *Облік і фінанси*. 2014. №4(66). С.77-81.

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЩОДО КАПІТАЛУ, ЗОБОВ'ЯЗАНЬ, ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ ТА РЕЗЕРВІВ ПІДПРИЄМСТВА

- 5.1. *Облікова політика щодо капіталу підприємства та розрахунків з учасниками.*
- 5.2. *Облікова політика щодо зобов'язань підприємства.*
- 5.3. *Облікова політика щодо забезпечень та резервів*

В темі розглянуто питання формування облікової політики щодо капіталу, зобов'язань, забезпечень та резервів підприємства, що є складовими його пасивів.

Пасиви всіяко сприяють підвищенню добробуту підприємства, соціальному захисту працюючих, захисту інтересів власника, однак визначити їх конкретний вплив інколи буває непросто, адже практика господарювання охоплює багато сфер економіки: організацію виробництва і регулювання обліку, теорію фінансів, економіку праці, поведінкову економіку, теорію ігор, економіку природних ресурсів і економіку бідності.

В зв'язку з цим підприємству потрібна об'єктивна інформаційна база, що формується за допомогою облікової політики щодо капіталу, зобов'язань, забезпечень та резервів, як складових пасивів суб'єкта господарювання.

5.1. Облікова політика щодо капіталу підприємства та розрахунків з учасниками

Господарські засоби мають різні джерела свого утворення. Деякі з них стали власністю підприємства внаслідок внеску до статутного капіталу засновниками, інші - були придбані за рахунок або власних коштів підприємства, або позик інших юридичних чи фізичних осіб.

На основі поділу джерел формування господарських засобів підприємства на власні та залучені, його капітал теж поділяється на власний та залучений.

Власний капітал підприємства – це частина в активах (тобто, в ресурсах, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому) підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

При формуванні облікової політики щодо капіталу підприємства слід звернути увагу на основні його види, що прямо впливають на формування робочого плану рахунків.

Основні види власного капіталу відповідно до норм НП(С)БО1 зображено на рис. 5.1.

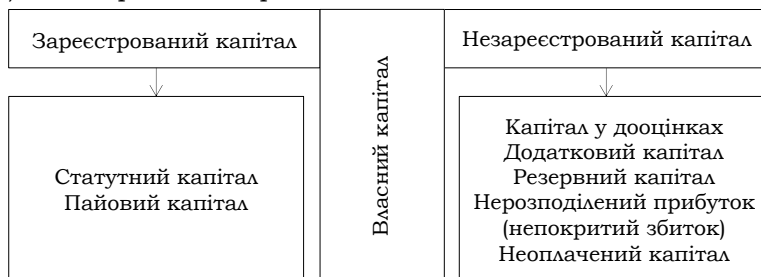


Рис. 5.1. Основні види власного капіталу

Джерело: ⁵⁷⁰

Зареєстрований капітал – юридично оформлена, офіційно об'явлена і належним чином зареєстрована частина внесків власників до капіталу підприємства. У складі зареєстрованого капіталу виділяють:

1. Статутний капітал (зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників / учасників до капіталу підприємства).

Статутний капітал в акціонерних товариствах – це капітал, що утворюється з суми номінальної вартості всіх розміщених

⁵⁷⁰ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. за № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

акцій товариств.

2. Пайовий капітал (сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у підприємстві для здійснення його господарської діяльності, а саме: суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами).

Формування зареєстрованого капіталу безпосередньо залежить від організаційно-правової форми суб'єкта господарювання.

За вимогами ст. 155 Цивільного кодексу України статутний капітал визначається мінімальним розміром майна, яке гарантує інтереси його кредиторів. При цьому розмір статутного капіталу не може бути меншим ніж встановлено законодавством.

Вітчизняним законодавством встановлено окремі умови для акціонерних товариств при формуванні статутного капіталу (табл. 5.1)

Таблиця 5.1

Вимоги до розміру статутного капіталу підприємств

№ п/п	Вид підприємства	Статутний капітал
1	Акціонерне товариство	1250 мінімальних заробітних плат
2	Інші товариства	Розмір статуту не обмежується
3	Приватні підприємства	Розмір статутного фонду не встановлено

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Якщо при завершенні другого та кожного наступного фінансового року вартість чистих активів господарського товариства виявиться меншою від статутного капіталу, то товариство зобов'язане оголосити про його зменшення, якщо учасники не прийняли рішення про внесення додаткових внесків (за вимогами П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» чисті активи – це активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань за вимогами).

Якщо ж вартість чистих активів стає меншою від визначеного законом мінімального розміру, то підприємство підлягає ліквідації. Акціонерні товариства мають усунути невідповідність мінімальним вимогам до статутного капіталу протягом 10 місяців з дати настання такої невідповідності або протягом цього терміну прийняти рішення про ліквідацію.

В акціонерних товариствах сума статутного капіталу, що відображена у фінансовому обліку і звітності, повинна

дорівнювати загальній номінальній вартості випущених акцій, вказаній в установчих документах.

Усі акціонерні товариства зобов'язані випускати прості акції, яким надається право голосу (сума простих акцій - це залишковий капітал підприємства). Власники привілейованих акцій не мають права брати участь в управлінні акціонерним товариством, якщо інше не передбачено його статутом, але їм надається першочергове право під час сплати дивідендів і розподілу активів у разі ліквідації товариства.

Капітал у дооцінках - це суми дооцінки активів підприємства.

Додатковий капітал - це сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість від первинної емісії (це створює емісійний дохід), а також вартість активів безоплатно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб та інші види додаткового капіталу.

Резервний капітал - це сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

Резервний капітал призначений для покриття непередбачених витрат, збитків на сплату боргів підприємства в разі його ліквідації. Залишки невикористаних коштів резервного капіталу переходять на наступний звітний період. В акціонерних товариствах резервний капітал створюється також для виплати дивідендів за привілейованими акціями.

Відповідно до вимог чинного законодавства в акціонерних товариствах резервний капітал формується у розмірі не менше ніж 15 відсотків 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 відсотків суми чистого прибутку товариства за рік.

Резерви зобов'язані нараховувати також страхові товариства (компанії) й кредитні організації.

Такі підприємства, як правило, мають два види резервів: обов'язковий резерв і резерви, що утворилися відповідно до засновницьких документів. Крім того, підприємства, виходячи з разових потреб, можуть нараховувати цільові резерви, необхідні для планування бюджету підприємства.

Для інших підприємств утворення резервного капіталу має скоріше добровільний характер. Однак наявність на балансі підприємства коштів резервного капіталу є гарантією дотримання інтересів інвесторів і кредиторів.

Нерозподілені прибутки (непокриті збитки) є складовою частиною власного капіталу, що залишається у підприємства після виплати доходів власникам та формування резервного капіталу.

За рішенням засновників можливі такі варіанти розподілу прибутку:

- вся сума прибутку спрямовується на виплату дивідендів (платежів, які здійснюються юридичною особою - емітентом корпоративних прав на користь власника таких корпоративних прав у зв'язку з розподілом частини прибутку такого емітента);

- частина прибутку залишається нерозподіленою, частина спрямовується на виплату дивідендів.

Нерозподілений прибуток також може бути використаний на:

- збільшення статутного капіталу (у разі перереєстрації статуту);

- відрухування до резервного капіталу;

- покриття збитків поточного року;

- інші потреби.

Будь-яке рішення засновників є правомірним, за винятком товариств, у статутному капіталі яких є частка державної власності.

За результатами господарської діяльності в умовах неефективного господарювання та здійснення значних видучень підприємство може мати непокриті збитки, що призводить до зменшення власного капіталу.

Слід відмітити, що сума нерозподіленого прибутку поточного року розраховується як сума нерозподіленого прибутку за попередній рік і сума чистого прибутку за поточний рік. Від цієї суми вираховуються суми нарахованих дивідендів за поточний рік і суми внесків на поповнення резервного капіталу.

Неоплачений капітал – це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

Вилучений капітал – це фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених акціонерним товариством у його учасників з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо. Вилучений капітал зменшує величину власного капіталу.

Подібний викуп необхідний для того, щоб:

- мати в наявності акції для розподілу їх серед своїх робітників і службовців;
- підтримати сприятливу кон'юнктуру для акцій підприємства;
- збільшити дохід підприємства на кожну акцію;
- запобігати захопленню контрольного пакета акцій іншими інвесторами.

Результатом придбання власних акцій є скорочення активів і власного (акціонерного) капіталу підприємства. Викуплені акції можуть зберігатися невизначений час, можуть бути випущені повторно або анульовані. Викуплені акції не мають ніякого впливу на формування дивідендів або частку в активах підприємства при його ліквідації.

До елементів облікової політики слід віднести:

- порядок формування стартового капіталу;
- порядок утворення та використання резервного капіталу (крім випадків законодавчо урегульованих);
- порядок збільшення зареєстрованого (пайового) капіталу;
- оцінка вкладів;
- встановлення порядку вибуття учасників і визначення розміру частки належного їм додаткового капіталу тощо.

У контексті удосконалення положень облікової політики розрахунків з учасниками під зміни підпадає і важлива для кожного акціонерного товариства дивідендна політика, яка служить гарантом забезпечення прав акціонерів на частину прибутку товариства, розраховану пропорційно частці такого акціонера у статутному капіталі підприємства. Дивідендна політика передбачає визначення порядку виплати дивідендів підприємством. При цьому слід враховувати таке: з одного боку, виплата дивідендів повинна забезпечити захист інтересів власника і створити передумови для росту курсової ціни акцій, і в цьому розумінні їх максимізація є позитивною тенденцією; з іншого боку, збільшення дивідендів скорочує частку прибутку, реінвестовану у розвиток виробництва.

Метою дивідендної політики є оптимізація пропорцій розподілу чистого прибутку на дивіденди і виробничий розвиток з метою максимізації ринкової вартості підприємства.

До основних завдань дивідендної політики слід віднести:

- виявлення основних факторів, які впливають на прийняття рішення щодо виплати дивідендів чи реінвестування прибутку;
- встановлення співвідношення між розподіленням і нерозподіленням прибутком відповідно до стратегії розвитку

підприємства;

- оцінити вплив рішення про розподіл чистого прибутку на ринкову вартість корпоративних прав учасників підприємства;

- узгодження стратегії виплати дивідендів із податковим законодавством;

- вибір найприйнятнішого методу та форми нарахування і виплати дивідендів.

При виборі дивідендної політики необхідно враховувати, що інвестори можуть високо оцінити вартість акцій підприємства навіть і без виплати дивідендів, якщо вони добре інформовані про його програми розвитку, причини невиплати чи зменшення виплати дивідендів і напрями реінвестування прибутку. Ухвалення рішення про виплату дивідендів і їх розміри значною мірою визначається стадією життєвого циклу підприємства. Наприклад, якщо керівництво підприємства планує здійснити серйозну програму його реконструкції і для її реалізації намічає здійснити додаткову емісію акцій, то такій емісії повинен передувати досить довгий період високих виплат дивідендів, що призведе до стійкого підвищення курсу акцій і, відповідно, до збільшення додаткових засобів, отриманих в результаті розміщення додаткових акцій.

Приймаючи рішення в галузі дивідендної політики, слід враховувати, що вони впливають на ряд ключових параметрів фінансово-господарської діяльності підприємства: величину самофінансування, структуру капіталу, ціну залучення фінансових ресурсів, ринковий курс корпоративних прав, ліквідність та ряд інших. В умовах ринкової економіки можливими є три підходи до реалізації дивідендної політики: консервативний, поміркований та агресивний.

Відповідно до консервативної політики пріоритетною метою розподілу прибутку є виробничий розвиток, а не поточне споживання у формі дивідендних виплат. При цьому зростає вартість чистих активів підприємства, і відповідно й ринкова вартість.

Згідно з «консервативним» підходом, використовуються два типи дивідендної політики:

1. Залишкова політика дивідендних виплат, відповідно до якої спочатку спрямовуються кошти на капітальні інвестиції, а потім нараховуються дивіденди.

2. Політика стабільного розміру дивідендних виплат, відповідно до якої спочатку нараховуються гарантовані дивіденди, а потім визначають спрямування коштів на капітальні інвестиції, відповідно немає зв'язку розміру дивідендів з фінансовими результатами, проте сума дивідендів є

гарантованою.

Поміркована політика передбачає, що в процесі розподілу прибутку поточні інтереси акціонерів щодо дивідендних виплат стабільно збалансовані з потребами формування власних фінансових ресурсів для забезпечення розвитку підприємства.

За «поміркованого» підходу підприємство застосує політику мінімального стабільного розміру дивідендів з надбавкою в окремі періоди (за умови отримання значного прибутку збільшується розмір дивідендів, не знижуючи при цьому рівень інвестиційної активності).

Агресивна політика передбачає постійне зростання дивідендних виплат незалежно від результатів фінансової діяльності. Вона забезпечує високу ринкову вартість акцій і формує позитивний імідж підприємства серед потенційних інвесторів, проте може призвести до фінансових ускладнень, оскільки можливості самофінансування підприємства за рахунок прибутку стають обмеженими.

Агресивна політика передбачає два різновиди:

1. Політику стабільного рівня дивідендів, коли встановлюється довгостроковий нормативний коефіцієнт дивідендних виплат стосовно суми прибутку.

2. Політику постійного зростання розміру дивідендів, коли відбувається постійне зростання фінансової напруги, якщо темпи зростання фонду дивідендних виплат не відповідають динаміці зростання прибутковості підприємства.

При проведенні дивідендної політики акціонерні товариства (ради директорів) повинні враховувати, що регулярно виплачувані дивіденди зменшують невизначеність інвесторів; виплата дивідендів свідчить про добробут суспільства; потенційних інвесторів цікавить стабільність величини дивідендних виплат, скоригованої на індекс інфляції.

В Наказі про облікову політику підприємства можуть бути встановлені певні обмеження на виплату дивідендів:

1) у разі заборгованості акціонерів за внесками до статутного капіталу;

2) за наявності на момент виплати дивідендів підстав щодо порушення справи про банкрутство підприємства;

3) власний капітал товариства менший, ніж сума його статутного капіталу, резервного капіталу та розміру перевипущення ліквідаційної вартості привілейованих акцій над їх номінальною вартістю, власники яких мають переваги щодо черговості отримання виплат у разі ліквідації;

4) повністю не сплачені поточні та накопичені дивіденди за привілейованими акціями;

5) відсутність відповідних фінансових джерел виплати дивідендів.

Організація та ведення бухгалтерського обліку розрахунків з учасниками за нарахованими дивідендами здійснюється відповідно до чинного законодавства, установчих документів, Положення про розподіл та використання прибутку або Положення про дивідендну політику (порядок нараховування та виплати дивідендів), а також Наказу про облікову політику (організація та ведення обліку розрахунків з учасниками під час розподілу чистого прибутку відповідно до належних йому корпоративних прав на підприємстві).

Одним із елементів облікової політики підприємства, передбаченим Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, є база розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу.

Згідно з п. 4 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» фінансовий інструмент – це контракт, який одночасно призводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого.

Відповідно до п. 5 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» фінансові інструменти в бухгалтерському обліку поділяються на фінансові активи, фінансові зобов'язання, похідні фінансові інструменти та інструменти власного капіталу.

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

Фінансові зобов'язання включають фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, та інші фінансові зобов'язання.

Похідні фінансові інструменти включають ф'ючерсні контракти, форвардні контракти та інші похідні фінансові інструменти.

Інструменти власного капіталу – це контракт, який підтверджує право на частину в активах підприємства, що залишається після вирахування сум за всіма його зобов'язаннями. До інструментів власного капіталу належать прості акції, частки та інші види власного капіталу.

Згідно з п. 24 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» інструменти власного капіталу можуть визнаватися одночасно з визнанням фінансового активу і фінансового зобов'язання або при списанні іншого інструмента власного капіталу.

До операцій з інструментами власного капіталу належать:

- операції з випуску інструментів власного капіталу;
- операції з придбання інструментів власного капіталу.

Витрати на випуск або придбання інструментів власного капіталу відображаються зменшенням додаткового вкладеного капіталу, а за його відсутності - зменшенням нерозподіленого прибутку (збільшенням непокритого збитку). До витрат на придбання або випуск інструментів власного капіталу включаються витрати на оплату послуг сторонніх організацій з операцій, результатом яких є збільшення або зменшення величини власного капіталу підприємства.

Згідно з п. 27 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» та Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства базою розподілу можуть бути:

- кількість акцій;
- сума операції тощо.

Таким чином до елементів облікової політики щодо фінансових інструментів можна віднести:

- види та склад фінансових інструментів.
- методи визнання.
- методи оцінки.

5.2. Облікова політика щодо зобов'язань підприємства

Одним із основних економічних показників фінансово-майнового стану підприємства є сума його зобов'язань. Зобов'язання – це обов'язок чи відповідальність діяти певним чином.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»⁵⁷¹ зобов'язання трактує як заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Зобов'язання підприємства є його залученим капіталом, тобто це ресурси інших фізичних та юридичних осіб, якими підприємство має можливість тимчасово користуватися.

Ринкові умови господарювання передбачають розширення самостійності суб'єктів господарювання та наявність альтернатив при прийнятті рішення.

Одним із важелів управління залученим капіталом підприємства (його зобов'язаннями) є облікова політика

⁵⁷¹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.13. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

підприємства⁵⁷².

У бухгалтерському обліку відображаються лише ті зобов'язання, які на момент визнання стали заборгованістю. Тобто обов'язки підприємства розглядаються як його зобов'язання, якщо вони:

- існують на даний момент;
- є наслідком минулих господарських операцій або подій;
- пов'язані з необхідністю майбутніх платежів з метою збереження господарських зв'язків підприємства або у відповідності із здійсненням нормальної підприємницької діяльності;
- мають бути виконані неминуче;
- мають визначений термін виконання, хоча точна дата може бути невідомою;
- прийняті щодо суб'єктів (юридичних та фізичних осіб або їх груп), які можуть бути ідентифіковані, якщо не в момент прийняття зобов'язання, то в момент його виконання⁵⁷³.

З метою визначення елементів облікової політики підприємства велике значення має класифікація зобов'язань за способом погашення, часом виникнення, терміном погашення, можливістю оцінки тощо. Для ведення бухгалтерського обліку на практиці найчастіше використовується класифікація зобов'язань за видами в розрізі поточних зобов'язань, довгострокових зобов'язань, забезпечень, непередбачених зобов'язань та доходів майбутніх періодів. Кожне підприємство залежно від характеру своєї діяльності та здійснюваних операцій визначає склад зобов'язань відповідно до їх класифікації. Тому елементом облікової політики підприємства щодо зобов'язань можна виділити визначення переліку та складу зобов'язань відповідно до п. 6,7,11 П(С)БО 11 «Зобов'язання»⁵⁷⁴.

До елементів облікової політики підприємства щодо зобов'язань варто віднести методи оцінки зобов'язань в операціях пов'язаних сторін. Пов'язаними сторонами вважаються: підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб, та особи, які прямо або

⁵⁷² Сторожук Т.М. Елементи облікової політики підприємства щодо зобов'язань. *Збірник наукових праць Ірпінської фінансово-юридичної академії (економіка, право)*. 2013. Вип. 2. С.66-71.

⁵⁷³ Сторожук Т.М. Елементи облікової політики підприємства щодо зобов'язань. *Збірник наукових праць Ірпінської фінансово-юридичної академії (економіка, право)*. 2013. Вип. 2. С.66-71.

⁵⁷⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0085-00>.

опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність. Перелік пов'язаних сторін визначається підприємством, враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму відповідно до принципу перевагування економічної суті над юридичною формою.

Відповідно до П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»⁵⁷⁵ оцінка зобов'язань в операціях пов'язаних сторін може здійснюватися з використанням таких методів: порівнюваної неконтрольованої ціни; ціни перепродажу; «витрати плюс»; балансової вартості.

За методом порівнюваної неконтрольованої ціни застосовується ціна, яка визначається за ціною на аналогічну готову продукцію (товари, роботи, послуги), що реалізується не пов'язаному з продавцем покупцеві за звичайних умов діяльності.

За методом ціни перепродажу застосовується ціна за вирахованням відповідної націнки. За методом «витрати плюс» використовується ціна, що складається з собівартості товарів, яку визначає продавець, і відповідної націнки.

За методом балансової вартості оцінка активів здійснюється за балансовою вартістю, що визначається згідно з відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку⁵⁷⁶.

До елементів облікової політики підприємства щодо зобов'язань варто віднести також програми виплат працівникам. Програми виплат працівникам визначаються відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам»⁵⁷⁷ і включають: поточні виплати, виплати при звільненні, виплати після закінчення трудової діяльності; виплати інструментами власного капіталу підприємства та інші довгострокові виплати.

Поточні виплати працівникам – це виплати працівникам (крім виплати при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті в повному обсязі

⁵⁷⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.06.2001 р. № 303. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0539-01>

⁵⁷⁶ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.06.2001 р. № 303. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0539-01>

⁵⁷⁷ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003р. №601. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1025-03>.

протягом дванадцяти місяців після закінчення місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

Програми виплат працівникам визначаються підприємством самостійно відповідно до видів програм, що представлені П(С)БО 26 «Виплати працівникам»⁵⁷⁸: програми виплат за участі кількох роботодавців; програми виплат інструментами власного капіталу; програми виплат після закінчення трудової діяльності.

Програми виплат за участі кількох роботодавців – це недержавні програми з визначеним внеском або визначеною виплатою, які використовують сукупність внесених різними підприємствами активів, що не перебувають під спільним контролем, для здійснення виплат працівникам більше ніж одного підприємства.

Програми виплат після закінчення трудової діяльності – це угоди, за якими підприємство здійснює виплати працівникам після закінчення ними трудової діяльності. Програми виплат після закінчення трудової діяльності можуть бути з визначеним внеском або з визначеною виплатою.

Програми з визначеним внеском – це програми виплат після закінчення 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 – це програми виплат після закінчення трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском.

Програми виплат інструментами власного капіталу – це угоди, за якими підприємство здійснює виплати працівникам підприємства інструментами власного капіталу.

Елементом облікової політики щодо зобов'язань є організація та періодичність обліку відстрочених податкових зобов'язань та активів⁵⁷⁹.

Перелік та склад відстрочених податкових зобов'язань визначається на кожному підприємстві індивідуально залежно

⁵⁷⁸ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003р. №601. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1025-03>.

⁵⁷⁹ Сторожук Т.М. Елементи облікової політики підприємства щодо зобов'язань. *Збірник наукових праць Ірпінської фінансово-юридичної академії (економіка, право)*. 2013. Вип. 2. С.66-71.

від складу його доходів та витрат⁵⁸⁰.

Відстрочене податкове зобов'язання – це сума податку на прибуток, який сплачуватиметься у наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Відстрочений податковий актив – це сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних періодах унаслідок: тимчасової 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 неможливо⁵⁸¹.

Виникнення відстрочених податкових зобов'язань та активів пов'язане з виникненням тимчасових та постійних різниць між сумою облікового та податкового прибутків.

Тимчасова різниця – різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно. При цьому розрізняють тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню (призводять до зменшення податкового прибутку або збільшення податкового збитку у майбутніх періодах) та тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню (включаються до податкового прибутку або збитку у майбутніх періодах).

Постійна різниця – різниця між податковим прибутком (збитком) і обліковим прибутком (збитком) за певний період, що виникає в поточному звітному періоді та не анулюється у наступних звітних періодах.

Відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток»⁵⁸² відстрочене податкове зобов'язання визнається уразі наявності тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, а відстрочений податковий актив – у разі наявності тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню.

Відстрочений податковий актив та відстрочене податкове зобов'язання визначаються за ставками оподаткування, що

⁵⁸⁰ Сторожук Т.М. Елементи облікової політики підприємства щодо зобов'язань. *Збірник наукових праць Ірпінської фінансово-юридичної академії (економіка, право)*. 2013. Вип. 2. С.66-71.

⁵⁸¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000р. №353. URL: [http:// zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0047-01](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0047-01).

⁵⁸² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000р. №353. URL: <http:// zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0047-01>.

діятимуть протягом періоду, в якому будуть здійснюватися реалізація або використання активу та погашення зобов'язання. Сума відстроченого податкового активу на дату балансу зменшується за умови недостатності податкового прибутку для списання цього активу. У разі очікування податкового прибутку, достатнього для списання відстроченого податкового активу, сума його попереднього зменшення, але не більше суми очікуваного податкового прибутку, відображається способом сторно⁵⁸³.

Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання відображаються у балансі окремими статтями необоротних активів і довгострокових зобов'язань. Відповідно до п.15 П(С)БО 17 «Податок на прибуток»⁵⁸⁴ 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, а на дату річного балансу в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності здійснюється відповідне коригування (збільшення або зменшення) суми витрат з податку на прибуток, виходячи з облікового прибутку (збитку) за звітний рік.

Тому в яких регістрах здійснювати облік відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань та періодичність обліку (частота здійснення записів у них) встановлюється на кожному підприємстві індивідуально. Так, записи можна здійснювати в момент їх визнання, тобто у разі наявності тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню або оподаткуванню.

Таким чином, можна визначення проводити щоквартально з визначенням проміжних облікових та податкових прибутків з коригуванням за даними року, а можна один раз на рік – на дату балансу, коли визначаються та порівнюються річний обліковий та податковий прибутки.

Доходи майбутніх періодів, з однієї сторони, є одним із видів зобов'язань підприємства, з іншої – особливим видом доходів. Доходи майбутніх періодів – це надходження грошових

⁵⁸³ Сторожук Т.М. Елементи облікової політики підприємства щодо зобов'язань. *Збірник наукових праць Ірпінської фінансово-юридичної академії (економіка, право)*. 2013. Вип. 2. С.66-71.

⁵⁸⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000р. №353. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0047-01>.

коштів та інших активів, що одержані в звітному періоді, але належать до майбутніх періодів.

Тобто це надходження у вигляді попередніх платежів, зарахування яких до складу доходів підприємства має відбуватися у подальших періодах, у міру їх настання.⁵⁸⁵

У результаті одержання таких платежів у підприємства на баланс виникають зобов'язання, які втрачають силу в міру їх виконання. Тому відповідно до п. 6 П(С)БО 11 «Зобов'язання»⁵⁸⁶ доходи майбутніх періодів є одним із видів зобов'язань підприємства.

Разом з тим доходи майбутніх періодів можна визнати доходами відповідно до п. 5 П(С)БО 15 «Дохід»⁵⁸⁷, оскільки є збільшення активів у вигляді надходження виручки і оцінка доходу не тільки може бути достовірно визначена, а вже є визначена.

Крім того, доходи майбутніх періодів слід відрізнити від авансів отриманих. Ця відмінність пояснюється тим, що аванси, у звичному їх розумінні, у будь-який момент можуть бути повернені тому, хто їх видав. Точніше ймовірність того, що обставини складуться таким чином, що аванс доведеться повертати, у таких випадках дуже висока. Тому суми звичайних авансів краще обліковувати на рахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» у повному обсязі отриманої оплати. Всі види надходжень у вигляді попередньо отриманих орендних платежів, платежів за не виконані ще роботи (послуги), але вже оформлені і які повинні відбуватися не в поточному місяці, а в наступному – цілком можна визнати доходами вже зараз. Єдине, що не дозволяє це зробити – це дія принципу нарахування та відповідності доходів витратам⁵⁸⁸.

Отже, основними елементами облікової політики щодо зобов'язань варто виділити: визначення переліку та складу зобов'язань, а серед них – забезпечень; використання методів оцінки зобов'язань в операціях пов'язаних сторін; програми

⁵⁸⁵ Сторожук Т.М. Елементи облікової політики підприємства щодо зобов'язань. *Збірник наукових праць Ірпінської фінансово-юридичної академії (економіка, право)*. 2013. Вип. 2. С.66-71.

⁵⁸⁶ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0085-00>.

⁵⁸⁷ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0860-99>.

⁵⁸⁸ Сторожук Т.М. Елементи облікової політики підприємства щодо зобов'язань. *Збірник наукових праць Ірпінської фінансово-юридичної академії (економіка, право)*. 2013. Вип. 2. С.66-71.

виплати працівникам; встановлення переліку та складу відстрочених податкових зобов'язань та періодичність ведення обліку відстрочених податкових зобов'язань.

5.3. Облікова політика щодо забезпечень та резервів

Особливим видом зобов'язань є забезпечення. Забезпечення є об'єктом облікової політики, при формуванні якої слід звернути особливу увагу на створювані резерви майбутніх витрат і платежів. Забезпечення – це теперішнє зобов'язання, що є результатом минулих подій з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу. Встановлення переліку та складу забезпечень відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання»⁵⁸⁹ підприємство здійснює самостійно, виходячи з необхідності та доцільності.

Насамперед у своїй обліковій політиці підприємство повинне вказати, коли під зобов'язання слід створити забезпечення.

Так можуть створюватися забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

Відповідно до галузевих методологічних рекомендацій з планування, калькулювання і обліку собівартості продукції (робіт, послуг) підприємства окремих галузей економіки можуть також створювати й інші додаткові резерви: на покриття виробничих витрат з підготовчих робіт у зв'язку з сезонним характером виробництва; будівництво тимчасових (нетитульних) споруд; гарантійний ремонт реалізованої продукції (робіт, послуг); списання товарів у розмірах норм природного убутку; покриття передбачених витрат, пов'язаних із скороченням виробництва, консервацією виробничих потужностей і виплатою вихідних доплат звільненим працівникам тощо⁵⁹⁰.

Забезпечення створюються при виникненні зобов'язань (внаслідок минулих подій) і їх суми визнаються витратами. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства. Під час

⁵⁸⁹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0085-00>

⁵⁹⁰ Сторожук Т.М. Елементи облікової політики підприємства щодо зобов'язань. *Збірник наукових праць Ірпінської фінансово-юридичної академії (економіка, право)*. 2013. Вип. 2. С.66-71.

створення забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію обов'язковою умовою є наявність затвердженого керівництвом підприємства плану реструктуризації з переліком конкретних заходів, строків їх виконання та суми витрат, які будуть понесені після початку реалізації цього плану. Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів, які необхідні для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу за вирахуванням суми очікуваного відшкодування. Під час формування облікової політики варто пам'ятати, що забезпечення використовуються для відшкодування тільки тих витрат, для покриття яких воно було створене. Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу і, у разі потреби, коригується (зменшується або збільшується).

Перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат підприємство наводить у наказі про облікову політику. Спеціально створена комісія або призначена керівником відповідальна особа приймає рішення щодо формування резерву й робить розрахунок його оцінки.

Забезпечення необхідно відрізнити від непередбачених зобов'язань, але можна ототожнювати з резервами та резервами невизначених зобов'язань.

Таким чином, по забезпеченнях до елементів облікової політики відносять склад резервів наступних платежів і порядок їх утворення та використання⁵⁹¹.

Суми створених забезпечень визнаються витратами. Підприємству забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства. Забезпечення використовуються для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких вони були створені.

Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства передбачено необхідність створення різних видів забезпечень, узагальнених у табл. 5.2.

Сума, визнана як забезпечення, повинна відображати найкращу розрахункову оцінку затрат, необхідних на кінець звітного періоду для погашення існуючого зобов'язання.

Найкраща оцінка – це сума, яку підприємство обґрунтовано сплатило б для погашення зобов'язання або передало б його третій особі.

Така оцінка визначається на підставі судження керівників

⁵⁹¹ Сторожук Т.М. Елементи облікової політики підприємства щодо зобов'язань. *Збірник наукових праць Ірпінської фінансово-юридичної академії (економіка, право)*. 2013. Вип. 2. С.66-71.

підприємства з урахуванням: попереднього досвіду подібних операцій; висновків незалежних експертів (юристів, екологів і т. п.); додаткових свідочств, які є наслідком подій після дати балансу.

Таблиця 5.2

**Види забезпечень, передбачені П(С)БО 11
«Зобов'язання» та Методичними рекомендаціями щодо
облікової політики підприємства**

Вид забезпечень	Характеристика
Забезпечення на виплату відпусток	створюється з метою забезпечення оплати тарифних відпусток працівників підприємства
Забезпечення на додаткове пенсійне забезпечення	створюється з метою поліпшення соціальної захищеності працівників підприємства. Вони можуть створюватися як за рахунок підприємства, так і за рахунок працівника
Забезпечення на виконання гарантійних зобов'язань	створюються на підприємствах, які беруть на себе гарантійні зобов'язання за реалізованою продукцією або товарами. Розмір таких забезпечень визначається підприємством самостійно, на підставі даних щодо витрат на гарантійні зобов'язання минулих періодів
Забезпечення на реструктуризацію	створюють у разі наявності затвердженого керівництвом плану реструктуризації з конкретними заходами, термінами і сумою витрат
Забезпечення на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами	створюється у тому разі, якщо підприємство заключає збиткові контракти, на покриття витрат за якими необхідна певна сума резервів

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Розглянемо що ж слід передбачити в обліковій політиці за деякими забезпеченнями.

1.Забезпечення на оплату відпусток.

Забезпечення на оплату відпусток створюються на кожному звітну дату для оплати таких відпусток:

- основної щорічної;
- додаткової щорічної за роботу зі шкідливими та важкими умовами праці;
- додаткової щорічної за особливий характер праці;
- інших щорічних додаткових, передбачених законодавством.

Не створюють забезпечення відносно відпусток, імовірність надання яких спрогнозувати, як правило, неможливо. Наприклад, важко вгадати необхідність надання працівникам творчої або навчальних відпусток.

У документі про облікову політику необхідно вказати, у

якому порядку створюються забезпечення на виплату відпусток.

Суму відпусткового резерву визначають як добуток суми фактично нарахованої в поточному місяці зарплати та коефіцієнта, розрахованого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального річного планового фонду оплати праці з урахуванням відповідної суми відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

У вигляді формули розрахунок резерву має такий вигляд:

$$РВ = ЗП \times (О \text{ план} : \text{ФОП план} \times 100 \%), \text{ де}$$

РВ – сума щомісячних відрахувань на створення резерву відпусток, грн.;

ЗП – сума фактично нарахованої зарплати за місяць з урахуванням ЄСВ (але без урахування відпусткових), грн.;

О план – річна планова сума витрат на оплату відпусток, грн.;

ФОП план – загальний річний плановий фонд оплати праці (далі – ФОП), грн.

Розглянемо приклад 1. Плановий ФОП персоналу (без ЄСВ та без сум відпусткових) на 2019 рік становить 6 600 000 грн. Планова сума відпусткових на 2020 рік – 660 000 грн. (без урахування осіб з інвалідністю). Заробітну плату працівникам за січень 2020 року нараховано в сумі 605 000 грн. Розрахуємо коефіцієнт резервування: 660 000 грн. : 6 600 000 грн. = 0,1. Суму резерву відпусток розраховуємо так: 605 000 грн. \times 0,1 \times 1,22 = 73 810 грн.

Важливий нюанс! Також потрібно передбачити обов'язкову щорічну інвентаризацію забезпечень на виплату відпусток станом на кінець звітного року.

Залишок забезпечення визначають розрахунковим шляхом виходячи з кількості днів невикористаної працівниками щорічної відпустки та середньоденної суми оплати праці цих працівників. І в разі необхідності слід відкоригувати (зменшити або збільшити) нараховану суму резерву.

2. Резерв на виконання гарантійних зобов'язань.

Порядок розрахунку суми гарантійних забезпечень не визначено, тому методика розрахунку підприємство розробляє самостійно та прописує її в обліковій політиці.

Щоб уникнути невизначеності під час розрахунку суми, яка повинна бути визнана як оціночне зобов'язання, використовують різні методи. Найчастіше розмір гарантійного забезпечення встановлюють у відсотках до доходу від реалізації готової продукції (робіт). При цьому відсоток резервування обчислюють на підставі даних про фактичні гарантійні витрати, понесені в попередніх звітних періодах.

Гарантійні оціночні зобов'язання. Оціночні зобов'язання за затратами, пов'язаними з гарантіями, визнаються в момент продажу продукції або надання послуг. Первісне визнання засноване на досвіді за попередні періоди. Первісна оцінка затрат, пов'язаних із гарантіями, переглядається щорічно. Для отримання найкращої оцінки забезпечень іноді застосовують статистичні методи. Там, де оцінюваний резерв являє собою сукупність статей, зобов'язання оцінюється шляхом зважування всіх можливих результатів за їх відповідними ймовірностями.

Приклад 2 Підприємство-виробник продає товари з гарантією. Якщо у всіх проданих товарах будуть виявлені незначні дефекти, затрати на ремонт становитимуть 1 000 000 грн. Якщо у всіх проданих товарах будуть виявлені значні дефекти, затрати на ремонт становитимуть 4 000 000 грн. Минулий досвід та очікуваний прогноз організації говорять про те, що в майбутньому році 75 % проданих товарів не будуть мати дефектів, 20% проданих товарів будуть мати незначні дефекти і 5% проданих товарів будуть мати значні дефекти. Очікувана вартість затрат на ремонт становитиме: $(75 \% \times 0) + (20 \% \times 1\,000\,000) + (5 \% \times 4\,000\,000 \text{ грн.}) = 400\,000 \text{ грн.}$

Важливий момент! Забезпечення можна використовувати для відшкодування тільки тих витрат, під які воно сформоване, і на кожну дату балансу потрібно переглядати його залишок.

3. Забезпечення реструктуризації.

Згідно з IAS 37, реструктуризація – це програма, яку планують і контролюють керівники та яка суттєво змінює масштаби діяльності підприємства або способи ведення цієї діяльності.

Прикладами подій, які можуть підпадати під визначення реструктуризації, є: продаж або припинення будь-якого напрямку діяльності; закриття підрозділів у будь-якій країні чи регіоні або перенесення господарської діяльності з однієї країни або регіону до інших; зміни в структурі управління, наприклад відмова від одного з рівнів управління; реорганізація, що чинить істотний вплив на характер і спрямованість діяльності підприємства.

Забезпечення витрат на реструктуризацію визнається тільки тоді, коли загальні критерії визнання забезпечення виконуються.

Оціночні зобов'язання щодо реструктуризації визнаються виключно в разі наявності в підприємства обумовленого практикою зобов'язання, якщо в докладному задокументованому плані: визначено діяльність або частини діяльності, які зачіпає реструктуризація, зазначено місцезнаходження та кількість співробітників, які підпадають під реструктуризацію, подано

докладну оцінку відповідних затрат і строків. І при цьому працівники, яких зачіпає реструктуризація, були повідомлені про основні характеристики плану.

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.

4.Обтяжливі контракти.

Обтяжливий контракт – це договір, неминучі затрати на виконання обов'язків за яким перевищують очікувані від його виконання економічні вигоди.

Під неминучими затратами за контрактом розуміються мінімальні чисті затрати в результаті відмови від контракту, що відповідають найменшому із двох значень: сумі затрат на його виконання або сумі всіх компенсацій і штрафів, що випливають із 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.

Приклад 3. Підприємство орендує виробничі площі та обладнання заводу. Протягом року воно переносить своє виробництво на інший завод, але розірвати договір оренди з першим заводом або здати площі та обладнання в суборенду – неможливо. У даному випадку існує зобов'язання, обумовлене юридичним обов'язком. Необхідно створити резерв на загальну суму неминучих орендних платежів.

Складання облікової політики: на що звернути увагу. У випадках, коли резерв прив'язаний до однієї статті або події, використовують метод оцінки найбільш «імовірного результату».

Приклад 4. Підприємство залучене до судового розгляду за позовом на суму 5 000 000 грн. За оцінкою юристів, імовірність успішного для підприємства результату становить 40 %. Тобто найбільш імовірним результатом (60 %) є прийняття судового

рішення за позовом не на користь підприємства. Отже, шукана найкраща оцінка забезпечення становитиме 5 000 000 грн.

Для отримання найкращої оцінки забезпечення потрібно: урахувувати всі ризики та невизначеності; дисконтувати очікувані витрати, якщо вплив вартості грошей у часі є істотним; урахувувати очікувані майбутні події; урахувувати суму компенсації від третіх сторін.

Будь-яку компенсацію потрібно визнавати тоді, коли фактично визначено, що компенсація буде отримана, якщо підприємство погасить зобов'язання. Якщо підприємство передбачає отримати відшкодування деякої частини або всіх оціночних зобов'язань, наприклад за договором страхування, відшкодування визнається як окремий актив, але тільки в тому випадку, коли факт отримання відшкодування не підлягає сумніву.

Витрати, що відносяться до оціночного зобов'язання, відображаються у звіті про прибуток або збиток за вираховуванням суми відшкодування.

Якщо вплив вартості грошей у часі є суттєвим, оціночні зобов'язання дисконтуються за поточною ставкою до оподаткування, яка відображає, коли це застосовне, ризики, характерні для конкретного зобов'язання.

Якщо застосовується дисконтування, то збільшення оціночного зобов'язання із часом визнається як затрати на фінансування.

У своїй обліковій політиці підприємство повинне закріпити перелік створюваних ним забезпечень і визначити порядок їх оцінки. За деякими видами забезпечень є декілька варіантів оцінки, за іншими підприємству доведеться встановлювати їх самостійно. Якщо виплати за попередні роки будуть нараховуватися за рахунок витрат поточного періоду (тобто без створення забезпечень), відбудеться перекручення фінансового результату, а також можливе заниження податку на прибуток.

Створення резерву є обов'язковим для більшості суб'єктів господарювання, які орієнтуються у своїй роботі на національні стандарти. Та й міжнародники від створення резервів не звільнені. Просто керуються вони при цьому не П(С)БО, а МСФЗ.

Окрім розглянутих резервів на покриття забезпечень важливе місце для підприємства має резерв сумнівних боргів.

При постачанні товарів, робіт, послуг на умовах післясплати існує ризик того, що контрагент не розрахується. Враховуючи цей ризик, бухгалтерські стандарти (і національні, і міжнародні) вимагають, щоб сума дебіторської заборгованості за товари, роботи і послуги відображалася в балансі за чистою

сумою реалізації. Згідно з п. 4 ПБО 10 чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості — сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів. Для визначення величини резерву сумнівних боргів ПБО 10 запропоновано такі методи:

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

За методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості величина резерву визначається на підставі даних щодо платоспроможності окремих дебіторів. Розглянемо обставини створення резерву сумнівних боргів за методом абсолютної суми сумнівної заборгованості на умовному прикладі 5.

У липні 2019 р. компанія «А» поставила компанії «Б» комплект промислового устаткування на суму 1 500 тис. грн. Собівартість устаткування становила 1 000 тис. грн. Компанія «Б» під різними приводами не здійснювала розрахунки з постачальником устаткування протягом п'яти місяців, а в грудні 2019 р. керуючий персонал компанії «А» одержав відомості про те, що стосовно компанії «Б» порушено справу про банкрутство.

Насамперед зазначимо, що у цьому випадку головний бухгалтер зобов'язаний створити резерв сумнівних боргів. Резерв сумнівних боргів створюється на всю суму дебіторської заборгованості.

Станом на 31.12.2019 р. у на підприємстві відображатиметься:

- дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги — 1 500 тис. грн;
- резерв сумнівних боргів — 1 500 тис. грн.

Відповідно до п. 8 ПБО 10 за методом застосування коефіцієнта сумнівності величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності.

Оскільки згідно з п. 8 ПБО 10 коефіцієнт сумнівності можна розрахувати трьома способами, то й сам метод застосування коефіцієнта сумнівності може розраховуватися за одним із таких способів:

- 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.

Важливо при цьому, щоб зазначений метод розрахунку знайшов своє відображення в наказі про облікову політику підприємства.

Питання для самоконтролю

1. Поняття та класифікація капіталу підприємства
2. Організаційні аспекти формування облікової політики щодо капіталу
3. Методичні аспекти формування облікової політики щодо капіталу
4. Організаційні та методичні аспекти формування облікової політики розрахунків з учасниками
5. Що таке «фінансові інструменти»?
6. Як поділяються фінансові інструменти?
7. Організаційні аспекти формування облікової політики щодо зобов'язань підприємства
8. Методичні аспекти формування облікової політики щодо зобов'язань підприємства
9. Організаційні та методичні аспекти формування облікової політики щодо забезпечення та резервів.

Тестові завдання з множинним запитом за темою 5

<p>1. На які потреби можуть створюватися забезпечення підприємства?</p> <p>1) на виплату відпусток працівникам та додаткове пенсійне забезпечення;</p> <p>2) на виконання гарантійних зобов'язань та реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності;</p> <p>3) на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів та забезпечення на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель тощо;</p> <p>4) всі відповіді вірні</p>	<p>2. Коефіцієнт резервування визначається як:</p> <p>1) відношення річної планової суми на оплату відпусток до планового фонду оплати праці;</p> <p>2) відношення фактично нарахованої заробітної плати до коефіцієнту резервування;</p> <p>3) добуток фактично нарахованої заробітної плати та коефіцієнту резервування;</p> <p>4) добуток фактично нарахованої заробітної плати та коефіцієнту сумнівності.</p>
---	---

<p>3. На які потреби можуть створюватися забезпечення підприємства?</p> <p>1)на виплату відпусток працівникам та додаткове пенсійне забезпечення;</p> <p>2)на виконання гарантійних зобов'язань та реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності;</p> <p>3)на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів та забезпечення на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель тощо;</p> <p>4)правильні відповіді 1, 2, 3.</p>	<p>4.Коефіцієнт резервування визначається як:</p> <p>1)відношення річної планової суми на оплату відпусток до планового фонду оплати праці;</p> <p>2)відношення фактично нарахованої заробітної плати до коефіцієнту резервування;</p> <p>3)добуток фактично нарахованої заробітної плати та коефіцієнту резервування;</p> <p>4)добуток фактично нарахованої заробітної плати та коефіцієнту сумнівності.</p>
<p>5.Пов'язаними сторонами вважаються:</p> <p>1)підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб та 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;</p> <p>2)підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб;</p> <p>3)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;</p> <p>4)правильні відповіді 1, 2, 3</p>	<p>6. Програми виплат працівникам визначаються:</p> <p>1) підприємством самостійно відповідно до видів програм, що представлені П(С)БО 26;</p> <p>2) вищою організацією;</p> <p>3) підприємством самостійно відповідно до видів програм, що представлені НП(С)БО 1;</p> <p>4) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».</p>

<p>7. Зобов'язання – це:</p> <p>1) обов'язок діяти певним чином;</p> <p>2) заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди;</p> <p>3) відповідальність діяти певним чином;</p> <p>4) усі відповіді правильні.</p>	<p>8. Забезпечення можна ототожнювати з непередбачуваними зобов'язаннями?</p> <p>1) ні;</p> <p>2) так;</p> <p>3) інколи;</p> <p>4) залежно від обставин.</p>
<p>9. Програми виплат працівникам визначаються:</p> <p>1) НП(С)БО 1;</p> <p>2) П(С)БО 23;</p> <p>3) П(С)БО 26;</p> <p>4) П(С)БО 27.</p>	<p>10. За яким методом складання Звіту про рух грошових коштів відбувається коригування прибутку від звичайної діяльності до оподаткування?</p> <p>1) за непрямим методом;</p> <p>2) за прямим методом;</p> <p>3) за спрощеним методом;</p> <p>4) за прямим і непрямим методом.</p>
<p>11. Резервний капітал – це:</p> <p>1) капітал для покриття забезпечень;</p> <p>2) сума відрахувань від чистого прибутку на різні цілі, визначені статутом підприємства;</p> <p>3) частина отриманого у звітному періоді прибутку, спрямована на цільові виплати, а також на покриття збитків минулих років і на створення резервів, визначених законом або статутом підприємства;</p> <p>4) фінансовий результат діяльності підприємства.</p>	<p>12. Відстрочене податкове зобов'язання – це:</p> <p>1) сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню;</p> <p>2) сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах;</p> <p>3) сума прибутку, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах;</p> <p>4) угоди, за якими підприємство здійснює виплати ДФС.</p>

<p>13. Відстрочений податковий актив – це сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок:</p> <p>1) тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню;</p> <p>2) перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;</p> <p>3) перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо;</p> <p>4) усі відповіді правильні.</p>	<p>14. До елементів звітної політики слід віднести:</p> <p>1) порядок утворення та використання резервного капіталу (крім випадків законодавчо регульованих);</p> <p>2) порядок збільшення статутного капіталу й оцінка вкладів;</p> <p>3) встановлення порядку вибуття учасників і визначення розміру частки належного їм додаткового капіталу;</p> <p>4) усі відповіді правильні.</p>
<p>15. Порядок формування зареєстрованого капіталу підприємства залежить від</p> <p>1) організаційно-правової форми підприємства;</p> <p>2) виду власності;</p> <p>3) визначених підприємством його власників, учасників, засновників;</p> <p>4) усі відповіді правильні.</p>	<p>16. Нерозподілений прибуток – це фінансовий результат діяльності підприємства ?</p> <p>1) ні;</p> <p>2) так;</p> <p>3) інколи;</p> <p>4) залежно від обставин.</p>
<p>17. Елементом облікової політики є організація та періодичність обліку відстрочених податкових зобов'язань та активів?</p> <p>1) ні;</p> <p>2) так;</p> <p>3) інколи;</p> <p>4) залежно від обставин.</p>	<p>18. Фінансові інструменти – це права на ресурси (активи), які повинні відповідати критеріям:</p> <p>1) вільного обігу;</p> <p>2) доступності;</p> <p>3) стандартності;</p> <p>4) усі відповіді правильні.</p>
<p>19. Питаннями облікової політики щодо фінансових інструментів є:</p> <p>1) методи визнання;</p> <p>2) види та склад фінансових інструментів;</p> <p>3) методи оцінки;</p> <p>4) усі відповіді правильні.</p>	<p>20. Питаннями облікової політики щодо фінансових інструментів є методи обліку?</p> <p>1) ні;</p> <p>2) так;</p> <p>3) інколи;</p> <p>4) залежно від обставин.</p>

<p>21. Фінансові інструменти в бухгалтерському обліку поділяються на:</p> <p>1) фінансові активи; 2) фінансові зобов'язання; 3) інструменти власного капіталу; 4) усі відповіді правильні.</p>	<p>22. До інструментів власного капіталу належать:</p> <p>1) прості акції; 2) частки; 3) інші види власного капіталу; 4) усі відповіді правильні.</p>
--	---

Список рекомендованої літератури

1. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 119 с.

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. за № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0085-00>.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0860-99>.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000р. №353. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0047-01>.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.06.2001 р. № 303. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0539-01>

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003р. №601. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1025-03>.

8. Сторожук Т.М. Елементи облікової політики підприємства щодо зобов'язань. *Збірник наукових праць Ірпінської фінансово-юридичної академії (економіка, право)*. 2013. Вип. 2. С.66-71.

ТЕМА 6

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЩОДО ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

- 6.1. *Облікова політика щодо доходів.*
- 6.2. *Облікова політика щодо витрат.*
- 6.3. *Облікова політика щодо фінансових результатів.*

Найважливішим показником роботи підприємства є розмір і характер прибутку (збитку) за кожен період його діяльності, що визначається як різниця між доходами та витратами підприємства. Використання підприємством елементів облікової політики щодо доходів та витрат суттєво впливають на фінансовий результат підприємства.

В темі розглянуто питання формування облікової політики щодо результатів діяльності та його складових.

Встановлено основні елементи облікової політики щодо доходів, витрат та фінансових результатів. Зазначено інформацію щодо їх визнання, оцінки та класифікації. Розглянуто питання класифікації витрат, в залежності від управлінських потреб суб'єкта господарювання.

6.1. Облікова політика щодо доходів

Одним з найважливіших економічних показників діяльності суб'єктів господарювання є сума отриманих доходів. Саме цей показник значною мірою визначає економічну стратегію розвитку підприємства⁵⁹². Дохідність підприємства в певній мірі залежить від обраної облікової політики підприємства, тому слід в першу чергу звернути увагу на інформацію про доходи, що повинна відображатись в положенні про облікову політику підприємства⁵⁹³.

Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства передбачено наступні елементи облікової політики підприємства стосовно доходів:

- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом⁵⁹⁴.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- 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 завершення⁵⁹⁵.

Доходи оцінюються за справедливою вартістю отриманих активів у результаті їх надходження чи збільшення їхньої

⁵⁹² Облікова політика: навч. посіб. для студ. спец. 6.030509 „Облік і аудит” денної та заочн. форм навчання / Е.С. Гейер, О.А. Наумчук, К.А. Ягмур. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2012. 196 с.

⁵⁹³ Коваль Л.В., Харченко К.В. Облікова політика сільськогосподарських підприємств, та її вплив на їх дохідність. URL http://www.rusnauka.com/36_PWMN_2010/Economics/75666.doc.htm

⁵⁹⁴ Домбровська Н.Р. Облікова політика доходів, витрат та фінансових результатів підприємства. *Вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 9. С.771-775.

⁵⁹⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0860-99>.

вартості⁵⁹⁶.

Для підприємств, що у процесі своєї діяльності здійснюють будівництво, Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» передбачено такі способи визначення ступеня завершеності робіт за будівельними контрактами:

- 1) вимірювання та оцінка виконаної роботи;
- 2) співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;
- 3) співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом⁵⁹⁷.

Тобто підприємство у наказі про облікову політику повинно зазначити метод оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг. Така оцінка проводиться:

- 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 дату⁵⁹⁸.

Приймаючи до уваги неврегульованість на практиці облікової політики щодо таких об'єктів, як доходи, пропонуємо в Наказі про облікову політику додатково виділити наступні елементи щодо даних об'єктів:

- класифікація доходів підприємства;
- визнання доходів (від реалізації продукції (товарів та інших активів), надання послуг, від використання активів іншими суб'єктами господарювання);
- основні принципи формування робочого плану рахунків у частині витрат підприємства;
- форми внутрішньої звітності щодо доходів⁵⁹⁹.

⁵⁹⁶ Гуріна Н.В. Формування облікової політики підприємства щодо витрат і доходів. *Бізнес Інформ*. 2015. №8. С.194-199.

⁵⁹⁷ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.01 р. № 205. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.

⁵⁹⁸ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0860-99>.

⁵⁹⁹ Лаговська О.А. Доходи та фінансові результати як об'єкти облікової політики. *Вісник ЖДТУ*. 2006. №2 (36). С.53-59.

Методологічною основою бухгалтерського обліку доходів підприємства є П(С)БО 15 „Дохід», затверджене наказом МФУ від 29.11.1999 р. № 290 зі змінами і доповненнями.

Відповідно до нього дохід визначається (визнається) одночасно зі збільшенням активів суб'єкта чи господарювання зменшенням його зобов'язань, що приводить до збільшення власного капіталу (крім збільшення власного капіталу за рахунок внесків власників)⁶⁰⁰.

Це ж Положення класифікує доходи наступним чином:

– дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

– чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

– інші операційні доходи;

– фінансові доходи;

– інші доходи.

Ще одним елементом облікової політики щодо доходів, який може бути передбачений у розпорядчому документі про облікову політику, є перелік доходів майбутніх періодів⁶⁰¹.

Таким чином в наказі про облікову політику щодо доходів потрібно зазначити:

- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;

- порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;

- перелік доходів майбутніх періодів;

- класифікація доходів підприємства;

- визнання доходів (від реалізації продукції (товарів та інших активів), надання послуг, від використання активів іншими суб'єктами господарювання);

- методи оцінки доходів;

- форми внутрішньої звітності щодо доходів.

6.2. Облікова політика щодо витрат

Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства передбачено наступні елементи облікової політики підприємства стосовно витрат:

– порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних

⁶⁰⁰ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0860-99>.

⁶⁰¹ Тягнирядно Л.Л. Облікова політика підприємства щодо доходів, витрат та фінансових результатів. *Університетські наукові записки*. 2013. № 4 (48). С. 584-590.

витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;

– застосування класу 8 та 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;

– перелік і склад змінних і постійних загальнопромислових витрат, бази їх розподілу;

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

– базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу⁶⁰².

Для обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат На підприємстві може використовуватися один із способів, що передбачені чинним законодавством:

1) включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості запасів у момент їх оприбуткування (доцільно здійснювати у разі, якщо можна достовірно визначити суми таких витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів);

2) облік транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку із їх подальшим розподілом (якщо транспортно-заготівельні витрати пов'язані із доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів)⁶⁰³.

Сума таких транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів станом на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані у виробництві, реалізовані, безоплатно передані тощо) у звітному місяці. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму вартості запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць. Розподілена частка транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до вартості

⁶⁰² Домбровська Н.Р. Облікова політика доходів, витрат та фінансових результатів підприємства. *Вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 9. С.771-775.

⁶⁰³ Тягнирядно Л.Л. Облікова політика підприємства щодо доходів, витрат та фінансових результатів. *Університетські наукові записки*. 2013. № 4 (48). С. 584-590.

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 підприємства⁶⁰⁴.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку витрат на підприємстві рахунки класу 9 "Витрати діяльності" ведуться всіма підприємствами з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 "Витрати за елементами".

Згідно з вимогами п. 16 П(С)БО 16 «Витрати», загальновиробничі витрати поділяються на змінні загальновиробничі витрати та постійні загальновиробничі витрати. Постійні загальновиробничі витрати поділяються на розподілені та нерозподілені⁶⁰⁵.

Постійні загальновиробничі витрати - це витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності⁶⁰⁶.

Змінні загальновиробничі витрати - це витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехами, дільницями), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності⁶⁰⁷.

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 між конкретними об'єктами витрат відповідно до зазначеної у розпорядчому документі про облікову політику бази розподілу,

⁶⁰⁴ Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: затверджені наказом Міністерства фінансів України 27.02.2013р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/v0635201-13>

⁶⁰⁵ Тягнирядно Л.Л. Облікова політика підприємства щодо доходів, витрат та фінансових результатів. *Університетські наукові записки*. 2013. № 4 (48). С. 584-590.

⁶⁰⁶ Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: затверджені наказом Міністерства фінансів України 27.02.2013р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/v0635201-13>

⁶⁰⁷ Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: затверджені наказом Міністерства фінансів України 27.02.2013р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/v0635201-13>

виходячи з фактичної потужності підприємства, що мала місце у звітному періоді. Базою розподілу можуть бути встановлені години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, величина прямих витрат

- Постійні розподілені загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат, використовуючи аналогічну базу розподілу, за умови, що підприємство працює при нормальній потужності. Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати включаються до собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг у період їх виникнення⁶⁰⁸.

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 величини⁶⁰⁹.

Отже, для розподілу загальновиробничих витрат підприємству в розпорядчому документі про облікову політику доцільно визначити перелік постійних та змінних загальновиробничих витрат, базу розподілу загальновиробничих витрат, величину нормальної потужності підприємства та обґрунтувати її розмір у додатках, а також визначити планову величину змінних та постійних загальновиробничих витрат⁶¹⁰.

П(С)БО 18 «Будівельні контракти» (п.14) передбачено, що загальновиробничими витратами, які можуть бути відображені у розпорядчому документі про облікову політику підприємства, можуть визначатися: 1) витрати, пов'язані із здійсненням управління підприємством; 2) витрати на організацію та обслуговування будівельного виробництва. Зазначимо, що загальновиробничі витрати необхідно розподіляти між об'єктами будівництва із використанням бази розподілу⁶¹¹.

Крім переліку загальновиробничих витрат, що є обов'язковим елементом облікової політики підприємств, що займаються будівництвом, одним із елементів облікової політики

⁶⁰⁸ Тягнирядно Л.Л. Облікова політика підприємства щодо доходів, витрат та фінансових результатів. *Університетські наукові записки*. 2013. № 4 (48). С. 584-590.

⁶⁰⁹ Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: затверджені наказом Міністерства фінансів України 27.02.2013р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/rn/v0635201-13>

⁶¹⁰ Тягнирядно Л.Л. Облікова політика підприємства щодо доходів, витрат та фінансових результатів. *Університетські наукові записки*. 2013. № 4 (48). С. 584-590.

⁶¹¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.01 р. № 205. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.

є база розподілу загальновиробничих витрат. Базою розподілу загальновиробничих витрат може бути встановлено прямі витрати, розмір доходів, витрати на оплату праці, час, відпрацьований машинами і механізмами та ін.⁶¹²

Згідно з вимогами податкового законодавства та Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, у розпорядчому документі про облікову політику підприємства визначається перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» передбачено перелік статей, що мають бути включені до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). До виробничої собівартості повинні бути включені прямі витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. У розпорядчому документі про облікову політику кожне підприємство повинно конкретизувати перелік витрат, що включаються до виробничої собівартості, і додати у додатки до розпорядчого документа про облікову політику⁶¹³.

Номенклатура статей калькуляції 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 витрати⁶¹⁴.

⁶¹² Тягнирядно Л.Л. Облікова політика підприємства щодо доходів, витрат та фінансових результатів. *Університетські наукові записки*. 2013. № 4 (48). С. 584-590.

⁶¹³ Тягнирядно Л.Л. Облікова політика підприємства щодо доходів, витрат та фінансових результатів. *Університетські наукові записки*. 2013. № 4 (48). С. 584-590.

⁶¹⁴ Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: затверджені наказом Міністерства фінансів України 27.02.2013р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/v0635201-13>

Номенклатура статей калькуляції підприємства може враховувати особливості технології та організації виробництва підприємства, питому вагу окремих видів витрат у собівартості продукції.

Також у розпорядчому документі про облікову політику варто визначати метод калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Аналіз наукових досліджень^{615, 616, 617} із цього напрямку дозволяє стверджувати, що найбільш поширеними методами є такі: позамовний метод, попередільний метод, нормативний метод, фактичний метод, змішаний метод, метод «директ-костинг», метод «стандарт-костинг», метод «поглинутих» затрат. Обираючи один із методів, підприємство повинно враховувати галузь діяльності, особливості технологічного процесу, організаційну структуру підприємства, запити управлінців⁶¹⁸.

База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу обирається підприємством та застосовується ним послідовно. Базою розподілу можуть бути: кількість акцій, сума операції тощо⁶¹⁹.

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 розподілу⁶²⁰.

Окрім цього при формуванні елементів облікової політики

⁶¹⁵ Радченко К. М. Витрати виробництва в обліковій політиці підприємств. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки*. 2011. № 92 (56). Ч. 1. URL : http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2011_2_1/42.pdf

⁶¹⁶ Скрипник М. І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю й аналізу*. 2009. № 2 (14). URL : http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/wzbiirnik/econom/2_14/22.pdf

⁶¹⁷ Методи калькулювання затрат. *Баланс*. 2009. № 1 (830). С. 21.

⁶¹⁸ Тягнирядно Л.Л. Облікова політика підприємства щодо доходів, витрат та фінансових результатів. *Університетські наукові записки*. 2013. № 4 (48). С. 584-590.

⁶¹⁹ Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: затверджені наказом Міністерства фінансів України 27.02.2013р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/v0635201-13>

⁶²⁰ Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: затверджені наказом Міністерства фінансів України 27.02.2013р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/v0635201-13>

методичного етапу доречно вказати:

- методи оцінки витрат . Оцінка витрат проводиться в сумі справедливої вартості активів, визначеної при їх вибутті або зменшенні вартості з урахуванням нормативів, оптимальних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;

- умови визнання витрат. Зокрема, витратами визнається зменшення економічних вигод за рахунок: вибуття активів, зменшення вартості активів у результаті їх знецінення, зменшення корисності тощо та збільшення зобов'язань.

- перелік і склад маркетингово-збутових . Так, до маркетингових витрат слід відносити: витрати, пов'язані з проведенням маркетингових досліджень та вивченням ринку збуту; витрати на рекламу; заробітну плату торгових представників; утримання місць продажу; торгові знижки тощо.

Витрати на збут формуються за рахунок: вартості пакувальних матеріалів; витрат на ремонт тари; оплати праці та комісійних винагород продавцям, агентам і робітникам підрозділів, які забезпечують збут; витрат на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції; витрат на транспортування продукції між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;

- основні принципи формування робочого плану рахунків у частині витрат підприємства⁶²¹.

Іще одним елементом облікової політики щодо витрат, що може бути передбачений у розпорядчому документі про облікову політику, є перелік витрат майбутніх періодів⁶²².

6.3. Облікова політика щодо фінансових результатів

Сучасне нормативно-правове забезпечення на високому рівні регламентує порядок формування фінансових результатів діяльності окремого підприємства.

Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства передбачено наступні елементи облікової політики підприємства стосовно фінансових результатів:

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

⁶²¹ Гуріна Н.В. Формування облікової політики підприємства щодо витрат і доходів. *Бізнес Інформ*. 2015. №8. С.194-199.

⁶²² Тягнирядно Л.Л. Облікова політика підприємства щодо доходів, витрат та фінансових результатів. *Університетські наукові записки*. 2013. № 4 (48). С. 584-590.

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

- дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу⁶²³.

Приймаючи до уваги нерегульованість на практиці облікової політики щодо таких об'єктів, як фінансові результати діяльності, пропонуємо в Наказі про облікову політику виділити наступні елементи щодо даних об'єктів:

- використання прибутку;

- форми внутрішньої звітності щодо фінансових результатів⁶²⁴

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено можливість самостійного вибору підприємством періодичності визначення фінансового результату:

1) щомісячно;

2) щоквартально;

3) щорічно.

Підприємство самостійно може обрати один із запропонованих варіантів, проте варто відмітити, що перший та другий способи є найбільш доцільними, оскільки складання проміжної звітності є обов'язковим, тому визначення фінансового результату хоча б раз у квартал є необхідним⁶²⁵.

Питання для самоконтролю

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

2. Організаційні аспекти формування облікової політики щодо доходів

3. Методичні аспекти формування облікової політики щодо доходів

⁶²³ Домбровська Н.Р. Облікова політика доходів, витрат та фінансових результатів підприємства. *Вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 9. С.771-775.

⁶²⁴ Лаговська О.А. Доходи та фінансові результати як об'єкти облікової політики. *Вісник ЖДТУ*. 2006. №2 (36). С.53-59

⁶²⁵ Тягнирядно Л.Л. Облікова політика підприємства щодо доходів, витрат та фінансових результатів. *Університетські наукові записки*. 2013. № 4 (48). С. 584-590.

4. Організаційні аспекти формування облікової політики щодо витрат

5. Методичні аспекти формування облікової політики щодо витрат

6. Організаційні аспекти формування облікової політики щодо фінансових результатів

7. Методичні аспекти формування облікової політики щодо фінансових результатів

Тестові завдання з множинним запитом за темою 6

<p>1. Які витрати не включаються до виробничої собівартості готової продукції?</p> <p>1) прями матеріальні витрати; 2) змінні розподілені загальновиробничі витрати; 3) витрати на збут; 4) інші прями витрати.</p>	<p>2. Загальновиробничі витрати поділяються на:</p> <p>1) постійні та змінні; 2) матеріальні і нематеріальні; 3) тимчасові та відстрочені; 4) поточних та майбутніх періодів.</p>
<p>3. Закриття транзитних рахунків 7, 8 і 9 класів можна здійснювати:</p> <p>1) щомісячно; 2) щомісячно або щоквартально; 3) щомісячно або щорічно; 4) щомісячно, щоквартально або щорічно.</p>	<p>4. Який спосіб обліку витрат підприємства є найпростішим?</p> <p>1) з використанням 8 і 9 класів рахунків; 2) з використанням 9 класу рахунків; 3) з використанням 8 класу рахунків; 4) з використанням 7 класу рахунків.</p>
<p>5. Які з наведених витрат не включаються до складу загальновиробничих витрат?</p> <p>1) витрати на управління виробництвом; 2) плата за розрахункове – касове обслуговування банку; 3) витрати на охорону праці; 4) витрати на техніку безпеки і охорону навколишнього середовища.</p>	<p>6. Загальновиробничі витрати поділяються на:</p> <p>1) постійні та змінні; 2) матеріальні і нематеріальні; 3) тимчасові та відстрочені; 4) поточних та майбутніх періодів.</p>

<p>7.Оцінка ступеня завершеності операцій з надання послуг не може проводитися шляхом:</p> <p>1)вивчення виконаної роботи;</p> <p>2)визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;</p> <p>3)визначення питомої ваги витрат, яких зазнало підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній сумі очікуваних витрат;</p> <p>4)визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату.</p>	<p>8.Закриття транзитних рахунків 7, 8 і 9 класів можна здійснювати:</p> <p>1)щомісячно;</p> <p>2)щомісячно або щоквартально;</p> <p>3)щомісячно або щорічно;</p> <p>4)щомісячно, щоквартально або щорічно.</p>
<p>9.Який спосіб обліку витрат підприємства є найпростішим?</p> <p>1)з використанням 8 і 9 класів рахунків;</p> <p>2)з використанням 9 класу рахунків;</p> <p>3)з використанням 8 класу рахунків;</p> <p>4)з використанням 7 класу рахунків.</p>	<p>10. Об'єкт витрат – це:</p> <p>1) засіб вимірювання об'єкта калькулювання у визначених вимірниках;</p> <p>2) кожен вид продукції;</p> <p>3) продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат;</p> <p>4) метод обліку витрат.</p>
<p>11.Калькуляційна одиниця – це:</p> <p>1) засіб вимірювання об'єкта калькулювання у визначених вимірниках;</p> <p>2) кожен структурний підрозділ;</p> <p>3) продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат;</p> <p>4) метод обліку витрат.</p>	<p>12. Методи калькулювання собівартості продукції:</p> <p>1) виділення витрат на побічну та супутню продукцію;</p> <p>2) метод коефіцієнтів;</p> <p>3) нормативний;</p> <p>4) усі відповіді правильні.</p>

<p>13. Перелік і склад статей калькуляції собівартості готової продукції (робіт, послуг) встановлюється:</p> <p>1) підприємством самостійно в межах облікової політики підприємства;</p> <p>2) вищою організацією;</p> <p>3) П(С)БО 16;</p> <p>4) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».</p>	<p>14. Бази розподілу змінних та постійних розподілених загально виробничих витрат визначаються:</p> <p>1) підприємством самостійно в межах облікової політики підприємства відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»;</p> <p>2) вищою організацією;</p> <p>3) НП(С)БО 1;</p> <p>4) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».</p>
<p>15. Бази розподілу змінних та постійних розподілених загально виробничих витрат – це:</p> <p>1) перелік і склад статей калькуляції собівартості готової продукції;</p> <p>2) елементи витрат;</p> <p>3) показник (грошовий або натуральний), у розрахунку на одиницю виміру якого встановлюється норматив розподілу загально виробничих витрат;</p> <p>4) показники витрат виробничої діяльності.</p>	<p>16. Суттєвий вплив – це</p> <p>1) контроль за діяльністю підприємства;</p> <p>2) пакет акцій більше 25 %;</p> <p>3) повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики;</p> <p>4) пакет акцій більше 50 %.</p>
<p>17. Фінансові витрати – це:</p> <p>1) витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями;</p> <p>2) витрати іншої, ніж операційна діяльність підприємства;</p> <p>3) витрати іншої, ніж звичайна діяльність підприємства;</p> <p>4) інша, ніж операційна діяльність підприємства.</p>	<p>18. Для оцінки доходу від надання послуг і виконання робіт на дату складання балансу підприємство може скористатись одним із варіантів:</p> <p>1) методом нарахування;</p> <p>2) методом нормальної потужності;</p> <p>3) методом оцінки ступеня завершеності операцій;</p> <p>4) методом постійності.</p>

<p>19. Перелік та склад доходів підприємство встановлює самостійно відповідно до:</p> <p>1) НП(С)БО 1; 2) П(С)БО 10; 3) П(С)БО 15; 4) П(С)БО 16.</p>	<p>20. Періодичність віднесення доходів на фінансові результати:</p> <p>1) відноситься до питань облікової політики підприємства; 2) встановлюється вищою організацією; 3) встановлюється П(С)БО 15; 4) рекомендується постановою Кабміну.</p>
<p>21. Основним документом щодо регулювання розподілу прибутку, який залишається в розпорядженні підприємства, є:</p> <p>1) наказ «Про облікову політику підприємства»; 2) колективний договір; 3) статут підприємства; 4) Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».</p>	<p>22. Рішення про розподіл прибутку приймається:</p> <p>1) вищим органом керівництва підприємства; 2) загальними зборами власників; 3) загальними зборами акціонерів; 4) усі відповіді правильні.</p>

Список рекомендованої літератури

1. Гуріна Н.В. Формування облікової політики підприємства щодо витрат і доходів. *Бізнес Інформ*. 2015. №8. С.194-199.

2. Домбровська Н.Р. Облікова політика доходів, витрат та фінансових результатів підприємства. *Вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 9. С.771-775.

3. Коваль Л.В., Харченко К.В. Облікова політика сільськогосподарських підприємств, та її вплив на їх дохідність. URL http://www.rusnauka.com/36_PWMN_2010/Economics/75666.doc.htm

4. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 119 с.

5. Лаговська О.А. Доходи та фінансові результати як

об'єкти облікової політики. *Вісник ЖДТУ*. 2006. №2 (36). С.53-59.

6. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: затверджені наказом Міністерства фінансів України 27.02.2013р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/v0635201-13>

7. Облікова політика: навч. посіб. для студ. спец. 6.030509 „Облік і аудит» денної та заочн. форм навчання / Е.С. Гейер, О.А. Наумчук, К.А. Ягмур. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2012. 196 с.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0860-99>.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.01 р. № 205. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.

10. Радченко К. М. Витрати виробництва в обліковій політиці підприємств. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки*. 2011. № 92 (56). Ч. 1. URL : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/SocGum/Vzhdtu_econ/2011_2_1/42.pdf

11. Скрипник М. І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю й аналізу*. 2009. № 2 (14). URL : http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/wzbirnik/econom/2_14/22.pdf

12. Тягнирядно Л.Л. Облікова політика підприємства щодо доходів, витрат та фінансових результатів. *Університетські наукові записки*. 2013. № 4 (48). С. 584-590.

ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

- 7.1. *Вплив облікової політики на фінансову звітність підприємства.*
- 7.2. *Зміна облікової політики та облікові оцінки.*
- 7.3. *Відповідальність за порушення положень щодо облікової політики підприємства.*

Протягом останніх років в Україні здійснюється реформування бухгалтерського обліку, це є наслідком інтеграції України до Європейського Союзу. Відбувається постійне приближення вітчизняних бухгалтерських стандартів до вимог наявних Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), але і на теперішній час зберігається багато відмінностей.

Треба зазначити, ступінь відповідності фінансової звітності підприємств, значно залежить не тільки від того, як підприємство адаптувалось до МСФЗ, а також від вибору облікової політики. Облікова політика, яка являє собою не тільки потужний інструмент, який допомагає в управлінні підприємством, а також є важливою складовою фінансової звітності, завдяки якій забезпечуються такі важливі функції як: прогнозування, економічний аналіз, контроль та планування. Тому усі питання, які присвячуються дослідженню значення облікової політики в управлінні підприємством в умовах використання МСФЗ є досить актуальними⁶²⁶.

⁶²⁶ Смоквіна Г.А., Каверіна С.Ю. Методичні аспекти формування облікової політики підприємства: національний та міжнародний досвід. *Економіка, фінанси, право*. 2016. №3/1. С.8-14.

7.1. Вплив облікової політики на фінансову звітність підприємства

В ринковому середовищі зовнішні користувачі бухгалтерської інформації прагнуть знати, за допомогою яких принципів, методів і процедур складалась та чи інша стаття фінансової звітності, тому в примітках до фінансової звітності розкривається та облікова політика, якою керувалося підприємство протягом звітного періоду, здійснюючи облік тих чи інших об'єктів⁶²⁷.

Облікова політика може виступати інструментом управління витратами, фінансовими результатами, що впливає на значення показників звітності та фінансові коефіцієнти; інструментом управління нарахованими податками; дієвим інструментом практичного вирішення протиріч нормативних актів з бухгалтерського обліку та оподаткування; інструментом уніфікації облікових процедур і зниження їх трудомісткості; інструментом реалізації базових принципів МСФЗ – безперервності діяльності та методу нарачування⁶²⁸.

Всі елементи облікової політики рекомендуємо класифікувати за трьома групами з урахуванням суттєвості впливу на фінансові результати і аналітичні показники фінансової звітності: 1) елементи, що не здійснюють впливу на фінансові результати і аналітичні показники звітності; 2) елементи, за якими неможливо дати однозначну оцінку впливу; 3) елементи з ймовірним впливом на аналітичні показники звітності і фінансові результати, які, в свою чергу, поділяємо на: елементи облікової політики з довгостроковим періодом впливу (більше 12 міс.) та елементи облікової політики з короткостроковим періодом впливу (менше 12 міс.)^{629,630,631,632}.

⁶²⁷ Калабухова С. В. Вплив облікової політики на аналітичні показники фінансової звітності підприємства. *Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»*, 30 червня 2017 року, м. Тернопіль, С.127-130.

⁶²⁸ Калабухова С. В. Вплив облікової політики на аналітичні показники фінансової звітності підприємства. *Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»*, 30 червня 2017 року, м. Тернопіль, С.127-130.

⁶²⁹ Верига, Ю. А. Облікова політика підприємства: навч. посіб. / Верига Ю. А., Кулик В. А., Ночовна Ю. О., Іванюк С. Ю. Полтава: ПУЕТ «ЦУЛ», 2015. 310 с.

⁶³⁰ Кругляк З. И. Влияние отдельных элементов учетной политики на статьи отчетности и показатели финансового состояния. *Научный журнал КубГАУ*. 2014. №101(07). С. 16-27.

⁶³¹ Макарова Н. Н. Анализ подходов к формированию учетной политики. *Аудит и финансовый анализ*. 2009. № 3. С. 8-17.

Класифікацію елементів облікової політики з урахуванням суттєвості впливу на фінансові результати і аналітичні показники фінансової звітності представлено на рис.7.1.



Рис.7.1. Класифікація елементів облікової політики за ступенем впливу на фінансові результати і аналітичні показники фінансової звітності

Джерело: ⁶³³

При розробці облікової політики слід враховувати наслідки, до яких призведе її реалізація⁶³⁴.

Напрямки впливу облікової політики на результат діяльності підприємства наведено в таблиці 7.1.

Таким чином врахувавши вплив облікової політики на показники підприємства можна досягнути як збільшення так і зменшення фінансових результатів суб'єкта господарювання.

⁶³² Баранов П. П., Залышкина Т. А. Формирование эффективной учетной политики организации. *Аваль*. 2006. №4. С.79-83.

⁶³³ Калабухова С. В. Вплив облікової політики на аналітичні показники фінансової звітності підприємства. *Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»*, 30 червня 2017 року, м. Тернопіль, С.127-130.

⁶³⁴ Коваль А.В. Облікова політика в управлінні підприємством. *Ефективна економіка*. 2019. №5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua>.

Таблиця 7.1

Вплив облікової політики підприємства на фінансові результати

№ п/п	Варіанти застосування		На що впливає
1	2		3
Елементи облікової політики, вибір яких впливає на зменшення фінансового результату підприємства			
1	Знос (амортизація) необоротних активів	прискорена	податок на прибуток
			поточні прибутки власників
			коефіцієнт концентрації капіталу
			коефіцієнт стійкості економічного зростання
			коефіцієнт рентабельності активів
		коефіцієнт рентабельності капіталу	
		коефіцієнти рентабельності продукції	
		сповільнена	майбутні прибутки власників
			коефіцієнт оборотності активів
2	Переоцінка (дооцінка) основних засобів		податок на прибуток
			поточні прибутки власників
			коефіцієнт стійкості економічного зростання
			коефіцієнт оборотності активів
			коефіцієнт рентабельності активів
			коефіцієнт рентабельності капіталу
3	Списання вартості матеріальних -виробничих запасів	ФІФО	майбутні прибутки власників
			коефіцієнт оборотності активів
			коефіцієнт оборотності запасів
4	Порядок списання витрат на витрати майбутніх періодів	протягом менш довгого періоду	податок на прибуток
			поточні прибутки власників
			коефіцієнт концентрації капіталу
			коефіцієнт стійкості економічного зростання
			коефіцієнт рентабельності активів
коефіцієнт рентабельності капіталу			
коефіцієнти рентабельності продукції			
5	Спосіб обчислення собівартості	підрахунок скороченої собівартості	податок на прибуток
			поточні прибутки власників
			коефіцієнт поточної ліквідності
			коефіцієнт концентрації капіталу
			коефіцієнт стійкості економічного зростання
			коефіцієнт рентабельності активів
			коефіцієнт рентабельності капіталу

Продовження таблиці 7.1

1	2	3	
Елементи облікової політики, вибір яких впливає на збільшення фінансового результату підприємства			
1.	Знос (амортизація) необоротних активів	прискорена	майбутні прибутки власників коефіцієнт оборотності активів
		сповільнена	податок на прибуток поточні прибутки власників
			коефіцієнт концентрації капіталу
			коефіцієнт стійкості економічного зростання
			коефіцієнт рентабельності активів
			коефіцієнт рентабельності капіталу
		коефіцієнти рентабельності продукції	
2	Переоцінка (дооцінка) основних засобів	майбутні прибутки власників коефіцієнт концентрації капіталу	
3	Списання вартості матеріальних -виробничих запасів	ФІФО	податок на прибуток поточні прибутки власників
			коефіцієнт поточної ліквідності
			коефіцієнт концентрації капіталу
			коефіцієнт стійкості економічного зростання
			коефіцієнт рентабельності активів
			коефіцієнт рентабельності капіталу
			коефіцієнти рентабельності продукції
4	Порядок списання витрат на витрати майбутніх періодів	протягом менш довгого періоду	майбутні прибутки власників коефіцієнт оборотності активів
5	Спосіб обчислення собівартості	підрахунок скороченої собівартості	майбутні прибутки власників коефіцієнт оборотності активів
			коефіцієнт оборотності запасів

Джерело: ⁶³⁵

До елементів облікової політики, що найбільше впливають на фінансові результати та аналітичні показники фінансової звітності, слід віднести: модель оцінки основних засобів (за первісною вартістю (собівартістю) або за переоціненою вартістю), визначення методу оцінки вибуття запасу (ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, ФІФО або за середньозваженою собівартістю); визначення методу нарахування амортизації (прямолінійний, виробничий або прискорене списання). Використання різних принципів, методів

⁶³⁵ Євдокимов В.В. Облікова політика підприємства як чинник управління величиною фінансових результатів. *Вісник ЖДТУ*. 2008. №3 (45). С. 77- 87.

і процедур в обліковій політиці дозволяє маніпулювати фінансовим результатом, що обумовлює незіставність показників фінансової звітності для її аналізу, створення можливостей вуалювання фінансового результату⁶³⁶.

Про суб'єктивність облікової політики та її здатність впливати на прибуток підприємства відзначалося у працях прихильників соціологічного підходу до обліку, які вважали, що відносність звітних даних є наслідком ліберальності менеджменту суб'єкта господарювання та відносності оцінок вартості вибуття активів. Також це обумовлено тим, що доходи завжди випливають з документів на реалізацію товарів і послуг, а величина витрат завжди залежить від облікової політики підприємства і вибору адміністрацією різних методологічних прийомів. Отже, доходи визнаються об'єктивно, а витрати, пов'язані з обчисленням собівартості, – суб'єктивні. Саме звідси й випливає умовність суми валового прибутку підприємства, а відтак й коефіцієнту валової рентабельності реалізованої продукції. В результаті проведеної переоцінки основних засобів до справедливої вартості змінюється, і значно, фінансовий результат до оподаткування. Дооцінка об'єктів основних засобів призводить до збільшення їх залишкової вартості і, відповідно, до збільшення амортизації. Уцінка веде до зниження амортизації, зменшення витрат і збільшення прибутку. Відтак, фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму уцінки основних засобів, включеної до витрат звітного періоду, та зменшується на суму дооцінки основних засобів. Об'єктами впливу даного елемента облікової політики є собівартість, інші витрати операційної діяльності, капітал у дооцінках, а отже, валюта балансу і вартість активів. В разі переоцінки змінюється величина першого розділу активу балансу, відтак ця зміна вплине на такий показник ділової активності підприємства як фондівіддача. Дооцінка призведе до збільшення величини чистих активів, коефіцієнта фінансової стійкості, коефіцієнта автономії і зменшення таких показників, як рентабельність продажів, рентабельність власного капіталу, рентабельність активів, фондівіддача, капіталовіддача⁶³⁷.

⁶³⁶ Калабухова С. В. Вплив облікової політики на аналітичні показники фінансової звітності підприємства. *Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»*, 30 червня 2017 року, м. Тернопіль. С.127-130.

⁶³⁷ Калабухова С. В. Вплив облікової політики на аналітичні показники фінансової звітності підприємства. *Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»*, 30 червня 2017 року, м. Тернопіль. С.127-130.

Значний вплив на аналітичні показники фінансової звітності має вибір методів оцінки вибуття запасів. Так, метод ФІФО завищує фінансові результати, адже при його застосуванні знижується собівартість внаслідок списання запасів за нижчими «першими» цінами. З точки зору розрахунку показників платоспроможності, метод ФІФО – це найкращий варіант оцінки вибуття запасів, проте він, зазвичай, веде до збільшення податку на прибуток. При виборі способу нарахування амортизації необоротних активів бухгалтеру важливо врахувати, що застосування прискорених методів амортизації збільшить коефіцієнт поточної ліквідності, коефіцієнт забезпеченості власними оборотним капіталом і фондівіддачу, і зменшення, в свою чергу, таких показників як рентабельність продажів, рентабельність активів.

Для того, щоб облікова політика стала не формальним атрибутом облікового механізму, а інформативною базою для прийняття управлінських рішень, необхідно провести аналіз умов господарювання підприємства, його організаційної структури; проаналізувати фактичний стан бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю; та визначити мету формування ефективної облікової політики. До важливих цілей ефективної облікової політики слід віднести раціоналізацію грошових потоків та підвищення інвестиційної привабливості підприємства. Розробка облікової політики, спрямованої на раціоналізацію грошових потоків і збільшення інвестиційних можливостей, стає необхідною, коли підприємство освоює нові ринки збуту, запроваджує інновації, а тому вишукує додаткові фінансові ресурси. Облікова політика, спрямована на формування привабливої для інвесторів та кредиторів фінансової звітності, повинна забезпечити підготовку найбільш привабливої фінансової звітності в частині фінансових коефіцієнтів. У таких умовах доцільно застосовувати прискорені методи амортизації, оптимізувати оподаткування, вивільняти додаткові фінансові ресурси через посилення ділової активності та прискорення оборотності активів.

Таким чином, облікова політика є важливою сполучною ланкою між системою менеджменту і процесом бухгалтерського обліку на підприємстві. Завдяки обліковій політиці роль бухгалтера-аналітика в управлінні сучасним підприємством зростає в зв'язку з тим, що він може брати участь в управлінні показниками бухгалтерського балансу і звітності, показниками податкових декларацій, в інформаційному забезпеченні управлінських рішень через «нормальні» фінансові коефіцієнти. Виходячи із суттєвого впливу облікової політики на фінансову

звітність підприємства, в основу вибору її елементів має бути покладена обрана підприємством стратегія розвитку⁶³⁸.

7.2. Зміна облікової політики та облікові оцінки

Питання зміни облікової політики регулює П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Зокрема вказаним П(С)БО виділені випадки зміни облікової політики (рис.7.2.)

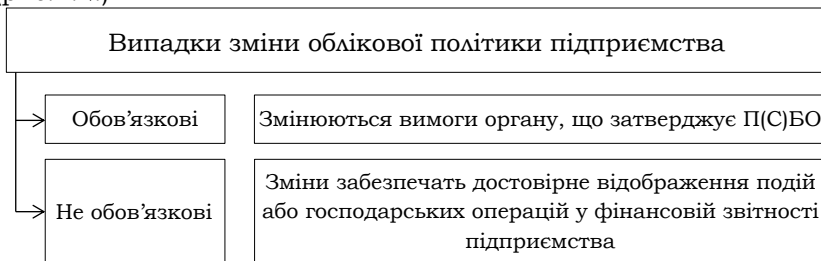


Рис. 7.2. Випадки зміни облікової політики

*Джерело:*⁶³⁹

Як бачимо, облікову політику підприємство може змінити:

— або коли так наказує бухнормативка (у разі внесення змін до діючих П(С)БО або прийняття нових П(С)БО, які, у свою чергу, вимагають від підприємства доповнення або зміни прийнятої облікової політики);

— або за самостійним рішенням підприємства в очікуванні того, що в результаті будуть підвищені інформативність і достовірність фінансової звітності⁶⁴⁰.

Слід пам'ятати, що корективи до облікової політики вносять тільки в тому випадку, якщо змінюються багатоваріантні принципи, методи і процедури, що застосовуються підприємством для складання фінансової звітності

⁶³⁸ Калабухова С. В. Вплив облікової політики на аналітичні показники фінансової звітності підприємства. *Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»*, 30 червня 2017 року, м. Тернопіль, С.127-130.

⁶³⁹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.

⁶⁴⁰ Альошкіна Н., Вороная Н., Чернишова Н. Зміни облікової політики та облікової оцінки. *Податки та бухгалтерський облік*. 2018. № 102. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/december/issue-102/article-41437.html>

Законодавством також визначені обставини, настання яких не розглядається як зміна облікової політики. До них, зокрема, належать установаення облікової політики для подій або операцій, які:

— відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;

— не відбувалися раніше (тобто виникли вперше в діяльності підприємства)⁶⁴¹.

Припустимо, підприємство почало вести зовнішньоекономічну діяльність, якою раніше не займалося. У зв'язку із цим його облікова політика доповнена положенням про те, що перерахунок монетарних статей балансу в іноземній валюті на дату здійснення господарської операції здійснюється в межах такої операції (п. 8 П(С)БО 21). Зазначене уточнення не може бути розцінене як зміна облікової політики, оскільки відбувається її встановлення щодо подій, які відмінні за змістом від тих, що мали місце раніше.

Причому такі доповнення в облікову політику підприємство вносить у міру виникнення нових подій або господарських операцій у його діяльності в будь-який час. Жодних обмежень у цьому питанні П(С)БО 6 не передбачає. Тому при первісному формуванні облікової політики не має сенсу описувати всі теоретично можливі в майбутньому варіанти діяльності підприємства⁶⁴².

Щодо строків перегляду облікової політики Мінфін зазначає: вона може бути змінена, як правило, з початку року (п. 3.2 Методичних рекомендацій № 635). Тобто Мінфін тут тільки рекомендує, але жодних жорстких строків щодо цього не встановлює. Так, наприклад, при обов'язковій зміні облікової політики про прив'язку до початку (закінчення) звітного року говорити часто-густо взагалі не доводиться. Адже дату внесення таких коректив встановлює Мінфін при виданні нових П(С)БО або внесенні змін і доповнень до вже чинних⁶⁴³.

⁶⁴¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.

⁶⁴² Альошкіна Н., Вороная Н., Чернишова Н. Зміни облікової політики та облікової оцінки. *Податки та бухгалтерський облік*. 2018. № 102. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/december/issue-102/article-41437.html>

⁶⁴³ Альошкіна Н., Вороная Н., Чернишова Н. Зміни облікової політики та облікової оцінки. *Податки та бухгалтерський облік*. 2018. № 102. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/december/issue-102/article-41437.html>

Змінити облікову політику можна з будь-якої дати, але краще це робити на 1 січня нового року.

Зміни, які вносяться до облікової політики, оформляють у тому ж порядку, що і вже прийняту облікову політику. Причому підприємство має право вирішити, яким чином діяти у такому разі:

— внести зміни і доповнення до вже існуючого (базового) наказу про облікову політику або

— викласти наказ про облікову політику в новій редакції з урахуванням тих моментів, які не знайшли відображення в попередньому його варіанті або зазнали змін. Нагадаємо, що такий варіант п. 3.4 Методичних рекомендацій № 635 пропонує застосовувати у разі, коли зміни, що вносяться, за обсягом охоплюють більшу частину тексту такого документа або суттєво впливають на його зміст⁶⁴⁴.

Перегляд облікової політики матиме певні наслідки для бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Існує два способи відображення у фінансовій звітності змін облікової політики: ретроспективний і перспективний. Пріоритет має ретроспективний спосіб.

Облікова політика застосовується до подій і операцій з моменту їх виникнення. Тому потрібно відображати у фінансовій звітності вплив перегляду облікової політики на події й операції минулих періодів⁶⁴⁵.

Тобто ретроспективний метод передбачає застосування новообраної облікової політики до подій та операцій таким чином, неначе вона застосовувалася завжди, а не з моменту її встановлення. Унаслідок цього коригування впливає на показники не лише поточного і майбутніх періодів, але й на показники минулих звітних періодів.

Вплив змін облікової політики на події та операції минулих періодів відображають у тій же послідовності, що і виправлення бухгалтерських помилок. Для цього після внесення змін до облікової політики виконуємо такі дії:

1. Коригуємо сальдо нерозподіленого прибутку на початок

⁶⁴⁴ Альошкіна Н., Вороная Н., Чернишова Н. Зміни облікової політики та облікової оцінки. *Податки та бухгалтерський облік*. 2018. № 102. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/december/issue-102/article-41437.html>

⁶⁴⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.

звітнього року⁶⁴⁶.

На цьому етапі потрібно визначити суму, на яку коригуватимемо сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітнього року в результаті зміни облікової політики, і проводимо це коригування. Якщо замість нерозподіленого прибутку у фінансовій звітності підприємства на початок звітнього року відображено непокритий збиток, то коригувати доведеться саме цей показник. Підтверджує це і Мінфін у листі від 23.02.2010 р. № 31-34000-20-10/3939 (ср. 028084600).

Причому, якщо зміни облікової політики зачіпають інші статті фінансової звітності (активів, зобов'язань, власного капіталу), то вхідні залишки за такими статтями на початок поточного звітнього періоду також підлягають коригуванню. Наприклад, якщо зміна облікової політики полягає в перегляді методу оцінки вибуття запасів, то в коригуванні будуть задіяні рахунки класу 2. А якщо змінили метод обчислення резерву сумнівних боргів або спосіб визначення коефіцієнта сумнівності, тоді доведеться відкоригувати рахунок 38 «Резерв сумнівних боргів». Тобто в бухгалтерському обліку таке коригування відображаємо кореспонденцією за дебетом (кредитом) рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» з кредитом (дебетом) відповідного рахунку (субрахунку) обліку статті активів, зобов'язань, власного капіталу.

2. Надаємо порівняльну фінансову інформацію щодо попередніх звітних періодів. Тобто за всі попередні періоди звітність складають так, ніби в ній уже застосовувалася змінена облікова політика. А у фінансовій звітності за звітний рік показуємо перераховані показники:

— у графі 3 «На початок звітнього періоду» рядка 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» Балансу (форми № 1, № 1-м або № 1-мс), а також інших «задіяних» при цьому статей активів, зобов'язань або власного капіталу за тією ж графою;

— у графі 4 Звіту про фінансові результати (форми № 2, № 2-м або № 2-мс);

— у графі 4 Звіту про рух грошових коштів (за прямим методом) (форма № 3) або графах 5 і 6 Звіту про рух грошових коштів (за непрямим методом) (форма № 3-н);

— у рядку 4005 «Зміна облікової політики» Звіту про

⁶⁴⁶ Альошкіна Н., Вороная Н., Чернишова Н. Зміни облікової політики та облікової оцінки. *Податки та бухгалтерський облік*. 2018. № 102. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/december/issue-102/article-41437.html>

власний капітал (форма № 4);

— у відповідних графах Приміток до річної фінансової звітності (форма № 5), призначених для відображення інформації за попередній рік;

— у відповідних графах Додатка до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» (форма № 6), введених для надання інформації за минулий рік.

Перспективний метод зручніший порівняно з ретроспективним. Проте його застосовують тільки у виняткових випадках, а саме коли суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно⁶⁴⁷.

Тому, застосовуючи перспективний метод, будьте готові обґрунтувати неможливість достовірного визначення суми коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року і недоцільність перерахунку порівняльної інформації про попередні звітні періоди. У цьому випадку відкоригована облікова політика поширюватиметься тільки на події та операції, які відбуваються після дати такої зміни. Відповідно при цьому жодних коригувань показників минулих звітних періодів не здійснюється, і порівняльну інформацію повторно подавати не потрібно⁶⁴⁸.

Відображення наслідків зміни облікової політики у фінансовій звітності представимо на рис. 7.3.⁶⁴⁹

Зміни облікової політики підлягають обов'язковому розкриттю в примітках до фінансової звітності. Так, мають бути розкриті⁶⁵⁰:

— причини і суть зміни облікової політики;

— сума коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного

⁶⁴⁷ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>

⁶⁴⁸ Альошкіна Н., Вороная Н., Чернишова Н. Зміни облікової політики та облікової оцінки. *Податки та бухгалтерський облік*. 2018. № 102. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/december/issue-102/article-41437.html>

⁶⁴⁹ Альошкіна Н., Вороная Н., Чернишова Н. Зміни облікової політики та облікової оцінки. *Податки та бухгалтерський облік*. 2018. № 102. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/december/issue-102/article-41437.html>

⁶⁵⁰ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.

визначення;

— факт повторного надання порівняльної інформації у фінансовій звітності або недоцільність її перерахунку.

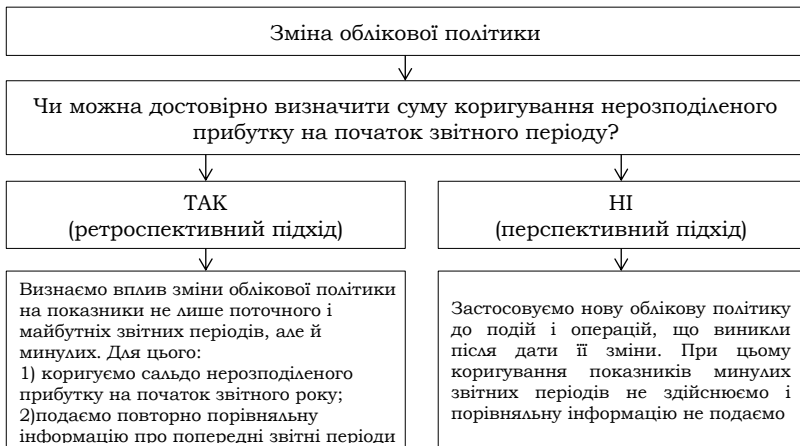


Рис. 7.3. Вплив зміни облікової політики на фінансову звітність

*Джерело:*⁶⁵¹

Зазначимо, що на практиці часто складно відрізнити перегляд облікової політики від зміни в облікових оцінках. Про те, чим вони відрізняються, зараз і поговоримо.

Облікова оцінка – розуміють попередню оцінку, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами⁶⁵². Прикладом облікової оцінки є, зокрема, встановлення:

— строку корисного використання (експлуатації) об’єктів необоротних активів;

— ліквідаційної вартості об’єктів необоротних активів;

— порядку класифікації дебіторської заборгованості за строками її непогашення.

Крім того, на думку Мінфіну, до змін облікових оцінок також слід відносити:

— зміну методу амортизації об’єктів необоротних активів

⁶⁵¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.

⁶⁵² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.

(див. лист від 02.11.2009 р. № 31-34000-20-23-5535/5708);

— зміну вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів (п. 2.6 Методичних рекомендацій № 635).

При цьому зазначимо, що в п. 2.1 Методичних рекомендацій № 635 методи амортизації необоротних активів, а також вартісні ознаки предметів, що входять до складу МНМА, перелічені у складі елементів облікової політики. Водночас в облікових цілях Мінфін дещо полегшив життя бухгалтерам і рекомендував зміну методу амортизації і вартісного критерію розглядати як зміну облікових оцінок⁶⁵³.

Переглядатися облікова оцінка може у випадках, коли:

— змінилися обставини, на яких базувалася облікова оцінка;

— отримана додаткова інформація⁶⁵⁴.

Наслідки зміни облікових оцінок включають до Звіту про фінансові результати в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також у наступних періодах (якщо зміна впливає на ці періоди)⁶⁵⁵. Таким чином зміни в облікових оцінках завжди відображають перспективно. Отже, при перегляді облікових оцінок жодних коригувань нерозподіленого прибутку на початок року і повторного надання порівняльної інформації робити не доведеться. А всі наслідки таких змін слід включати до тієї ж статті Звіту про фінансові результати, яка раніше використовувалася для відображення доходів і витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки⁶⁵⁶.

Підприємство повинно розкривати зміст і суму змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період

⁶⁵³ Альошкіна Н., Вороня Н., Чернишова Н. Зміни облікової політики та облікової оцінки. *Податки та бухгалтерський облік*. 2018. № 102. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/december/issue-102/article-41437.html>

⁶⁵⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.

⁶⁵⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.

⁶⁵⁶ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.

або, як очікується, суттєво впливатимуть на майбутні періоди⁶⁵⁷.

Як бачимо, порядок відображення наслідків змін облікових оцінок порівняно з проведенням коригувань унаслідок перегляду облікової політики значно простіший. Тому підприємству потрібно чітко визначитися з тим, що відбулося: перегляд облікової політики чи зміна в облікових оцінках. Якщо зробити це неможливо, то таку зміну слід розглядати як зміну облікових оцінок⁶⁵⁸.

Таким чином: вплив перегляду облікової політики на події та операції в загальному випадку відображають ретроспективно; перспективно відображати вплив змін облікової політики можна тільки у разі, коли неможливо визначити суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року; перегляд облікових оцінок не призводить до коригування нерозподіленого прибутку на початок року і повторного надання порівняльної інформації⁶⁵⁹.

7.3. Відповідальність за порушення положень щодо облікової політики підприємства

Облікова політика як явище економічного життя формує світогляд підприємства на тривалий період, дозволяє посилити обліково-аналітичні функції в управлінні, допомагає швидко реагувати на всі зміни, що відбуваються у виробничому процесі. Облікова політика посилює ефективність пристосування виробничих систем до змін у конкурентному середовищі та знижує економічні ризики.

Однак, на превеликий жаль, підприємства підходять до створення облікової політики формально чи взагалі не надають їй жодного значення. Досить часто використовується вузький підхід до формування облікової політики, який зводиться до того, щоб якось скласти фінансову звітність, яка б не суперечила загальним вимогам національних положень (стандартів)

⁶⁵⁷ Альошкіна Н., Вороная Н., Чернишова Н. Зміни облікової політики та облікової оцінки. *Податки та бухгалтерський облік*. 2018. № 102. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/december/issue-102/article-41437.html>.

⁶⁵⁸ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.

⁶⁵⁹ Альошкіна Н., Вороная Н., Чернишова Н. Зміни облікової політики та облікової оцінки. *Податки та бухгалтерський облік*. 2018. № 102. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/december/issue-102/article-41437.html>

бухгалтерського обліку і в певній мірі влаштувала як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів. Доходить навіть до копіювання перших облікових політик, які можна знайти в Інтернеті, і які просто не розраховані для практичного використання у тому «первозданному» вигляді, у якому були отримані з мережі: їх потрібно вдосконалювати і вдосконалювати.

Щойно підприємства починають впроваджувати управлінський облік та звітність (керуючись міжнародними стандартами) та розробляти аналітику для своєї діяльності, одразу ж відчувається, наскільки актуальним є питання наявності детально розробленої облікової політики.

Основні недоліки облікової політики, що існують на сучасних підприємствах містяться в табл. 7.2.

Таблиця 7.2

Основні недоліки облікових політик підприємств України

Недолік	Характеристика
1	2
Формальний підхід.	При формуванні облікової політики не акцентується увага на специфіку діяльності підприємства. Облікова політика має «шаблонний» характер.
Відсутність структури.	Зміст облікової політики не має конкретно обґрунтованих блоків, що характеризують окремі об'єкти обліку, а має сукупність змішаних пунктів.
Не повний перелік елементів висвітлюється.	Облікова політика має суттєві прогалини, що стосуються обліку певних елементів об'єкта.
Розходження між відображеними методами, та методами, які використовуються на практиці.	В разі зміни методу нарахування амортизації чи інших методів і процедур, до облікової політики мають внести зміни, якщо це не відбувається, то виникають розходження.
Відсутність обґрунтування податкового обліку.	Не розкриті питання організації та ведення податкового обліку на підприємстві.
Зазначення конкретних прізвищ в обліковій політиці.	Зазначення в Наказі про облікову політику не посадових осіб, відповідальних за ту чи іншу ділянку роботи, а конкретних прізвищ.
Відображення кореспонденцій.	Облікова політика перевантажена типовими кореспонденціями рахунків по окремим об'єктам обліку.
Відсутність відповідальності.	В обліковій політиці не вказана особа (посада), яка відповідає за дотримання положень облікової політики.

Джерело : ⁶⁶⁰

⁶⁶⁰ Приходько І.П. Облікова політика сучасного підприємства: теоретичні аспекти формування. *Економіка та держава*. 2013. Вип. 5. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/5_2013/21.pdf

Більшість підприємств недооцінюють значення облікової політики, більш того облікова політика часто навіть не відповідає вимогам, що надаються в НП(С)БО 1 та П(С)БО 6⁶⁶¹.

Як в міжнародних стандартах, так і в національних Положеннях (стандартах) не регламентують структуру документа про облікову політику⁶⁶².

Рекомендована структура, складена відповідно до вимог МСФЗ має наступний вид:

1) Загальні положення: основна мета створення компанії відповідно до статутних документів; основні види діяльності з детальним описом; зазначення, коли, за якими обставинами і яким чином можуть бути внесені зміни до облікової політики;

2) Організація бухгалтерського обліку і фінансової звітності:

– відділ що здійснює ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

– етапи документообігу та технологію обробки обліком документації;

– якими документами регламентований рух первинних документів;

– опис порядку їх створення, перевірки, порядок і строки передачі до бухгалтерії для відображення операцій у бухгалтерському обліку та здачі в архів;

– вказати, які операції оформляються типовими формами первинної документації, а які самостійно розробленими;

– порядок і строки проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства;

– робочий план рахунків, розроблений самостійно і обов'язковий до використання усіма підрозділами підприємства при веденні бухгалтерського обліку.

3) Методика бухгалтерського обліку і фінансової звітності: опис конкретних методів та способів відображення інформації у фінансовій звітності, виходячи із альтернативних варіантів, які зазначені у міжнародних стандартах⁶⁶³.

⁶⁶¹ Смоквіна Г.А., Каверіна С.Ю. Методичні аспекти формування облікової політики підприємства: національний та міжнародний досвід. *Економіка, фінанси, право*. 2016. №3/1. С.8-14.

⁶⁶² Смоквіна Г.А., Каверіна С.Ю. Методичні аспекти формування облікової політики підприємства: національний та міжнародний досвід. *Економіка, фінанси, право*. 2016. №3/1. С.8-14.

⁶⁶³ Засадний Б. Облікова політика компаній в умовах застосування МСФЗ. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2014. Вип. 10. URL: http://papers.univ.kiev.ua/1/ekonomika/articles/zasadnyi-b-accounting-policies-of-companies-in-the-framework-of-ifsrs_24483.pdf

Додатки.

Як в науковій літературі, так і на практиці виникають дискусії з приводу структури можливі варіанти стосовно цього питання.

Таблиця 7.3

Можлива структура наказу про облікову політику

Варіанти	Розділи наказу про облікову політику
Варіант 1	1. Загальні положення; 2. Організаційний; 3. Методичний .
Варіант 2	1. Про облікову політику підприємства; 2. Про організацію бухгалтерського обліку; 3. Про організацію податкового обліку; 4. Організаційні питання; 5. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку; 6. Контроль за виконання наказу .
Варіант 3	1. Організація роботи облікового апарату; 2. Методика обліку; 3. Організаційно-технічні аспекти.
Варіант 4	1. Про облікову політику.
Варіант 5	1. Організаційні заходи щодо порядку ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, складання та подання звітності; 2. Форми, методи, норми та процедури, які стосуються облікової політики підприємства.

Джерело: узагальнено авторами на основі : 664, 665, 666, 667, 668

Із наведених вище структур облікових політик найбільш широко охоплює всі питання структура варіанту 2, окрім організації бухгалтерського обліку розкривається інформація про організацію податкового обліку. Це найважливіша перевага цього наказу⁶⁶⁹.

Цікавим є наведення моделі облікової політики відносно розмірів підприємства (табл. 7.4). Як бачимо за елементами,

⁶⁶⁴ Жолнер, І.В. Фінансовий облік за міжнародними і національними стандартами: навчальний посібник. К: Центр учбової літератури, 2012. 368с.

⁶⁶⁵ Гордієнко, Л. Про облікову політику підприємства. *Головбух без бланків звітності*. 2006. № 93. С. 3-12.

⁶⁶⁶ Бутинець, Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку / навчальний посібник. Ж.: Рута, 2002. 591 с.

⁶⁶⁷ Чальїй, І. Как оформить приказы по учетной политике. *Бухгалтер*. 2004. № 6. С. 48-50.

⁶⁶⁸ Гуйда, Л. Як підготувати наказ про облікову політику підприємства. *Дебет-кредит*. 2001. № 3. С. 17-35.

⁶⁶⁹ Смоквіна Г.А., Каверіна С.Ю. Методичні аспекти формування облікової політики підприємства: національний та міжнародний досвід. *Економіка, фінанси, право*. 2016. №3/1. С.8-14.

структура облікової політики для підприємств різних масштабів майже однакова, відмінність лише у методиках.

Таблиця 7.4

Модель облікової політики для підприємств різних масштабів

Розмір підприємства	№ з/п	Елементи	Характеристики
Великі підприємства	1	Загальні положення.	Преамбула.
	2	Методологія.	Нормативно-правова база.
	3	Організація.	Окремий структурний підрозділ (бухгалтерія на чолі з головним бухгалтером).
	4	Методика: а) фінансовий облік; б) управлінський облік; в) стратегічний облік	а) елементи фінансового обліку; б) бюджетування; в) прогнозування.
	5	Назва розпорядчого документа.	Положення про облікову політику (обсяг – 50 – 100 сторінок).
Середні підприємства	1	Загальні положення.	Преамбула.
	2	Методологія.	Нормативно-законодавча база.
	3	Організація.	Бухгалтерія на чолі з головним бухгалтером.
	4	Методика: а) фінансовий облік; б) управлінський облік.	а) елементи фінансового обліку; б) бюджетування, фінансовий менеджмент, методи калькулювання витрат.
	5	Назва розпорядчого документа.	Наказ про облікову політику (обсяг – 10–50 сторінок).
Малі підприємства	1	Загальні положення.	Преамбула не обов'язкова.
	2	Методологія.	Нормативно-законодавча база.
	3	Організація.	Можливий варіант ведення обліку сторонньою особою.
	4	Методика: а) фінансовий облік;	а) елементи фінансового обліку.
	5	Назва розпорядчого документа.	Розпорядження про облікову політику (обсяг – 3–10 сторінок).

Джерело: ⁶⁷⁰

Якщо методика на великих підприємствах включає фінансовий облік, управлінський облік, стратегічний облік, то на

⁶⁷⁰ Сисоева І.М., Балазюк О.Ю. Особливості облікової політики для промислових підприємств різних масштабів. *Ефективна економіка*. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3458&p=1>

середніх підприємствах аналогічні методика за винятком стратегічного обліку, а методика на малих підприємствах обмежується лише фінансовим обліком⁶⁷¹.

У зв'язку з відсутністю єдиного нормативного документу, у якому би містилися рекомендації щодо формування облікової політики, а також підготовки відповідного наказу (положення), багато підприємств України складають облікову політику формально, тому їх зміст зазвичай не структурований, розгляд методичних аспектів виноситься на перший план, а питання організації йдуть на другий план, тому вони наводяться часто не в системному і не в повному обсязі⁶⁷². Законодавчі акти України не передбачають безпосередню відповідальність підприємства, його власника та посадових осіб у разі неприйняття облікової політики або за внесення необґрунтованих (з порушенням встановленого порядку) змін. Однак це не означає, що її немає взагалі!

Зі змістом наказу про облікову політику потрібно ознайомити всіх працівників підприємства, які зобов'язані виконувати його положення⁶⁷³. Своєчасність такого ознайомлення важлива, щоб працівники змогли застосувати встановлену облікову політику до всіх подій, що відбуваються, і господарських операцій з початку нового звітного року (або з будь-якої іншої визначеної в наказі дати). За відступ від закріплених у наказі методів оцінки та інших конкретних аспектів облікової політики, що зумовляють викривлення облікових даних і показників фінансової звітності, винні в тому особи можуть бути притягнені до дисциплінарної або іншої відповідальності, установленої законом⁶⁷⁴. Як ми вже зазначали у попередніх розділах посібника, відповідальність за організацію бухгалтерського обліку несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів. Отже, невиконання наказу про облікову

⁶⁷¹ Смоквіна Г.А., Каверіна С.Ю. Методичні аспекти формування облікової політики підприємства: національний та міжнародний досвід. *Економіка, фінанси, право*. 2016. №3/1. С.8-14.

⁶⁷² Смоквіна Г.А., Каверіна С.Ю. Вплив елементів облікової політики на фінансовий результат діяльності підприємства. *Економіка: реалії часу. Науковий журнал*. 2016. №1. С. 23-32.

⁶⁷³ Водоп'янова О. Облікова політика: починаємо новий рік. *Дебет-Кредит*. 2010. № 05. URL:<https://dtk.com.ua/show/1cid04362.html>

⁶⁷⁴ Товстоп'ят Ю., Чернишова Н., Крилова Т. Відповідальність за невиконання наказу про облікову політику. *Податковий кодекс*. 2014. №24. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nk/2014/december/issue-24/article-4143.html>

політику, відсутність наказу про облікову політику слід вважати порушенням вимог чинного законодавства, за яке керівник і головний бухгалтер можуть нести адміністративну відповідальність відповідно до ст. 164-2 КпАП. Так, за порушення встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, внесення недостовірних даних до фінансової звітності, передбачено адміністративну відповідальність згідно зі ст. 164-2 КпАП у вигляді штрафу в розмірі від 8 до 15 неоподаткованих мінімумів доходів громадян. За повторне здійснення такого правопорушення протягом року сума штрафу збільшується і становить від 10 до 20 неоподаткованих мінімумів доходів громадян.⁶⁷⁵

Окрім того, якщо за укладеним цивільно-правовим договором (угодою) на особу покладені будь-які функції фахівця з бухгалтерського обліку і вона вчинила дії (бездіяльність), відповідальність за які передбачено ст. 164-2 КпАП, то ця особа притягується до адміністративної відповідальності на загальних підставах, оскільки виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами (угодами) не визначене КпАП як підстава для звільнення від адміністративної відповідальності винних осіб (ст. 22 КпАП) або обставина, що виключає провадження у справі про адміністративне правопорушення (ст.247 КпАП)⁶⁷⁶.

Таким чином, при формуванні облікової політики потрібно враховувати не тільки напрям діяльності підприємства, а й його розмір. При цьому необхідно враховувати, що формальний підхід до формування наказу про облікову політику може викривити показники діяльності підприємства та вплинути на його репутацію.

Питання для самоконтролю

1. В яких формах фінансової звітності відображається інформація про облікову політику підприємства?
2. Який порядок відображення облікової політики у фінансовій звітності підприємства?
3. Який порядок зміни облікової політики?
4. Зміна облікових оцінок.

⁶⁷⁵ Кодекс України про адміністративні правопорушення, № 8073-Х від 07.12.1984. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10/ed20110717>

⁶⁷⁶ Кодекс України про адміністративні правопорушення, № 8073-Х від 07.12.1984. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10/ed20110717>

5. Відповідальність за порушення положень щодо облікової політики підприємства

6. Коли розпочинають застосування нових підходів щодо облікової політики підприємства?

7. На які показники Балансу впливає метод оцінки вибуття запасів?

8. Якими нормативно-правовими актами передбачається зміна облікової політики підприємства?

9. На які форми фінансової звітності впливає метод нарахування резерву сумнівних боргів?

Тестові завдання з множинним запитом за темою 7

<p>1. Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у фінансовій звітності підприємства:</p> <p>1) шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного періоду; 2) способом «червоного сторно»; 3) способом додаткового бухгалтерського проведення; 4) коректурним способом.</p>	<p>2. Форма фінансової звітності 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) складається із:</p> <p>1) активу, що містить три розділи та пасиву, що містить чотири розділи; 2) активу, що містить три розділи та пасиву, що містить п'ять розділів; 3) активу, що містить три розділи та пасиву, що містить три розділи; 4) активу, що містить чотири розділи та пасиву, що містить п'ять розділів.</p>
<p>3. На основі якого принципу бухгалтерського обліку підприємство повинно забезпечити постійне (із року в рік) застосування обраної облікової політики?</p> <p>1) принципу обачності; 2) принципу періодичності; 3) принципу автономності; 4) принципу послідовності.</p>	<p>4. Ступінь незалежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування характеризує:</p> <p>1) коефіцієнт загальної ліквідності; 2) коефіцієнт фінансування; 3) коефіцієнт автономії; 4) коефіцієнт фінансової залежності.</p>
<p>5. Чи можуть за потреби елементи облікової політики змінюватись?</p> <p>1) Так; 2) Ні;</p>	<p>6. Зміна облікової політики передбачається:</p> <p>1) П(С)БО №30; 2) П(С)БО №6; 3) НП(С)БО №1;</p>

<p>3)Ні, тому що це заборонено законодавством; 4)Так, але якщо в цьому є нагальна потреба.</p>	<p>4)П(С)БО №8.</p>
<p>7.Зміна облікової політики може відбутися за умови: 1)зміни матеріально відповідальних осіб; 2)зміни керівника підприємства і (або) головного бухгалтера; 3)зміни тривалості операційного циклу; 4)зміни ціни на енергоносії.</p>	<p>8.Не вважається зміною облікової політики становлення облікової політики для: 1)Подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій; 2)Подій або операцій, які не відбувалися раніше; 3)Всі відповіді вірні. 4)Немає правильної відповіді.</p>
<p>9.Застосування нових підходів, які були введені в облікову політику необхідно розпочати з: 1)Нового звітного року; 2)З кінця поточного року; 3)З прийняттям нових підходів; 4)Правильна відповідь відсутня.</p>	<p>10.Яким нормативним документом регламентується порядок зміни облікової політики підприємства? 1)Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; 2)П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»; 3)Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; 4)Податковим кодексом України.</p>
<p>11.В якому випадку не потрібна зміна облікової політики підприємства? 1)при зміні статутних вимог підприємства; 2)при внесенні змін і доповнень до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку; 3)при зміні чисельності працівників; 4)при реорганізації</p>	<p>12.Коли потрібно вносити зміни в облікову політику підприємства? 1)на кінець звітного періоду; 2)на початок нового звітного періоду; 3)дата визначається чинним законодавством; 4)на початок кварталу;</p>

підприємства.	
<p>13. На які показники Балансу впливає метод оцінки вибуття запасів?</p> <p>1)запаси;</p> <p>2)запаси, нерозподілений прибуток;</p> <p>3)запаси, нерозподілений прибуток, статутний капітал;</p> <p>4)запаси, нерозподілений прибуток, готова продукція.</p>	<p>14. На які форми фінансової звітності впливає метод нарахування амортизації основних засобів?</p> <p>1)Баланс, Звіт про фінансові результати;</p> <p>2)Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів;</p> <p>3)Баланс, Звіт про фінансові результати, Примітки до річної фінансової звітності;</p> <p>4)Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Примітки до річної фінансової звітності.</p>
<p>15. Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у фінансовій звітності підприємства:</p> <p>1) шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного періоду;</p> <p>2) способом «червоного сторно»;</p> <p>3) способом додаткового бухгалтерського проведення;</p> <p>4) коректурним способом.</p>	<p>16. Форма фінансової звітності 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) складається із:</p> <p>1) активу, що містить три розділи та пасиву, що містить чотири розділи;</p> <p>2) активу, що містить три розділи та пасиву, що містить п'ять розділів;</p> <p>3) активу, що містить три розділи та пасиву, що містить три розділи;</p> <p>4) активу, що містить чотири розділи та пасиву, що містить п'ять розділів.</p>
<p>17. Метод оцінки вибуття запасів ФІФО призводить до:</p> <p>1) зниження собівартості реалізації, завищення прибутку і зниження виручки від реалізації;</p> <p>2) зниження собівартості реалізації, завищення прибутку;</p> <p>3) зниження собівартості</p>	<p>18. На які форми фінансової звітності впливає метод нарахування резерву сумнівних боргів?</p> <p>1) Баланс, Звіт про фінансові результати;</p> <p>2) Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів;</p> <p>3) Баланс, Звіт про фінансові</p>

<p>реалізації, завищення прибутку і завищення активів; 4)заниження собівартості реалізації, завищення прибутку і заниження активів.</p>	<p>результати, Примітки до річної фінансової звітності; 4)Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Примітки до річної фінансової звітності.</p>
<p>19.На які показники Балансу впливає метод нарахування амортизації основних засобів? 1)основні засоби; 2)основні засоби, нерозподілений прибуток; 3)основні засоби, нерозподілений прибуток, статутний капітал; 4)основні засоби, нерозподілений прибуток, готова продукція.</p>	<p>20.Показники ліквідності та платоспроможності використовуються для оцінки: 1)майнового стану підприємства; 2)фінансового стану підприємства; 3)фінансової стійкості підприємства; 4)рентабельності підприємства.</p>
<p>21.Ступінь незалежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування характеризує: 1)коефіцієнт загальної ліквідності; 2)коефіцієнт фінансування; 3)коефіцієнт автономії; 4)коефіцієнт фінансової залежності.</p>	<p>22.Зміна облікової політики передбачається: 1)П(С)БО №30; 2)П(С)БО №6; 3)НП(С)БО №1; 4)П(С)БО №8.</p>
<p>23. Види сегментів: 1) господарський та географічний; 2) географічний збутовий та виробничий; 3) подібні та пріоритетні сегменти; 4) усі відповіді правильні.</p>	<p>24. Системи та склад внутрішньої (управлінської) звітності визначають: 1) підприємства самостійно в межах облікової політики; 2) НП(С) БО 1; 3) передбачено Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; 4) вищою організацією.</p>

Список рекомендованої літератури

1. Альошкіна Н., Вороняя Н., Чернишова Н. Зміни облікової політики та облікової оцінки. *Податки та бухгалтерський облік*. 2018. № 102. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/december/issue-102/article-41437.html>
2. Верига, Ю. А. Облікова політика підприємства: навч. посіб. / Верига Ю. А., Кулик В. А., Ночовна Ю. О., Іванюк С. Ю. Полтава: ПУЕТ «ЦУЛ», 2015. 310 с.
3. Євдокимов В.В. Облікова політика підприємства як чинник управління величиною фінансових результатів. *Вісник ЖДТУ*. 2008. №3 (45). С. 77- 87.
4. Жолнер, І.В. Фінансовий облік за міжнародними і національними стандартами: навчальний посібник. К:Центр учбової літератури, 2012. 368с.
5. Засадний Б. Облікова політика компаній в умовах застосування МСФЗ. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2014. Вип. 10. URL: http://papers.univ.kiev.ua/1/ekonomika/articles/zasadnyi-b-accounting-policies-of-companies-in-the-framework-of-ifsrs_24483.pdf
6. Калабухова С. В. Вплив облікової політики на аналітичні показники фінансової звітності підприємства. *Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»*, 30 червня 2017 року, м. Тернопіль, С.127-130.
7. Коваль Л.В. Облікова політика в управлінні підприємством. Ефективна економіка. 2019. №5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua>.
8. Кодекс України про адміністративні правопорушення, № 8073-Х від 07.12.1984. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10/ed20110717>
9. Кругляк З. И. Влияние отдельных элементов учетной политики на статьи отчетности и показатели финансового состояния. *Научный журнал КубГАУ*. 2014. №101(07). С. 16-27.
10. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 119 с.
11. Макарова Н. Н. Анализ подходов к формированию учетной политики. *Аудит и финансовый анализ*. 2009. № 3. С. 8-17.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від

- 28.05.99 р. № 137. URL:
[https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99.](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99)
13. Приходько І.П. Облікова політика сучасного підприємства: теоретичні аспекти формування. *Економіка та держава*. 2013. Вип. 5. URL:
http://www.economy.in.ua/pdf/5_2013/21.pdf
14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України 16.07.1999 № 996-XIV. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
15. Сисоєва І.М., Балазюк О.Ю. Особливості облікової політики для промислових підприємств різних масштабів. *Ефективна економіка*. URL:
<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3458&p=1>
16. Смоквіна Г.А., Каверіна С.Ю. Методичні аспекти формування облікової політики підприємства: національний та міжнародний досвід. *Економіка, фінанси, право*. 2016. №3/1. С.8-14.
17. Товстог'ят Ю., Чернишова Н., Крилова Т. Відповідальність за невиконання наказу про облікову політику. *Податковий кодекс*. 2014. №24. URL:
<https://i.factor.ua/ukr/journals/nk/2014/december/issue-24/article-4143.html>
18. Чальїй, И. Как оформить приказы по учетной политике. *Бухгалтер*. 2004. № 6. С. 48-50.

ТЕМА 8

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ КОМП'ЮТЕРНОГО СЕРЕДОВИЩА

8.1. Сучасний стан автоматизації обліку сільськогосподарських підприємств.

8.2. Особливості формування облікової політики у програмі 1С: Підприємство 8.2 «Бухгалтерія в сільському господарстві»

У темі проаналізовано сучасний стан автоматизації обліку сільськогосподарських підприємств у сучасних умовах господарювання. Розглянуто основні програмні продукти що використовуються юридичними та фізичними особами в Україні та доведено, що серед значної їх кількості, за кількістю реалізації та безперечним лідером за популярністю, на сьогоднішній час, є програмне забезпечення корпорації «1 С», яка завоювала ринок інформаційних систем завдяки своєму продукту під брендом «1 С: Бухгалтерія». Крім того, наведено переваги використання галузевої конфігурації програмного продукту 1 С «Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України» для повної комп'ютеризації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах. Розглянуто додаткові можливості даної конфігурації у порівнянні з типовою конфігурацією «Бухгалтерія для України» що викликані галузевими особливостями ведення діяльності.

Розглянуто особливості налаштування облікових параметрів з погляду користувача та особливості формування облікової політики у програмі 1С: Підприємство 8.2 «Бухгалтерія в сільському господарстві».

8.1. Сучасний стан автоматизації обліку сільськогосподарських підприємств

За сьогоdnішніх умов господарювання, автоматизація облікового процесу на будь-якому підприємстві дає можливість суттєво зменшити витрати часу на виконання бухгалтерської роботи працівниками бухгалтерії та своєчасно забезпечити керівництво підприємства необхідною інформацією.

Автоматизація бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах України стала вже не просто необхідністю, а потребою, що викликана розвитком сучасних інформаційних технологій. Цілком логічним є прагнення керівництва галузі полегшити роботу своїх працівників, звести до мінімуму вірогідність помилок, а також оперативно впливати на процеси, які пов'язані з виробництвом та з управлінням сільськогосподарських підприємств і галузі в цілому⁶⁷⁷.

Саме тому, в теперішніх умовах господарювання, перед підприємствами, які здійснюють свою діяльність, постає завдання обрати програмні ресурси для автоматизації обліку та управління, які найбільше задовольнятимуть потреби підприємства.

Для того щоб ефективно провести автоматизацію, слід в першу чергу добре уявляти собі, що ж таке – автоматизований бухгалтерський облік. На перший погляд, все просто, і навіть така постановка питання здається трохи вигаданою, тому існує думка, що автоматизований бухгалтерський облік – це просто коли бухгалтерський облік ведеться на комп'ютері.

Слід усвідомлювати, що впровадження бухгалтерської програми ефективно тільки тоді, коли наслідком є підвищення ефективності та поліпшення якості ведення обліку на підприємстві.

Це може виражатися в:

- упорядкуванні бухгалтерського обліку;
- збільшенні кількості інформації, що одержується з бухгалтерського обліку;
- зниженні кількості бухгалтерських помилок;
- підвищенні оперативності бухгалтерського обліку;
- підвищенні економічності бухгалтерського обліку.

⁶⁷⁷ Людвенко Д.В. Використання сучасних інформаційних технологій в обліково звітному інформаційному забезпеченні на сільськогосподарських підприємствах. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економ. науки)*. 2012. №2(18). Т.1. С. 247 - 254.

Якщо такого покращення не відбулося, то автоматизація обліку безперспективна – вона не принесе кінцевого результату, сам же по собі перехід від заповнення паперових журналів ордерів на натискання комп'ютерних клавіш поліпшенням не можна назвати. Таку ситуацію слід швидше називати псевдоавтоматизацією⁶⁷⁸.

Лише тоді, коли визначені цілі автоматизації, її масштаб і порядок, зроблена постановка задачі, обрана та придбана оптимальна для підприємства програма і вирішені технічні питання, можна приступати до роботи з бухгалтерською програмою.

Підприємства України на сьогодні користуються програмними продуктами різних компаній: 1С, Парус, Галактика, Інтелект-Сервіс тощо. Зазначені компанії постійно оновлюють і забезпечують максимально раціональну роботу, пропонують комплекс з універсальних та спеціалізованих програмних продуктів з метою успішного функціонування на ринку. Однак, не дивлячись на схожість мети використання цих програмних продуктів, вони відрізняються між собою за можливостями: кількістю завдань, які розв'язуються, способами вирішення цих завдань, специфікою підприємств, особливостями галузей, на які вони спрямовані тощо⁶⁷⁹.

Сучасна автоматизована система обліку будується на основі новітніх засобів обчислювальної техніки і повинна задовольняти потреби користувачів виконуючі різні функції. В умовах значного обсягу автоматизованих систем бухгалтерського обліку менеджмент кожного підприємства постає перед вибором програмного продукту, який був би найбільш актуальним та доцільним, враховуючи специфіку діяльності конкретного підприємства. Серед значної кількості програмних продуктів, за кількістю реалізації та безперечним лідером за популярністю, на сьогоднішній час, є програмне забезпечення корпорації «1С», яка завоювала ринок інформаційних систем завдяки своєму продукту під брендом «1С: Бухгалтерія». «1С: Бухгалтерія» – це одна з численних

⁶⁷⁸ Славкова О.П., Гаркуша С.А. Впровадження автоматизації обліку: вимоги та підхід *Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського*. 2015. Випуск 4. С.1046-1049.

⁶⁷⁹ Черножукова А. М., Лободзинська Т. П. Порівняльний аналіз автоматизованих систем бухгалтерського обліку на підприємствах України. *Ефективна економіка*. 2017. №6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5661>

конфігурацій, розроблених на базі платформи «1С: Підприємство».

Сьогодні в Україні 1С: Підприємство один з популярних, стабільно затребуваних продуктів програмного забезпечення. Для автоматизації оперативного обліку своєї діяльності, програму використовують, як великі промислові холдинги, торговельні корпорації, фінансові та бюджетні організації, підприємства сфери обслуговування, так і підприємці з малого бізнесу. Відгуки численних користувачів свідчать про те, наскільки стало легше працювати з появою системного продукту 1С:Підприємство.

Нижче представлений рейтинг автоматизованих програм, використовуваних юридичними та фізичними особами в Україні (Рис. 8.1).

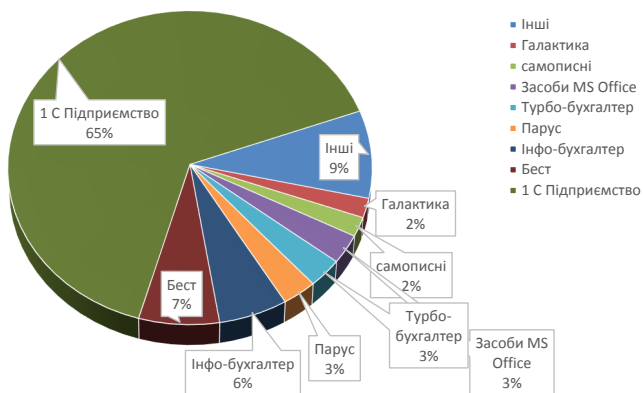


Рис. 8.1. Рейтинг автоматизованих програм, використовуваних юридичними та фізичними особами в Україні.

Джерело: ⁶⁸⁰

- 1С Підприємство - 65%
- БЕСТ - 7%
- Інфо-бухгалтер - 6%
- Парус - 3%
- Турбо-бухгалтер - 3%
- Засоби MS Office - 3%

⁶⁸⁰ Чому 1С? Переваги та недоліки для ведення обліку в Україні. веб-сайт. URL:https://stimul.kiev.ua/articles.htm?a=chomu_1s_perevagi_ta_nedoliki_dlya_vedennya_obliku_v_ukraini

- Галактика - 2%
- самописні - 2%
- Інше - 9%

Система «1С:Підприємство» складається із технологічної платформи, яка у свою чергу містить декілька компонентів, основні з яких – бухгалтерський облік, оперативний облік та розрахунок а також прикладного рішення по автоматизації обліку – конфігурації.

Компонента «Бухгалтерський облік» призначена для автоматизації бухгалтерського обліку на основі бухгалтерських операцій.

Компонента «Оперативний облік» призначена для автоматизації оперативного обліку різних засобів в різних розрізах.

Компонента «Розрахунок» призначена для автоматизації складних розрахунків.

Конфігурації системи «1С:Підприємство» поділяють на базові та ПРОФ. Базові конфігурації не дозволяють вносити зміни до них, а конфігурації ПРОФ не обмежують внесення змін до них.

Існують локальні та мережеві версії системи «1С:Підприємство». Локальні версії забезпечують роботу з інформаційною базою системи в один момент часу лише одного користувача, мережеві – декількох користувачів⁶⁸¹.

Конфігурації системи поділяють на типові та спеціалізовані. Типові конфігурації розробляють для автоматизації типових завдань певного виду діяльності (конфігурація «Бухгалтерія для України», «Бухгалтерія для бюджетних установ України»). Спеціалізовані конфігурації розробляють, як правило, на основі типових конфігурацій з врахуванням специфіки діяльності окремих підприємств («Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України» «Управління виробничим підприємством для України»).

Найбільш поширеною конфігурацією в програмі 1 С Підприємство є «Бухгалтерія для України», яка дозволяє вести бухгалтерський та податковий облік і підходить більшості підприємств України. Особливістю конфігурації є ведення синтетичного обліку, формування регламентної звітності. Дана конфігурація дозволяє виконувати основні задачі бухгалтерії, зокрема: каса, банк, облік послуг, ТМЦ і основних засобів,

⁶⁸¹ Коваль О.В. Автоматизація бухгалтерського обліку на сільськогосподарському підприємстві в сучасних умовах // *Економіка. Фінанси. Менеджмент*. 2019. №6. С. 136-141.

просте виробництво. Проте, в «1С:Підприємство Бухгалтерія для України» не ведеться управлінський облік.

Діяльність агропромислових підприємств та агроформувань є специфічною і відрізняється від інших галузей народного господарства. Галузева специфіка підприємств АПК вимагає від українських виробників програмного забезпечення створення спеціалізованих бухгалтерських програм⁶⁸².

Для повної комп'ютеризації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах виділено конфігурацію «Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України». Даний програмний продукт призначений для ведення бухгалтерського та податкового обліку на сільськогосподарських підприємствах:

- різних видів діяльності (рослинництво, тваринництво, переробка с/г продукції, торгівля с/г продукцією);
- з любую системою оподаткування (загальна, фіксований с/г податок).

Рішення «Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України» розроблено на базі «Бухгалтерії для України» із збереженням всіх її можливостей і доповнене додатковими можливостями що викликані галузевими особливостями ведення діяльності. Головне меню програми доповнене додатковими пунктами меню («Транспорт», «Біологічні активи», Паї), що і відрізняє конфігурацію «Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України» від конфігурації «Бухгалтерія для України» (Рис. 8.2.).

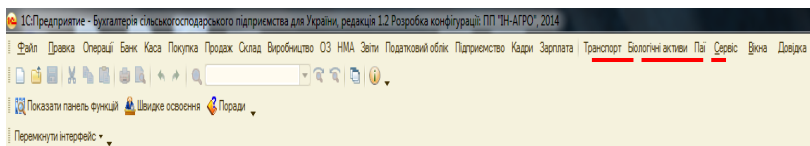


Рис. 8.2. Головне меню програми 1 С Підприємство - конфігурація «Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України»

Джерело: сформовано авторами на основі програми 1С: Підприємство

Крім додаткових пунктів меню програмне рішення містить розширені можливості по розрахунку заробітної плати (ведення кадрового обліку; система гнучкого настроювання видів і груп

⁶⁸² Третяк Н.М. Автоматизація обліку підприємств агропромислового комплексу. *Облік і фінанси АПК*. 2005. № 11. С. 116–119.

розрахунків; автоматичний розрахунок лікарняних, відпускних (рис. 8.3).

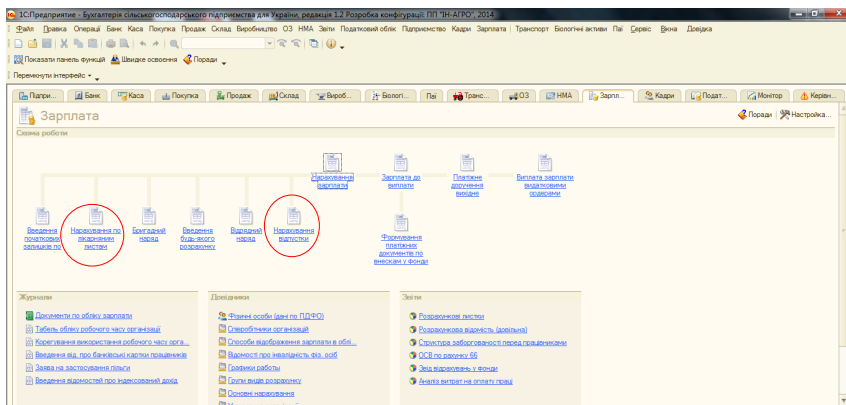


Рис. 8.3. Розширені можливості по розрахунку заробітної плати у конфігурації «Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України»

Джерело: сформовано авторами на основі програми 1С: Підприємство

Виплата розрахованої заробітної плати може здійснюватися, як через касу підприємства, через картку банку, так і послугами, товарами та готовою продукцією.

Слід відмітити, що крім зазначених переваг, у конфігурації існують і інші функціональні можливості. У конфігурації автоматизовані наступні ділянки обліку:

- Облік у рослинництві. Введено поняття «технологічної операції». Всі документи по реєстрації факту виконаних робіт накопичують дані в розрізі типових технологічних операцій. У програму вводиться структура посівів, можливо графічне представлення схеми полів. Витрати на підготовку виробничої діяльності накопичуються в розрізі полів, культур і статей витрат. Реалізовано механізм розподілу витрат пропорційно площі полів, аналізу витрат, розрахунку фактичної собівартості.

- Облік взаєморозрахунків з оренди землі (облік пайовиків). Реалізований автоматичний розрахунок нарахувань і утримань. Виплата проводиться всіма можливими способами: безготівковими, готівкою, готовою продукцією, товарами. Реалізований автоматичний розрахунок нарахувань і утримань.

- Облік тваринництва. Тварини враховуються в сумовому обліку, в головах, у живій вазі. У бухгалтер є можливість відобразити в системі всі господарські операції з обліку тварин

від приплоду до забою.

- Облік транспорту і сільгосптехніки. У програмі фіксуються шляхові і облікові листи, ведеться облік палива, показань спідометра і залишків у баках, розрахунок витрати палива за нормами, виконується розрахунок відрядної зарплати. Крім того, є можливість проаналізувати витрати на утримання машинно-тракторного парку водіїв, механізаторів та їх помічників.

- Облік переробки та допоміжних виробництв реалізований з можливістю розрахунку фактичної собівартості і аналізу структури собівартості готової продукції.

- Облік інших витрат. Ведеться в розрізі підрозділів, об'єктів (номенклатурних груп) і статей витрат. Реалізовано механізм розподілу і аналізу витрат, розрахунку фактичної собівартості готової продукції.

За допомогою «Бухгалтерії сільськогосподарського підприємства для України» можна вести бухгалтерський і податковий облік господарської діяльності декількох підприємств як окремо, так і в загальній інформаційній базі (причому в ролі окремих організацій можуть виступати індивідуальні підприємці). Це зручно, якщо їх господарська діяльність тісно пов'язана між собою: можна використовувати загальні списки товарів, контрагентів (ділових партнерів), працівників, місць зберігання і т.д., а обов'язкову і спеціалізовану звітність формувати роздільно.

Результати застосування конфігурації для сільськогосподарських підприємств наведені в таблиці 8.1.

Таблиця 8.1

Результати застосування конфігурації для автоматизації підприємств агропромислового комплексу

№	Специфіка діяльності підприємств АПК	Результати застосування конфігурації
1	2	3
1	Велика кількість об'єктів обліку, контролю та управління.	Автоматизація роботи бухгалтерії, відділу постачання, фінансів.
2	Велика номенклатура продукції рослинництва, тваринництва та підсобних господарств	Формування оперативної та аналітичної інформації.
3	Галузева методика формування собівартості готової продукції по рослинництву, тваринництву та переробним підрозділам	Облік витрат ведеться за видами діяльності та підрозділами: рослинництво, тваринництво, переробка, транспорт, обслуговуючі підприємства, ремонт основних засобів.

Продовження таблиці 8.1

1	2	3
4	Облік в декількох одиницях виміру.	Облік в натуральних, трудових та грошових вимірниках
5	Сезонні коливання попиту на готову продукцію	Автоматизація обліку переробки власної та давальницької сировини
6	Ведення обліку за окремими галузями: рослинництву і тваринництву	Облік тваринництва ведеться в «Журналі обліку тварин» за кожним видом тварин. Облік витрат по рослинництву ведеться по кожній рослинній культурі окремо
7	Специфіка розрахунків з працівниками по оплаті праці	Виплата заробітної плати як в грошовій так і натуральній формі. Можливість отримання сільськогосподарської продукції в рахунок майбутньої зарплати
8	Специфіка первинних документів (акт приросту живої маси тварин, щоденник надходження сільськогосподарської продукції, відомість надою молока)	Автоматизація документообігу, податкового обліку та складання звітності
9	Наявність структурних підрозділів (олійниця, молочарня, забійний цех, млин)	Можливість аналізу роботи підприємства по структурним підрозділам. Автоматизація обліку переробних підприємств: олійниця, млин, хлібопекарня, молочарня
10	Специфіка звітності	Формування специфічних звітів: Декларація по ПДВ по тваринництву, декларація по ПДВ по рослинництву, загальна декларація по ПДВ
11	Великий обсяг незавершеного виробництва по рослинництву. Сезонність робіт	Автоматизація обліку незавершеного виробництва. Облік витрат по полях

«1С:Підприємство 8.2. Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України» - оптимальне рішення для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку, отримання інформації для аналізу діяльності підприємств з виробництва та переробки сільськогосподарської продукції (тваринництва, рослинництва та птахівництва).

Різноманітні і гнучкі можливості програми «1С:Бухгалтерія в сільському господарстві» системи «1С:Підприємство» дозволяють використовувати її як досить простий і наочний засіб автоматизації бухгалтерського та податкового обліку від уведення первинних документів до формування звітності.

Основними можливостями програми є:

- ведення бухгалтерського і податкового обліку відповідно до національних стандартів України;

- забезпечення вирішення всіх завдань, що стоять перед бухгалтерською службою підприємства - від обробки первинних документів до формування регламентованої звітності;

- ведення податкового обліку в розрізі декількох видів ПДВ (опціона): формуються окремі книги продажів, придбання, декларації з ПДВ.

- наявність засобів контролю та аналізу облікової інформації.

Підтримка різних варіантів організації обліку забезпечується за допомогою:

- налаштування рахунків програми;

- визначення значень констант, які визначають параметри облікової політики;

- введення в довідники (та реєстри відомостей) інформації, що використовується при формуванні бухгалтерських проводок.

Налаштування рахунків програми забезпечує:

- облік за декількома планами рахунків;

- багаторівневий синтетичний облік;

- багатовимірний аналітичний облік;

- багаторівневий аналітичний облік по кожному виміру;

- кількісний облік;

- валютний облік;

- позабалансовий облік.

За допомогою констант можна визначити:

- методику партійного обліку запасів (за партіями, за середньозваженою ціною, FIFO);

- варіант використання витратних рахунків (тільки 8 клас, тільки 9 клас, 8 і 9 класи);

- необхідність використання рахунків попередньої оплати;

- інше.

Програма містить документи для автоматизації таких ділянок обліку:

- облік необоротних активів;

- облік запасів;

- облік грошових коштів;

- облік фінансово-розрахункових операцій;

- облік праці та заробітної плати;

- облік витрат на виробництво і калькулювання продукції;

- облік паїв;
- облік біологічних активів;
- облік доходів, витрат і фінансових результатів;
- податковий облік необоротних активів, запасів, доходів

і витрат.

Засоби обліку включають:

- ручні операції, при використанні яких всі проводки операцій вводяться в ручному режимі;
- типові операції, при використанні яких в ручному режимі заповнюються лише окремі реквізити проводок операцій, а інші реквізити операцій заповнюються автоматично на підставі алгоритмів, визначених в шаблонах типових операцій;
- документи, при використанні яких всі проводки операцій формуються автоматично.

До засобів контролю та аналізу облікової інформації належать журнали документів, журнал операцій, журнал проводок та стандартні, спеціалізовані та регламентовані звіти.

Програма дозволяє вести бухгалтерський і податковий облік, формувати регламентовану звітність і отримувати інформацію про діяльність та стан ресурсів, необхідну для прийняття управлінських рішень.

Можливості які надає галузеве рішення співробітникам сільськогосподарського підприємства:

Керівникам:

- Отримувати дані для контролю зміни активів підприємства, звітність про виробничу діяльність, оперативну інформацію про рух грошових коштів та ін.
- Підвищити якість інформації, її достовірність і аналітичність.

Фінансовій і бухгалтерській службі:

- Вести бухгалтерський та податковий облік.
- Систематизувати і регламентувати бухгалтерський документообіг підприємства.
- Проводити аналіз управління витратами, формувати собівартість продукції в різних аналітичних розрізах, автоматично формувати залишки і обороти за статтями витрат.

Бухгалтеру з обліку кадрів і заробітної плати:

- Вести кадровий облік з докладною кадровою інформацією по співробітниках, кадровий облік за договорами ЦПХ.
- Можливість вносити інформацію про кадрові зміни.
- Здійснювати нарахування заробітної плати за

окладом, тарифними ставками, відрядними.

- Виконувати автоматичний розрахунок відпусток, лікарняних листів, обчислення податків і внесків.
- Формувати платіжні документи з перерахування податків і виплати заробітної плати.
- Можливість виплачувати заробітну плату через касу, за безготівковим розрахунком і натуральною оплатою.

Бухгалтеру з обліку біологічних активів:

- Можливість вести облік від введення первинних документів до формування бухгалтерської та оперативної звітності по руху біологічних активів.

Бухгалтеру з обліку транспорту і сільгосптехніки:

- Вести облік роботи вантажного і легкового автотранспорту, сільгосптехніки за дорожніми листами в розрізі технологічних операцій.
- Вести облік палива, ПММ.
- Вести облік матеріалів, використовуваних для ремонту транспорту і сільгосптехніки.

Бухгалтеру з обліку оренди землі та майна:

- Можливість вести облік оренди землі та майна в розрізі договорів, ділянок.
- Автоматично нараховувати орендну плату, здійснювати виплати паїв різними способами: готівковим, безготівковим, натуральною оплатою.
- Формувати регламентовану звітність щодо земельних ділянок.

Агроному:

- Аналізувати списання насіння і добрив в розрізі полів.

Зоотехніку:

- Проводити контроль структури стада і аналіз динаміки руху тварин за віковими групами, по місцях утримання в розрізі ферм і груп тварин.

Принципи обліку в "1С:Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України": У системі фіксуються первинні документи за господарськими операціями. Програма автоматично формує бухгалтерські проводки і накопичує додаткові дані в регістрах галузевого обліку. На основі накопичених в базі даних доступні для аналізу стандартні бухгалтерські, галузеві і регламентовані звіти.

В конфігурації реалізована загальноприйнята методика бухгалтерського та податкового обліку відповідно до Національних стандартів бухгалтерського обліку України. На основі введених даних програма автоматично формує стандартні бухгалтерські звіти та регламентовану звітність.

Автоматизація обліку вносить певні зміни до організації роботи бухгалтерії, як однієї з ланок управління. Одне з провідних місць в управлінні підприємством займає сучасний бухгалтер, що поєднує функції декількох суміжних ділянок управління. Він не тільки відповідає за ведення бухгалтерських рахунків, але і виконує певну роботу по плануванню, контролю, оцінці й перегляду напрямів господарської діяльності підприємства, з аудіювання і розробки управлінських рішень.

Різноманітність організаційно-правових форм діяльності сільськогосподарських виробників вимагає розробки комп'ютерних конфігурацій з бухгалтерського обліку максимально наближених до специфіки споживачів. На українському ринку комп'ютерних бухгалтерських програм наявними є базові індивідуальні програми для окремих сільськогосподарських підприємств, але на основі яких в майбутньому будуть створені програми масового користування⁶⁸³.

Забезпечення раціонального вибору адекватного для конкретного підприємства програмного продукту для автоматизації процедур бухгалтерського обліку та ефективне його використання у процесі обробки облікових даних дозволяє забезпечити підприємству:

- оперативне введення;
- обробку та формування вихідного інформаційного масиву даних бухгалтерського обліку;
- забезпечення внутрішнього контролю інформації;
- зменшення ручної праці;
- підвищення якості та ефективності роботи бухгалтерів;
- вдосконалення процесу організації бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності підприємства, що у сукупності сприяє удосконаленню системи менеджменту, підвищенню рентабельності та економічному зростанню підприємства⁶⁸⁴.

Застосування галузевих програмних продуктів для автоматизації обліку сільськогосподарських підприємств забезпечить ефективне управління прибутком підприємства, максимальну економію робочого часу і найвищої продуктивності

⁶⁸³ Черножукова А. М., Лободзинська Т. П. Порівняльний аналіз автоматизованих систем бухгалтерського обліку на підприємствах України. *Ефективна економіка*. 2017. №6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5661>

⁶⁸⁴ Скалюк Р. В. Концептуальні основи ефективної автоматизації процедур бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2015. № 3. Т. 1. С.95-102.

праці щодо надання повної, своєчасної і достовірної інформації про господарські операції, необхідної для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

8.2. Особливості формування облікової політики у програмі 1С: Підприємство 8.2 «Бухгалтерія в сільському господарстві»

Організація обліку в автоматизованому режимі реалізується мережею АРМБ (автоматизоване робоче місце бухгалтера), що створюються в місцях виникнення та використання інформації, охоплюючи не тільки власне бухгалтерську, а й виробничо-оперативну інформацію.

АРМ для обробки облікової інформації класифікують за рівнем управління:

- АРМ вищих керівників (включаючи головного бухгалтера), а також керівників середнього та нижнього рівня управління;

- АРМ спеціалістів (АРМ бухгалтера та економіста; нормувальника, диспетчера, інженера, технолога тощо);

- АРМ технічних виконавців (комірника, секретаря касира, продавця, оператора та ін.)⁶⁸⁵.

Можливості автоматизованої форми обліку дозволяють порізно розподіляти облікову роботу між працівниками з різних ділянок обліку. Склад облікових завдань залишається незмінним за різних обсягів облікових робіт, але перелік виконавців суттєво відрізняється залежно від розміру підприємства і, відповідно, від обсягу облікової роботи.

Для забезпечення збереження і достовірності інформації доступ до неї повинен бути обмежений і можливий тільки для уповноважених осіб. Відповідальність за розмежування прав доступу доцільно покласти на керівника підприємства, що й передбачити в розпорядчому документі про облікову політику.⁶⁸⁶

Авторизований доступ до комп'ютеризованої системи обліку працівниками бухгалтерії забезпечується за допомогою логіну та паролю, що створюється в системі за дорученням відповідальної особи за санкціонований доступ до інформації.

⁶⁸⁵ Облікова політика підприємства: Навчальний посібник. За ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г. - К.: ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2007. - 326 с.

⁶⁸⁶ Облікова політика підприємства: Навчальний посібник. За ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г. - К.: ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2007. - 326 с.

В системі розрізняють функції набору прав користувачів та створення окремого користувача. Такий підхід простий і гнучкий у використанні. З одного боку можливо створити декілька наборів прав користувачів з різними повноваженнями. Тому при створенні нового користувача йому просто необхідно присвоїти один з існуючих наборів повноважень. З іншого боку, можливо просто відредагувати набір повноважень, і це позбавить необхідності змінювати повноваження кожного користувача окремо.)⁶⁸⁷.

В програмі 1 С: Підприємство процедура обмеження доступу та надання прав користувачеві відображається у режимі «Конфігуратор», пункт меню «Адміністрування» (рис. 8.4.).

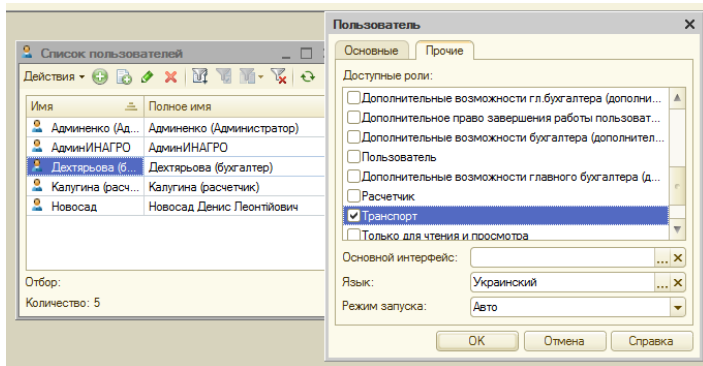


Рис. 8.4. Форма налаштування прав доступу користувача

Джерело: сформовано авторами на основі програми 1С: Підприємство

В даному режимі можна визначити список користувачів системи, кожному з яких надати деякий інтерфейс програми і набір прав доступу до даних. Інтерфейс користувача включає склад команд меню та панелей інструментів. Права доступу до даних визначають набір дій (перегляд, редагування тощо), дозволених для роботи з різними засобами конфігурації.

Інтерфейс користувача програми налаштовуються за допомогою констант.

Константи – це постійні (умовно-постійні) значення, які не змінюються (рідко змінюються). До констант відносять

⁶⁸⁷ Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г. - К.: ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2007. - 326 с.

значення, що використовуються за замовчуванням при заповненні реквізитів документів, визначають параметри облікової політики підприємства та інтерфейс користувача програми. Прикладами констант є валюта регламентованого обліку, основна організація, ставка ПДВ тощо.

За впливом значень констант на дії, що виконуються програмою константи можна поділити на 4 групи:

1) Константи, значення яких впливають на формування проводок (наприклад метод списання запасів);

2) Константи, значенням яких за замовчуванням заповнюються рядки документів або значення яких використовується як аналітика в проводках (напр. назва підприємства);

3) Константи перемикачі (напр. Так/ні);

4) Службові константи, що визначаються розробниками і не редагуються користувачами.

Іноді, в процесі роботи виникає необхідність використання констант, значення яких змінюється відповідно до законодавства (ставка податків і т.д.) Подібні константи називають періодичними.

Для редагування значень констант програми, що визначають настройки користувача використовуються команди «Сервіс - Налаштування користувача» (рис. 8. 5).

«Встановлювати складний облік ПДВ та платіжних доручень в договорах контрагентів» – визначає режим встановлення складного або спрощеного обліку ПДВ та платіжних доручень в договорах контрагентів;

«Не встановлювати прапорець «Сума включає ПДВ» в документах»

– визначає режим включення сум ПДВ в ціну номенклатури в документах;

«Номенклатура для автоматичного заповнення в податкових накладних» – найменування номенклатури для податкових накладних за замовчуванням;

«Основна валюта взаєморозрахунків» – найменування валюти взаєморозрахунків за замовчуванням;

«Основна одиниця по класифікатору» – найменування одиниці виміру за замовчуванням;

«Основна організація» - найменування організації за замовчуванням;

«Основна ставка ПДВ» – ставка ПДВ за замовчуванням;

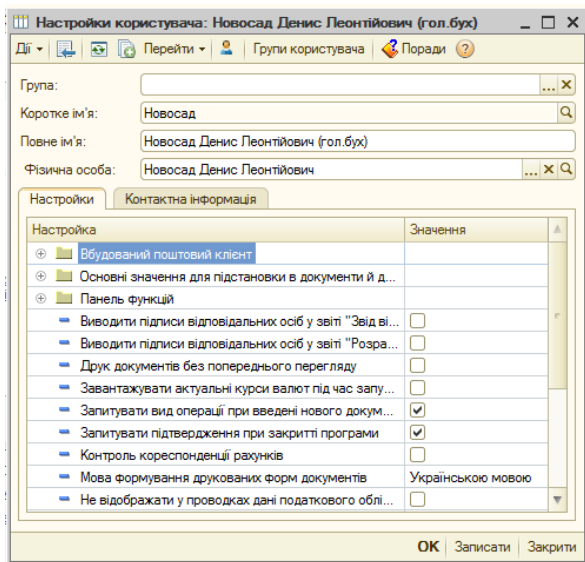


Рис. 8.5. Константи, що визначають налаштування користувача

Джерело: сформовано авторами на основі програми 1С: Підприємство

«Основна місце складання видаткових документів» – місце складання видаткових документів за замовчуванням;

«Основний відокремлений підрозділ» – відокремлений підрозділ за замовчуванням;

«Основний відповідальний» – відповідальний за замовчуванням;

«Основний підрозділ» – підрозділ за замовчуванням;

«Основний представник організації» – представник організації за замовчуванням;

«Основний склад» – склад за замовчуванням;

«Основний тип цін продажу» – тип цін продажу за замовчуванням;

«Хто звичайно виписує податкові накладні» – прізвище співробітника, який звичайно виписує податкові накладні;

«Виводити підписи відповідальних осіб у звіті «Звіт відрахувань у фонди» – режим відображення підписів відповідальних осіб у звіті;

«Виводити підписи відповідальних осіб у звіті «Розрахункова відомість організації» – режим відображення підписів відповідальних осіб у звіті;

«Друк документів без попереднього перегляду» – режим друку документів без попереднього перегляду;

«Завантажувати актуальні курси валют під час запуску системи» –

режим завантаження актуальних курсів валют під час запуску системи;

«Запитувати вид операції при введенні нового документу» – режим запити виду операції при введенні нового документу;

«Запитувати підтвердження при закритті програми» – режим запити підтвердження при закритті програми;

«Контроль кореспонденції рахунків» – режим контролю кореспонденції рахунків на підставі коректних кореспонденцій;

«Мова формування друкованих форм документів» – режим визначення мови формування друкованих форм документів (українська, російська);

«Не відображати у проводках дані податкового обліку» – режим відображення у проводках даних податкового обліку;

«Облік по всіх організаціях» – режим обліку по всіх організаціях;

«Основна дата початку звітів» – початкова дата формування звітів;

«Основний каталог файлів користувача» – каталог файлів користувача;

«Показувати в документах рахунки» – режим відображення рахунків обліку в документах;

«Показувати рухи при проведенні» – режим відображення рухів при проведенні документів;

«Тип деталізації стандартних звітів» – режим деталізації стандартних звітів за замовчуванням⁶⁸⁸.

В сучасних умовах господарювання, коли законодавство досить часто змінюється в сфері обліку та оподаткування, постає проблема підтримання комп'ютеризованої системи обліку в актуальному стані. Для цього призначається відповідальна особа за моніторинг законодавства та внесення оперативних змін у настройки облікової системи. За дорученням чи розпорядженням такої особи (як правило, такою особою є головний бухгалтер або його заступник) організовується внесення необхідних змін до настройок системи. Якщо це можливо, такі зміни вносяться відповідальним працівником, або

⁶⁸⁸ Волинець В.І. Конспект лекцій з дисципліни «Інформаційні системи і технології в обліку і аудиті. Практична частина» для студентів напрямку підготовки 6.030509 «Облік і аудит» освітньо-кваліфікаційного рівня «бакалавр». Вінниця: ВННІЕ ТНЕУ. 2013.102 с.

ж фірмою (особою), яка займалася розробкою чи запровадженням даного програмного забезпечення.)⁶⁸⁹.

Для редагування значень констант програми, що визначають настройки програми використовуються команди «Сервіс - Налаштування програми» (рис. 8.6).

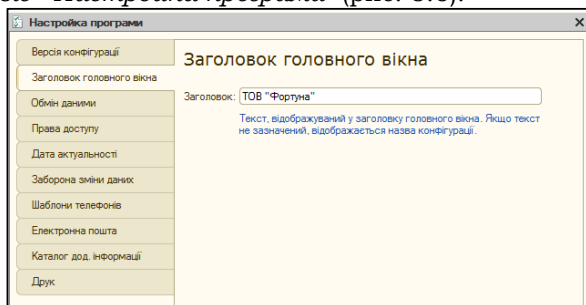


Рис. 8.6. Константи, що визначають настройки програми

Джерело: сформовано авторами на основі програми 1С: Підприємство

«Версія конфігурації» - визначається автоматично. При установці нової версії виконуються необхідні оновлення інформаційної бази.

«Заголовок головного вікна» – визначає текст, який відображається в заголовку головного вікна;

«Обмежити доступ до даних по організаціях» – режим обмеження доступу користувачів до даних організацій;

«Не використовувати механізм дати актуальності обліку» – режим функціонування механізму дати актуальності обліку. Якщо механізм не використовується, то документи проводяться за повною схемою, в іншому випадку – за спрощеною схемою;

«Інформувати про неактуальність обліку при проведенні документів» – режим інформування про неактуальність обліку. Якщо режим включено, то при проведенні документів буде виводитись інформація про спрощення, з якими вони були проведені;

«Дата заборони зміни даних» – дата заборони зміни даних;

«Шаблони телефонів» – шаблони телефонних номерів контактів;

«Каталог додаткової інформації» – каталог зберігання

⁶⁸⁹ Облікова політика підприємства: навч. посіб. За ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г. К.: ТОВ «ЮрАгро-Веста», 2007. 326 с.

зовнішніх обробок і документів;

«Додаткова колонка друкованих форм документів» – визначає необхідність виведення додаткового стовпчика з кодом або артикулом товарів при друці документів.

Для редагування значень констант програми, що визначають настройки параметрів обліку використовуються команди «Підприємство - Налаштування параметрів обліку», або можна скористатися однойменним ярликом на панелі функцій (рис. 8.7).

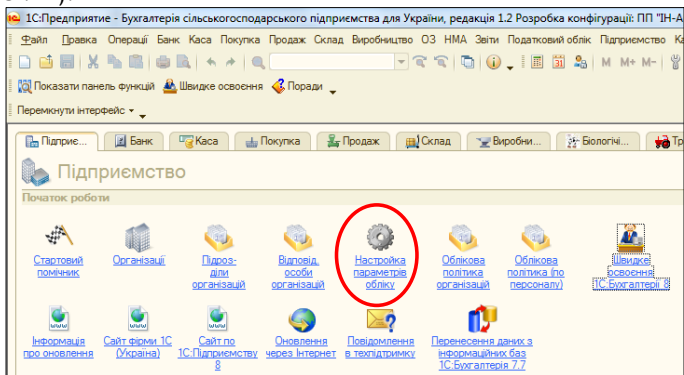


Рис. 8.7. Форма настройки параметрів обліку

Джерело: сформовано авторами на основі програми 1С: Підприємство

До констант, що визначають настройки параметрів обліку, належать (рис. 8.8):

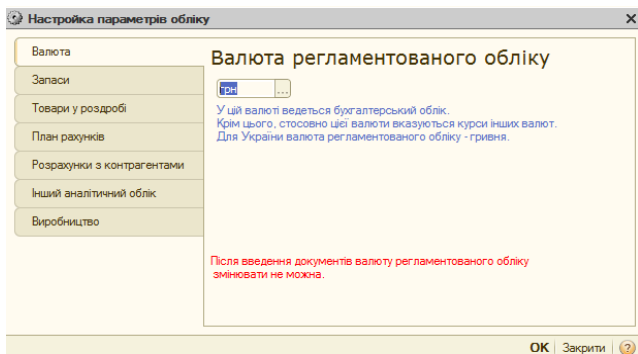


Рис. 8.8. Константи, що визначають параметри обліку

Джерело: сформовано авторами на основі програми 1С: Підприємство

Регістр **Валюта** містить одну константу «Валюта регламентованого обліку» – основна (національна) валюта обліку.

Регістр **Запаси** містить константи:

- «Дозволяється списання запасів при відсутності залишків за даними обліку» – режим дозволу на списання запасів при відсутності залишків запасів;

- «Ведеться облік зворотної тари» – режим ведення обліку зворотної тари;

- «Вести облік по партіях» – режим ведення обліку запасів по окремих партіях. Цей режим необхідно встановлювати при використанні для обліку запасів методу ФІФО;

- «Вести складський облік» – режим ведення обліку запасів по підприємству в цілому або окремих складах підприємства;

- «Сумовий облік по складах» – режим ведення сумового обліку запасів по підприємству в цілому або окремих складах.

Регістр **Товари в роздробі** містить константи:

- «По номенклатурі (обороті)» – режим ведення обліку товарів у роздробі по номенклатурі товарів або без;

- «По ставках ПДВ» – режим ведення обліку товарів у роздробі по ставках ПДВ або без;

Регістр **План рахунків** містить константу «Використовувати класи рахунків в якості груп» – режим використання класів рахунків в якості груп. Дозволяє отримувати аналітику по рахунках класу в цілому.

Регістр **Розрахунки з контрагентами** містить константи:

- «Вести розрахунки по документах» – режим ведення розрахунків з контрагентами по документах або договору;

- «Строк оплати покупців» – строк, після якого борг покупців вважається простроченим;

- «Строк оплати постачальникам» – строк, після якого борг постачальникам вважається простроченим;

Регістр **Інший аналітичний облік** містить константи:

- «Вести аналітичний облік коштів по відокремлених підрозділах» – режим ведення окремого обліку коштів по відокремлених підрозділах;

- «Використовувати знижки» – режим використання механізму знижок;

Регістр **Виробництво** містить константу «Тип цін планової собівартості номенклатури» – тип цін, який використовується при заповненні планової собівартості номенклатури в документах випуску продукції та надання послуг.

Найбільш серйозний та відповідальний етап підготовки системи до ведення обліку це налаштування плану рахунків використовуваної системи.

Як правило, на підприємстві використовується один (стандартний) план рахунків бухгалтерського обліку, що відповідає нормативним документам, але система «1С:Підприємство» має можливість ведення обліку за декількома планами рахунків.

План рахунків - це довідник, але винятково важливий, тому в програмі він структурно відділений від інших довідників.

Поняття плану рахунків у 1 С: Підприємство – це назва списку бухгалтерських рахунків на яких буде групуватись інформація про наявність і рух засобів підприємства а також відображення подій податкового обліку.

План рахунків створюється та редагується в режимі роботи «Конфігуратор». В режимі роботи «1С:Підприємство» можна створювати та редагувати нові рахунки, але не можна редагувати рахунки, створені в режимі роботи «Конфігуратор». Це пов'язано з тим, що на електронний план рахунків програми орієнтовані стандартні форми звітності і типові проведення.

До властивостей рахунків належать наявність *субрахунків*, ведення *валютного, кількісного, позабалансового, аналітичного* обліку та ознака *активності* рахунків.

Наявність на рахунку субрахунків дозволяє отримати на субрахунках деталізацію інформації, узагальненої на рахунку. Кількість рівнів субрахунків, довжина коду рахунків та підлеглих їм субрахунків визначається в режимі роботи «Конфігуратор».

На валютному рахунку зберігається інформація по кожній валюті та її еквіваленту в базовій валюті, а також еквівалент в базовій валюті по всіх валютах в цілому. На кількісному рахунку окрім вартісної інформації зберігається кількісна інформація. Інформація на позабалансовому рахунку не включається до балансу підприємства.

Кількісний облік, як правило, використовується разом з аналітичним обліком, що дозволяє отримати кількісну інформацію за об'єктами аналітичного обліку (субконто) як для одного рахунку, так і для всіх рахунків.

Субконто – це об'єкт аналітичного обліку бухгалтерських рахунків. Групи однотипних субконто утворюють види субконто, прикладами яких є необоротні активи, номенклатура, контрагенти, склади тощо.

Якщо на рахунку ведеться аналітичний облік, то для нього визначається кількість вимірів аналітичного обліку та для кожного виміру встановлюється певний вид субконто.

Ознака активності рахунку (субрахунку) визначає рахунок як *активний, пасивний* або *активно-пасивний* і

використовується в системі для виявлення помилових ситуацій, коли активний або пасивний рахунок не мають позитивного дебетового або кредитового сальдо відповідно.

Для відображення форми плану рахунків в режимі роботи «1С:Підприємство» використовується команда «Операції - Плани рахунків - План рахунків бухгалтерського обліку» (рис. 8.9.).

Код	Найменування	З...	Акт.	В...	Кл.	П/о	Субконто 1	Субконто 2	Субконто 3
00	Допоміжний рахунок		АП						
1	Необоротні активи		АП						
10	Основні засоби		А			✓	Основні засоби		
100	Інвестиційна нерухомість		А			✓	Основні засоби		
101	Земельні ділянки		А			✓	Основні засоби		
102	Капітальні витрати на поліпшен...		А			✓	Основні засоби		
103	Будинки та споруди		А			✓	Основні засоби		
104	Машини та обладнання		А			✓	Основні засоби		
105	Транспортні засоби		А			✓	Основні засоби		
106	Інструменти, прилади та інвентар		А			✓	Основні засоби		
107	Животні		А			✓	Основні засоби		
108	Багаторічні насадження		А			✓	Основні засоби		
109	Інші основні засоби		А			✓	Основні засоби		
1091	Інші основні засоби		А			✓	Основні засоби		
1092	Основні засоби призначені для ...		А			✓	Основні засоби		

Рис. 8.9. Форма плану рахунків в програмі 1 С: Підприємство 8.2.

Джерело: сформовано авторами на основі програми 1С: Підприємство

План рахунків – це список, в кожному рядку якого відображається інформація про окремий рахунок (субрахунок) обліку: код, назва, ознаки позабалансового, валютного, кількісного та податкового обліку (позначаються символом «√»), ознака активності рахунку («А» – активний, «П» – пасивний, «АП» – активно-пасивний), назви видів субконто аналітичного обліку.

Додаткова інформація про рахунок (субрахунок) відображається кольором рядка та на піктограмі: якщо рахунок (субрахунок) містить субрахунки, то рядок рахунку має блідно-жовтий колір, інакше – білий.

Режим відображення лише рахунків одного рівня (ієрархічного перегляду) або рахунків всіх рівнів визначається за допомогою команди «Дії – Ієрархічний перегляд» (рис. 8.10).

Код	Найменування	З...	Акт.	В...	Кл.	П...	П...	Субконто 1	Субконто 2	Субконто 3
00	Допоміжний рахунок		АП							
1	Необоротні активи		АП							
10	Основні засоби		А				✓	Основні засоби		
11	Інші необоротні матеріальні ак...		А				✓	Основні засоби		
12	Нематеріальні активи		А				✓	Нематеріальні а...		
13	Знос (амортизація) необоротн...		П				✓			
14	Довгострокові фінансові інвес...		А					Фінансові інвест...		
15	Капітальні інвестиції		А				✓			
16	Довгострокові біологічні активи		А		✓	✓		Біологічні активи	Склади	
17	Відстрочені податкові активи		А					Види податкової...	Статті відстроче...	
18	Довгострокова дебіторська з...		А							
19	Гудвіл		АП							

Рис. 8.10. Режим ієрархічного перегляду рахунків нижчого та вищого рівнів

Джерело: сформовано авторами на основі програми 1С: Підприємство

За допомогою команд «Дії - Встановити відбір і сортування списку» та «Дії - Налаштування списку» (рис. 8.11) можна виконати відбір і впорядкування рахунків за їхніми ознаками та настроїти графі плану рахунків для відображення.

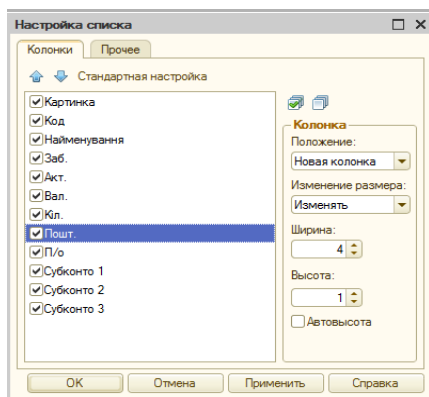


Рис. 8.11. Режим впорядкування рахунків за їхніми ознаками

Джерело: сформовано авторами на основі програми 1С: Підприємство

За допомогою команди «Дії - Друк» можна сформувати друковану форму плану рахунків, а за допомогою команд «Дії - Звіти» та «Дії - Субконто» – сформувати стандартні звіти або

відобразити довідники зі значеннями субконто для виділеного рахунку відповідно.

При роботі з планом рахунків можна виконувати такі дії над рахунками за допомогою команд пункту «Дії»:

- створювати нові рахунки в ручному режимі та шляхом копіювання існуючих рахунків (команди «Додати» та «Скопіювати» відповідно);

- редагувати рахунки (команда «Змінити»);

- видаляти та позначати, відмінити позначку на видалення рахунків (команди «Видалити» та «Встановити позначку видалення» відповідно).

При роботі з рахунками слід мати на увазі, що форми звітності та типові проводки орієнтовані на стандартний план рахунків, який поставляється разом з програмою. Тому, при зміні номера рахунку або субрахунку чи їх призначення, необхідно буде відповідним чином скоректувати також форми звітності та типові проводки.

Завдання ведення аналітичного обліку (заповнення полів "Вид субконто") в плані рахунків не призведе до необхідності змін у формах звітності та типових проводках, які поставляються з програмою. Навпаки, ведення аналітичного обліку бажане для рахунків з розгорнутим сальдо (тобто активно-пасивних рахунків, наприклад, 37 «Розрахунки з підзвітними особами», 68 «Розрахунки за іншими операціями» і т. д.), оскільки воно дає інформацію для правильного підрахунку розгорнутого сальдо в балансі.

Слід відзначити, що при створенні нового субрахунку він автоматично успадковує всі властивості його рахунку вищого рівня. При цьому не можна змінити успадковані властивості, а можна лише встановити нові властивості, яких не мав рахунок вищого рівня. Крім того, при створенні нового субрахунку для неіснуючого рахунку останній створюється автоматично.

Не слід змінювати номери рахунків і субрахунків, по яких мали місце операції в біжучому або попередньому періодах.

Нормальна робота бухгалтерії та підприємства цілому можлива тільки за умови, що необхідна інформація в будь-який момент може бути швидко знайдена. Жоден документ, що вимагає певних дій, не повинен залишитися без виконання, жодне доручення керівника не повинно бути забуте. Цього можна досягти тільки при обліку всіх документів шляхом їх реєстрації і організації контролю за їх виконанням⁶⁹⁰.

690 Облікова політика підприємства: навч. посіб. За ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г. К.: ТОВ «ЮрАгро-Веста», 2007. 326 с.

Система «1С:Підприємство» містить екранні форми (бланки) типових бухгалтерських документів та алгоритми для підготовки і впорядкованого зберігання їхніх паперових форм. Формування документів виконується не лише з метою отримання їх паперового еквіваленту та зберігання в журналах, а й для оформлення господарських операцій. Важливою властивістю документа є його можливість автоматично формувати бухгалтерські операції і проведення. Є низка документів, що не формують бухгалтерських проведення, а лише друковану форму.

Документ в програмі 1 С: Підприємство – своєрідний електронний аналог звичайного бухгалтерського документа.

Документи заповнюються користувачами, при їхньому збереженні проводяться операції по внесенню даних цих документів у систему, а на основі цих даних виконуються всі інші облікові процедури.

Склад спеціалізованих журналів та видів документів, що містяться в них, для програми «1С:Бухгалтерія в сільському господарстві» наведено в таблиці 8.2.

Таблиця 8.2

Журнали та види документів програми «1С:Бухгалтерія в сільському господарстві»

Назва журналу 1	Види документів 2
Банківські розрахункові документи	Платіжне доручення вхідне Платіжне доручення вихідне Платіжний ордер на надходження коштів Платіжний ордер на списання коштів Заявка на покупку-продаж валюти Покупка-продаж валюти Конвертація валюти
Касові документи	Прибутковий касовий ордер Видатковий касовий ордер Авансовий звіт
Виробничі документи	Вимога-накладна Звіт виробництва за зміну Інвентаризація незавершеного виробництва Передача в переробку Надходження з переробки Реалізація послуг з переробки Розподіл витрат Розподіл витрат та розрахунок собівартості
Документи по нематеріальних активах (НМА)	Надходження НМА Передача НМА Прийняття до обліку НМА Списання НМА

Продовження таблиці 8.2

1	2
Документи по основних засобах (ОЗ)	Введення в експлуатацію ОЗ Переміщення ОЗ Модернізація та ремонт ОЗ Інвентаризація ОЗ Переоцінка ОЗ Зміна графіків амортизації ОЗ Зміна параметрів нарахування амортизації Зміна податкового призначення ОЗ Зміна способу відображення витрат по амортизації ОЗ Зміна стану ОЗ Передача ОЗ Підготовка до передачі ОЗ Продаж ОЗ Списання ОЗ
Документи з обліку кадрів організації	Прийом на роботу в організацію Кадрове переміщення організацій Відрядження організацій Звільнення з організацій Повернення на роботу організацій Договори на виконання робіт з фізичними особами
Документи по обліку зарплати	Нарахування зарплати працівникам організацій Нарахування по лікарняному листу Нарахування відпустки робітникам організацій Виконавчий лист Ведення будь-якого розрахунку Бригадний наряд Відрядний наряд Зарплата до виплати організацій Заява на застосування пільги ПДФО
Документи по податковому обліку	Встановлення гарантійних строків Додаток 1 до податкової накладної Додаток 2 до податкової накладної Зміна податкового призначення ТЗВ Зміна податкового призначення запасів Коригування очікуваного й підтвердженого ПДВ Податкова накладна Реєстрація авансів у податковому обліку Реєстрація вхідного податкового документа
Документи покупців	Акт про надання виробничих послуг Звіт комісіонера про продажі Повернення товарів від покупця Рахунок на оплату покупцеві Реалізація послуг з переробки Реалізація товарів і послуг

Продовження таблиці 8.2

1	2
Документи постачальників	ВМД по імпорту Довіреність Звіт комітенту про продажі Надходження додаткових витрат Надходження товарів і послуг Повернення товарів постачальникові Рахунок на оплату постачальника
Складські документи	Інвентаризація товарів на складі Комплектування номенклатури Оприбуткування товарів Переміщення товарів Переоцінка товарів у роздробі Списання товарів
Документи по паям	Нарахування по паям Відомість виплат Передача паю План посіву Акт прийому-передачі Відомість реалізації Виконавчий лист контрагента
Документи по біологічним активам	Надходження БА Рахунок на оплату постачальнику БА Повернення БА постачальнику Реалізація БА Рахунок на оплату покупцю БА Повернення БА від покупця Інвентаризація БА Оприбуткування БА Оприбуткування незавершеного виробництва
Документи по транспорту	Подорожній лист тракториста машиніста Подорожній лист вантажного автомобіля Передача палива Злив палива

Програма 1С:Бухгалтерія містить екранні форми (бланки) типових бухгалтерських документів та алгоритми для підготовки і впорядкованого зберігання їхніх паперових форм. Формування документів виконується не лише з метою отримання їх паперового еквіваленту та зберігання в журналах, а й для оформлення господарських операцій. Важливою властивістю документа є його можливість автоматично формувати бухгалтерські операції і проведення. Є низка документів, що не формують бухгалтерських проведенень, а лише друковану форму.

Склад документів та їх візуальне представлення (електронні форми) можуть відрізнятися в різних версіях програми і видах конфігурацій, але обов'язково збігаються з певним набором

реальних первинних документів, що використовуються в бухгалтеріях і відповідають законодавству України.

Кожний документ має візуальне представлення (екранну форму). Форма має заголовок (шапку) і може мати табличну частину. Заголовок документа містить дані, загальні для всіх записів табличної частини. Підготовка документів полягає в заповненні їх реквізитів. Усі документи одного виду мають однакові форми і реквізити, але можуть відображати різні господарські операції. Реквізити документа можуть мати різний тип: текстовий рядок, дата, число, рахунок, субконто. При введенні дати програма пропонує скористатися календарем, чисел - калькулятором, коди рахунків (субрахунків) вибираються з плану рахунків, а субконто - з відповідних довідників.

Кожен документ має два обов'язкові реквізити - префікс з номером і дату. Документи одного виду мають однакові префікси, їх номери не можуть повторюватися. Префікс і номер документа редагувати не бажано, бо за префіксом розпізнають тип документа в журналах.

Увести новий документ можна безпосередньо з меню *Документи*, з *Журналу документів* або *Журналу операцій*.

При введенні нового документа дата документа встановлюється у відповідності з робочою датою, визначеною на закладці «Загальні» вікна параметрів програми за допомогою команди «Сервіс - Параметри...», а номер документу надається автоматично при збереженні або проведенні документа. В якості номеру надається черговий номер документів даного виду у визначених в конфігурації межах періодичності повторюваності номерів. При необхідності номер та дату документа можна змінити.

Для документів передбачено такий порядок роботи з ними: заповнюється форма документа, він друкується і обов'язково зберігається у відповідному журналі. Наявність паперового документа і його відсутність в електронному журналі можуть призвести до безладу в обліку.

Після заповнення реквізитів документ можна:

- вивести на друк;
- зберегти в журналі і не проводити: у цьому разі при закритті документа слід дати негативну відповідь на питання: «Чи провести документ?». Навіть у тому разі, якщо документ не формує бухгалтерських проведення, програма все одно запитуватиме, чи провести його;
- провести документ: у цьому разі запис про нього обов'язково занесеться у відповідний журнал; крім того, якщо документом передбачено формування господарської операції,

його можна буде побачити в Журналі операцій, а згенеровані проведення - в Журналі проведення.

Для збереження сформованих документів та для відображення основної інформації про них призначені Журнали документів.

Склад, структура та алгоритми функціонування журналів документів визначаються в режимі роботи «Конфігуратор». В режимі роботи «1С:Підприємство» здійснюється робота зі змістом журналів.

Журнал документів (рис. 8.12) – це хронологічний список, в кожному рядку якого відображається інформація про окремий документ: дата та час, номер, найменування документа тощо. Додаткова інформація про документ відображається на піктограмі: якщо документ проведений, то піктограма містить галочку; якщо документ помічений на видалення, то піктограма містить хрестик.

Вид документу	Вид операції	Дата	Номер	Організація	Склад
(Не використовується...)	Введення початкові...	31.12.2007 ...	000000003	Україна	МТФ
(Не використовується...)	Введення початкові...	31.12.2007 ...	000000001	Україна	СТФ
(Не використовується...)	Введення початкові...	31.12.2007 ...	000000002	Україна	МТФ
Рахунок на оплату п...	У переробку	02.01.2008 ...	00000000001	Україна	
Рахунок на оплату п...	Купівля тварин	14.01.2008 ...	00000000001	Україна	Основний склад
Списання біологічні...	Списання тварин	16.01.2008 12:00:00	000000003	Україна	
Надходження біологі...	Купівля тварин	21.01.2008 ...	00000000001	Україна	СТФ
Списання біологічні...	Списання тварин	23.01.2008 ...	00000000001	Україна	
Переміщення біологі...	Переміщення (твар.)	24.01.2008 ...	00000000001	Україна	
Надходження біологі...	Купівля тварин	29.01.2008 ...	00000000002	Україна	МТФ
Надходження біологі...	Купівля тварин	30.01.2008 ...	00000000003	Україна	МТФ

Рис. 8.12. Форма журналу документів «Документи по біологічним активам»

Джерело: сформовано авторами на основі програми 1С: Підприємство

Для відображення форм журналів операцій і проводок в режимі роботи «1С:Підприємство» використовуються команди «Журнал операцій» і «Журнал проводок (бухгалтерський облік)» пункту «Операції» головного меню програми.

Журнал операцій (рис. 8.13) - це хронологічний список, в рядках якого відображається інформація про операції: дата, час, номер та найменування документа, що сформував операцію; організація, для якої сформована операція; контрагент, сума та валюта операції. Додаткова інформація про операцію відображається на піктограмі: якщо документ, що сформував операцію, проведений, то піктограма містить

галочку; якщо операція позначена на видалення, то піктограма містить хрестик.

Для відображення проводок виділеної операції в нижній частині вікна операцій використовується кнопка командного рядка вікна операцій «Проводки».

Дата	Номер	Вид документа	Організація	Контрагент	Сума	Валюта
03.01.2006 10:00:00	ТДН0000000...	Надходження тов...	Плот ТД	УкрПостачСбут	4 250,00	грн
03.01.2006 12:00:00	Д0000000001	Надходження тов...	Добро	Хлібозавод №1	3 600 000,00	грн
03.01.2006 15:49:51	ТДН0000000...	Надходження тов...	Плот ТД	УкрПостачСбут	8 500,00	грн
03.01.2006 15:51:14	ТДН0000000...	Переміщення тов...	Плот ТД	Магазин №2		
03.01.2006 23:23:46	Д0000000002	Надходження НМА	Добро	СофтПостач	3 000,00	грн
03.01.2006 23:23:47	Д0000000010	Реєстрація еквід...	Добро	Хлібозавод №1	3 600 000,00	
03.01.2006 23:23:48	Д0000000011	Реєстрація відно...	Добро	СофтПостач	3 000,00	

Рахунок Дт	Субkonto Дт	Кількість	Под. при...	Рахунок Кт	Субkonto Кт	Кількість	Под. призн. Кт	Сума	Зміст
		Валюта Дт	Сума (п/о) Дт			Валюта Кт	Сума (п/о) Кт		Зміст
		Вал. сум.				Вал. сум.			Зміст
1 1541	1С Підприємств...			631	СофтПостач			2 500,00	Витрати на при...
					Основний дого...				НА
					Надходження ...				НА
2 6442	СофтПостач			631	СофтПостач			500,00	ПДВ - податков...
	Основний договір				Основний дого...				НА
					Надходження				НА

Рис. 8.13. Форма журналу операцій

Джерело: сформовано авторами на основі програми 1С: Підприємство

У журналі операцій інформація зберігається в розрізі господарських операцій, а журнал проводок дозволяє переглядати господарські операції у формі єдиного списку. Він має й інший режим перегляду - із розподіленням операцій за номерами журналів.

Журнал проводок (рис. 8.14) – це хронологічний список, в кожному рядку якого відображається інформація про окрему проводку: дата, час та номер проводки; найменування документа, який сформував проводку; назва організації, для якої сформований документ; коди, субkonto, кількість, валюта, валютна сума, податкове призначення та податкова сума дебетового та кредитового рахунків проводки; гривнева сума, зміст та номер журналу проводки. Додаткова інформація про проводку відображається на піктограми.

Журнал проводок має такі ж поля, як і журнал операцій у режимі введення чи редагування операції. Але його основне призначення - переважно перегляд проведень, хоча для зручності він має засоби для переходу до журналу операцій, журналу виділеного документа чи до списку типових операцій. Журнал проведень відкривається в режимі їх сортування за датами.

Період	№ Документ	Рахунок Дт	Субkonto Дт1	Кількість Дт	Под. призн. Дт	Рахунок Кт	Субkonto Кт1	Кількість Кт	Под. призн. Кт	Сума
				Валюта Дт	Сума (п/о) Дт			Валюта Кт	Сума (п/о) Кт	
16.01.2008 12:00:00	1	2121	Поросята 0-2 СТФ	-4,000		232	СТФ Основне ста... Падж			-60,00
23.01.2008 12:00:00	1	949	Падж	-4,000		2121	Поросята 2-4 СТФ	10,000		120,00
24.01.2008 00:00:00	1	2122	Свчні на відг...	100,000		2122	Свчні на відг...	2,000 100,000		950,00

Рис. 8.14. Форма журналу проводок

Джерело: сформовано авторами на основі програми 1С: Підприємство

Журнал проводок має таку ж панель інструментів, як і Журнал операцій, команди меню Дії також однакові.

Для зберігання різної інформації довідкового характеру у програмі використовують Довідники.

Довідник - об'єкт прикладного рішення, що дозволяє зберігати в інформаційній базі дані, що мають однакову структуру і обліковий характер. Це може бути, наприклад, список співробітників, перелік товарів, список постачальників або покупців. Довідники використовуються в тих випадках, коли необхідно виключити неоднозначне введення інформації. Інформація довідників використовується для визначення значень констант, заповнення реквізитів документів та звітів, формування бухгалтерських проводок або рухів, ведення аналітичного обліку.

Прикладами довідників є довідники номенклатури, необоротних активів, контрагентів, співробітників, валют тощо (рис. 8.15).

Програма «1С:Бухгалтерія 8.2» включає такі основні довідники:

«Організації» – список підприємств, облік діяльності яких ведеться в інформаційній базі;

«Підрозділи організацій» – список підрозділів організацій;

«Відокремлені підрозділи організацій» – список відокремлених підрозділів організацій;

«Фізичні особи» – список фізичних осіб;

«Співробітники організацій» – список співробітників організацій;

«Відповідальні особи організацій» – список відповідальних

осіб організацій;

Код	Найменування	Схема оподаткування	Код за...	ІПН	Пос
000000039	Абоненти				
00053	Аліменти				
000000023	Виконавчі листи				
00006	Власні організації				
00004	Інші				
000000004	Пайщики				
00001	Покупці				
000000008	Постачальники				
00005	Постачальники на ре...				
00003	Реалізатори				
00048	АКБ "УКРГАЗБАНК", м...				АКБ
000000015	В рахунок оплати праці				В р
000000001	В счет оплаты ттвдл				

Рис. 8.15. Довідник «Контрагенти»

Джерело: сформовано авторами на основі програми 1С: Підприємство

«Склади (місця зберігання)» – список місць зберігання запасів: оптові склади, магазини, неавтоматизовані торговельні точки;

«Контрагенти» – список контрагентів (юридичних та фізичних осіб) організацій;

«Валюти» – список валют обліку на бухгалтерських рахунках організацій;

«Банківські рахунки» – список банківських рахунків організацій та контрагентів;

«Номенклатура» – список запасів, устаткування та послуг;

«Класифікатор одиниць виміру» – список одиниць виміру ТМЦ;

«Специфікації» – список матеріалів, що йдуть на виробництво певних видів продукції;

«Типи цін номенклатури» – список типів цін номенклатури (продажні, закупівельні, роздрібні, планові тощо);

«Номенклатурні групи» – список номенклатурних груп, за якими здійснюється облік витрат виробництва та доходів від реалізації;

«Основні засоби» – список основних засобів;

«Моделі і марки автотранспорту» – список усіх моделей і марок транспортних засобів;

«Нематеріальні активи» – список нематеріальних активів;

«Об'єкти будівництва» – список капітальних інвестицій: об'єктів капітального будівництва та капітальних вкладень;

«Статті витрат» – список статей операційних витрат. Довідник надходить заповненим, але його можна редагувати;

«Статті неопераційних витрат» – список статей неопераційних витрат. Довідник надходить заповненим, але його можна редагувати;

«Статті доходів» – список статей доходів. Довідник надходить заповненим, але його можна редагувати;

«Статті податкових декларацій» – список статей декларації про прибуток. Довідник надходить заповненим, його не слід редагувати;

«Види податкової діяльності» – список видів податкової діяльності.

Довідник надходить заповненим, його не слід редагувати;

«Податкове призначення активів і витрат» – список податкових призначень активів і витрат. Довідник надходить заповненим, його не слід редагувати;

«Схеми податкового обліку по договорах контрагентів» – список схем податкового обліку по договорах контрагентів. Довідник надходить заповненим, його не слід редагувати;

«Податки» – список податків, відрахувань, зборів і платежів у бюджет та різні державні цільові фонди. Довідник надходить заповненим, але його можна редагувати;

«Доходи майбутніх періодів» – список доходів, отриманих у поточному звітному періоді, що відносяться до майбутніх звітних періодів;

«Витрати майбутніх періодів» – список витрат, понесених у поточному звітному періоді, що відносяться до майбутніх звітних періодів;

«Цінні папери» – список цінних паперів власної та невлавної емісії;

«Фінансові інвестиції» – список фінансових інвестицій;

«Інші необоротні активи» – список інших необоротних активів;

«Біологічні активи» – список біологічних активів;

«Гарантії» – список виданих і отриманих гарантій і забезпечень виконання зобов'язань і платежів;

«Контрактні зобов'язання» – список зобов'язань організацій за укладеними контрактами.

«Резерви» – список резервів;

«Призначення цільових коштів» – список цільових призначень;

«Банки» – список банків України, в яких відкриті рахунки підприємств та контрагентів;

«Статті руху грошових коштів» – список статей руху грошових коштів;

«Податкові інспекції» – список податкових інспекцій України;

«Класифікатор кодів товарів ЗЕД» – список кодів товарів згідно з УКТ ЗЕД;

«Номера ВМД» – список номерів ВМД для заповнення податкових документів;

«Номенклатура ВМД» – список номенклатури ВМД для заповнення податкових документів.

Система дозволяє вести практично необмежену кількість необхідних довідників.

На складання звітності, як обов'язкової, так і управлінської, в умовах ведення паперового обліку витрачається досить багато часу. Саме тому підприємці часто не можуть вчасно отримати звіти, які є основними носіями інформації для прийняття управлінських рішень, на їх отримання витрачається значна кількість часу та зусиль облікових працівників. Автоматизований облік відкрив перед обліковцями та керівниками доволі широкі можливості щодо оперативності та якості складання звітності⁶⁹¹.

Звіт як об'єкт програми забезпечує формування деякого вихідного документа на основі інформації, що міститься в базі даних програми. Звіти призначені для одержання підсумкової або деталізованої звітної інформації, сформованої за певними критеріями. Звіти поділяють на стандартні (внутрішні) і регламентовані (зовнішні) (рис. 8.16).

Стандартні звіти дозволяють отримувати дані бухгалтерського обліку в різних розрізах і за будь-якими рахунками та об'єктами аналітики (формування управлінських звітів). Часто бухгалтери використовують звіти, які допомагають їм перевірити правильність ведення обліку, знайти ймовірні помилки — це так звані системні внутрішні звіти.

Системні звіти заздалегідь спроектовані розробниками в частині як зовнішнього вигляду, так і опису алгоритмів формування їх змістової частини. Це «Відомість операцій по рахунку», «Оборотна відомість по рахунку» тощо.

Регламентовані – звіти за конкретними розділами бухгалтерського обліку, а саме: для формування бухгалтерських підсумків на рахунках («Оборотно-сальдова відомість», «Головна

⁶⁹¹ Облікова політика підприємства: навч. посіб. За ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г. К.: ТОВ «ЮрАгро-Веста», 2007. 326 с.

книга», «Журнал-ордер» тощо), формування даних для різних державних інстанцій (звіти в податкові органи, установи статистики, пенсійного фонду, соціального страхування, служб зайнятості тощо).

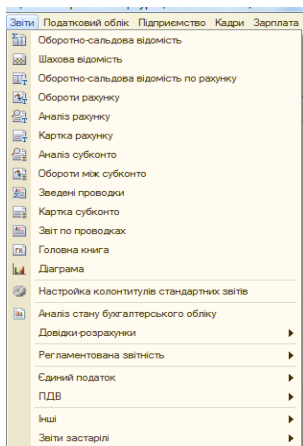


Рис. 8.16. Перелік звітів програми

Джерело: сформовано авторами на основі програми 1С: Підприємство

Для редагування значень констант програми, що визначають настройки облікової політики використовуються команди «Підприємство – Облікова політика організації» або можна скористатися однойменним ярликом на панелі функцій (рис. 8.17.)

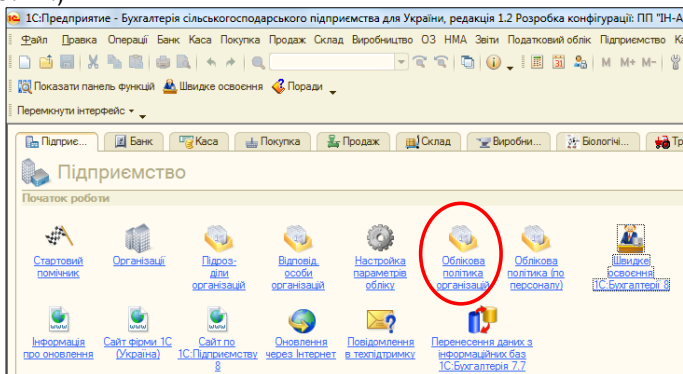


Рис. 8.17. Форма настройки параметрів облікової політики

Джерело: сформовано авторами на основі програми 1С: Підприємство

Послідовно бухгалтеру потрібно вносити інформацію до реєстрів: «Схема оподаткування», «Бухгалтерський та податковий облік», «Виробництво» та «Оформлення податкових документів» (рис. 8.18).

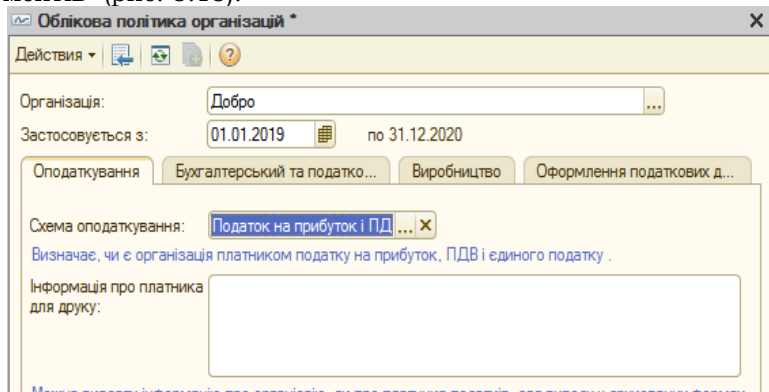


Рис. 8.18. Реєстри даних облікової політики організацій

Джерело: сформовано авторами на основі програми 1С: Підприємство

Реєстр **«Схема оподаткування»** передбачає вибір схеми оподаткування на якій перебуває підприємство (податок на прибуток і ПДВ, податок на прибуток, єдиний податок і ПДВ, єдиний податок, неплатник).

Реєстр **«Бухгалтерський та податковий облік»** містить пояснення до основних параметрів ведення обліку та має заповнюватись виходячи із суто індивідуальних параметрів ведення господарської діяльності кожного окремого підприємства (рис. 8.19):

- параметр «Спосіб оцінки матеріально-виробничих запасів» — передбачає вибір одного з двох методів: або ФІФО, або «За середньою собівартістю» (вартість запасів, що вибули, оцінюватиметься або за методом ФІФО, або за їх середньою собівартістю). Цей показник використовуватиметься при списанні собівартості запасів. І від обраного методу безпосередньо залежатиме принцип списання;

- параметр «Спосіб оцінки товарів у роздрібній торгівлі» — передбачає вибір одного із двох способів оцінки: або «За вартістю придбання», або «За продажною вартістю». Вибір способу залежить від того, чи потрібно виділяти торговельну націнку;

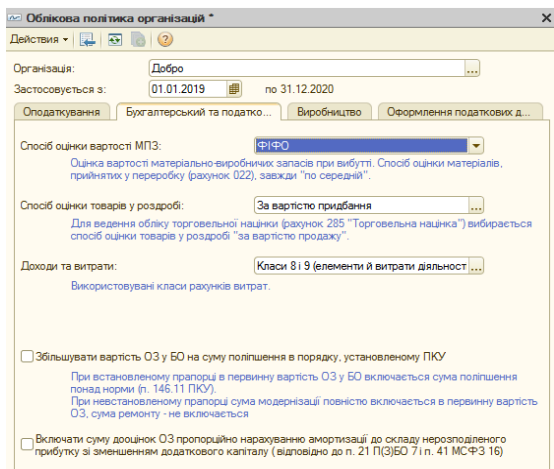


Рис. 8.19. Форма реєстру «Бухгалтерський та податковий облік»

Джерело: сформовано авторами на основі програми 1С: Підприємство

- параметр «Доходи і витрати» — передбачає вибір класів витрат (8, 9 або 8 і 9), які використовуються на підприємстві. У більшості випадків використовується лише 9 клас рахунків. Але якщо підприємство велике, виникає потреба у додатковій розбивці витрат за сегментами, тоді у нагоді стануть рахунки 8 класу;

- параметр «Збільшувати вартість ОЗ в БО на вартість поліпшення у порядку, встановленому ПКУ» — передбачає можливість автоматичного збільшення первісної вартості основних засобів (ОЗ) в бухгалтерському обліку на суми понаднормового поліпшення, що передбачено п. 146.11 ПК. У клітинці слід поставити відповідну відмітку (прапорець);

- «Включати суму дооцінок ОЗ пропорційно нарахуванню амортизації до складу нерозподіленого прибутку із зменшенням додаткового капіталу».

Підприємства, які здійснюють дооцінку основних засобів, можуть здійснювати цю процедуру або за допомогою спеціального сформованого на такі цілі резерву, або шляхом зменшення додаткового капіталу. Якщо це відбувається без використання резерву, у відповідному полі ставиться прапорець.

Реєстр «**Виробництво**» (рис. 8.20) актуальний для виробничих підприємств.

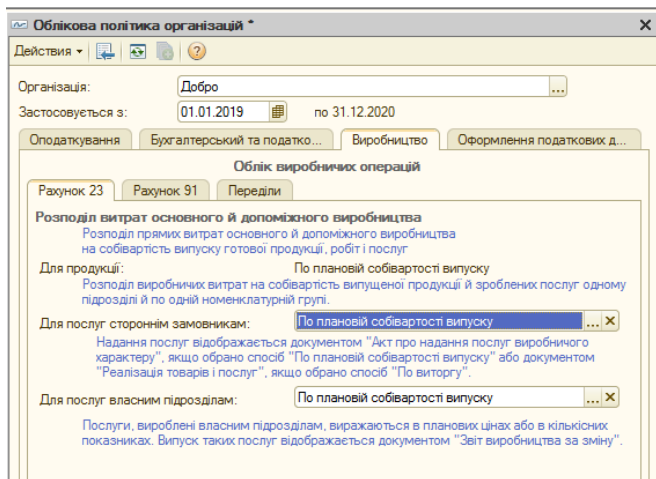


Рис. 8.20. Форма реєстру «Виробництво»

Джерело: сформовано авторами на основі програми 1С: Підприємство

Даний реєстр містить три внутрішні реєстри із розгалуженням за параметрами обліку виробничих операцій на рахунках бухгалтерського обліку (рахунки 23 «Виробництво» та 91 «Загальновиробничі витрати») та визначенням собівартості («Переділи»).

Відповідно, підприємства, які накопичують виробничі витрати, мають обирати рахунок 23 «Виробництво», аби витрачені суми у подальшому сформували собівартість готової продукції, а не потрапили до складу витрат. Також тут визначаються деякі суттєві моменти податкового обліку. Наприклад, пропонується встановити податкове призначення для нерозподілених постійних загальновиробничих витрат.

Якщо кошти витрачено на господарську діяльність, потрібно обрати рахунок «Господарська діяльність», що у подальшому вплине на формування об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Реєстр «**Оформлення податкових документів**» містить низку параметрів, які за необхідності можна застосовувати для нумерації податкових документів (підреєстр «Нумерація документів») та візуальної оптимізації друкованих форм (підреєстр «Друковані форми»), а саме (рис. 8.21):

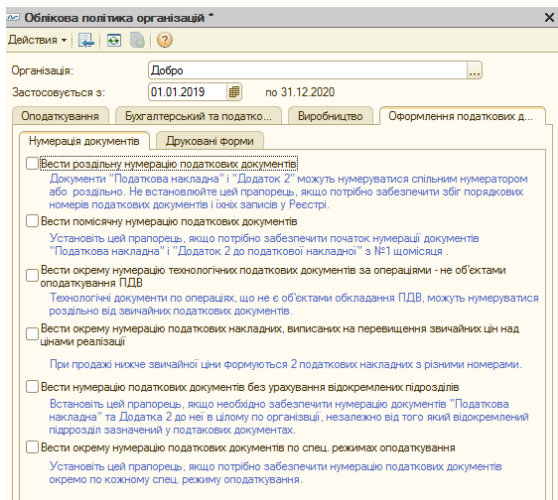


Рис. 8.22. Форма реєстру «Оформлення податкових документів»

Джерело: сформовано авторами на основі програми 1С: Підприємство

- порядок ведення нумерації документів — помісячно або загальним нумератором, окремо або разом нумерувати різні види податкових документів, у тому числі для спеціального режиму оподаткування тощо. Зручною вважається помісячна роздільна нумерація, але це питання підприємство має вирішувати самостійно; параметри подання загальної інформації про підприємство у податкових документах. Контрагентам буде набагато зручніше працювати з документами підприємства, якщо в них зазначатиметься основна інформація про компанію;

- порядок заповнення рядків податкових документів — зовнішній вигляд титульних сторінок додатка 2 до податкових накладних, друк дат із роздільниками або без них, порядок виведення номерів договорів тощо. Ці параметри підприємства встановлюють самостійно виходячи із власної думки щодо зручності, простоти сприйняття та читабельності документа.

Для редагування значень констант програми, що визначають настройки облікової політики по персоналу використовуються команди «Підприємство – Облікова політика - Облікова політика по персоналу» або можна скористатися однойменним ярликом на панелі функцій (рис. 8.23.)

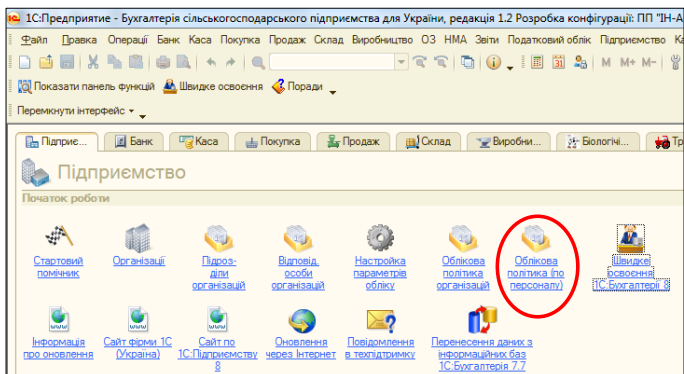


Рис. 8.23. Форма настройки параметрів облікової політики по персоналу

Джерело: сформовано авторами на основі програми 1С: Підприємство

У цьому блоці можна встановити деякі кадрові константи, котрі у подальшому застосовуватимуться під час розрахунку заробітної плати працівників та ведення кадрового обліку загалом (рис. 8.24).

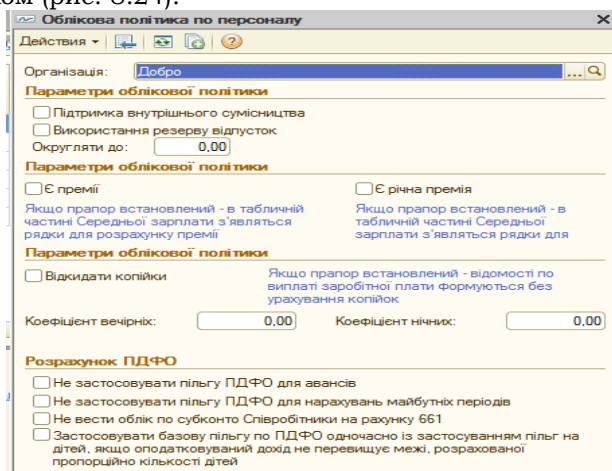


Рис. 8.24. Налаштування кадрових констант

Джерело: сформовано авторами на основі програми 1С: Підприємство

Він містить такі поля: «Підтримка внутрішнього сумісництва», «Використання резерву відпусток» (з можливістю встановлення округлення до певної цифри). Якщо останнє поле

відмітити прапорцем, то при розрахунку сум відпускних програма автоматично формуватиме проводки фінансування таких витрат із резерву відпусток. Звісно, резерв відпусток потрібно сформувати заздалегідь.

У разі правильного та послідовного заповнення усіх параметрів обліку та облікової політики програма працюватиме без збоїв. А отже, проведена кропітка робота бухгалтерів буде не даремною, оскільки тепер вести бухгалтерський облік на підприємстві стане значно легше.

Питання для самоконтролю

1. Поняття автоматизованого бухгалтерського обліку
2. Основні складові системи «1С:Підприємство» та їхнє призначення
3. Функціональні компоненти технологічної платформи системи «1С:Підприємство» та їхнє призначення
4. Типові конфігурації системи «1С:Підприємство» та їхнє призначення
5. Основні можливості обліку в програмі «1С: Бухгалтерія в сільському господарстві»
6. Засоби обліку в галузевій конфігурації
7. Результати застосування конфігурації для сільськогосподарських підприємств
8. Властивості рахунків плану рахунків та їхня характеристика.
9. Форма плану рахунків, відкриття та режими відображення.
10. Характеристика рахунків у формі плану рахунків.
11. Дії над рахунками при роботі з планом рахунків.
12. Журнали операцій, призначення і характеристика.
13. Журнали проводок, призначення і характеристика.
14. Склад та призначення констант програми «1С:Бухгалтерія в сільському господарстві», що визначають настройки обліку.
15. Склад та призначення констант програми «1С:Бухгалтерія в сільському господарстві», що визначають настройки програми.
16. Склад та призначення констант програми «1С:Бухгалтерія в сільському господарстві», що визначають правила облікової політики.
17. Склад та призначення довідників програми «1С:Бухгалтерія».

Тестові завдання з множинним запитом за темою 8

<p>1. Для чого призначена програма 1С: Бухгалтерія?</p> <p>1) для введення, зберігання і обробки облікових даних</p> <p>2) для формування рухів по регістрах</p> <p>3) для ведення бухгалтерського обліку та виконання розрахункових операцій</p> <p>4) всі відповіді вірні</p>	<p>2. Компонента «Оперативний облік» використовуються для:</p> <p>1) забезпечення роботи керуючого модуля;</p> <p>2) відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку за допомогою бухгалтерських рахунків, операцій, проведень;</p> <p>3) ведення бухгалтерського обліку декількох підприємств в одній інформаційній базі, а також паралельно вести облік із використанням декількох Планів рахунків;</p> <p>4) ведення оперативного обліку матеріальних, грошових та інших ресурсів підприємства у реальному режимі часу та в різноманітних аспектах, завдяки механізму реєстрів.</p>
<p>3. Платформа – це</p> <p>1) програмний засіб, призначений для розв'язання широкого кола завдань з автоматизації обліку підприємств різних видів діяльності</p> <p>2) розширений графічний інтерфейс</p> <p>3) середовище, у якому створюються й функціонують прикладні рішення для автоматизації окремих галузей обліку</p> <p>4) Немає правильної відповіді</p>	<p>4. Пакет програм 1С: Підприємство призначений:</p> <p>1) для автоматизації не лише бухгалтерського обліку, але й інших різноманітних напрямів економічної діяльності;</p> <p>2) для автоматизації лише розрахункових операцій;</p> <p>3) для автоматизації лише експортно-імпортних операцій;</p> <p>4) для автоматизації лише касових операцій.</p>
<p>5. Конфігурація</p> <p>1) розробляється на базі на базі платформи 1 С. Підприємство</p> <p>2) дозволяє організу-</p>	<p>6. Компоненти "Розрахунок" використовуються:</p> <p>1) з метою забезпечення можливості створення архіву розрахунків за попередні періоди діяльності</p>

<p>вати облік за типовими формами відповідно до законодавства України</p> <p>3) ніби операційна система, під керуванням якої виконуються прикладні програми</p> <p>4) немає правильної відповіді</p>	<p>підприємства, відображеної у базі даних програми;</p> <p>2) з метою автоматизації періодичних розрахунків, різного рівня складності, і, особливо, розрахунку заробітної плати.;</p> <p>3) для проведення перерахунків результатів уже здійснених і відображених операцій;</p> <p>4) всі відповіді правильні.</p>
<p>7. Одне з нововведень «восьмої» платформи це:</p> <p>1) розширений графічний інтерфейс</p> <p>2) пункти головного меню</p> <p>3) конфігурація</p> <p>4) оперативний облік</p>	<p>8. Операції - це пункт головного меню, який :</p> <p>1) подібний пункту з подібною назвою команди для роботи з даними - серед них команди копіювання, вставки, пошуку, відміни дій і так далі;</p> <p>2) здатний замінити велику частину пунктів головного меню;</p> <p>3) призначений для загальних операцій з файлами (створення нових файлів, відкриття існуючих і т.д.);</p> <p>4) команди для швидкого доступу до об'єктів системи, що забезпечують автоматизацію відповідних розділів обліку.</p>
<p>9. Які особливості враховані при розробці типової конфігурації «Бухгалтерський облік для України»:</p> <p>1) всі відповіді правильні;</p> <p>2) особливості методології й організації обліку в Україні;</p> <p>3) вимоги Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», податкового законодавства;</p> <p>4) Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку,</p>	<p>10. Рішення «Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України» розроблено на базі:</p> <p>1) конфігурації «Бухгалтерія для України»</p> <p>2) програми «1С: Підприємство»</p> <p>3) конфігурації «Управління сільськогосподарським підприємством для України»</p> <p>4) конфігурації «Управління виробничим підприємством для України»</p>

<p>Плану рахунків та інструкцій з його застосування тощо.</p>	
<p>11. Конкретне прикладне рішення, що здатне виконувати облікову роботу на конкретному підприємстві визначається:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) платформою 2) конфігурацією 3) інтерфейсом 4) реєстрами 	<p>12. Компонента "Бухгалтерський облік" використовуються для:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) всі відповіді правильні; 2) відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку за допомогою бухгалтерських рахунків, операцій, проведень; 3) ведення бухгалтерського обліку декількох підприємств в одній інформаційній базі, а також паралельно вести облік із використанням декількох Планів рахунків; 4) автоматизованого багатовимірного обліку (у натуральних показниках, у національній та в іноземних валютах) та багаторівневого аналітичного обліку (як мінімум за трьома незалежними рівнями аналітики).
<p>13. Який рейтинг автоматизованої програми Підприємство» «1С:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 3% 2) 7% 3) 65% 4) 98% 	<p>14. Що відрізняє конфігурацію «Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України» від конфігурації «Бухгалтерія для України»</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Інший інтерфейс програми 2) Додаткова панель функцій 3) Додаткові пункти меню та розширені можливості по розрахунку заробітної плати 4) Не відрізняється
<p>15. Конфігурації системи «1С:Підприємство» поділяють:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) на базові та професійні 2) на типові та спеціалізовані 3) на внутрішні і 	<p>16. Локальні версії системи «1С:Підприємство»:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) забезпечують роботу з інформаційною базою системи в один момент часу лише одного користувача 2) забезпечують роботу з інформаційною базою системи в один момент часу лише двох користувачів

<p>зовнішні 4) відповідь 1 і 2.</p>	<p>3) забезпечують роботу з інформаційною базою системи в один момент часу декількох користувачів</p>
<p>17. Система «1С:Підприємство» складається із технологічної платформи, яка у свою чергу містить: 1) три компоненти 2) дві компоненти 3) чотири компоненти 4) шість компонент</p>	<p>18. Спеціалізовані конфігурації розробляють, як правило: 1) для автоматизації типових завдань певного виду діяльності 2) для автоматизації обліку окремих підприємств із врахуванням специфіки їх діяльності 3) для автоматизації управлінського обліку, планування, аналізу та бухгалтерського обліку діяльності підприємств 4) <i>Всі відповіді вірні</i></p>
<p>19. Мережеві версії системи «1С:Підприємство»: 1) забезпечують роботу з інформаційною базою системи в один момент часу лише одного користувача 2) забезпечують роботу з інформаційною базою системи в один момент часу лише двох користувачів 3) забезпечують роботу з інформаційною базою системи в один момент часу декількох користувачів</p>	<p>20. Яка з автоматизованих ділянок обліку не належить конфігурації «Бухгалтерія в сільському господарстві»: 1) облік транспорту і сільгосптехніки 2) облік в рослинництві 3) облік на елеваторі 4) облік паїв</p>
<p>21. Будь-який об'єкт аналітичного обліку: основний засіб, матеріал, організація-контрагент – це ...: 1) субконто; 2) індикатор; 3) субрахунок; 4) всі відповіді вірні.</p>	<p>22. До облікових параметрів програми належить: 1) структура плану рахунків і структура довідників аналітичних об'єктів; 2) перелік валют, їх курси; налагодження документів, які будуть використовуватись для автоматизації облікових процедур; 3) структура та порядок заповнення журналів програми, загальних</p>

	журналів операцій і проводок; опис необхідних констант та їх властивостей (кількість констант, ідентифікатор, тип значення); 4) відповіді 1, 2 і 3.
23. Які обов'язкові реквізити містить кожен документ у програмі: 1) не має вірної відповіді 2) префікс і номер; 3) префікс і дату; 4) префікс з номером і дату.	24. Які реєстри призначені для ведення бухгалтерського обліку? 1) реєстри нагромадження 2) реєстри відомостей 3) реєстри бухгалтерії 4) реєстри розрахунку
25. Винятково важливий довідник, який у програмі 1С структурно відділений від інших довідників – це: 1) звіти; 2) конфігуратор; 3) план рахунків; 4) всі відповіді вірні.	26. Налагодження програми складається з таких частин, як: 1) налагодження та удосконалення облікових параметрів; 2) налагодження облікових параметрів та налагодження інтерфейсу; 3) налагодження інтерфейсу та необхідних констант; 4) відповіді 1 і 3.
27. Для того, щоб підготувати звітний документ, потрібно: 1) деталізувати звітні дані; 2) ввести всю інформацію у базу даних; 3) ввести всю інформацію у конфігуратор; 4) провести відповідні розрахунки.	28. У програмі 1С:Бухгалтерія в сільському господарстві є такі види журналів, як: 1) журнал операцій (обліку господарських операцій); 2) журнал проведень (зведених проведень); 3) журнали документів; 4) всі відповіді вірні.

<p>29. Константа «Вести облік по партіям» 1) <i>управляє видимістю спеціальної табличної частини "Тара" в торгових документах і, як наслідок - можливістю відображення операцій з поверненням тари.</i> 2) <i>дозволяє відображати операції вибуття ТМЦ (продаж, списання, переміщення) навіть у випадках відсутності залишків на складах, тобто відображати їх вибуття «в мінус».</i> 3) <i>визначає фізичну наявність або відсутність в Плані рахунків третього виду субконто</i></p>	<p>30. Через який журнал документів зручно переглядати документи по кадровому обліку? 1) <i>журнал операцій</i> 2) <i>журнал проводок</i> 3) <i>облік кадрів організації</i> 4) <i>журнал кадрів</i></p>
<p>31. Який з реєстрів не включає в себе форма настройки параметрів облікової політики 1) <i>«Схема оподаткування»</i> 2) <i>«Бухгалтерський та податковий облік»</i> 3) <i>«Виробництво»</i> 4) <i>«Доходи»</i></p>	<p>32. Що не належить до об'єктів конфігурації? 1) <i>документ та константи</i> 2) <i>реєстри та обробки</i> 3) <i>шаблони та платформа</i></p>
<p>33. Файл – це пункт головного меню, який: 1) <i>призначений для роботи з даними - серед них команди копіювання, вставки, пошуку, відміни дій і так далі;</i> 2) <i>здатний замінити велику частину пунктів</i></p>	<p>34... - це інформаційне поле з піктограмами, що відображають стан рахунків 1) <i>субконто;</i> 2) <i>конфігураторний стовпець;</i> 3) <i>індикаторний стовпець;</i> 4) <i>вірної відповіді не має.</i></p>

<p>головного меню; 3) призначений для загальних операцій з файлами (створення нових файлів, відкриття існуючих і т.д.); 4) є командою для швидкого доступу до об'єктів системи, що забезпечують автоматизацію відповідних розділів обліку.</p>	
<p>35. Налаштування параметрів здійснюється 1) перед створенням організації 2) після створення організації 3) одночасно</p>	<p>36. При відключенні якого параметра неможливо буде отримати інформацію про вартість залишків на кожному складі – лише по підприємству вцілому. 1) «Товари в роздріб» 2) «Сумарний облік по складам» 3) «Вести складський облік»</p>
<p>37. Основними завданнями кадрового обліку є : 1) Відображення руху кадрів, зберігання службових даних про працівників, реєстрації відряджень... 2) Відображення руху кадрів, нарахування та виплата заробітної плати, зберігання особистих карток про працівників... 3) Відображення руху кадрів, нарахування та виплата заробітної плати, зберігання службових даних про працівників...</p>	<p>38. Для яких цілей використовується режим запуску системи Конфігуратор? 1) Для розробки прикладного рішення 2) Для модифікації прикладного рішення 3) Для розробки, модифікації і адміністрування прикладного рішення 4) Для введення даних в інформаційну базу, формування звітів, друку документів</p>

<p>39. Чи можна у конфігурації Бухгалтерія для сільськогосподарських підприємств вести повноцінний кадровий облік?</p> <p>1) так 2) ні 3) лише частково</p>	<p>40. На якому етапі роботи виконується заповнення довідників?</p> <p>1) безпосередньо під час введення документів 2) до початку введення документів 3) як до введення документів, так і під час введення документів 4) довідники в конфігурації вже заповнені</p>
<p>41. За допомогою якого звіту можна перевірити правильність введення залишків?</p> <p>1) оборотно-сальдова відомість 2) аналіз Субконто 3) оборотно-сальдова відомість по рахунку 4) касова книга</p>	<p>42. Постійні величини, що зберігають інформацію, яка не змінюється або змінюється досить рідко це</p> <p>1) довідники 2) константи 3) журнали 4) звіти</p>
<p>43. За допомогою якого пункту меню конфігуратора можна ввести шлях до бази даних нового користувача</p> <p>1) файл 2) конфігурація 3) адміністрування 4) сервіс</p>	<p>44. За допомогою якого пункту меню конфігуратора можна ввести пароль для нового користувача конфігурації бази даних</p> <p>1) файл 2) конфігурація 3) адміністрування 4) сервіс</p>
<p>45. Для чого призначений об'єкт Регістр накопичення?</p> <p>1) для прискорення формування звітів 2) для розділення обліку документів 3) для зберігання додаткових відомостей за документами 4) для реєстрації фактів діяльності підприємства</p>	<p>46. Об'єкт прикладного рішення, що дозволяє зберігати в інформаційній базі дані, що мають однакову структуру і обліковий характер це:</p> <p>1) звіт 2) документ 3) довідник 4) реєстр</p>

<p>47. Конкретне прикладне рішення, що здатне виконувати облікову роботу на конкретному підприємстві визначається:</p> <p>1) платформою 2) конфігурацією 3) інтерфейсом 4) реєстрами</p>	<p>48. Складова, яку покладено в основу всіх бухгалтерських програм розроблених за допомогою 1 С Підприємство це:</p> <p>1) «Оперативний облік» 2) «Бухгалтерський облік» 3) «Розрахунок» 4) «Конфігурація»</p>
<p>49. Що визначає набір прав користувачів:</p> <p>1) повноваження користувачів при роботі з інформацією в системі; 2) автоматизацію періодичних розрахунків, різного рівня складності, і, особливо, розрахунку заробітної плати; 3) перерахунки результатів уже здійснених і відображених операцій; 4) створення архіву розрахунків за попередні періоди діяльності підприємства, відображеної у базі даних програми.</p>	<p>50. Якими звітами може бути розшифрований звіт "Оборотно-сальдова відомість"?</p> <p>1) "Картка рахунку" 2) "Аналіз рахунку" 3) "Оборотно-сальдова відомість по рахунку" 4) Всі відповіді вірні</p>

Список рекомендованої літератури

1. Людвенко Д.В. Використання сучасних інформаційних технологій в обліково звітному інформаційному забезпеченні на сільськогосподарських підприємствах. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економ. науки)*. 2012. №2(18). Т.1. С. 247 - 254.

2. Славкова О.П., Гаркуша С.А. Впровадження автоматизації обліку: вимоги та підхід *Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського*. 2015. Випуск 4. С.1046-1049.

3. Черножукова А. М., Лободзинська Т. П. Порівняльний аналіз автоматизованих систем бухгалтерського обліку на

підприємствах України. *Ефективна економіка*. 2017. №6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5661>

4. Чому 1С? Переваги та недоліки для ведення обліку в Україні. URL: https://stimul.kiev.ua/articles.htm?a=chomu_1s_perevagi_ta_nedoliki_dlya_vedennya_obliku_v_ukraini.

5. Коваль О.В. Автоматизація бухгалтерського обліку на сільськогосподарському підприємстві в сучасних умовах. *Економіка. Фінанси. Менеджмент*. 2019. №6. С. 136-141.

6. Третяк Н.М. Автоматизація обліку підприємств агропромислового комплексу. *Облік і фінанси АПК*. 2005. № 11. С. 116–119.

7. Черножукова А. М., Лободзинська Т. П. Порівняльний аналіз автоматизованих систем бухгалтерського обліку на підприємствах України. *Ефективна економіка*. 2017. №6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5661>

8. Скалюк Р. В. Концептуальні основи ефективної автоматизації процедур бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2015. № 3. Т. 1. С.95-102.

9. Облікова політика підприємства: навч. посіб. За ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г. К.: ТОВ «ЮрАгро-Веста», 2007. 326 с.

10. Волинець В.І. Конспект лекцій з дисципліни «Інформаційні системи і технології в обліку і аудиті. Практична частина» для студентів напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» освітньо- кваліфікаційного рівня «бакалавр». Вінниця: ВННІЕ ТНЕУ. 2013. 102 с.

11. Чирва О.Г., Демченко Т.А. Автоматизація економічних процесів (на прикладі програми «1С: Бухгалтерія 8.2»): навч.посіб. Умань, 2016. 200 с.

12. Програма 1С: Підприємство 8.2., конфігурація «Бухгалтерія в сільському господарстві»

СЛОВНИК ТЕРМІНІВ

активи - ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому;

баланс (звіт про фінансовий стан) - звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал;

бухгалтерська звітність - звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів;

бюджетна установа - орган державної влади, орган місцевого самоврядування, а також організація, створена ними в установленому порядку, що повністю утримується за рахунок державного чи місцевого бюджету;

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 розподілення власниками);

власний капітал - частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань;

грошові кошти (гроші) - готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання;

державна установа - уряд, центральний банк або грошово-кредитна установа відповідної Сторони чи юридична особа, що належить або контролюється Стороною, яка переважно виконує урядові функції чи здійснює діяльність для урядових цілей, не включаючи юридичну особу, основним видом діяльності якої є надання фінансових послуг на комерційних умовах; або приватна юридична особа, яка виконує функції, які зазвичай виконуються центральним банком або фінансовим відомством, під час виконання таких функцій;

довідник - об'єкт прикладного рішення, що дозволяє зберігати в інформаційній базі дані, що мають однакову структуру і обліковий характер.

доходи - збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників);

еквіваленти грошових коштів (грошей) - короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошей і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості;

журнал документів в програмі 1 С - це хронологічний список, в кожному рядку якого відображається інформація про окремий документ: дата та час, номер, найменування документа

тощо.

журнал операцій в програмі 1 С - це хронологічний список, в рядках якого відображається інформація про операції: дата, час, номер та найменування документа, що сформував операцію; організація, для якої сформована операція; контрагент, сума та валюта операції.

журнал проводок - це хронологічний список, в кожному рядку якого відображається інформація про окрему проводку.

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 рух грошових коштів - звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності;

звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) - звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід;

зобов'язання - заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди;

інвестиційна діяльність - придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів;

інший сукупний дохід - доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства;

консолідована фінансова звітність - звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці;

константи - це постійні (умовно-постійні) значення, які не змінюються або змінюються досить рідко).

коректні проводки - це список дозволених кореспонденцій з кодами дебетових та кредитових рахунків, за допомогою якого в процесі введення операцій всі проводки автоматично перевіряються на коректність.

користувачі звітності - фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для

прийняття рішень;

міжнародні стандарти фінансової звітності - прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності;

національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку - нормативно-правовий акт, затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам фінансової звітності;

негрошові операції - операції, які не потребують використання грошей та їх еквівалентів;

необоротні активи - всі активи, що не є оборотними;

облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності;

оборотні активи - гроші 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;

операційна діяльність - основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю;

операційний цикл - проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності і отриманням грошей та їх еквівалентів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг;

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;

перелічення - це набори незмінних значень, котрі використовуються для визначення значень констант, заповнення реквізитів довідників та документів.

план рахунків у 1 С: Підприємство - це назва списку бухгалтерських рахунків на яких буде групуватись інформація про наявність і рух засобів підприємства а також відображення подій податкового обліку.

прибуток - сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати;

примітки до фінансової звітності - сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і

обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності;

принцип бухгалтерського обліку - правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності;

реєстри відомостей – це засоби конфігурації, в яких зберігаються відомості в розрізі декількох вимірів (наприклад, найменування видів номенклатури, видів цін номенклатури та значень цін номенклатури).

реєстри розрахунків – це засоби конфігурації, призначені для збереження проміжних та кінцевих результатів розрахунків (наприклад, результатів нарахувань заробітної плати та утримань з неї).

реєстри накопичення – це засоби конфігурації, в яких накопичується інформація про рух засобів обліку (наприклад, рух товарів, коштів тощо).

розкриття - надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності;

рух грошових коштів - надходження і вибуття грошей та їхніх еквівалентів;

стаття - елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим Національним положенням (стандартом) 1.

субконто – це об'єкт аналітичного обліку бухгалтерських рахунків.

сукупний дохід - зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками);

суттєва інформація - інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та керівництвом підприємства;

фінансова діяльність - діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства;

фінансова звітність - бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця 3.4

Порівняльна характеристика елементів облікової політики стосовно основних засобів для цілей фінансового обліку та оподаткування

<i>Елементи облікової політики</i>	<i>Згідно з нормами П(С)БО</i>	<i>Для цілей оподаткування згідно з вимогами ПКУ</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Критерії віднесення активів до складу основних засобів	Очікується отримання економічних вигод від використання та вартість активу може бути достовірно визначена	виробничі невиробничі
Вартісні ознаки предметів, що входять до складу основних засобів	Підприємство самостійно встановлює вартість предметів, що входять до складу основних засобів	Встановлено вартісну межу віднесення до основних засобів: «активи, вартість яких перевищує 6000 грн.».
Оцінка на дату балансу	Первісна переоцінена	Відповідно до П(С)БО з урахуванням обмежень п.138.1 ПКУ
Встановлення ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів	Встановлюється підприємством самостійно	Не регламентовано
Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів	Визначається підприємством самостійно з урахуванням: очікуваного використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності; фізичного та морального зносу, що передбачається; правових та інших обмежень щодо строків використання об'єкта та інші фактори.	Встановлено мінімальні допустимі строки корисного використання згідно ПКУ
Перегляд строків корисного використання	Доцільність, обґрунтування та періодичність таких переглядів визначається підприємством самостійно у разі зміни очікуваних економічних вигод від використання об'єкта основних засобів	З урахуванням обмежень п.138.3.3 ПКУ

Продовження таблиці 3.4

1	2	3
Об'єкт амортизації	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості	Не підлягають амортизації витрати на придбання (самостійне виготовлення) та ремонт, а також реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів а також, вартість гудвілу
Методи нарахування амортизації	Прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий.	прямолінійний зменшення залишкової вартості прискореного зменшення залишкової вартості кумулятивний
Підходи до переоцінок	Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу.	З урахуванням обмежень п.138.1 ПКУ
Встановлення порогів суттєвості	- для визначення відхилення залишкової вартості основних засобів від їх справедливої вартості доцільно обрати кількісний критерій суттєвості у діапазоні до 10 відсотків справедливої вартості об'єкту основних засобів; - для визначення подібності активів доцільно обрати кількісний критерій у розмірі до 10 відсотків справедливої вартості об'єктів обміну.	Не регламентовано
Підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів	Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання таких об'єктів основних засобів.	Не регламентовано

Продовження таблиці 3.4

1	2	3
Періодичність та об'єкти проведення інвентаризації	Визначається підприємством самостійно окрім обов'язкових згідно законодавства	Згідно даних бухгалтерського Обліку
Критерії розмежування об'єктів інвестиційної та операційної нерухомості	Підприємство самостійно розробляє критерії щодо віднесення основних засобів до інвестиційної чи операційної нерухомості а також критерії щодо розмежування ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної і до інвестиційної нерухомості	Не регламентовано
Методи оцінки інвестиційної нерухомості на дату балансу	за справедливою вартістю; за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення	Не регламентовано
Методи нарахування амортизації інвестиційної нерухомості	Амортизація здійснюється з використанням одного з методів зазначеного в у П(С)БО 7 «Основні засоби»	Застосовуються методи нарахування амортизації передбачені П(С)БО 7 «Основні засоби», окрім виробничого
Дата первісного визнання основних засобів та групи вибуття як утримуваних для продажу	Датою первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу може бути: дата, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються умови наведені у П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність»; дата оприбуткування активів, придбаних з метою продажу.	Не регламентовано
Оцінка, на дату балансу, об'єкта фінансової оренди	за справедливою вартістю; за теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.	Не регламентовано
Методи нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди	прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий;	прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний;

Продовження таблиці 3.4

1	2	3
Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів	Підприємство самостійно установлює вартісні ознаки, відповідно до особливостей діяльності	Не регламентовано
Методи нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів	50% вартості, що амортизується, у першому місяці використання, 50% у місяці списання з балансу; 100% у першому місяці використання	Не регламентовано

Джерело: ⁶⁹²

⁶⁹² Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості*. 2017. № 2 (16). С. 59–70.

**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 класів 8 та 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);

{Абзац восьмий пункту 2.1 розділу II із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів [№ 6 від 14.01.2020](#)}

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 звітнього 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 звітнього 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 нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за прямолінійним і виробничим методами. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

2.6. Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, відповідно до Положення (стандарту) 7 можуть устанавлюватися 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. Рахунки класу 9 "Витрати діяльності" ведуться всіма підприємствами з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 "Витрати за елементами".

{Пункт 2.8 розділу II в редакції Наказу Міністерства фінансів № 6 від 14.01.2020}

2.9. Зарахування до нерозподіленого прибутку перевищення сум попередніх дооцінок 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.

{Пункт 2.9 розділу II із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 6 від 14.01.2020}

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 звітного року прийнято рішення про державне регулювання цін, у тому числі підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, визначають такі види продукції (товарів, робіт, послуг) окремими пріоритетними звітними господарськими сегментами незалежно від того, чи відповідають показники їх діяльності критеріям, наведеним у пункті 9 [Положення \(стандарту\) 29](#).

За характером впливу на фінансовий результат звичайної діяльності підприємства звітні сегменти поділяються на пріоритетні і допоміжні. У фінансовій звітності інформація про пріоритетні звітні сегменти (господарські або географічні) розкривається більш деталізовано. При визначенні пріоритетного виду звітного сегмента враховується організаційна структура підприємства.

Пріоритетним сегментом може бути визнаний один з таких: господарський, географічний виробничий, географічний збутовий.

Засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках - розрахунках, що виникають у результаті господарських операцій між структурними підрозділами підприємства, виділеними як сегменти з метою розкриття їх доходів, витрат, фінансових результатів, активів та зобов'язань, самостійно встановлюються підприємством.

2.15. Основні вимоги до визнання, складу витрат викладені в [Положенні \(стандарті\) бухгалтерського обліку 16 "Витрати"](#),

затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 року за № 27/4248 (із змінами).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні.

Постійні загальновиробничі витрати - це витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Змінні загальновиробничі витрати - це витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехами, дільницями), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Підприємства самостійно визначають перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат.

Розподіл постійних і змінних загальновиробничих витрат на продукцію (роботи, послуги), що виробляються підприємством, здійснюється по-різному:

змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звітнього 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 прями 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 непрямым 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.

{Пункт 2.30 розділу II із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 6 від 14.01.2020;}

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.

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства
фінансів України
27 червня 2013 р. № 635

**Лист від 21.12.05 №31-34000-10-5/27793 Міністерства
фінансів України «Про облікову політику»**

Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика визначається як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Питання встановлення облікової політики належать до компетенції власника (власників) підприємства, органу, уповноваженому управляти державним майном, органу, уповноваженому управляти корпоративними правами держави.

Повноваження власника (власників) підприємства встановлювати облікову політику реалізується через визначення у розпорядчому документі переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш ніж один їх варіант. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документу включати не доцільно, як імперативні для застосування підприємством норми.

Розпорядчий документ складається виконавчим органом управління підприємством і подається на затвердження (погодження) власнику (власникам), органу, уповноваженому управляти державним майном, органу, уповноваженому управляти корпоративними правами держави.

Облікова політика визначається на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Розпорядчий документ про облікову політику підприємства має визначити застосування:

- методів оцінки вибуття запасів;
- періодичності визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядку обліку (ідентифіковано чи загалом) і розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методів амортизації необоротних активів;
- вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку;
- періодичності (періоду) зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- методу обчислення резерву сумнівних боргів;

переліку створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;

порядку оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;

сегментів, пріоритетного виду сегмента, засад ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;

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

переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

порядку визначення ступеню завершеності робіт за будівельним контрактом;

дати визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;

бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;

порогу суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;

переоцінки необоротних активів;

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

окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства.

На основі принципу послідовності облікова політика підприємства має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики. Облікова політика може змінюватися тільки, якщо змінюються на підприємстві статутні вимоги, якщо змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності, або якщо зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Розпорядчий документ про облікову політику може бути прийнятий як базисний на час діяльності підприємства, до якого за необхідності вносяться зміни з визначеного часу. У разі внесення до облікової політики змін, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, розпорядчий документ про облікову політику доцільно повністю викласти в новій редакції.

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

Робочий план рахунків

Код	Назва рахунку
10	Основні засоби
100	Інвестиційна нерухомість
101	Земельні ділянки
101-1	Пасовища
101-2	Сіножати
101-3	Рілля
102	Капітальні витрати на поліпшення земель
103	Будинки та споруди
103-1	Будівля складу
103-2	Ремонтна майстерня
103-3	Адміністративний корпус
104	Машини та обладнання
104-1	Трактори
104-1-1	Гусеничний
104-1-2	Колісний
104-2	Комбайни
104-2-1	Силосозбиральні
104-2-2	Зернозбиральні
104-2-3	Бурякозбиральні
104-3	Косарки
104-4	Граблі
104-5	Жниварки
104-6	Валкові
104-7	Плуги
104-8	Культиватори
104-9	Борони
104-10	Катки
104-11	Сівалки
105	Транспортні засоби
105-1	Автомобілі
105-1-1	Легкові
105-1-2	Вантажні
105-1-3	Спеціального призначення
105-1-3-1	Крани
105-1-3-2	Цистерни
105-1-3-3	Молоковози
105-1-3-4	Авторемонтна майстерня
105-2	Автобуси
105-3	Причепи
105-3-1	Автомобільні
105-3-2	Тракторні
106	Інструменти, прилади та інвентар
106-1	Зарядний пристрій для акумулятора
106-2	Вологомір
106-3	Помпа
106-4	Бензозмішувач
106-5	Бензопила
106-6	Зварювальний апарат
106-7	Домкрат
107	Тварини

107-1	Охоронні собаки
107-2	Акваріумні рибки
108	Багаторічні насадження
108-1	Парк
108-2	Насадження лип
109	Інші основні засоби
11	Інші необоротні матеріальні активи
111	Бібліотечні фонди
111-1	Журнали
111-2	Газети
111-3	Книги
112	Малоцінні необоротні матеріальні активи
112-1	Відра
112-2	Лопати
112-3	Граблі
113	Тимчасові (не титульні) споруди
113-1	Польові намети
114	Природні ресурси
114-1	Водойми
114-2	Ваняк
114-3	Глина
114-4	Пісок
114-5	Щебінь
115	Інвентарна тара
116	Предмети прокату
117	Інші необоротні матеріальні активи
12	Нематеріальні активи
121	Права користування природними ресурсами
122	Права користування майном
123	Права на комерційні призначення
124	Права на об'єкти промислової власності
125	Авторське право на суміжні з ним права
127	Інші нематеріальні активи
13	Знос (амортизація) необоротних активів
131	Знос основних засобів
132	Знос інших необоротних матеріальних активів
133	Накопичена амортизація нематеріальних активів
134	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів
135	Знос інвестиційної нерухомості
14	Довгострокові фінансові інвестиції
141	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі
142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам
15	Капітальні інвестиції
151	Капітальне будівництво
152	Придбання (виготовлення) основних засобів
153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів
154	Придбання (створення) нематеріальних активів
155	Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів
16	Довгострокові біологічні активи
161	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю
162	Довгострокові біологічні активи рослинництва. Які оцінені за первісною вартістю
163	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за

	справедливою вартістю
164	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю
165	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю
166	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю
17	Відстрочені податкові активи
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи
181	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду
182	Довгострокові векселі одержані
183	Інша дебіторська заборгованість
184	Інші необоротні активи
19	Гудвіл
191	Гудвіл при придбанні
193	Гудвіл при приватизації (корпоратизації)
20	Виробничі запаси
201	Сировина і матеріали
201-1	<i>Добувні матеріали</i>
201-2	<i>Продукція сільськогосподарського призначення</i>
202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби
202-1	<i>Кормові суміші</i>
202-2	<i>Молоко</i>
203	Паливо
203-1	<i>Бензин</i>
203-1-1	<i>A-76</i>
203-1-2	<i>A-92</i>
203-1-3	<i>A-95</i>
203-2	<i>Дизельне паливо</i>
203-3	<i>Газ</i>
203-4	<i>Масло</i>
203-5	<i>Біопаливо</i>
204	Тара й тарні матеріали
204-1	<i>Ящики</i>
204-2	<i>Мішки</i>
204-3	<i>Пакети</i>
205	Будівельні матеріали
205-1	<i>Цемент</i>
205-2	<i>Цвяхи</i>
205-3	<i>Фарба</i>
205-4	<i>Пісок</i>
205-5	<i>Дошки</i>
205-6	<i>Цегла</i>
205-7	<i>Руберойд</i>
205-8	<i>Шлакоблоки</i>
205-9	<i>Піно блоки</i>
205-10	<i>Зруби</i>
206	Матеріали, передані в переробку
206-1	<i>Молоко</i>
206-2	<i>Зерно</i>
207	Запасні частини
207-1	<i>Свічки</i>
207-2	<i>Шини</i>

207-3	Акумулятори
207-4	Ремені
207-5	Прокладки
207-6	Тормозні колодки
208	Матеріали сільськогосподарського призначення
208-1	Добрива
208-1-1	Аміачна селітра
208-1-2	Нітроамофоска
208-2	Отрутохімікати
208-2-1	Дихлофос
208-2-2	Гранозан
208-3	Біопрепарати
208-3-1	Гаупсін
208-3-2	Амелісейнс
208-4	Медикаменти
209	Інші матеріали
21	Поточні біологічні активи
211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю
212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю
213	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети
221	Фартухи
223	Халати
223	Рукавички
224	Канцтовари
23	Виробництво
231	Рослинництво
231-1	Озимі
231-1-1	Пшениця
231-1-2	Ячмінь
231-1-3	Жито
231-2	Ярі
231-2-1	Пшениця
231-2-2	Ячмінь
231-2-3	Жито
231-3	Технічні
231-3-1	Буряки
231-4	Кормові
232	Тваринництво
232-1	ВРХ
232-2	Свині
232-3	Птиця
232-4	Робочі коні
232-5	Риба
232-6	Вівці
233	Промислове виробництво
233-1	Мукомельний цех
233-2	Сироварня
233-3	Сепараторний пункт
233-4	Хлібопекарня
233-5	Маслоробний цех

233-6	<i>Рибний цех</i>
233-7	<i>Олійний цех</i>
234	<i>Допоміжне виробництво</i>
234-1	<i>Ремонтна майстерня</i>
234-2	<i>Машинотракторний парк</i>
234-3	<i>Гужовий транспорт</i>
234-4	<i>Водопостачання</i>
234-5	<i>Енергопостачання</i>
235	<i>Обслуговуюче виробництво</i>
235-1	<i>Їдальня</i>
235-2	<i>Перукарня</i>
235-3	<i>Дитячий садок</i>
24	Брак у виробництві
241	<i>Зовнішній</i>
241-1	<i>Вартість невиправного остаточного браку</i>
241-2	<i>Витрати на виправлення браку</i>
242	<i>Внутрішній</i>
242-1	<i>Вартість невиправного остаточного браку</i>
242-2	<i>Витрати на виправлення браку</i>
25	Напівфабрикати
251	<i>Молоко</i>
252	<i>Зерно</i>
26	Готова продукція
261	<i>Мука</i>
262	<i>Сир</i>
263	<i>Масло</i>
264	<i>Олія</i>
265	<i>Хліб</i>
27	Продукція сільськогосподарського виробництва
271	<i>Продукція рослинництва</i>
271-1	<i>Зерно</i>
271-2	<i>Зерновідходи</i>
271-3	<i>Коренеплоди</i>
271-4	<i>Овочі</i>
271-5	<i>Фрукти</i>
272	<i>Продукція тваринництва</i>
272-1	<i>М'ясо</i>
272-2	<i>Молоко</i>
272-3	<i>Мед</i>
272-4	<i>Вовна</i>
272-5	<i>Яйця</i>
272-6	<i>Приплід</i>
273	<i>Продукція промислового виробництва</i>
273-1	<i>Мука</i>
273-2	<i>Сир</i>
273-3	<i>Масло</i>
273-4	<i>Хліб</i>
273-5	<i>Олія</i>
274	<i>Продукція допоміжного виробництва</i>
274-1	<i>Вода</i>
275	<i>Продукція обслуговуючого виробництва</i>
276	<i>Продукція сільськогосподарського виробництва прийнята від населення</i>
277	<i>Насіння та садибний матеріал</i>

278	<i>Корми</i>
278-1	<i>Силос</i>
278-2	<i>Солома</i>
278-3	<i>Комбікорм</i>
279	<i>Відвантажена продукція</i>
279-1	<i>Рослинництво</i>
279-2	<i>Тваринництво</i>
279-3	<i>Промислове виробництво</i>
279-4	<i>Допоміжне виробництво</i>
279-5	<i>Обслуговуюче виробництво</i>
28	Товари
281	<i>Товари на складі</i>
283	<i>Товари в торгівлі</i>
284	<i>Тара під товари</i>
285	<i>Торгова націнка</i>
286	<i>Необоротні активи та групи вибуття утримувані для продажу</i>
30	Готівка
301	<i>Готівка в національній валюті</i>
302	<i>Готівка в іноземній валюті</i>
302-1	<i>Євро</i>
302-2	<i>Долар</i>
302-3	<i>Рубль</i>
303	<i>Готівка в операційній касі в національній валюті</i>
304	<i>Готівка в операційній касі в іноземній валюті</i>
304-1	<i>Євро</i>
304-2	<i>Долар</i>
304-3	<i>Рубль</i>
31	Рахунки в банках
311	<i>Поточні рахунки в національній валюті</i>
312	<i>Поточні рахунки в іноземній валюті</i>
312-1	<i>Євро</i>
312-2	<i>Долар</i>
312-3	<i>Рубль</i>
313	<i>Інші рахунки в банку в національній валюті</i>
313-1	<i>Акредитив</i>
313-2	<i>Інкасо</i>
313-3	<i>Чеківі книжки</i>
314	<i>Інші рахунки в банку в іноземній валюті</i>
314-1	<i>Євро</i>
314-2	<i>Долар</i>
314-3	<i>Рубль</i>
33	Інші кошти
331	<i>Грошові документи в національній валюті</i>
331-1	<i>Поштові марки</i>
331-2	<i>Путівки</i>
331-3	<i>Проїзні документи</i>
332	<i>Грошові документи в іноземній валюті</i>
332-1	<i>Поштові марки</i>
332-2	<i>Путівки</i>
332-3	<i>Проїзні документи</i>
333	<i>Грошові кошти в дорозі в національній валюті</i>
334	<i>Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті</i>
34	Короткострокові векселі одержані
341	<i>Короткострокові векселі одержані в національній валюті</i>

341-1	<i>Прості</i>
341-2	<i>Переказні</i>
342	Короткострокові векселі одержані в іноземній валюті
342-1	<i>Прості</i>
342-1-1	<i>Євро</i>
342-1-2	<i>Долар</i>
342-1-3	<i>Рубль</i>
342-2	<i>Переказні</i>
342-2-1	<i>Євро</i>
342-2-2	<i>Долар</i>
342-2-3	<i>Рубль</i>
35	Поточні фінансові інвестиції
351	Еквіваленти грошових коштів
351-1	<i>Боргові цінні папери</i>
351-2	<i>Короткострокові позики надані іншим особам</i>
352	Інші поточні фінансові інвестиції
352-1	<i>Боргові цінні папери</i>
352-2	<i>Короткострокові позики надані іншим особам</i>
36	Розрахунки з покупцями та замовниками
361	Розрахунки з вітчизняними покупцями
361-1	<i>СФГ «Нива»</i>
361-2	<i>СТОВ «Мрія»</i>
362	Розрахунки з іноземними покупцями
362-1	<i>Підприємство №1</i>
362-2	<i>Підприємство №2</i>
363	Розрахунки з учасниками ПФГ
37	Розрахунки з різними дебіторами
371	Розрахунки за виданими авансами
371-1	<i>Зовнішні особи</i>
371-1-1	<i>Фізичні особи</i>
371-1-2	<i>Юридичні особи</i>
371-2	<i>Внутрішні особи</i>
371-2-1	<i>Фізичні особи</i>
371-2-2	<i>Юридичні особи</i>
372	Розрахунки з підзвітними особами
372-1	<i>Брезінська А.С.</i>
372-2	<i>Кулібаба О.П.</i>
372-3	<i>Суха С.В.</i>
372-4	<i>Романенко В.В.</i>
373	Розрахунки за нарахованими доходами
373-1	<i>Відсотки</i>
373-2	<i>Дивіденди</i>
373-3	<i>Роялті</i>
374	Розрахунки за претензіями
374-1	<i>Банки</i>
374-2	<i>Інші підприємства</i>
375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків
375-1	<i>Зовнішні</i>
375-1-1	<i>Фізичні особи</i>
375-1-2	<i>Юридичні особи</i>
375-2	<i>Внутрішні</i>
375-2-1	<i>Фізичні особи</i>
375-2-2	<i>Юридичні особи</i>
376	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок

377	Розрахунки з іншими дебіторами
377-1	<i>Квартиронаймачі</i>
377-2	<i>Батьки дітей, які відвідують дитячий садок</i>
38	Резерв сумнівних боргів
381	<i>Замовники</i>
382	<i>Покупці</i>
39	Витрати майбутніх періодів
391	<i>Передплата послуг зв'язку</i>
392	<i>Передплата періодичних видань</i>
392-1	<i>Науковий вісник України</i>
392-2	<i>АПК України</i>
392-3	<i>Фінанси АПК</i>
392-4	<i>Аграрна техніка</i>
392-5	<i>Все про бухгалтерський облік</i>
393	<i>Передплата оренди</i>
393-1	<i>Передплата оренди основних засобів</i>
393-2	<i>Передплата оренди приміщень</i>
393-3	<i>Передплата оренди інших необоротних матеріальних активів</i>
40	Зареєстрований (пайовий) капітал
401	Статутний капітал
401-1	<i>Коваль В.К.</i>
401-11	<i>Грошовий внесок</i>
401-12	<i>Основні засоби</i>
401-2	<i>Дезик В.А.</i>
401-21	<i>Грошовий внесок</i>
401-3	<i>Демченко П.П.</i>
401-31	<i>Грошовий внесок</i>
401-4	<i>Пономарьов А.В.</i>
401-41	<i>Грошовий внесок</i>
401-5	<i>Палій О.Р.</i>
401-51	<i>Грошовий внесок</i>
401-6	<i>Павленко В.П.</i>
401-61	<i>Грошовий внесок</i>
401-62	<i>Основні засоби</i>
401-7	<i>Денесюк В.К.</i>
401-71	<i>Основні засоби</i>
401-8	<i>Крисяк Н.А.</i>
401-81	<i>Грошовий внесок</i>
401-9	<i>Буркевич П.А.</i>
401-91	<i>Грошовий внесок</i>
41	Капітал у дооцінках
411	<i>Дооцінка (уцінка) основних засобів</i>
412	<i>Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів</i>
413	<i>Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів</i>
414	<i>Інший капітал у дооцінках</i>
42	Додатковий капітал
421	<i>Емісійний дохід</i>
422	<i>Інший вкладений капітал</i>
422-1	<i>Запаси</i>
422-2	<i>Інші необоротні матеріальні активи</i>
423	<i>Накопичені курсові різниці</i>
424	<i>Безоплатно одержані необоротні активи</i>
424-1	<i>Основні засоби</i>
424-2	<i>Інші необоротні матеріальні активи</i>

425	Інший додатковий капітал
425-1	<i>Власний</i>
425-2	<i>Невласний</i>
43	Резервний капітал
44	Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)
441	Прибуток нерозподілений
442	Непокріті збитки
443	Прибуток використаний у звітному періоді
443-1	<i>Поповнення резервного фонду</i>
443-2	<i>Нарахування за дивідендами</i>
45	Вилучений капітал
451	Вилучені акції
451-1	<i>Прості</i>
451-2	<i>Привілейовані</i>
452	Вилучені вклади і паї
452-1	<i>Паї</i>
452-2	<i>Вклади</i>
453	Інший вилучений капітал
46	Неоплачений капітал
461-1	<i>Кузнєцова А.Д.</i>
461-2	<i>Цвіркун П.В.</i>
461-3	<i>Спірінкова І.М.</i>
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів
471	Забезпечення виплат відпусток
471-1	<i>Адміністративний персонал</i>
471-2	<i>Працівник відділу збуту</i>
471-3	<i>Працівник виробництва</i>
472	Додаткове пенсійне забезпечення
472-1	<i>Адміністративний персонал</i>
472-2	<i>Працівник відділу збуту</i>
472-3	<i>Працівник виробництва</i>
473	Забезпечення гарантійних зобов'язань
473-1	<i>Запасні частини</i>
473-2	<i>Побутова техніка</i>
474	Забезпечення інших витрат і платежів
474-1	<i>Виконання зобов'язань по обтяжливих контрактах</i>
474-2	<i>Фонд охорони праці</i>
475	Забезпечення призового фонду
475-1	<i>Грошові кошти</i>
475-2	<i>Матеріальні цінності</i>
476	Резерв на виплату джек-поту не забезпеченого сплатою участі у лотереї
477	Забезпечення матеріального заохочення
478	Забезпечення відновлення земельних ділянок
48	Цільове фінансування і цільові надходження
49	Страхові резерви
491	<i>Технічні резерви</i>
492	<i>Резерви із страхування життя</i>
493	<i>Частка перестраховиків у технічних резервах</i>
494	<i>Частка перестраховиків у резервах із страхування життя</i>
495	<i>Результат зміни технічних резервів</i>
496	<i>Результат зміни резервів із страхування життя</i>
497	<i>Результат зміни резервів незароблених премій</i>
498	<i>Результат зміни резервів збитків</i>

50	Довгострокові позики
501	Довгострокові кредити банків у національній валюті
502	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті
502-1	<i>Долар</i>
502-2	<i>Євро</i>
502-3	<i>Рубль</i>
503	Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті
504	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті
504-1	<i>Долар</i>
504-2	<i>Євро</i>
504-3	<i>Рубль</i>
505	Інші довгострокові позики в національній валюті
506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті
506-1	<i>Долар</i>
506-2	<i>Євро</i>
506-3	<i>Рубль</i>
51	Довгострокові векселі видані
511	Довгострокові векселі видані в національній валюті
511-1	<i>Прості</i>
511-2	<i>Переказні</i>
512	Довгострокові векселі видані в іноземній валюті
512-1	<i>Прості</i>
512-1-1	<i>Долар</i>
512-1-2	<i>Євро</i>
512-1-3	<i>Рубль</i>
512-2	<i>Переказні</i>
512-2-1	<i>Долар</i>
512-2-2	<i>Євро</i>
512-2-3	<i>Рубль</i>
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями
521	Зобов'язання за облігаціями
521-1	<i>Цільові</i>
521-2	<i>Дисконтні</i>
521-3	<i>Відсоткові</i>
522	Премія за випущеними облігаціями
522-1	<i>Цільові</i>
522-2	<i>Дисконтні</i>
522-3	<i>Відсоткові</i>
523	Дисконт за випущеними облігаціями
523-1	<i>Цільові</i>
523-2	<i>Дисконтні</i>
523-3	<i>Відсоткові</i>
53	Довгострокові зобов'язання з оренди
531	Зобов'язання з фінансової оренди
531-1	<i>Погашення продукцією</i>
531-2	<i>Погашення грошовими коштами</i>
532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів
54	Відстрочені податкові зобов'язання
541	<i>Держава</i>
542	<i>Емітенти</i>
543	<i>Інші підприємства</i>
55	Інші довгострокові зобов'язання
551	<i>Підприємство №1</i>
551-1	<i>Грошові зобов'язання</i>

552	<i>Підприємство №2</i>
552-1	<i>Грошові зобов'язання</i>
60	Короткострокові позики
601	Короткострокові кредити банків у національній валюті
602	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті
602-1	<i>Євро</i>
602-2	<i>Долар</i>
602-3	<i>Рубль</i>
603	Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті
604	Відстрочені короткострокові кредити банків у іноземній валюті
604-1	<i>Євро</i>
604-2	<i>Долар</i>
604-3	<i>Рубль</i>
605	Прострочені позики в національній валюті
606	Прострочені позики в іноземній валюті
606-1	<i>Євро</i>
606-2	<i>Долар</i>
606-3	<i>Рубль</i>
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями
611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті
612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті
612-1	<i>Євро</i>
612-2	<i>Долар</i>
612-3	<i>Рубль</i>
62	Короткострокові векселі видані
621	Короткострокові векселі видані в національній валюті
621-1	<i>Прості</i>
621-2	<i>Переказні</i>
622	Короткострокові векселі видані в іноземній валюті
622-1	<i>Прості</i>
622-1-1	<i>Євро</i>
622-1-2	<i>Долар</i>
622-1-3	<i>Рубль</i>
622-2	<i>Переказні</i>
622-2-1	<i>Євро</i>
622-2-2	<i>Долар</i>
622-2-3	<i>Рубль</i>
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками
631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками
631-1	<i>СТОВ «Марія»</i>
631-2	<i>СТОВ «Колос»</i>
632	Розрахунки з іноземними постачальниками
632-1	<i>СТОВ «Виноград»</i>
632-2	<i>СТОВ «Преміум»</i>
633	Розрахунки з учасниками ПФГ
64	Розрахунки за податками й платежами
641	Розрахунки за податками
641-1	<i>ПДФО</i>
641-2	<i>Акцизний податок</i>
641-3	<i>Податок на прибуток</i>
642	Розрахунки за обов'язковими платежами
643	Податкові зобов'язання

643-1	<i>Зобов'язання по реалізації с/г товарів і послуг</i>
643-2	<i>Зобов'язання по реалізації не с/г товарів і послуг</i>
644	<i>Податковий кредит</i>
644-1	<i>Зобов'язання по придбанню с/г товарів і послуг</i>
644-2	<i>Зобов'язання по придбанню не с/г товарів і послуг</i>
65	Розрахунки за страхуванням
651	<i>За розрахунками із загальнообов'язкового соціального страхування</i>
651-1	<i>Розрахунки за ССВ</i>
652	<i>За соціальним страхуванням</i>
652-1	<i>Допомога під час вагітності та пологів</i>
652-2	<i>Допомога при втраті працездатності</i>
652-3	<i>Допомога при похованні</i>
654	<i>За індивідуальним страхуванням</i>
654-1	<i>Стахова Р.В.</i>
654-2	<i>Кляков П.В.</i>
655	<i>За страхуванням майна</i>
655-1	<i>Рухоме майно</i>
655-2	<i>Нерухоме майно</i>
66	Розрахунки за виплатами працівникам
661	<i>Розрахунки за заробітною платою</i>
662	<i>Розрахунки за депонентами</i>
663	<i>Розрахунки за іншими виплатами</i>
67	Розрахунки з учасниками
671	<i>Розрахунки за нарахованими дивідендами</i>
671-1	<i>За простими акціями</i>
671-2	<i>За привілейованими акціями</i>
672	<i>Розрахунки за іншими виплатами</i>
672-1	<i>Розрахунки за виплатами у зв'язку з виходом учасників</i>
672-2	<i>Розрахунки з працівниками, майном яких користується підприємство</i>
68	Розрахунки за іншими операціями
680	<i>Розрахунки пов'язані з необоротними активами та групами вибуття утриманими для продажу</i>
681	<i>Розрахунки за авансами одержаними</i>
682	<i>Внутрішні розрахунки</i>
683	<i>Внутрішньогосподарські розрахунки</i>
684	<i>Розрахунки за нарахованими відсотками</i>
684-1	<i>Відсотки за товари в кредит</i>
684-2	<i>Відсотки за оренду плати</i>
685	<i>Розрахунки з іншими кредиторами</i>
685-1	<i>Профспілкові розрахунки</i>
685-2	<i>Розрахунки за виконавчими листами</i>
69	Доходи майбутніх періодів
691	<i>Авансові платежі</i>
692	<i>Орендні платежі</i>
70	Доходи від реалізації
701	<i>Дохід від реалізації готової продукції</i>
701-1	<i>Готова продукція тваринництва</i>
701-2	<i>Готова продукція рослинництва</i>
701-3	<i>Готова продукція промислового виробництва</i>
701-4	<i>Готова продукція допоміжного виробництва</i>
702	<i>Дохід від реалізації товарів</i>
702-1	<i>Продовольчі товари</i>
702-2	<i>Промислові товари</i>
703	<i>Дохід від реалізації робіт і послуг</i>

703-1	<i>Роботи і послуги фізичних осіб</i>
703-2	<i>Роботи і послуги юридичних осіб</i>
704	<i>Вирахування з доходу</i>
705	<i>Перестраховання</i>
71	Інший операційний дохід
710	<i>Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю</i>
710-1	<i>Дохід від первісного визнання с/г продукції та додаткових біологічних активів</i>
710-2	<i>Дохід від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю</i>
710-3	<i>Дохід від первинного визнання інших активів</i>
711	<i>Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти</i>
712	<i>Дохід від реалізації інших необоротних активів</i>
712-1	<i>Запаси</i>
712-2	<i>МШП</i>
712-3	<i>Поточні біологічні активи</i>
713	<i>Дохід від операційної оренди активів</i>
713-1	<i>Основні засоби</i>
713-2	<i>Інші необоротні матеріальні активи</i>
714	<i>Дохід від операційної курсової різниці</i>
715	<i>Одержані штрафи, пені, неустойки</i>
715-1	<i>Штрафи</i>
715-2	<i>Пені</i>
715-3	<i>Неустойки</i>
716	<i>Відшкодування раніше списаних активів</i>
716-1	<i>Адміністративний персонал</i>
716-2	<i>Працівники збуту</i>
716-3	<i>Виробничий персонал</i>
717	<i>Дохід від списання кредиторської заборгованості</i>
717-1	<i>Підприємство №1</i>
717-2	<i>Підприємство №2</i>
718	<i>Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів</i>
718-1	<i>Запаси</i>
718-2	<i>МШП</i>
718-3	<i>Біологічні активи</i>
719	<i>Інші доходи від операційної діяльності</i>
719-1	<i>Надлишки в касі виявлені пр.и інвентаризації</i>
719-2	<i>Повернуті суми страхових резервів</i>
719-3	<i>Позитивна сума різниці</i>
72	Дохід від участі в капіталі
721	<i>Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства</i>
722	<i>Дохід від спільної діяльності</i>
723	<i>Дохід від інвестицій в дочірні підприємства</i>
73	Інші фінансові доходи
731	<i>Дивіденди одержані</i>
732	<i>Відсотки одержані</i>
733	<i>Інші доходи від фінансових операцій</i>
74	Інші доходи
741	<i>Дохід від реалізації фінансових інвестицій</i>
741-1	<i>Акції</i>
741-2	<i>Облігації</i>
742	<i>Дохід від відновлення корисності активів</i>
742-1	<i>Запаси</i>

742-2	Біологічні активи
744	Дохід від не операційної курсової різниці
744-1	Дохід від фінансової діяльності
744-2	Дохід від інвестиційної діяльності
745	Дохід від безоплатно одержаних активів
745-1	Запаси
745-2	Біологічні активи
746	Інші доходи від звичайної діяльності
746-1	Дивіденди
746-2	Відсотки
746-3	Роялті
79	Фінансові результати
791	Результат операційної діяльності
791-1	Основна діяльність
791-2	Інша операційна діяльність
792	Результат фінансових операцій
793	Результат іншої звичайної діяльності
794	Результат надзвичайних подій
90	Собівартість реалізації
901	Собівартість реалізованої готової продукції
901-1	Тваринництво
901-2	Рослинництво
901-3	Промислового виробництва
901-4	Допоміжного виробництва
902	Собівартість реалізованих товарів
902-1	Продовольчі товари
902-2	Промислові товари
903	Собівартість реалізованих робіт і послуг
903-1	Роботи
903-2	Послуги
904	Страхові виплати
91	Загальновиробничі витрати
911	Витрати рослинництва
912	Витрати тваринництва
913	Витрати промислового виробництва
914	Витрати допоміжного виробництва
92	Адміністративні витрати
921	Витрати на зв'язок
922	Витрати на розрахунково-касове обслуговування
93	Витрати на збут
931	Витрати на збут на території України
932	Витрати на збут за кордон
94	Інші витрати операційної діяльності
940	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів які обліковуються за справедливою вартістю
940-1	Витрати від первісного визнання с/г продукції та додаткових біологічних активів
940-2	Витрати від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю
940-3	Витрати від первісного визнання інших активів
941	Витрати на дослідження і розробки
941-1	Витрати на дослідження
941-2	Витрати на розробки
942	Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти

942-1	Комісійна винагорода банку
942-2	Комісійна винагорода біржі
942-3	Збір до Пенсійного фонду
943	Собівартість реалізованих виробничих запасів
944	Сумнівні та безнадійні борги
944-1	Сумнівні борги
944-2	Безнадійні борги
945	Втрати від операційної курсової різниці
946	Втрати від знецінення запасів
947	Нестачі і втрати від псування цінностей
947-1	Нестачі від псування цінностей
947-2	Втрати від псування цінностей
948	Визнані штрафи, пені, неустойки
948-1	Штрафи
948-2	Пені
948-3	Неустойки
949	Інші витрати операційної діяльності
95	Фінансові втрати
951	Відсотки за кредит
951-1	Довгострокові кредити
951-2	Поточні кредити
952	Інші фінансові витрати
952-1	Випуск і отримання акцій
952-3	Відсотки за фінансовий лізинг
96	Втрати від участі в капіталі
961	Втрати від спільної діяльності
961-1	Підприємство №1
961-2	Підприємство №2
962	Втрати від інвестицій в акціоновані підприємства
962-1	Підприємство №1
962-2	Підприємство №2
963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства
963-1	Підприємство №1
963-2	Підприємство №2
97	Інші витрати
971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій
971-1	Акції
971-2	Облігації
972	Втрати від зменшення корисності активів
972-1	Запаси
972-2	Біологічні активи
974	Втрати від не операційних курсових різниць
974-1	Втрати від фінансової діяльності
974-2	Втрати від інвестиційної діяльності
975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій
975-1	Необоротні активи
975-2	Фінансові інвестиції
976	Списання необоротних активів
976-1	Запаси
976-2	Біологічні активи
977	Інші витрати звичайної діяльності
98	Податок на прибуток
981	Податок на прибуток від звичайної діяльності
981-1	Операційна діяльність

981-2	Фінансова діяльність
981-3	Інвестиційна діяльність
982	Податок на прибуток від надзвичайних подій
01	Орендовані необоротні активи
011	Основні засоби
012	Інші необоротні активи
02	Активи на відповідальному зберіганні
021	Устаткування прийняте для переробки
022	Матеріали прийняті для переробки
022-1	Глина
022-2	Зерно
022-3	Овочі
022-4	Фрукти
022-5	Молоко
023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні
023-1	Спецодяг
023-2	Спецвзуття
024	Товари прийняті на комісію
024-1	Сир
024-2	Масло
025	Матеріальні цінності довірителя
025-1	Спецодяг
025-2	Спецвзуття
03	Контрактні зобов'язання
04	Непередбачені активи й зобов'язання
041	Непередбачені активи
042	Непередбачені зобов'язання
05	Гарантії та забезпечення надані
051	Гарантії
052	Забезпечення
06	Гарантії та забезпечення отримані
061	
062	
07	Списані активи
071	Списана дебіторська заборгованість
071-1	Безнадійна
071-2	Сумнівна
072	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей
072-1	Невідшкодовані нестачі
072-2	Невідшкодовані втрати
08	Бланки суворого обліку
09	Амортизаційні відрахування
091	За напрямками використання амортизації
091-1	Відновлення
091-2	Оновлення

НАКАЗ

від 1 січня 2020р. №1

ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ ПІДПРИЄМСТВА

На виконання вимог Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99. № 996 - XI, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених наказами Мінфіну України, інших нормативних актів, маючи право вибору облікової політики з метою дотримання підприємством єдиної методики відображення в бухгалтерському обліку і звітності господарських операцій та порядку оцінки об'єктів обліку, **НАКАЗУЮ:**

I. Встановити на підприємстві таку облікову політику:

1. По необоротним активам.

1.1. Для визначення основних засобів, інших необоротних активів та нематеріальних активів, визначення строку їх корисного використання, вибору методу нарахування амортизації в момент введення їх в експлуатацію та протягом подальшого використання та для їх переоцінки створити постійно діючу комісію.

Визнання, оцінку та облік основних засобів здійснювати відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби". Одиницею обліку вважати окремий об'єкт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Вартісна ознака предметів, що відносяться до основних засобів, прийнята в розмірі, що перевищує 6 000 грн. без ПДВ.

Групування основних засобів в аналітичному обліку проводити згідно з вимогами інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Мінфіну України від 30.11.99 № 291.

1.2. У складі інших необоротних матеріальних активів обліковувати об'єкти вартістю до 6000 грн. без ПДВ та очікуваним строком використання (експлуатації) більше одного року (або операційного циклу).

1.3. Амортизацію об'єктів основних засобів нарахувувати такими методами:

—будівлі та споруди — прямолінійним методом, виходячи зі строку корисного використання 50 років;

—машини та устаткування — методом прискореного зменшення залишкової вартості виходячи зі строку корисного використання 5 років;

—інші об'єкти основних засобів — прямолінійним методом,

виходячи зі строку корисного використання 5 років;

—інші необоротні матеріальні активи — прямолінійним методом, виходячи із строку служби 2 роки, крім одягу та взуття, строк корисного використання яких визначається державними нормами забезпечення одягом та взуттям.

1.5. Амортизацію малоцінних необоротних активів нараховувати у першому місяці їх використання у розмірі 100 % їх вартості.

1.6. Витрати на поточний ремонт і капітальний ремонт основних засобів враховувати окремо на субрахунках 239.1 та 239.2 з наступним віднесенням на конкретні об'єкти обліку витрат.

1.7. Визначення, оцінку та облік нематеріальних активів здійснювати згідно із П(с)БО 8 "Нематеріальні активи". Одиницею обліку вважати окремий об'єкт нематеріальних активів.

1.8. Амортизацію нематеріальних активів нараховувати прямолінійним методом. Термін корисного використання кожного об'єкта і чинники, що впливають на нього, відображати в акті, складеному постійно діючою комісією згідно з п. 1.1 цього наказу.

1.9. Переоцінку (дооцінку та уцінку) балансової вартості основних засобів, нематеріальних активів, інших матеріальних необоротних активів до їхньої справедливої вартості проводити раз на рік станом на 31 грудня, якщо їхня залишкова вартість відхиляється від справедливої більш ніж на 20 %. Справедливу вартість зазначених активів формувати на рівні вільних ринкових цін на аналогічні активи з урахуванням рекомендацій, викладених у додатку до П(с)БО 19 "Об'єднання підприємств". Розрахунок, необхідний для переоцінки зазначених активів та відображення її результатів в обліку, складає постійно діюча інвентаризаційна комісія і затверджує голова цієї комісії.

1.10. Ліквідаційну вартість необоротних матеріальних та нематеріальних активів прийняти рівною нулю.

2. По оборотним активам

2.1. Товарно - матеріальні цінності визнавати, оцінювати та обліковувати згідно вимогами П(С)БО 9"Запаси". Одиницею запасів вважати кожне найменування цінностей.

2.2. Для обліку транспортно-заготівельних витрат відкрити субрахунок 200 "Транспортно-заготівельні витрати" до відповідних рахунків запасів.

2.3. Установити межу істотності для оприбуткування матеріалів на баланс у сумі 20 грн. Цінності придбані за ціною нижче цієї межі, можуть передаватись підзвітними особами для використання безпосередньо підрозділам без попереднього оприбуткування на складі.

2.4. Готову продукцію та незавершене виробництво обліковувати за фактичною виробничою собівартістю.

2.5. Оцінку вибуття сировини, матеріалів, напівфабрикатів, МШП, інших виробничих запасів і готової продукції здійснювати методом ФІФО.

2.6. Спецодяг, виданий у підзвіт працівникам, обліковувати на особистих картках останніх протягом усього встановленого терміну його використання. Списання спецодягу з підзвіту до закінчення встановлених термінів його використання здійснювати тільки на підставі актів про його непридатність. Акти здавати в бухгалтерію відповідно до графіку документообігу.

2.7. Предмети строком використання менше одного року, що супроводжують виробничий процес протягом звітного періоду, обліковувати на субрахунку В 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети". У момент передачі таких активів експлуатацію списувати їх з балансу з одночасною організацією їх оперативного кількісного обліку за місцями експлуатації і відповідальних особах. Протягом строку фактичного використання таких предметів.

2.8. З метою забезпечення схоронності зазначених предметів в експлуатації, враховувати їх на за балансовому рахунку 073 "МШП, передані в експлуатацію" у розмірі відповідальних осіб протягом усього терміну експлуатації. Списання з за балансового рахунку 073 оформляти актом.

2.9. Фінансові інвестиції відображати в обліку і звітності відповідно до П(с)БО 12 "Фінансові інвестиції" з урахуванням вимог П(С)БО 13 "Фінансові інструменти".

2.10. Визначення, оцінку та облік дебіторської заборгованості здійснювати відповідно до П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість". Резерв сумнівних боргів формувати один раз на рік на дату балансу, виходячи із платоспроможності окремих дебіторів. Встановити такі коефіцієнти: у разі прострочення платежів до 1 місяця - 15%, від 3 до 6 місяців - 5,7%, більше 6 місяців — 8,1%.

2.11. Визначити поточну дебіторську заборгованість безнадійною тільки у разі повної упевненості про її неповернення боржником або по закінченні строку позовної давності.

2.12. Списання безнадійної дебіторської заборгованості здійснювати тільки за розпорядженням директора.

3. По зобов'язанням

3.1. Визнання, оцінку та облік зобов'язань здійснювати відповідно до П(С)БО 11 "Зобов'язання".

3.2. Заробітну плату нараховувати відповідно до колективного договору:

—для виробничого персоналу - на відрядній основі;

—для апарату управління та працівників відділу збуту - за тарифними ставками (окладами).

3.3. Щомісяця нараховувати резерв для виплати відпускних, премій та інших заохочувальних і довгострокових виплат працівникам, передбачених П(С)БО 26 "Виплати працівникам" і колективним договором підприємства.

4. По доходам

4.1.1. Дохід від реалізації продукції (товарів та інших активів) визнавати в момент відвантаження її покупцеві з дотриманням вимог п. 8 П(С)БО 15 "Дохід".

4.1.2. Дохід, пов'язаний з наданням послуг відображати за оцінкою ступеня завершеності операцій з надання послуги за методом визначення питомої ваги витрат, яких зазначає підприємство у зв'язку з наданням послуг.

4.1.3. До "Інших операційних доходах" відносити:

—доходи від реалізації іноземної валюти;

—доходи від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій);

—доходи від операційної курсової різниці;

—суми одержаних штрафів, пені, неустойки та інших санкцій;

—доходи від списання кредиторської заборгованості, що до якої минув строк позовної давності;

—суми одержаних грантів та субсидій;

—інші доходи від операційної діяльності.

4.1.4. До "Інших фінансових доходах" відносити:

—дивіденди;

—відсотки;

—інші доходи від фінансової діяльності (окрім доходів, які визнаються як "Дохід від участі в капіталі")

Проценти визначаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази нарахування та строку користування відповідними активами. Роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди. Дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

4.1.5. До "Інших доходів" відносити: доходи, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю.

4.1.6. До "Надзвичайних доходів" відносити: сума відшкодування втрат від надзвичайних подій, включаючи

відшкодування витрат на попередження втрат від надзвичайних подій.

4.1.7. До "Доходів майбутніх періодів" відносити:

— авансові платежі за здану в оренду ОЗ та інші необоротні активи;

— передплата на газети, журнали, періодика, довідкові видання;

— абонентна плата за користування засобами зв'язку.

4.1.8. Цільове фінансування не визнається доходом до тих пір, поки не буде підтвердження того, що воно буде отримано.

4.1.9. Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були здійснені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

4.1.10. Цільове фінансування, отримане як компенсація витрат, які вже понесло підприємство, визначається доходом згідно п. 19 П(С)БО 15 "Дохід"

4.2. Закриття рахунків класу 7 на рахунок 79 "Фінансові результати" проводити щомісяця.

4.3. Закриття рахунку 79 "Фінансові результати" на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" проводити один раз на рік у кінці звітного періоду.

5. По витратах

5.1. Визнання та відображення в обліку витрат здійснювати відповідно до вимог П(С)БО 16 "Витрати".

5.2. Облік витрат підприємства вести за допомогою рахунків класу 8 "Витрати за елементами" та класу 9 "Витрати діяльності".

5.3. Розрахунок виробничої собівартості здійснювати для кожного об'єкта обліку витрат окремо.

5.4. У цілях визначення визначеної собівартості продукції встановити такий перелік змінних і постійних загальновиробничих витрат:

5.4.1. Змінні загальновиробничі витрати:

— основна і додаткова заробітна плата допоміжного виробничого персоналу;

— відрахування на соціальне страхування допоміжному виробничому персоналу;

— витрати, пов'язані з енергозабезпеченням технологічного процесу;

— витрати на водопостачання для технологічного процесу.

5.4.2. Постійні загальновиробничі витрати:

— заробітна плата та інші виплати апарату управління цеху;

— відрахування на соціальне страхування апарату управління цеху;

— витрати на опалення, освітлення, водопостачання та

інші послуги третіх осіб на утримання виробничих приміщень;
— операційна оренда основних засобів;
— амортизація основних засобів виробничого призначення;
— амортизація нематеріальних активів виробничого призначення;
— витрати на поточний ремонт та технічне обслуговування обладнання цехів.

5.5. Загальновиробничі витрати розподіляти пропорційно основній заробітній платі основного виробничого персоналу.

5.6. Оцінку залишків незавершеного виробництва здійснювати по кожному з видів готової продукції та статей калькуляції з визначенням фактичної вартості залишків сировини та матеріалів і розрахунком вартості витрат інших статей калькуляції пропорційно вартості сировини та матеріалів.

5.7. Для оцінки залишків незавершеного виробництва, визначення переліку та складу статей калькулювання виробничої собівартості готової продукції створити комісію .

5.8. Встановити порядок використання чистого прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства:

- фонд розвитку виробництва, науки і техніки — 25 %;
- фонд матеріального заохочення — 10 %;
- фонд соціального розвитку — 10%;
- резервний фонд — 25 %;
- фонд виплати дивідендів — 30 %;

Використання коштів фондів здійснювати відповідно до Положень про ці фонди, затверджених наказом по підприємству від 10.01.2005 р. та затверджених зборами учасників кошторисів.

II. Організація податкового обліку

2.1. Податковий облік валових доходів і валових витрат здійснювати позасистемно відповідно до вимог податкового законодавства.

2.2. Податковий облік ПДВ вести відповідно до вимог Податкового кодексу України. Бухгалтерський облік ПДВ здійснювати відповідно до даних, що впливають з даних податкового обліку по ПДВ.

2.3. Облік інших податків і зборів вести на окремих субрахунках обліку відповідно до податкового законодавства.

2.4. Вести окремий податковий облік щодо необоротних активів та нарахування зносу.

2.5. Накопичення даних по доходах і витратах для цілей оподаткування проводити на основі первинних облікових документів з використанням оборотів за цими рахунками як сум валових доходів і валових витрат для складання податкової звітності та "Податкової декларації".

2.6. Курсові різниці враховувати в відповідності до Податкового кодексу України.

2.7. Призначити відповідальними за виписку податкових накладних з ПДВ з правом підпису.

2.8. Склад витрат для цілей оподаткування визначати відповідно до Податкового кодексу України.

—Суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду у зв'язку із підготовкою, організацією, веденням виробництва, реалізацію продукції (робіт, послуг) і охороною праці;

—суми витрат, не віднесених до складу валових витрат минулих податкових періодів у зв'язку з втратою, знищенням або зіпсуттям документів, у зв'язку з допущенням помилок;

—суми безнадійної заборгованості, якщо заходи щодо стягнення таких боргів не привели до позитивних наслідків, а також суми заборгованості, стосовно яких закінчився строк позовної давності;

—суми витрат, пов'язаних із поліпшенням ОЗ у встановлених межах, та суми перевищення балансової вартості ОФ та нематеріальних активів над вартістю їх реалізації;

—витрати для проведення перепродажних та рекламних заходів;

—витрати зі страхування ринків транспортування продукції, цивільної відповідальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, що перебувають у складі ОФ, та інші ризики;

—витрати на відрядження фізичних осіб;

—витрати на придбання ліцензії та інших спеціальних дозволів;

—інші витрати.

2.9. Податковий період дорівнює 1 місяцю.

2.10. По довгостроковим контрактам (більше 9 місяців) встановити особливий порядок оподаткування. Доходи і витрати нараховані (понесені) протягом звітного періоду у зв'язку із виконанням довгострокового контракту (договору), розраховувати за допомогою оціночного коефіцієнта. Виконання такого довгострокового контракту (договору), який визначається як співвідношення суми фактичних витрат звітного періоду до суми загальних витрат, що планується при виконанні довгострокового контракту (договору).

III. Організація бухгалтерського обліку

3.1. Бухгалтерський облік на підприємстві вести силами бухгалтерської служби (бухгалтерії) під керівництвом головного бухгалтера.

3.2.Обов'язки головного бухгалтера визначаються посадовими інструкціями, розробленими відповідно до вимог п. 7 ст. 8 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

3.3.Склад бухгалтерії встановлюється штатним розкладом, а обов'язки кожного працівника бухгалтерського підрозділу регламентується відповідними посадовими інструкціями.

3.4. Бухгалтерський облік вести по Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції № 291 за журнально-ордерною формою затвердженими 17 журналів-ордерів з елементами комп'ютерної обробки за допомогою прикладної програми 1-С: Бухгалтерія.

3.5. Затвердити форми самостійно створених підприємством додаткових облікових документів, застосування яких необхідно для накопичення та обробки інформації з урахуванням організаційно - технологічних та виробничих особливостей підприємства.

3.6. Затвердити перелік осіб, які мають право підпису павиних документів та довести їх склад до всіх структурних підрозділів. Зазначені особи несуть відповідальність за достовірність таких документів та своєчасність їх складання

3.7. Головному бухгалтеру:

3.7.1 Забезпечити застосування в бухгалтерському обліку єдиних форм первинних документів як уніфікованих, затверджених нормативно - правовими актами України, так і документів, створених підприємством самостійно.

3.7.2. Забезпечити зберігання первинних документів та облікових реєстрів, а також бухгалтерських звітів, їх оформлення та передачу до архіву відповідно до вимог чинного законодавства.

3.7.3. Забезпечити складання та подання фінансової та інших видів звітності підприємства відповідним користувачам у обсязі та строки, встановлені чинним законодавством.

3.7.4. З метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансових звітів перед складанням річної фінансової звітності та в інших випадках, передбачених законодавством, постійно діючою інвентаризаційною комісією проводити інвентаризацію активів і зобов'язань згідно з Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно – матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків затвердженою наказом Мініну України від 11.08.94 № 69.

IV. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку

4.1. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку покласти на головного бухгалтера.

4.2. Відповідальність за БО господарських операцій, пов'язаних із ліквідацією підприємства, включає оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквідаційного балансу та фінансової звітності покладається на ліквідаційну комісію, яка створюється у відповідності із законодавством.

4.3. Покласти відповідальність за охоронність та видачу документів із архіву на Полянську.

4.4. Покласти відповідальність на недопущення несанкціонованого доступу до облікованих даних на Агієнко Р.П.

4.5. Призначити відповідальних:

- Агієнко Р.П. — за видачу дозволів на реалізацію продукції, майна та цінностей підприємства;

- Полянську О.В. — за виписку довіреностей на отримання ТМЦ;

- Губанову А.О. — за облік та збереження бланків суворої звітності;

4.6. Призначити матеріально-відповідальних осіб:

— за грошові цінності — Лазєбну Ю.М.;

— за товарні цінності — Губанову А.О.;

— за майно, яке знаходиться у відділах, цехах, підрозділах —

Попову Г.В..

V. Зміна облікової політики

Зміна облікової політики відбувається в таких випадках:

— змінюються статутні вимоги підприємства;

— змінюється діюче або набувають чинності нові П(С)БО;

— зміни забезпечать більш достовірне відображення результату господарської діяльності у фінансовій звітності підприємства.

VI. Дивідендна політика

Метод визначення фонду дивідендів — змінний розмір. Сума дивідендів визначається як сума прибутку після оподаткування за мінусом прибутку з розрахунку 20 відсотків рентабельності власного капіталу;

Форма оплати дивідендів — грошова;

Розмір дивідендів на акцію — змінний.

VII. Контроль за виконанням наказу

7.1. Контроль за виконанням цього наказу залишаю за собою.

7.2. Ознайомити з цим наказом керівників усіх структурних підрозділів (за переліком)

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства аграрної
політики України
від “ 4 ” червня 2009 р. № 390

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ
щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми
обліку для сільськогосподарських підприємств

1. Загальні положення

1.1. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств (далі – Методичні рекомендації) розроблені Міністерством аграрної політики України відповідно до вимог:

- Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

- Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 21.12.99 за № 892/4185 (далі - План рахунків);

- Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 21.12.99 за № 892/4185 (далі - Інструкція);

- Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі - П(С)БО);

- Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356;

1.2. Ці Методичні рекомендації спрямовані на узагальнення у реєстрах бухгалтерського обліку (крім реєстру позабалансового обліку) методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств незалежно від форм власності, організаційно – правових форм і видів діяльності (далі – сільськогосподарські підприємства), на накопичення аналітичних даних про склад і рух активів, капіталу і зобов'язань, доходів, витрат, фінансових результатів.

1.3. Облікові реєстри призначені для хронологічного,

систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції, що містяться у прийнятих до обліку первинних документах і які повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- назву сільськогосподарського підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильне її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції;

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

1.4. Облікові реєстри сільськогосподарського підприємства складаються щомісяця; підписуються виконавцем та головним бухгалтером або особою на яку покладено ведення бухгалтерського обліку сільськогосподарського підприємства.

1.5. Ведення облікових реєстрів сільськогосподарського підприємства та контролювання документів первинного обліку здійснюється із застосуванням, щонайменше, коду класу рахунків і коду синтетичного рахунка.

1.6. Формування аналітичних даних сільськогосподарського підприємства здійснюється групуванням однакових за економічним змістом даних первинних документів у відомостях, з яких підсумки переносяться до відповідних журналів. Розріз (деталізація) аналітичної інформації у реєстрах бухгалтерського обліку сільськогосподарським підприємством може розширюватися та/або змінюватися.

У випадках, коли потрібну аналітичну деталізацію показників за об'єктами обліку на окремих рахунках сільськогосподарського підприємства (запасів, витрат, доходів тощо) безпосередньо у журналах забезпечити неможливо, то попередньо дані первинних документів у потрібному аналітичному розрізі групуються (накопичуються) у допоміжних відомостях (аркушах-розшифровках), підсумки з яких

записуються до відповідних журналів.

1.7. Аналітичні дані в облікових регістрах сільськогосподарського підприємства мають узгоджуватися з даними синтетичного обліку на останнє число місяця.

1.8. Господарські операції сільськогосподарського підприємства відображаються в облікових регістрах під час надходження первинних документів або підсумками за місяць, в залежності від характеру і змісту операцій. Інформація до облікових регістрів переноситься після перевірки первинних документів за формою та змістом.

Підсумкові записи у відповідних журналах звіряються з даними первинних документів, які були підставою для записів, та з відомостями.

1.9. Журнально-ордерна форма обліку передбачає використання таких найважливіших принципів:

- здійснення записів в журналах-ордерах в порядку реєстрації операцій тільки з кредиту рахунку в кореспонденції з дебетом інших рахунків;

- об'єднання, як правило, в єдиній системі записів синтетичного і аналітичного обліку;

- відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій в розрізі показників, необхідних для здійснення управління, контролю, аналізу і складання бухгалтерської звітності;

- застосування журналів-ордерів за декількома рахунками, які мають між собою економічний і обліковий зв'язок;

- побудова облікових регістрів з заздалегідь вказаною кореспонденцією рахунків і показниками, які необхідні для складання бухгалтерської звітності;

- застосування місячних, а в деяких випадках квартальних і річних журналів-ордерів з використанням необхідної кількості вкладних листків.

1.10. Основними регістрами бухгалтерського обліку є журнали-ордери, які побудовані за кредитовою ознакою, та відомості, де відображають дебетові обороти. Записи в цих регістрах здійснюють на підставі первинних документів з зазначенням кореспондуючих рахунків. Синтетичний та аналітичний облік здійснюється в журналах-ордерах і відомостях, як правило, в єдиній системі записів.

1.11. За синтетичними рахунками, які мають велику номенклатуру об'єктів обліку, та значну кількість щомісячних записів господарських операцій, аналітичний облік ведуть в допоміжних відомостях і виробничих звітах, підсумки яких потім переносять в журнали-ордери.

1.12. В кінці місяця підсумкові дані кредитових оборотів сільськогосподарського підприємства з журналів-ордерів переносять в Головну книгу.

Дебетові обороти відповідного синтетичного рахунку підраховують після закінчення реєстрації записів в Головній книзі.

1.13. В журналах-ордерах передбачена типова кореспонденція за кредитом рахунків бухгалтерського обліку. Дані реєстрів приведено у відповідність до показників періодичної та річної звітності.

1.14. Записи в облікових реєстрах здійснюють в міру надходження документів або підсумками за місяць. На документах, дані яких вклячені в журнали-ордери, відомості, реєстри і аркуші-розшифровки, зазначають номери відповідних реєстрів і порядкові номери записів в них (номер рядка). За документами, які відображені в реєстрах загальним підсумком, номер реєстру і номер запису вказують на окремому аркуші, який прикріпляється до зброшурованих документів.

1.15. Суми, що відносяться в дебет рахунків, аналітичний облік за якими ведуть в інших журналах-ордерах, відомостях тощо при потребі групують в необхідному розрізі в аркушах-розшифровках. Записи в них здійснюють за даними документів, підсумками за день або більш тривалий період, а в необхідних випадках - на підставі окремих документів з коротким поясненням змісту операції.

По закінченні звітного місяця, заповнені аркуші-розшифровки передають працівнику, який веде відповідні журнали-ордери або відомості.

1.16. Помилки, виявлені в реєстрах до підведення підсумків, виправляють коректурним способом, а після підведення підсумків, але до внесення їх в Головну книгу, виправляють на підставі бухгалтерської довідки з відображенням у вільних рядках або графах. Після запису підсумків журналів-ордерів в Головну книгу, виправлення в них за поточний місяць не допускаються, а необхідні записи оформляють бухгалтерською довідкою і заносять в Головну книгу в наступному місяці.

Зазначені довідки зберігають при відповідному обліковому реєстрі, в якому зроблено виправлення.

1.17. В Головній книзі відображають залишки і обороти в розрізі синтетичних рахунків. Дані в розрізі субрахунків і аналітичних рахунків накопичують у відповідних реєстрах.

1.18. Перевірку правильності записів в Головній книзі здійснюють шляхом підсумку оборотів і залишків за усіма

рахунками. Суми дебетових і кредитових оборотів і залишків повинні бути відповідно однаковими.

Головну книгу відкривають на рік: на кожний синтетичний рахунок відводять окрему сторінку, а при потребі - декілька.

1.19. Сільськогосподарські підприємства можуть для ведення синтетичного обліку використовувати шахову оборотну відомість (шаховий баланс).

1.20. Ці Методичні рекомендації передбачають застосування таких реєстрів журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку:

Номери		Назва і призначення реєстрів
Журналів	Відомостей	
1	2	3
Облік грошових коштів, їх еквівалентів та грошових документів		
1 с.-р.		Журнал-ордер 1 с.-р. по кредиту рахунків: 30 «Готівка» 31 «Рахунки в банках» 33 «Інші кошти» 35 «Поточні фінансові інвестиції»
	1.1 с.-р.	Відомість по дебету субрахунків: 301 «Готівка в національній валюті» 302 «Готівка в іноземній валюті»
	1.2 с.-р.	Відомість по дебету субрахунків: 311 «Поточні рахунки в національній валюті» 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»
	1.3 с.-р.	Відомість по дебету субрахунків: 331 «Грошові документи в національній валюті» 332 «Грошові документи в іноземній валюті» 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»
		Аналітичні дані до рахунків 30, 31, 33
	1.4 с.-р.	Відомість по дебету субрахунків: 351 «Еквіваленти грошових коштів» 352 «Інші поточні фінансові інвестиції»
		Картка аналітичного обліку ощадних сертифікатів, придбаних підприємством
		Картка аналітичного обліку акцій не власної емісії, придбаних з метою перепродажу
		Картка аналітичного обліку короткострокових облігацій, придбаних підприємством
Облік довгострокових та короткострокових позичок		
2 с.-р.		Журнал-ордер 2 с.-р. по кредиту рахунків: 50 «Довгострокові позики»

		60 «Короткострокові позики»
Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань		
3 А с.-г.		Журнал-ордер 3 А с.-г. по кредиту субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами»
3 Б с.-г.		Журнал-ордер 3 Б с.-г. по кредиту рахунків: 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» 34 «Короткострокові векселі одержані» 37 «Розрахунки з різними дебіторами» 38 «Резерв сумнівних боргів» 51 «Довгострокові векселі видані» 62 «Короткострокові векселі видані»
	3.1 с.-г.	Відомість аналітичного обліку одержаних і виданих векселів
	3.2 с.-г.	Відомість аналітичного обліку розрахунків з іншими дебіторами
3 В с.-г.		Журнал-ордер 3 В с.-г. по рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	3.3 с.-г.	Реєстр операцій за розрахунками з постачальниками та підрядниками
3 Г с.-г.		Журнал-ордер 3 Г с.-г. по кредиту рахунків: 17 «Відстрочені податкові активи» 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» 55 «Інші довгострокові зобов'язання» 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» 64 «Розрахунки за податками й платежами» 65 «Розрахунки за страхуванням» 654 «За індивідуальним страхуванням» 655 «За страхуванням майна» 67 «Розрахунки з учасниками» 68 «Розрахунки за іншими операціями» 69 «Доходи майбутніх періодів»
	3.4 с.-г.	Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями
	3.5 с.-г.	Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом
Облік необоротних активів і фінансових інвестицій		
4 А с.-г.		Журнал-ордер 4 А с.-г. по кредиту рахунків: 10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи» 12 «Нематеріальні активи» 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» 16 «Довгострокові біологічні активи» 19 «Гудвіл»
	4.1с.-г.	Відомість аналітичного обліку по рахунках: 10 «Основні засоби»

		11 «Інші необоротні матеріальні активи»
	4.2 с.-г.	Відомість аналітичного обліку довгострокових біологічних активів
	4.3 с.-г.	Відомість аналітичного обліку по рахунках: 12 «Нематеріальні активи» 19 «Гудвіл»
	4.4 с.-г.	Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом на початок року
	4.5 с.-г.	Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули
	4.6 с.-г.	Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за місяць
	4.7 с.-г.	Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, за методом, передбаченим податковим законодавством
4 Б с.-г.		Журнал-ордер 4 Б с.-г. по кредиту рахунків: 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» 15 «Капітальні інвестиції»
	4.8 с.-г.	Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій
	4.9 с.-г.	Відомість аналітичного обліку довгостр-х фінансових інвестицій
Облік запасів та витрат діяльності		
5 А с.-г.		Журнал-ордер 5 А с.-г. та відомість по рахунках: 20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» 25 «Напівфабрикати» 26 «Готова продукція» 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» 28 «Товари»
5 Б с.-г.		Журнал-ордер 5 Б с.-г. по кредиту рахунків: 65 «Розрахунки за страхуванням» субрахунках: 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового соціального страхування» 652 «За соціальним страхуванням» 654 «За індивідуальним страхуванням» 655 «За страхуванням майна» 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
	5.1 с.-г.	Зведена відомість нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат
	5.2 с.-г.	Книга обліку розрахунків з депонентами
	5.3 с.-г.	Зведена відомість за розрахунками 3

		робітниками та службовцями
	5.4 с.-г.	Відомість аналітичного обліку по рахунку 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового соціального страхування» 652 «За соціальним страхуванням» 654 «За індивідуальним страхуванням» 655 «За страхуванням майна»
5 В с.-г.		Журнал-ордер 5 В с.-г. по рахунках: 23 «Виробництво» 24 «Брак у виробництві» 39 «Витрати майбутніх періодів» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут»
	5.5 с.-г.	Звіт про витрати та вихід продукції основного виробництва
	5.6 с.-г.	Звіт про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв
	5.7 с.-г.	Звіт про загальновиробничі витрати
	5.8 с.-г.	Звіт про адміністративні витрати
	5.9 с.-г.	Звіт про витрати на збут
	5.10 с.-г.	Зведена відомість до Журналу-ордеру № 5 В с.-г.
5 Г с.-г.		Журнал-ордер 5 Г с.-г. по кредиту рахунків: 90 «Собівартість реалізації» 94 «Інші витрати операційної діяльності» 95 «Фінансові витрати» 96 «Втрати від участі в капіталі» 97 «Інші витрати» 98 «Податок на прибуток»
	5.12 с.-г.	Відомість аналітичних даних про витрати по рахунках: 94, 95, 96, 97, 98
6 с.-г.		Журнал-ордер 6 с.-г. по кредиту рахунків: 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» 70 «Доходи від реалізації» 71 «Інший операційний дохід» 72 «Дохід від участі в капіталі» 73 «Інші фінансові доходи» 74 «Інші доходи» 79 «Фінансові результати»
	6.1 с.-г.	Реєстр документів по реалізації готової продукції, біологічних активів (безготівкові розрахунки)
	6.2 с.-г.	Реєстр документів по реалізації товарів, робіт та послуг, виробничих запасів (безготівкові розрахунки)
	6.3 с.-г.	Реєстр документів по реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів за готівку (за цінами

		реалізації)
	6.3а с.-г.	Реєстр документів по реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів за готівку (за обліковими цінами)
	6.4 с.-г.	Відомість аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів
	6.5 с.-г.	Книга аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів
	6.6 с.-г.	Відомість аналітичного обліку по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
	6.7 с.-г.	Відомість аналітичних даних про доходи по рахунках: 71, 72, 73, 74, 79
	6.8 с.-г.	Оборотна відомість по аналітичних рахунках з реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів
Облік власного капіталу і забезпечення зобов'язань		
7 с.-г.		Журнал-ордер 7 с.-г. по кредиту рахунків: 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» 41 «Капітал у дооцінках» 42 «Додатковий капітал» 43 «Резервний капітал» 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» 45 «Вилучений капітал» 46 «Неоплачений капітал» 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»
	7.1 с.-г.	Відомість аналітичних даних по рахунку 42 «Додатковий капітал»
	7.2 с.-г.	Відомість аналітичних даних по рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»
	7.3 с.-г.	Відомість аналітичних даних по рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»
	7.4 с.-г.	Відомість аналітичних даних по інших рахунках обліку зареєстрованого капіталу: 40,41,43,45,46
	7.5 с.-г.	Відомість аналітичних даних по рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»
Облік поточних біологічних активів		
8 с.-г.		Журнал-ордер 8 с.-г. по кредиту рахунку 21 «Поточні біологічні активи»
	8.1 с.-г.	Відомість аналітичного обліку поточних біологічних активів рослинництва
	8.2 с.-г.	Відомість аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва
	9 с.-г.	Відомість позабалансового обліку за рахунками: 01 «Орендовані необоротні активи»

		02 «Активи на відповідальному зберіганні» 03 «Контрактні зобов'язання» 04 «Непередбачені активи й зобов'язання» 05 «Гарантії та забезпечення надані» 06 «Гарантії та забезпечення отриманні» 07 «Списані активи» 08 «Бланки суворого обліку» 09 «Амортизаційні відрахування»
		Головна книга
		Бухгалтерська довідка
		Аркуш-розшифровка

2. Облік грошових коштів, їх еквівалентів та грошових документів сільськогосподарського підприємства

2.1. Облік касових операцій сільськогосподарського підприємства

2.1.1. Приймання, зберігання та видача грошових коштів, оформлення прибуткових і видаткових касових ордерів та інших документів, ведення касової книги, контроль за дотриманням касової дисципліни здійснюють відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 15.12.2004 № 637, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 13.01.2005 за № 40/10320 (зі змінами).

2.1.2. Для обліку касових операцій на рахунок 30 «Готівка» ведеться Журнал-ордер № 1 с.-г. та відомість 1.1 с.-г. Записи до Журналу-ордера та Відомості здійснюються на підставі звітів касира, в яких проти кожної суми проставляють номер кореспондуючого рахунка. Операції з однаковою кореспонденцією рахунків об'єднують і записують в Журнал-ордер однією сумою. В колонці «Дата звіту касира» записують дату або початкові і кінцеві числа звіту, наприклад, за 01 – 03 тощо.

2.1.3. Кожному касовому звіту відводиться окремий рядок. Кількість рядків в Журналі-ордері № 1 с.-г. повинна відповідати кількості касових звітів за даний місяць з 1 по 31 число. Для зручності звірки рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» рекомендується робити окремі записи з погашення заборгованості за минулий місяць і по проміжним виплатам (аванс, відпускні, кінцевий розрахунок).

2.1.4. На суми, що відображені в Журналі-ордері № 1 с.-г., з кредиту рахунку 30 «Готівка» в дебет рахунків 23, 91, 92, 93 й інших складають аркуші-розшифровки. На суми, що відображені по дебету рахунку 30 «Готівка» з кредиту рахунків 67, 70, 71, 72, 73, 74 також складають аркуші-розшифровки

(для занесення їх в інші журнали-ордери).

2.1.5. По закінченні місяця підводять підсумки за дебетом і кредитом рахунку 30 «Готівка» і звіряють з оборотами кореспондуючих з ним рахунків, що відображені в інших журналах-ордерах та відомостях.

Після цього кредитові обороти по касі за місяць із Журналу-ордера № 1 с.-г. переносять в Головну книгу. Обороти за дебетом каси в Головну книгу будуть занесені при розносці інших журналів-ордерів № 1 с.-г., 2 с.-г., 3 А с.-г., 3 Б с.-г., 3 В с.-г., 3 Г с.-г., 4 Б с.-г., 5 Б с.-г., 6 с.-г., 7 с.-г та інших з кредиту відповідних рахунків.

2.1.6. Залишок грошових коштів на кінець місяця, що вказаний у відомості до Журналу-ордера № 1 с.-г., повинен відповідати залишку останнього в даному місяці касовому звіту касира і даним Головної книги.

2.1.7. Для відображення операцій, здійснених у іноземній валюті, використовується Журнал-ордер № 1 с.-г. і відомості до нього, які заповнюються у валюті здійснення операцій. Для кожної іноземної валюти, в якій здійснювалися операції, ведеться Журнал-ордер № 1 с.-г. і відомості до нього, які позначаються назвою валюти, в якій вони заповнюються.

Аналітичні дані про грошові кошти в іноземній валюті наводяться в гривнях і одночасно в тій валюті, в якій здійснювалась операція в іноземній валюті.

2.2. Облік операцій на рахунках в банку та вкладень

2.2.1. Для обліку наявності та руху грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку, які можуть бути використані для поточних операцій, призначено рахунок 31 «Рахунки в банках». Для узагальнення інформації про наявність та рух грошових документів (у національній та іноземній валюті), які знаходяться в касі сільськогосподарського підприємства (поштових марок, сплачених путівок до санаторіїв) та про кошти в дорозі, призначений рахунок 33 «Інші кошти».

2.2.2. Облік операцій за рахунками 31 «Рахунки в банках» та 33 «Інші кошти» ведуть в Журналі-ордері № 1 с.-г. та відомостях № 1.2 с.-г., 1.3 с.-г. Записи в Журналі-ордері та відомостях здійснюють по мірі надходження виписок банку після їх перевірки з документами. У виписках і перевірених документах проти кожної суми зазначають номер кореспондуючого рахунку. Суми з кожної опрацьованої виписки записують у Журнал-ордер та відомість підсумками з деталізацією сум за кореспондуючими рахунками. Ведення відомості поряд з журналом-ордером обумовлено доцільністю спільного збереження всіх розрахунково-платіжних документів,

що підтверджують записи у виписках банку.

2.2.3. В кінці звітнього періоду в Журналі-ордері № 1 с.-г. та відомостях підраховують підсумки оборотів в кореспонденції з іншими рахунками і визначають залишки на перше число наступного за звітнім місяця, що повинен відповідати наведеному у виписці банку за останній день місяця.

2.2.4. Обороти за кредитом субрахунків 311 «Поточні рахунки в національній валюті» і 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» Журналу-ордера № 1 с.-г. переносять в Головну книгу в колонку «Оборот за кредитом» відповідних субрахунків 311 та 313. Одночасно суми, що складають цей оборот, записують за дебетом відповідних кореспондуючих рахунків у Головній книзі в розділ «Обороти за дебетом».

2.2.5. На суми, що відображені в Журналі-ордері № 1 с.-г., з кредиту субрахунків 311 та 313 в дебет рахунків 14, 15, 23, 67, 68, 69, 92 та інших складають аркуші-розшифровки. Суми, що відображені у відомостях до Журналу-ордера № 1 с.-г., за дебетом субрахунків 311 та 313 з кредиту рахунків 70, 71, 72, 73, 74 також складають аркуші-розшифровки (для занесення їх в Журнал-ордер № 6 с.-г.).

В тих випадках, коли аркуші-розшифровки не складаються, при занесенні сум з відомостей до Журналу-ордера № 1 с.-г. в кінці журналу-ордера за належністю необхідно вказати, що підстава знаходиться при Журналі-ордері № 1 с.-г. за ____ місяць 200__ р.

2.2.6. Залишок коштів на поточному рахунку в національній валюті та інших рахунках в банку в національній валюті (особовий рахунок за розрахунковими чековими книжками, спеціальний рахунок за капітальними вкладеннями та ін.) повинні дорівнювати даним останньої за місяць виписки банку і Головній книзі.

2.2.7. Облік операцій по субрахунках 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» та 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» ведеться згідно з Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» і П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

2.2.8. Відображення в бухгалтерському обліку руху коштів здійснюється в гривнях шляхом перерахунку іноземної валюти за курсом Національного банку України.

2.2.9. Суми за кредитом субрахунків 312 і 314 з кожної опрацьованої виписки банку записують в окремому Журналі-ордері № 1 с.-г. за кожним видом валют. Аналогічно записують дебетові обороти. При записах на кожний кореспондуючий рахунок в чисельнику наводять суму в іноземній валюті, а в

знаменнику в національній валюті.

2.2.10. Для обліку грошових документів та грошей в дорозі, які обліковуються відповідно на субрахунках:

331 «Грошові документи в національній валюті»;

332 «Грошові документи в іноземній валюті»;

333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»;

334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті»,

використовується окремий розворот Журналу-ордера № 1 с.-г. та Відомість по дебету вказаних субрахунків (ф. № 1.3 с.-г.).

2.2.11. Для обліку поточних фінансових інвестицій використовується рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції».

2.2.12. Аналітичний облік як довгострокових, так і поточних фінансових інвестицій необхідно вести за видами фінансових вкладень та об'єктами інвестування: в картках аналітичного обліку ощадних сертифікатів придбаних підприємством; картках аналітичного обліку акцій не власної емісії, придбаних з метою перепродажу; картках аналітичного обліку короткострокових облігацій, придбаних підприємством.

2.2.13. Для обліку операцій за рахунком 35 «Поточні фінансові інвестиції» призначений Журнал-ордер № 1 с.-г. та відомість № 1.4 с.-г..

Облік здійснюється в розрізі окремих аналітичних рахунків і субрахунків із зазначенням залишку на початок місяця, обороту за дебетом і кредитом, залишку на кінець місяця.

2.3. Облік кредитів банків

2.3.1. Взаємовідносини сільськогосподарських підприємств з установами банку по кредитах регулюються Законом України «Про банки і банківську діяльність» та іншими нормативними документами.

2.3.2. Облік господарських операцій, що відображаються на рахунках 50 «Довгострокові позики» та 60 «Короткострокові позики», здійснюють у Журналі-ордері № 2 с.-г., який відкривають на місяць. Для кожного рахунку виділяють окремі розділи.

2.3.3. Підставою для запису господарських операцій протягом місяця у цей реєстр є виписки банку з позикового рахунку і додані до них первинні документи.

2.3.4. Аналітичний облік за видами позик ведуть в спеціальних таблицях – «Аналітичні дані до рахунку», дані яких використовують при складанні звітності. Залишок на кінець місяця за рахунками позик, визначених в аналітичних даних, підсумовують і порівнюють із залишками в Головній книзі.

2.3.5. В кінці місяця кредитові обороти рахунків 50, 60 з Журналу-ордера № 2 с.-г. переносять в Головну книгу.

3. Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань

Облік розрахунків здійснюється у відповідності до П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», П(С)БО 11 «Зобов'язання», Плану рахунків та Інструкції про його застосування.

Розподіл рахунків для обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами має дещо умовний характер. До рахунків для обліку розрахунків, що мають переважно дебетове сальдо належать рахунки: 18 «Довгострокова заборгованість та інші необоротні активи», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

До рахунків, що мають переважно кредитове сальдо відносяться рахунки: 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 67 «Розрахунки з учасниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями». Деякі з наведених рахунків можуть мати одночасно дебетове і кредитове сальдо та будуть відображені в балансі розгорнуто: в активі та пасиві відповідно. Для обліку розрахунків з дебіторами призначено Журнали-ордери № 3 А с.-г., № 3 Б с.-г., № 6 с.-г. і відповідні відомості. Для обліку розрахунків за зобов'язаннями призначені Журнали-ордери № 3 В с.-г., № 3 Г с.-г. і відповідні відомості.

3.1. Облік розрахунків з підзвітними особами

3.1.1. Облік розрахунків з підзвітними особами ведуть в Журнали-ордері №3 А с.-г.. Аналітичний облік в цьому регістрі ведуть за кожною окремо виданою в підзвіт сумою лінійно-позиційним методом записів.

3.1.2. При відкритті журналу-ордера з попереднього регістру записують перехідні залишки на початок місяця з зазначенням дати виникнення дебіторської заборгованості.

3.1.3. При записах операцій поточного місяця в окремому рядку відображають дату і суму виданого авансу (графи 4 – 7), відшкодування перевитрат проти виданого авансу (графи 8 – 10), відшкодовану або утриману суму невикористаного авансу (графи 11 – 14) і суми витрат за поданим і затвердженим звітом про використання коштів наданих на відрядження, або під звіт (графи 15 – 26).

3.1.4. У випадках, якщо підзвітній особі, що знаходиться у тривалому відрядженні, направляють додатковий аванс, або один і той же працівник повторно за місяць одержує аванс, то суму і дату видачі (перерахування) авансу відображають у вільних графах: 6 і 7 по тому ж рядку (в дебет субрахунку 372 з кредиту відповідних кореспондуючих рахунків).

При поданні одним працівником за поточний місяць двох звітів відповідні суми відображають записом в одній графі за одним і тим ж рядком.

З метою одержання підсумкових (синтетичних) даних з субрахунку 372 суми витрат за звітами і повернення невикористаних коштів показують в Журналі-ордері № 3 А с.-г. в кореспонденції з дебетом відповідних рахунків.

3.1.5. Якщо підзвітна особа відповідає за реалізацію продукції або матеріалів (продавець магазину або іншого торгового місця тощо), то отриману від реалізації виручку відображають за дебетом субрахунку 372 (з кредиту рахунку 701), використовуючи одну з вільних граф (6 чи 7), а суму, внесену до каси підприємства (організації), на поточний рахунок або відправлену поштовим переказом, записують у графах 11 – 14. Дані цих граф повинні відповідати сумам, що відображені у відповідних журналах-ордерах (№ 1 с.-г., 6 с.-г. тощо).

3.1.6. Після закінчення записів всіх операцій за рахунками з підзвітними особами за звітний місяць у Журналі-ордері № 3 А с.-г. підраховують підсумки за всіма графами і кредитові обороти переносять у Головну книгу.

3.2. Облік розрахунків за дебіторською заборгованістю

3.2.1. Для обліку розрахунків за дебіторською заборгованістю (крім розрахунків з покупцями та замовниками і розрахунків з підзвітними особами) застосовується окремий бланк Журналу-ордера № 3 Б с.-г.. Тут знаходять відображення розрахункові операції за рахунками:

18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»;

34 «Короткострокові векселі одержані»;

37 «Розрахунки з різними дебіторами» (крім субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами»);

38 «Резерв сумнівних боргів»;

51 «Довгострокові векселі видані»;

62 «Короткострокові векселі видані».

3.2.2. За рахунком 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» в Журналі-ордері № 3 Б с.-г. та відомості № 3.2 с.-г. відображається виникнення (збільшення) дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення (списання). Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості в журналі-ордері ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості і термінами її виникнення й погашення.

3.2.3. На рахунку 34 «Короткострокові векселі одержані», 51 «Довгострокові векселі видані», 62 «Короткострокові векселі

видані» в Журналі-ордері № 3 Б с.-г. та відомості № 3.1 с.-г. ведеться облік заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи та надані послуги та одержану продукцію (товари), виконані роботи та надані послуги постачальниками та підрядниками, які забезпечені векселями. Аналітичний облік ведеться за кожним одержаним векселем, для чого в журналі-ордері та відомості відводиться окремий рядок.

3.2.4. На рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» в Журналі-ордері № 3 Б с.-г. та відомості № 3.2 с.-г. ведеться облік розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю з різними дебіторами за авансами виданими, нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членів кредитних спілок та за іншими операціями.

Аналітичний облік здійснюється за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення і погашення в відомості № 3.2 с.-г.

3.2.5. На рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» в Журналі-ордері № 3 Б с.-г. та відомості № 3.2 с.-г. ведеться облік резервів за сумнівною дебіторською заборгованістю, щодо якої є ризик неповернення.

3.3. Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками

3.3.1. Для обліку розрахунків, відображених на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» призначений Журнал-ордер № 3 В с.-г. та Реєстр операцій за розрахунками з постачальниками (підрядниками) № 3.3 с.-г.

3.3.2. Облік розрахунків в реєстрах журнально-ордерної форми здійснюють незалежно від величини суми рахунку-фактури і форми розрахунків.

3.3.3. Матеріальні цінності оплачені, але не одержані на склад до кінця місяця, сільськогосподарські підприємства оприбутковують в міру надходження, відмічаючи їх вартість за кредитом рахунку 63 в кореспонденції з дебетом рахунків за обліком цих цінностей.

Якщо при прийманні виявлена нестача товарно-матеріальних цінностей, що надійшли, окремо показують суму виявленої нестачі. В такому ж порядку фіксують суми претензій щодо сортності, комплектності, невідповідності цін, тощо, які виявлені при прийманні або при перевірці товарно-транспортних накладних і розрахункових документів.

Якщо частина оплаченого вантажу знаходиться в дорозі або не вивезена до кінця звітної місяця зі складу постачальника, то в розділі «Відмітка про оплату» записують суму, що відноситься

до цієї частини оплаченого вантажу без відображення її по кредиту рахунку 63, цю суму обліковують як дебіторську заборгованість.

Суми за розрахунковими документами за цінності, що знаходяться на кінець місяця в дорозі або не вивезені зі складу постачальника, переносять в наступному місяці в графу «Залишок на початок місяця», а в графі «Б» «Найменування постачальника (підрядника)» зазначають найменування постачальника, від якого не надійшов вантаж.

В міру фактичного надходження матеріальних цінностей у Журналі-ордері № 3 В с.-г. в графі «В» записують номер складу або прибуткового документа і роблять відповідну відмітку про оприбуткування (з дебету рахунків з обліку матеріальних цінностей та кредиту рахунку 63).

3.3.4. При значній кількості розрахункових операцій дані попередньо накопичують в «Реєстрі операцій за розрахунками з постачальниками (підрядниками)» ф. № 3.3 с.-г., який відкривається на кожного постачальника або підрядника.

Записи з кредиту рахунку 63, що належать за товарно-матеріальні цінності, роботи та послуги виконують на підставі розрахункових документів, а за невідфактурованими поставками – згідно супровідних вантажних документів та приймальних актів. Надходження матеріальних цінностей повинно бути підтвержене відповідними прибутковими документами, підписаними матеріально-відповідальними особами або їх відмітками (надписами чи штампом) на документах постачальника.

3.3.5. Щомісяця обороти із реєстрів переносять у Журнал-ордер № 3 В с.-г.

3.3.6. Записи в Журналі-ордері № 3 В с.-г. і реєстрі № 3.3 с.-г. про виконані підрядником роботи і надані послуги проводять на підставі розрахункових документів в міру їх приймання.

Заборговані підрядником суми показують в кореспонденції з дебетом рахунків, на які повинні бути віднесені відповідні витрати. Суми заліків, що виникли після акцепту розрахункових документів, записують в окремих графах в кореспонденції з дебетом рахунків, на яких відображають ці розрахунки, а оплату з каси і різного роду списання відображають в графах 19, 20 «З інших рахунків», з зазначенням кореспондуючого рахунку і суми.

3.3.7. Кредитові обороти з Журналу-ордера № 3 В с.-г. переносять в Головну книгу.

3.4. Облік розрахунків за іншими зобов'язаннями

3.4.1. Для обліку розрахунків за зобов'язаннями (крім розрахунків з постачальниками та вексяями виданими) призначено окремий бланк Журналу-ордера № 3 Г с.-г. та відомості аналітичного обліку № 3.4 с.-г. «Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями», № 3.5 с.-г. «Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом». Тут знаходять відображення розрахункові операції за рахунками:

- 17 «Відстрочені податкові активи»;
- 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»;
- 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»;
- 54 «Відстрочені податкові зобов'язання»;
- 55 «Інші довгострокові зобов'язання»;
- 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»;
- 64 «Розрахунки за податками й платежами»;
- 65 «Розрахунки за страхуванням»;
- 654 «За індивідуальним страхуванням»;
- 655 «За страхуванням майна»;
- 67 «Розрахунки з учасниками»;
- 68 «Розрахунки за іншими операціями»;
- 69 «Доходи майбутніх періодів».

3.4.2. По рахунку 53 в Журналі-ордері № 3 Г с.-г. узагальнюється інформація про стан розрахунків з орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди. Окремими аналітичними позиціями за даним журналом-ордером будуть розрахунки з кожним орендодавцем.

3.4.3. По рахунку 61 в Журналі-ордері № 3 Г с.-г. узагальнюється інформація про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довгострокових зобов'язань, при настанні строку погашення протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Аналітичний облік ведеться за кредиторами та видами заборгованості.

3.4.4. По рахунку 64 в Журналі-ордері № 3 Г с.-г. та відомості №3.5 с.-г. узагальнюється інформація про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету, включаючи податок з доходів фізичних осіб. За кредитом рахунку 64 відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо.

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться у Відомості 3.5 с.-г., де зобов'язання записують за їх видами за місяць і з початку року (податок з доходів фізичних

осіб, акцизний збір, плата за землю, податок на прибуток, податок на додану вартість, плата за використання природних ресурсів, плата за воду, податок з власників транспортних засобів, місцеві податки і збори тощо). У відомості на кожний вид платежів відводять окремий рядок (за місяць і з початку року). Якщо з якогось виду податків передбачено кілька платежів протягом місяця, використовують кілька рядків.

Підсумки відомості заносять в Журнал-ордер № 3 Г с.-г., з якого загальний підсумок переносять в Головну книгу.

3.4.5. По рахунку 65 в Журналі-ордері № 3 Г с.-г. та відомості 3.4 с.-г. ведеться облік тільки розрахунків за індивідуальним страхуванням і страхуванням майна .

3.4.6. По рахунку 67 в Журналі-ордері № 3 Г с.-г. та відомості 3.4 с.-г. узагальнюється інформація про розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом прибутку. Аналітичний облік ведеться за кожним засновником та учасником та за видами виплат.

4. Облік необоротних активів і фінансових інвестицій

4.1. Облік необоротних активів

4.1.1. Аналітичний облік основних засобів здійснюють в інвентарних картках (типова форма № 03-6). Інвентарні картки містять інформацію про технічні особливості об'єкта, їх інвентарний номер, первісну вартість, норму амортизації та ін. Записи в інвентарних картках здійснюють за даними первинних документів, технічних паспортів. Картки, як правило, можуть складатися в одному примірнику і зберігатися в бухгалтерії у картотеці. Але може існувати варіант побудови аналітичного обліку з веденням двох примірників цих форм.

Якщо облік основних засобів у місцях експлуатації не ведуть в інвентарних списках основних засобів (типова форма № 03-9), а ведуть в інвентарних картках, то в цих випадках інвентарні картки складають у двох примірниках: один - у бухгалтерії, другий – у місцях експлуатації основних засобів.

4.1.2. Заповнені інвентарні картки реєструють в описах інвентарних карток з обліку основних засобів (типова форма № 03-7 «Опис інвентарних карток з обліку основних засобів»). Опис інвентарних карток ведуть за класифікаційними групами об'єктів основних засобів та інших необоротних активів. При вибутті основних засобів роблять помітки в описі, а відповідну картку прикладають до акту на списання основних засобів. Зміни у вартості основних засобів, інших необоротних активів та суму зносу при переоцінці відображають у вищеназваних реєстрах.

4.1.3. Інвентарні картки на основні засоби та інші

необоротні активи, що надійшли або вибули протягом місяця зберігають в картотеці окремо. В кінці місяця на їх підставі заповнюють Картку обліку руху основних засобів (типова форма № 03-8). На підставі даних карток руху основних засобів складають Аналітичні дані до рахунків 10, 11, які містяться в відомості № 4.1 с.-г. аналітичного обліку по рахунках: 10 «Основні засоби»; 11 «Інші необоротні матеріальні активи». По рахунку 12 «Нематеріальні активи» аналітичний облік ведеться в відомості № 4.3 с.-г. аналітичного обліку по рахунках: 12 «Нематеріальні активи»; 19 «Гудвіл». В аналітичних даних відображають за кожним рахунком і в розрізі субрахунків залишок на початок місяця, обороти по дебету і кредиту і залишок на кінець місяця. Підсумок по кожному рахунку звіряють з даними синтетичного обліку рахунків 10, 11, 12 в Головній книзі.

4.1.4. В місцях експлуатації основних засобів для обліку кожного об'єкта за матеріально-відповідальними особами ведуть «Інвентарний список основних засобів» (типова форма № 03-9). Дані, що містяться в цій формі, мають бути тотожними із записами в інвентарних картках обліку основних засобів.

4.1.5. Діючий порядок аналітичного обліку основних засобів розповсюджується і на облік інших необоротних активів.

4.1.6. Синтетичний облік за рахунками 10, 11, 12, 13, 16, 19 ведуть в Журналі-ордері № 4 А с.-г. Записи по кредиту рахунків 10, 11, 12 здійснюють на підставі первинних документів (ф. № ОЗСГ-3 «Акт на списання основних засобів», № ОЗСГ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів», затверджені наказом Мінагрополітики від 27.09.2007 № 701), бухгалтерських довідок. В кінці місяця кредитові обороти рахунків з Журналу-ордера № 4 А с.-г. переносять в Головну книгу.

4.1.7. В Журналі-ордері № 4 А с.-г. для кожного балансового рахунку виділено окремий розділ, в якому відображаються кредитові обороти.

За рахунками 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи» з кредиту записують вибуття основних засобів та нематеріальних необоротних активів внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі, передачі необоротних активів, як внесок до статутного капіталу іншого підприємства, списання нестач або псування. Кореспондуючими рахунками при вибутті основних засобів виступають: рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» – на суму зносу, нараховану за час експлуатації; 976 «Списання необоротних активів» – на залишкову вартість

необоротних активів, які вибули; 972 – «Собівартість реалізованих необоротних активів» - при реалізації необоротних активів, 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» – на залишкову вартість переданих необоротних активів до статутного капіталу інших підприємств.

За дебетом рахунку 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні активи», 12 «Нематеріальні активи» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) необоротних активів, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція тощо).

4.1.8. Для нарахування амортизації необоротних активів складають розрахунок (відомість № 4.4 с.-г.) нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом на початок року. Розрахунок використовують для визначення річної і місячної суми амортизації на 1 січня. Необоротні активи групують за групами та видами об'єктів, а також передбачають розподіл амортизації за об'єктами обліку.

4.1.9. В наступні звітні періоди суму амортизації необоротних активів за січень коригують, враховуючи зміни в їх складі за попередній місяць. При цьому щомісячно складають Відомість № 4.5 с.-г. нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули. В цій відомості зазначають вид основних засобів за класифікаційними групами та кореспондуючими рахунками, суму амортизації по об'єктах, що надійшли і вибули. По об'єктах, що надійшли, сума амортизації донараховується до попереднього місяця, а по тим, що вибули – вираховується.

4.1.10. На підставі розрахунку (відомість № 4.4 с.-г.), нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом та Відомості № 4.5 с.-г. нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули, складають Відомість № 4.6 с.-г. нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів. В ній записують розподіл амортизації по об'єктах обліку, нараховану суму амортизації за минулий місяць, зміни суми амортизації по об'єктах, що надійшли й вибули, та суму амортизації, нарахованої в поточному місяці.

4.1.11. Нарухування амортизації основних засобів за методом, передбаченим податковим законодавством за класифікаційними групами, здійснюють у Відомості № 4.7 с.-г. нарахування амортизації основних засобів та інших

необоротних активів, яка відкривається на рік. У цій відомості за класифікаційними групами основних засобів і їх видами, роками введення в експлуатацію щомісяця нараховують суму амортизації та зазначають розподіл зносу за об'єктами обліку (субрахунками і аналітичними рахунками).

4.1.12. Синтетичний облік за рахунком 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» ведеться в Журналі-ордері № 4 А с.-г. Записи за кредитом цього рахунку здійснюють на підставі Відомості № 4.6 с.-г. або № 4.7 с.-г. Кредитовий оборот за рахунком 13 переносять в Головну книгу.

4.1.13. Узагальнення інформації про гудвіл і негативний гудвіл, що виникають при придбанні, здійснюється відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» та до Плану рахунків і Інструкції про його застосування.

Рахунок 19 «Гудвіл» має такі субрахунки:

191 «Гудвіл при придбанні»;

192 «Негативний гудвіл»;

193 «Гудвіл при приватизації (корпоратизації)»

На вартість позитивного гудвілу, який виник при придбанні підприємства дебетують субрахунок 191 «Гудвіл при придбанні» і кредитують субрахунки 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» або 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

На вартість негативного гудвілу дебетують субрахунки 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» або 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» і кредитують субрахунок 192 «Негативний гудвіл».

На суму нарахованої амортизації по позитивному гудвілу дебетують субрахунок 977 «Інші витрати звичайної діяльності» і кредитують субрахунок 191 «Гудвіл при придбанні».

На суму нарахованої амортизації негативного гудвілу при прогнозуванні беззбиткової діяльності дебетують субрахунок 192 «Негативний гудвіл» і кредитують субрахунок 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

При списанні в кінці року вартості позитивного гудвілу, який не відповідає визнанню активу, дебетують субрахунок 977 «Інші витрати звичайної діяльності» і кредитують субрахунки 191 «Гудвіл при придбанні».

4.1.14. Синтетичний облік за рахунком 19 «Гудвіл» ведеться в Журналі-ордері 4 А с.-г.

4.2. Облік довгострокових біологічних активів

4.2.1. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про довгострокові біологічні активи, про одержані від їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію визначаються П(С)БО

30 «Біологічні активи».

4.2.2. Первинними документами на приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) є Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію ф. ДБАСГ-1, затверджений наказом Мінагрополітики від 21.02.2008 № 73. Формування основного стада тварин – Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада) ф. ДБАСГ-2, затверджений наказом Мінагрополітики від 21.02.2008 № 73. Списання довгострокових біологічних активів здійснюється на підставі первинних документів: Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) ф. ДБАСГ-3, Акт списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин) ф. ДБАСГ-4, затверджені наказом Мінагрополітики від 21.02.2008 № 73.

4.2.3. Для організації аналітичного обліку довгострокових біологічних активів та формування інформації для складання приміток до фінансової звітності ведуть Відомість № 4.2 с.-г. аналітичного обліку довгострокових біологічних активів.

4.2.4. Для обліку довгострокових біологічних активів рослинництва на субрахунках 161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю» необхідно додатково виділити субрахунки другого порядку 1611, 1621 «Багаторічні насадження», по яких відкривають аналітичні рахунки «Сад яблуневий», «Сад сливовий» тощо.

4.2.5. Для обліку довгострокових біологічних активів тваринництва на субрахунках 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю», 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» необхідно виділити субрахунки другого порядку 1631, 1641 – Продуктивна худоба за їх видами, 1632, 1642 – Робоча худоба.

За дебетом рахунка 16 «Довгострокові біологічні активи» відображається надходження довгострокових біологічних активів в кореспонденції з кредитом рахунків 155 «Придбання (вироснування) довгострокових біологічних активів» - на вартість зарахованої худоби до складу довгострокових біологічних активів, 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» - на вартість безоплатно отриманих довгострокових біологічних активів.

4.2.6. Оприбуткована вартість молодих насаджень до складу довгострокових біологічних активів відображається по дебету субрахунку 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю» і кредиту субрахунку 155 «Придбання (виготовлення) довгострокових біологічних активів».

4.2.7. За кредитом рахунка 16 «Довгострокові біологічні активи» відображають їх вибуття в кореспонденції рахунків 213 «Поточні біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю», 90 «Собівартість реалізації» - на собівартість реалізованих довгострокових біологічних активів, які оцінені за справедливою вартістю, 972 «Собівартість реалізації необоротних активів» - на собівартість реалізованих довгострокових біологічних активів, які оцінені за первісною вартістю, 976 «Списання необоротних активів» - на суму залишкової вартості списаних активів, 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів» - на суму зносу по ліквідованих довгострокових активах.

4.2.8. Синтетичний облік довгострокових біологічних активів по рахунку 16 ведуть в Журналі-ордері № 4 А с.-г. Записи по кредиту рахунку 16 здійснюють на підставі первинних документів: Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічні насадження) (ф. ДБАСГ-3); Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин) (ф. ДБАСГ-4). В кінці місяця кредитові обороти по рахунку 16 з Журналу-ордеру № 4 А с.-г. переносять в Головну книгу.

4.3. Облік фінансових та капітальних інвестицій

4.3.1. Для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери та статутний капітал інших підприємств ведеться рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції».

4.3.2. Порядок обліку фінансових інвестицій і розкриття інформації про фінансові інвестиції у фінансовій звітності визначається П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

4.3.3. Інвестиція, яку передбачається тримати на підприємстві більше року (довше операційного циклу) відноситься до довгострокової інвестиції і обліковується на рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції». Крім акцій на цьому рахунку узагальнюється інформація про наявність і рух довгострокових інвестицій у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств.

Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» має такі субрахунки:

141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;

142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;

143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

За дебетом рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» відображають вартість довгострокових інвестицій, за кредитом – їх вибуття.

4.3.4. При інвестуванні коштів в акції асоційованого підприємства дебетується рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» субрахунок 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі» і кредитуються рахунки 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики» тощо.

4.3.5. На суму отриманого доходу на акції (в сумі збільшення частки інвестора в капіталі асоційованого підприємства) дебетується субрахунок 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі» і кредитується рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» субрахунок 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства».

4.3.6. На суму нарахованих і виплачених дивідендів по акціях асоційованого підприємства зменшуються фінансові інвестиції в підприємство, що нарахувало і виплатило дивіденди. При цьому складається бухгалтерська проводка: дебет субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» і кредит субрахунку 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі».

4.3.7. У разі придбання акцій підприємства, на які інвестор не має суттєвого впливу, відображається в обліку: при придбанні акцій дебетують субрахунок 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» і кредит рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики» тощо.

4.3.8. Нараховані дивіденди по інвестиціях непов'язаним сторонам відображаються по субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» і кредиту рахунку 73 «Інші фінансові доходи» субрахунку 731 «Дивіденди одержані». Отримані нараховані дивіденди за інвестиціями відображають по дебету рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики» і кредиту субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами».

4.3.9. Аналітичний облік довгострокових фінансових інвестицій ведуть за видами фінансових вкладень та об'єктами інвестування.

4.3.10. Для обліку операцій за рахунком 14 «Довгострокові

фінансові інвестиції» призначено Журнал-ордер № 4 Б с.-г. та Відомість № 4.9 с.-г. аналітичного обліку довгострокових фінансових інвестицій.

Відомість № 4.9 с.-г. аналітичного обліку довгострокових фінансових інвестицій ведуть в розрізі субрахунків і аналітичних рахунків із зазначенням залишку на початок місяця оборотів за дебетом і кредитом та залишок на кінець місяця.

4.3.11. Необоротні активи на підприємство надходять внаслідок здійснення капітальних інвестицій. Капітальні інвестиції – це сукупність витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів.

При здійсненні будівництва господарським способом облік робіт і витрат на їх проведення ведуть на підприємстві за статтями витрат згідно з П(С)БО 16 «Витрати».

4.3.12. Первинними документами для відображення господарських операцій в розрізі статей витрат є: Лімітно-забірні карти (ф. № ВЗСГ-1, наказ Мінагрополітики від 21.12.2007 № 929) – на відпуск будівельних та інших матеріалів; Накладні (внутрігосподарського призначення) (ф. № ВЗСГ-8, наказ Мінагрополітики від 21.12.2007 № 929); Наряди на відрядну роботу, Табелі обліку робочого часу, Облікові листи тракториста-машиніста, Подорожні листи вантажного автомобіля (типова форма № 2, спільний наказ Міністерства транспорту та Міністерства статистики від 29.12.95 № 488/346), Відомість № 4.6 с.-г. нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за місяць, Акти приймання-здачі виконаних робіт тощо. Перевірені первинні документи групують у Звітах про рух матеріальних цінностей, накопичувальних відомостях, та Зведеній відомості № 5.1 с.-г. нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат, дані яких заносять у Відомість № 4.8 с.-г. аналітичного обліку капітальних інвестицій.

4.3.13. Об'єкти, на яких закінчено будівництво, повинні бути прийняті спеціальною комісією і зараховані до складу основних засобів. На прийнятий об'єкт складають Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. № ОЗСГ-1, затверджений наказом Мінагрополітики від 27.09.2007 № 701).

4.3.14. Придбані автомобілі, трактори, комбайни, робочі машини і обладнання у постачальників обліковують на підставі рахунків постачальників, товарно-транспортних накладних, податкових накладних.

4.3.15. При формуванні основного стада продуктивної і робочої худоби за рахунок вирощеного молодняка складають Акт

на переведення тварин із групи в групу.

Придбану худобу сільськогосподарські підприємства одержують від постачальників на підставі Рахунку-фактури, Товарно-транспортної накладної, Податкової накладної, Племінного свідоцтва, Ветеринарного свідоцтва.

4.3.16. Для обліку витрат на закладання і вирощування багаторічних насаджень застосовують такі ж первинні документи, як і при вирощуванні сільськогосподарських культур – Облікові листи трактористів-машиністів, Накладні (внутрігосподарського призначення) (ф. № ВЗСГ-8), Акти про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин (ф. № ВЗСГ-3), Акти на витрати насіння і садивного матеріалу (ф. № ВЗСГ-4) тощо.

Після закінчення робіт із закладання і вирощування багаторічних насаджень, при зарахуванні їх до складу незрілих довгострокових біологічних активів складають Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (ф. № ДБАСГ-1).

При досягненні багаторічних насаджень стадії зрілості і переведення їх з незрілих довгострокових біологічних активів в групу довгострокових біологічних активів рослинництва складають повторно Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (ф. № ДБАСГ-1).

4.3.17. Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться у Відомості № 4.8 с.-г. аналітичного обліку капітальних інвестицій в розрізі субрахунків, а також поділом інвестицій у капітальне будівництво, що виконується підрядним і господарським способом.

4.3.18. Облік капітального будівництва ведеться за фактичними витратами. Для визначення фактичної вартості кожного окремого об'єкта капітального будівництва, реконструкції, добудови, модернізації, модифікації, що здійснюються в кількох звітних періодах застосовується вкладний аркуш ф. 4.8 с.-г. із зазначенням назви об'єкта.

4.3.19. Синтетичний облік по рахунку 15 «Капітальні інвестиції» ведеться в Журналі-ордері ф. № 4 Б с.-г..

4.3.20. Підставою для списання витрат по капітальним інвестиціям є Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. ОЗСГ-1), Акт приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих (модернізованих) об'єктів (ф. ОЗСГ-2, затверджений наказом Мінагрополітики від 27.09.2007 № 701), Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічні насадження) і передачі їх в

експлуатацію (ф. ДБАСГ-1), Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада) (ф. ДБАСГ-2), які розносяться у Відомість 4.8 с.-г. по кредиту рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Підсумок кредитового обороту по рахунку 15 із відомості 4.8 с.-г. розносять в Журнал-ордер № 4 Б с.-г..

5. Облік запасів та витрат діяльності

5.1. Облік виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, готової продукції та товарів

5.1.1. Облік наявності та руху виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, готової продукції та товарів ведеться за центрами відповідальності (матеріально-відповідальними особами, місцями зберігання) в Книгах складського обліку в кількісному виразі за видами і сортами цінностей.

5.1.2. Щомісяця, в строки, передбачені графіком документообігу, матеріально-відповідальні особи складають Звіт про рух матеріальних цінностей у двох примірниках і разом з підтверджувальними документами передають до бухгалтерії. Після перевірки другий примірник звіту, підписаний бухгалтером, повертають матеріально-відповідальній особі. Звіт про рух матеріальних цінностей складають окремо по кожному синтетичному рахунку (субрахунку). Матеріально-відповідальні особи заповнюють тільки кількісні показники звітів, а їх таксування здійснюють в бухгалтерії згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати». Оприбуткування цінностей здійснюється за первісною вартістю в залежності від каналів надходження, а оцінка вибуття запасів залежить від обраного методу оцінки, визначеного сільськогосподарським підприємством самостійно в наказі про облікову політику підприємства. По запасним частинам, ремонтним матеріалам та медикаментам звіти складають тільки в грошовому вимірнику.

5.1.3. Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, переданих в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного-кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації за матеріально-відповідальними особами на протязі строку їх фактичного використання.

5.1.4. Дані про наявність і рух матеріальних цінностей в грошовому виразі за місцями зберігання (матеріально-відповідальними особами) узагальнюються за місяць в розрізі синтетичних рахунків (субрахунків) в Журналі-ордері № 5 А с.-г., який об'єднано з відомістю. Транспортно-заготівельні витрати,

пов'язані з придбанням матеріальних цінностей, визначаються на підставі Журналів-ордерів № 3 В с.-г., № 3 Г с.-г. (на суму витрат, пов'язаних з доставкою силами постачальників та інших організацій); № 3 А с.-г. (на суму витрат по службових відрядженнях, пов'язаних з придбанням матеріалів тощо); 5 В с.-г. (на суму витрат допоміжних виробництв, пов'язаних з доставкою); № 5 Б с.-г. (на суму заробітної плати нарахованої за навантаження та розвантаження цінностей, які надходять від постачальників). Розподіл транспортно-заготівельних витрат обирається підприємством за наступними варіантами:

- шляхом прямого списання транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості одиниці запасів, які придбані;
- за середнім відсотком.

Методика розрахунку розподілу витрат пов'язаних з придбанням товарно-матеріальних цінностей за період передбачена в Журналі-ордері № 5 А с.-г. та відомості.

5.1.5. Кредитові обороти по синтетичних рахунках (субрахунках) по обліку виробничих запасів, МШП, готової продукції та товарів з Журналу-ордеру № 5 А с.-г. переносять в Головну книгу.

5.1.6. Аналітичний облік матеріальних цінностей у бухгалтерії підприємства ведуть у сальдових відомостях на підставі перевірених та протаксованих Звітів про рух матеріальних цінностей.

5.1.7. Підсумки залишків по синтетичних рахунках (субрахунках) сальдової відомості звіряють з даними про залишки матеріальних цінностей, відображених в Журналі-ордері № 5 А с.-г. та відомості (дебет рахунків) в розрізі матеріально-відповідальних осіб.

5.1.8. Залишки виробничих запасів, МШП, готової продукції та товарів в Журналі-ордері № 5 А с.-г. та відомості співставляють з підсумковими даними сальдових відомостей по кожному синтетичному рахунку (субрахунку).

5.2. Облік розрахунків за виплатами працівникам та відрахувань на соціальні заходи

5.2.1. Облік оплати праці в системі рахунків – це визначення винагороди, обчисленої, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган здійснює працівникам, та дотримання розподілу нарахованої оплати праці на відповідні об'єкти бухгалтерського обліку відповідно до кількості та якості затраченої праці.

5.2.2. Розрахунки з оплати праці у сільськогосподарських підприємствах ведуться на синтетичному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» в розрізі

субрахунків:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами».

5.2.3. Нарахування оплати праці та інших аналогічних витрат відображається по кредиту пасивного рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». При цьому кредит рахунка 66 кореспондує з дебетом рахунків відповідних витрат. У разі, коли підприємства не використовують в обліку рахунки класу 8 «Витрати за елементами», такими витратами згідно з П(С)БО 16 «Витрати» будуть: прямі виробничі (рахунок 23 «Виробництво»), загальновиробничі (рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»), на управління (рахунок 92 «Адміністративні витрати»), на збут (рахунок 93 «Витрати на збут»).

5.2.4. Витрати на оплату праці, які не пов'язані з виробничою діяльністю підприємства, відносяться до інших витрат операційної діяльності. Нарахування зазначених виплат у бухгалтерському обліку відображається по кредиту рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» у кореспонденції з дебетом рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності».

5.2.5. Нарахування оплати праці здійснюється на підставі перевірених та затверджених первинних документів відповідно до діючих положень й накопичуються показники в зведених регістрах, які призначені для об'єднання первинних документів й отримання узагальнених показників за галузями основного виробництва, видами допоміжних та обслуговуючих виробництв, а також за економічним змістом витрат виробництва – статтями виробничих витрат.

5.2.6. Групування даних про нараховану заробітну плату за кожним працівником відбувається в таких типових реєстрах і документах:

- Табелі обліку робочого часу;

- Накопичувальна відомість обліку використання машино-тракторного парку;

- Накопичувальна відомість обліку вантажного автотранспорту;

- Наряд на відрядну роботу.

5.2.7. Узагальнюючим регістром, в якому відображується аналітичний облік розрахунків за заробітною платою (оплатою праці) з кожним працівником, є Розрахунково-платіжна відомість працівника (ф. № П-6, затверджена наказом Державного комітету статистики від 05.12.2008 № 489) або Книга обліку розрахунків з оплати праці.

Розрахунково-платіжні відомості складаються за окремими структурними підрозділами. У них записують усіх працівників підрозділу за категоріями із зазначенням прізвища, табельного номера, професії, посади, відпрацьованих днів (годин) та нарахованої основної і додаткової заробітної плати за її видами, суми допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, вагітністю і пологами, премії та інші нарахування відповідно до П(С)БО 26 «Виплати працівникам».

У розділі «Утримано і виплачено» в окремих графах записують утримання у відповідності з чинним законодавством та видану із каси заробітну плату та інші утримання (за виконавчими листами, відшкодування витрат від браку продукції, неповернуті підзвітні суми тощо). Після цього визначають залишок на кінець місяця, який належить до видачі кожному працівникові.

Замість розрахунково-платіжних відомостей можна вести Книгу обліку розрахунків з оплати праці, в якій розрахунки записують як за кожний місяць окремо, так і за кілька місяців у двох варіантах. За першим варіантом після запису на першому аркуші прізвищ працівників залишають чистими стільки аркушів, на скільки місяців розрахована Книга. У цьому разі прізвища щомісяця не переписують і Книгу використовують як оборотну відомість. За другим варіантом після запису прізвища кожного працівника залишають стільки рядків, на скільки місяців розрахована Книга.

Для видачі з каси сум, що належать працюючим, на підставі записів у книзі складають Розрахунково-платіжну відомість (зведену) (ф. № П-7, затверджена наказом Державного комітету статистики від 05.12.2008 № 489).

5.2.8. На підставі первинних документів по обліку праці, накопичувальних відомостей, Журналу обліку робіт і витрат у ремонтній майстерні, Журналу обліку робіт і затрат щомісячно складається Зведена відомість № 5.1с.-г. нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат. В цій відомості відображають кількість відпрацьованих людино-годин, суму нарахованої оплати праці та відрахувань від неї відповідно до діючого законодавства за об'єктами обліку, виробничими підрозділами та в цілому по підприємству.

5.2.9. Аналогічно, але з оборотом по кредиту рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» підприємствами відповідно до діючого законодавства відображаються нарахування ЄСВ. Зазначені відрахування відображаються у Відомості № 5.4 с.-г. аналітичного обліку по рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням».

5.2.10. Для контролю за використанням фонду оплати праці і станом розрахунків по оплаті праці з робітниками і службовцями складається Зведена відомість № 5.3 с.-г. за розрахунками з робітниками та службовцями. Ця відомість складається на підставі показників Розрахунково-платіжних відомостей працівників (ф. № П-6) за звітний місяць або Книги розрахунків з оплати праці. У Зведеній відомості № 5.3 с.-г. за розрахунками з робітниками та службовцями узагальнюються дані в цілому по підприємству: про суму нарахованої оплати праці за її видами, які включаються і не включаються до фонду оплати праці, суми оплати праці, виданої готівкою в поточному місяці, про розміри депонованої оплати праці, а також суми утримань по їх видах. По даним цієї відомості виписують чек на одержання грошей з поточного рахунку банку, а також для одержання даних для перерахування до бюджету податку з доходів фізичних осіб, утриманого із заробітної плати робітників і службовців та інші утримання. По цій же відомості складають довідки про використання фонду оплати праці.

Підсумок нарахованої оплати праці по Зведеній відомості № 5.3 с.-г. за розрахунками з робітниками та службовцями звіряють з показниками Журналу-ордера № 5 Б с.-г.

5.2.11. Для аналітичного обліку розрахунків по субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами» ведуть Книгу № 5.2 с.-г. обліку розрахунків за депонентами. Записи в книгу здійснюються на підставі складених касиром реєстрів невиданої заробітної плати в конкретному звітному періоді з посиланням на номер Розрахунково-платіжної відомості (зведеної) (ф. № П-7).

Виплата депонованих сум здійснюється за видатковими касовими ордерами, про що робиться відмітка в Книзі № 5.2 с.-г. обліку розрахунків за депонентами. Залишки невиплачених сум депонованої заробітної плати в Книзі обліку розрахунків з депонентами (ф. № 5.2 с.-г.) повинна відповідати залишку Головної книги субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами».

5.2.12. На субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» ведеться облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомога по частковому безробіттю, допомога по тимчасовій непрацездатності.

5.2.14. Підприємства здійснюють нарахування оплати відпусток з використанням резерву оплати відпусток, який створюється з метою рівномірного розподілу витрат на оплату відпустки протягом звітного періоду. Резерв створюється шляхом щомісячного його нарахування за нормативом від фактичних витрат на оплату праці.

У бухгалтерському обліку нарахування резерву оплати відпусток відображається оборотом по кредиту субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» у кореспонденції з дебетом відповідних рахунків витрат, на які віднесена нарахована заробітна плата.

Для обліку операцій по рахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток», призначений Журнал-ордер № 7 с.-г. та Відомість № 7.3 с.-г. аналітичних даних по рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Кредитові обороти по кредиту рахунку 47 із Журналу-ордеру № 7 с.-г. переносять до Головної книги.

5.3. Облік виробництва

5.3.1. Облік витрат виробництва ведеться відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 30 «Біологічні активи». При веденні управлінського обліку у вітчизняних підприємств доцільно використовувати інтегровану систему рахунків управлінського обліку, оскільки саме її покладено в основу побудови Плану рахунків та фінансової звітності. Відповідно до цього прямі витрати обліковують на рахунку 23 «Виробництво», непрямі – на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», які періодично списуються на рахунок «Виробництво» і розподіляють за об'єктами обліку витрат. Невиробничі витрати накопичуються на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», і до собівартості продукції не включаються, а відносяться на фінансові результати звітного періоду.

5.3.2. Залежно від розміру підприємства та за його вибором із загальної системи рахунків обирається один із варіантів:

– з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами»;

– з використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності»;

5.3.3. Для визначення складу та розмежування виробничих витрат за економічним змістом, місцем виникнення (центрами відповідальності), елементами, статтями обліку, суміжними періодами та відображення виготовленої продукції, наданих робіт чи послуг призначено рахунок 23 «Виробництво» з використанням субрахунків відповідно до розробленого та затвердженого керівником підприємства Робочого плану рахунків.

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» в розрізі субрахунків за об'єктами обліку витрат відображуються прямі матеріальні витрати, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та витрати від браку; за кредитом –

надходження продукції, виконані роботи та послуги.

За кредитом субрахунку 231 «Рослинництво», 232 «Тваринництво», сільськогосподарські підприємства згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» обліковують сільськогосподарську продукцію рослинництва, тваринництва та додаткові біологічні активи за її справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу в кореспонденції з дебетом рахунків: 21 «Поточні біологічні активи», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення».

Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу.

Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання оцінюють і відображують відповідно до П(С)БО 9 «Запаси».

Наприкінці року на суму перевищення фактичних доходів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів (кредит субрахунків 231 «Рослинництво», 232 «Тваринництво») над витратами (дебет субрахунків 231 «Рослинництво», 232 «Тваринництво») кредитують субрахунок 710 «Дохід від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»).

Якщо витрати з виробництва сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів перевищують суму фактичних доходів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів, то на суму перевищення дебетують субрахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» і кредитують субрахунки 231 «Рослинництво» та 232 «Тваринництво».

5.3.4. Для узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві призначено рахунок 24 «Брак у виробництві», за дебетом якого відображають витрати через виявлений зовнішній і внутрішній брак. За кредитом рахунку 24 відображають суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, та суму, що списується на витрати виробництва як втрати від браку, суми зменшення втрат від бракованої продукції (вартість відходів від бракованої продукції, вартість утримання з винуватців браку тощо).

5.3.5. На сільськогосподарських підприємствах деякі витрати здійснюють до початку виробничого процесу або вони відносяться до кількох виробничих циклів і не можуть бути

віднесені повністю на собівартість продукції поточного року. Тому їх обліковують на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», на якому узагальнюється інформація про зроблені витрати у звітному році, що підлягають розподілу на об'єкти обліку витрат майбутніх звітних періодів.

За дебетом рахунку 39 відображується накопичення витрат майбутніх періодів у кореспонденції з кредитом рахунків: 13, 20, 22, 30, 31, 37, 47, 63, 64, 65, 66, 68, а за кредитом – їх списання (розподіл) і включення до складу витрат звітного періоду. При цьому дебетують рахунки 15, 23, 37 (84, 85 – при перегрупуванні), 91, 93, 94.

5.3.6. Для обліку виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління окремими видами діяльності галузі сільського господарства (рослинництво, тваринництво, промислове виробництво), відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва призначено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати».

За дебетом рахунку 91 відображаються суми визнаних витрат, а за кредитом – списання на рахунок 23 «Виробництво» за відповідним розподілом.

5.3.7. Для відображення загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства призначено рахунок 92 «Адміністративні витрати», за дебетом якого відображаються суми визнаних адміністративних витрат, а за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

5.3.8. Для обліку витрат, пов'язаних із збутом продукції, товарів, робіт, послуг призначено рахунок 93 «Витрати на збут», за дебетом якого відображаються суми визнаних витрат на збут, а за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

5.3.9. Для обліку витрат виробництва використовують Журнал-ордер № 5 В с.-г. Журнал-ордер № 5 В с.-г. призначений для відображення кредитових оборотів щодо виходу продукції, робіт і послуг (списання для відповідних споживачів) з кредиту рахунків 23 «Виробництво» (за видами виробництв), 24 «Брак у виробництві», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загально-виробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

5.3.10. Первинні документи, накопичувальні відомості, бухгалтерські довідки, Зведена відомість № 5.1 с.-г. нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат, Відомість № 4.6 с.-г. нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, або Відомість № 4.7 с.-г. нарахування амортизації основних засобів

та інших необоротних активів, за методом, передбаченим податковим законодавством, тощо, є підставою для заповнення Звітів (ф. № 5.5 с.-г., 5.6 с.-г., 5.7 с.-г., 5.8 с.-г., 5.9 с.-г.).

Для обліку основних виробництв (субрахунок 231 «Рослинництво», 232 «Тваринництво») передбачено ведення Звіту № 5.5 с.-г. про витрати та вихід продукції основного виробництва; промислових, допоміжних виробництв, витрат на утримання та експлуатацію машин та обладнання (рахунок 23 «Виробництво») та інших виробництв – Звіту № 5.6 с.-г. про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв; загальновиробничих витрат – Звіту № 5.7 с.-г. про загальновиробничі витрати; адміністративних витрат – Звіту № 5.8 с.-г. про адміністративні витрати; витрат на збут – Звіту № 5.9 с.-г. про витрати на збут.

5.3.11. Звіти складаються за місяць і наростаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку по відповідним статтям витрат.

5.3.12. Показники Звітів № 5.5 с.-г., 5.6 с.-г. за кредитом аналітичних рахунків виробництв переносяться у Зведену відомість № 5.10 с.-г. до Журналу-ордеру № 5 В с.-г. в межах галузей виробництв та структурних підрозділів.

5.3.13. Підсумки Зведеної відомості № 5.10 с.-г. з деталізацією сум за синтетичними рахунками (субрахунками) переносять до Журналу-ордеру № 5 В с.-г..

5.4. Облік формування витрат діяльності

5.4.1. Для обліку витрат діяльності використовують Журнал-ордер № 5 Г с.-г., де відображають операції за рахунками: 90 «Собівартість реалізації», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток».

5.4.2. Кредитовий оборот за рахунком 90 «Собівартість реалізації» в порядку його закриття відносять в дебет рахунку 79 «Фінансові результати» в Журналі-ордері № 5 Г с.-г. на підставі бухгалтерської довідки, складеної з використанням Відомості № 6.4 с.-г. аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів; Книги аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів ф. № 6.5 с.-г. і Відомості № 6.7 с.-г. аналітичних даних про доходи по рахунку 79 «Фінансові результати».

5.4.3. Дебетові обороти по субрахунках 901, 902, 903, 943 переносять у Зведені аналітичні дані про витрати (зворотна сторона Журналу-ордеру № 5 Г с.-г.) на підставі Відомості № 6.4 с.-г. аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів.

5.4.4. Кредитові обороти за рахунками 94, 95, 96, 97, 98, переносять до Журналу-ордера № 5 Г с.-г. в порядку їх закриття в дебет рахунку 79 на підставі бухгалтерських довідок, що складаються з використанням Відомості № 5.12 с.-г. аналітичних даних про витрати по рахунках: 94, 95, 96, 97, 98.

5.4.5. Дебетові обороти по субрахунках до рахунків 94, 95, 96, 97, 98 переносять у Зведені аналітичні дані про витрати (зворотна сторона Журналу-ордеру № 5 Г с.-г.) щомісяця на підставі Відомості № 5.12 с.-г. аналітичних даних про витрати.

5.4.6. Відомість № 5.12 с.-г. аналітичних даних про витрати по рахунках: 94, 95, 96, 97, 98 складається на підставі первинних документів за відповідними статтями щомісяця.

5.4.7. Кредитові обороти по рахунках витрат з Журналу-ордеру № 5 Г с.-г. переносять до Головної книги.

5.5. Облік формування доходів і результатів діяльності

5.5.1. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 15 «Дохід». Визнані доходи в бухгалтерському обліку класифікують за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи. Склад доходів, що відносяться до відповідної групи, встановлено П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати».

5.5.2. Згідно з Планом рахунків процес реалізації сільськогосподарської продукції, товарів, робіт і послуг відображають на кількох балансових рахунках: 90 «Собівартість реалізації», 93 «Витрати на збут», 70 «Доходи від реалізації».

Для узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності призначені рахунки 71 «Інший операційний дохід». Для обліку доходів фінансової діяльності передбачено рахунки: 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи». Для обліку доходів, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, призначено рахунок 74 «Інші доходи». Для обліку податку на прибуток застосовують рахунок 98 «Податок на прибуток».

5.5.3. Для обліку формування доходів і результатів діяльності використовують Журнал-ордер № 6 с.-г., де відображають операції за рахунками: 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 79 «Фінансові результати».

5.5.4. Записи в Журналі-ордері № 6 с.-г. роблять підсумком за місяць на підставі Відомості № 6.4 с.-г. аналітичного обліку

реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів; Відомості № 6.6 с.-г. аналітичного обліку по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»; Відомості № 6.7 с.-г. аналітичних даних про доходи по рахунках: 71, 72, 73, 74, 79.

5.5.5. Дані первинних документів узагальнюються в необхідному розрізі в «Реєстрі документів по реалізації готової продукції, біологічних активів (безготівкові розрахунки)» (ф. № 6.1 с.-г.); «Реєстрі документів по реалізації товарів, робіт та послуг, виробничих запасів (безготівкові розрахунки)» (ф. № 6.2 с.-г.); «Реєстрі документів по реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів за готівку (за цінами реалізації)» (ф. № 6.3 с.-г.) та «Реєстрі документів по реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів за готівку (за обліковими цінами)» (ф. № 6.3а с.-г.). Підсумкові дані цих реєстрів за видами продукції і каналами реалізації переносять у Відомості № 6.4 с.-г. аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів, яка складається щомісяця.

5.5.6. Реєстр ф. № 6.1 с.-г використовують для накопичення даних з продажу окремих видів сільськогосподарської продукції, біологічних активів за каналами реалізації та для аналітичного обліку розрахунків із заготівельними та іншими організаціями й особами. В реєстрах № 6.1 с.-г. в хронологічному порядку у відповідних графах (1-7) записують: назву покупця або замовника, дату складання і номер товарно-транспортної накладної, кількість відвантаженої продукції, біологічних активів тощо.

Вартість відправленої продукції (графа 6) за обліковими цінами розраховують в цілому за реєстром. В усіх документах підсумок щодо реалізації певного виду продукції узгоджують з даними матеріальних звітів.

У графах 8-19 (в розділі «Прийнято») записують номер приймальної квитанції, реєстру або іншого документа заготівельної організації (одержувача продукції, біологічних активів); прийняту кількість у натурі (а при продажу заготівельним організаціям – і залікову масу реалізованої сільськогосподарської продукції); виручку за цінами реалізації; суми надбавок, доплат, знижок; разом без податків; податок на подану вартість; акцизний збір; всього з кредиту субрахунку 701, кореспондуючі рахунки 36, 377, 372, 661 та ін.

5.5.7. Бухгалтерія господарства на підставі банківських та інших документів відмічає оплату кожної накладної або іншого

супровідного документа, зазначивши шифр рахунку, на який зарахована виручка (графі 20-22).

5.5.8. Аналогічно заповнюють реєстр № 6.2 с.-г, який застосовують для обліку реалізації інших товарно-матеріальних цінностей, виконаних робіт і наданих послуг за каналами реалізації (в рахунок оплати праці, інша реалізація).

5.5.9. Реєстр ф. № 6.3 с.-г. призначений для групування виручки від реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів за готівку. Цей реєстр призначений на місяць і складається на основі прибуткових касових ордерів і накладних внутрігосподарського призначення.

Реєстр ф. № 6.3 с.-г. заповнює касир. Після перевірки його головним бухгалтером він передається бухгалтеру, який веде облік реалізації.

У графах 1-3 Реєстру № 6.3 с.-г. вказують дату і номер прибуткового касового ордера і накладної. У графі 4 – прізвище, ім'я та по батькові одержувача продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів. В графах 5-12 окремо для кожного виду реалізованої продукції, біологічних активів, робіт або послуг записують кількість і суму (виручку від реалізації) за цінами реалізації без податку на додану вартість і акцизного збору з кредиту субрахунків 701, 702, 703, 712 та ін. в дебет рахунку 30 «Готівка». У графі 13 підраховують підсумок, у графах 14-15 записують податок на додану вартість і акцизний збір, у графі 16 – загальну суму виручки від реалізації за готівку разом з податками на додану вартість і акцизним збором.

5.5.10. Вартість оплаченої за готівку продукції (біологічних активів, робіт, послуг), не одержану покупцем у звітному періоді, відображають у графі 17, а при її одержанні роблять відмітки в кожному документі (рядку) у графах 18-19. Для того, щоб виявити такі факти, в кінці місяця після складання реєстру № 6.3 с.-г. його узгоджують із реєстром № 6.3а с.-г., який веде бухгалтер з реалізації, та з матеріальним звітом. Реєстр № 6.3а с.-г. складають на підставі накладних внутрігосподарського призначення про відпуск продукції, (біологічних активів) зі складу чи надання послуг (в дебет субрахунків 901, 902, 903, 943 з кредиту рахунків 20, 21, 22, 26, 27, 28, 23 та ін. за обліковими цінами).

5.5.11. В кінці місяця в Реєстрах № 6.3 с.-г. і № 6.3а с.-г. підраховуються підсумки з кожного виду реалізованої продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів за місяць, які переносять у Відомість № 6.4 с.-г.

5.5.12. Відомість № 6.4 с.-г. передбачає ведення протягом

місяця аналітичного обліку реалізації за кількістю і вартістю окремих видів реалізованої продукції, біологічних активів, виконаних робіт і наданих послуг на сторону, а також за напрямками реалізації. На окремих сторінках відомості ведуть облік реалізації продукції рослинництва, тваринництва і т.д. Підсумки підраховують по кожній галузі окремо і в цілому по сільськогосподарському підприємству.

5.5.13. У графі 11 відомості № 6.4 с.-г. показують облікову вартість реалізованої сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів, поточних біологічних активів рослинництва та тваринництва, виробничих запасів, робіт і послуг.

5.5.14. У розділі «Прийнято до оплати» відомості № 6.4 с.-г. (графи 12-22) відображають обороти з кредиту субрахунків 701, 702, 703, 712 та ін. в дебет рахунків: 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» – на суму виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), яку повинні заплатити покупці і замовники, в тому числі продукції і біологічних активів, прийнятих у населення; 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» – на суму нарахованої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), працівникам (покупцям), оплата готівкою якої була здійснена в попередньому звітному місяці; на суму виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), яку повинні заплатити інші дебітори; 372 «Розрахунки з підзвітними особами» – на суму виручки від реалізації, віднесеної в підзвіт матеріально відповідальної особи; 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» на суму надходження виручки від реалізації продукції (робіт, послуг); 661 «Розрахунки за заробітною платою» на вартість продукції (робіт, послуг), виданої працівникам підприємства в рахунок оплати праці.

Показники цього розділу заповнюють на підставі первинних документів або реєстрів № 6.1 с.-г., № 6.2 с.-г., № 6.3 с.-г.

Обороти за місяць за кількістю і вартістю реалізованої продукції, біологічних активів відображають за напрямками реалізації, а саме: в графах 12-13 – реалізовану продукцію заготівельним організаціям у натуральній і заліковій масі; у графі 19 – виручку від реалізації продукції (робіт, послуг) за цінами реалізації без суми податку на додану вартість і акцизного збору; у графах 20 і 21 – відповідно суму податку на додану вартість і акцизний збір; у графі 22 – кредитові обороти за субрахунками 701, 702, 703, 712 та ін. разом з зазначеними податками.

За даними графі 20 «ПДВ» розраховують загальну суму

податку на додану вартість, яку відображають по дебету рахунків 70 та 71 і кредиту субрахунку 641 в Журналі-ордері № 3 Г с.-г. і Відомості аналітичного обліку розрахунків з бюджетом № 3.5 с.-г. Аналогічно за даними графі 21 «Акцизний збір» відображають суму акцизного збору.

5.5.15. Систематизація та накопичення витрат, пов'язаних з реалізацією продукції, за звітний період проводиться у Звіті про витрати на збут (ф. № 5.9 с.-г.), які на підставі бухгалтерської довідки в кінці звітного періоду списуються з кредиту рахунку 93 «Витрати на збут» в дебет рахунку 79 «Фінансові результати» і відображаються у Відомості № 6.7 с.-г. аналітичних даних про доходи.

5.5.16. Для накопичення інформації на протязі звітного періоду про собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та дохід від реалізації призначена Книга аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів (ф. № 6.5 с.-г.). В графах 3 та 4 відображається кількість та облікова вартість реалізованої продукції (дебет субрахунків 901, 902, 903, 943). В графах 5-21 накопичується та систематизується інформація за напрямками реалізації (продаж заготівельним організаціям, видача в рахунок розрахунків за земельні і майнові паї, оплати праці, за готівку та інша реалізація) про кількість та реалізаційну вартість (кредит субрахунків 701, 702, 703, 712) без ПДВ.

Записи в Книгу аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів (ф. № 6.5 с.-г.) здійснюють щомісяця на підставі Відомості № 6.4 с.-г. аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів.

5.5.17. Для здійснення контролю за накопиченою інформацією в Книзі аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів (ф. № 6.5 с.-г.) додатково складається Оборотна відомість № 6.8 с.-г. по аналітичних рахунках з реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів. В ній передбачається окремий рядок для кожного виду реалізованої продукції, поточних біологічних активів, матеріалів, робіт і послуг, в якому на протязі року за кожний місяць по дебету рахунків 901, 902, 903, 943 відображається собівартість реалізованих матеріальних цінностей, а по кредиту субрахунків 701, 702, 703, 712 – виручка від реалізації цих матеріальних цінностей за реалізаційними цінами. Дані за кожний місяць повинні бути співставними з даними граф 3 та 4, 22 та 23 Книги аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних

активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів (ф. № 6.5 с.-г.).

5.5.18. Синтетичний облік реалізації сільськогосподарської продукції, виконаних робіт і наданих послуг ведуть в Журналі-ордері № 6 с.-г. В ньому відображають підсумками за місяць обороти з кредиту рахунків 36, 70, 71, 72, 73, 74, 79 у кореспонденції з дебетом відповідних рахунків.

5.5.19. Записи в Журнал-ордер № 6 с.-г. з кредиту рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» здійснюють на підставі Відомості № 6.6 с.-г. аналітичного обліку по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками». У Відомості № 6.6 с.-г. наводиться перелік всіх покупців і замовників за звітний період або заборгованість за попередні періоди. За кожним з них показуються залишки на початок і кінець місяця і обороти за дебетом і кредитом за звітний період. Заповнюється відомість на підставі реєстрів № 6.1 с.-г., № 6.2 с.-г., первинних документів та аркушів-розшифровок.

Кредитові обороти по рахунку 70 в дебет рахунків 36, 37, 30, 66 та ін. переносять до Журналу-ордеру № 6 с.-г. на підставі Відомості № 6.4 с.-г. аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів. Кредитові обороти по субрахунках 701, 702, 703, 712 переносять у Зведені аналітичні дані про доходи (зворотна сторона Журналу-ордеру № 6 с.-г.) також на підставі Відомості № 6.4 с.-г.

Кредитові обороти за рахунками 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», переносять до Журналу-ордера № 6 с.-г. в дебет відповідних рахунків на підставі Відомості № 6.7 с.-г. аналітичних даних про доходи по рахунках: 71, 72, 73, 74, 79. Кредитові обороти по субрахунках до рахунків 71, 72, 73, 74, переносять у Зведені аналітичні дані про доходи (зворотна сторона Журналу-ордеру № 6 с.-г.) також на підставі Відомості № 6.7 с.-г. аналітичних даних про доходи.

Кредитові обороти за рахунком 79 «Фінансові результати» переносять до Журналу-ордера № 6 с.-г. в порядку закриття рахунків 70, 71, 72, 73, 74 на підставі бухгалтерських довідок, складених з використанням Книги аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів ф. № 6.5 с.-г. та Відомості № 6.7 с.-г. аналітичних даних про доходи по рахунках: 71, 72, 73, 74.

5.5.20. Відомість № 6.7 с.-г. аналітичних даних про доходи складають на підставі первинних документів за відповідними статтями щомісяця.

6. Облік власного капіталу і забезпечення зобов'язань

6.1. Власний капітал визначається як частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Власний капітал поділяється на: статутний капітал, пайовий капітал, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал, вилучений капітал. На формування активів підприємств впливає наявність джерел забезпечення наступних витрат і платежів, які за своєю функцією тотожні функціям власного капіталу.

6.2. Для обліку власного капіталу передбачені рахунки 40 «Зареєстрований (пайовий капітал)», 41 «Капітал у дооцінках», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал».

Для обліку забезпечення зобов'язань призначені рахунки: 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

6.3. Синтетичний облік власного капіталу і забезпечення зобов'язань ведеться в Журналі-ордері № 7 с.-г. В цьому журналі-ордері передбачено окремі розділи для кожного синтетичного рахунку, де відображаються кредитові обороти в кореспонденції з дебетом відповідних кореспондуючих рахунків. Окрім того, за кожним рахунком обліку власного капіталу та забезпечення зобов'язань ведуться аналітичні дані із зазначенням: статті аналітичного обліку, оборотів по дебету і кредиту за звітний період і з початку року.

6.4. Для обліку додаткового капіталу призначено Відомість № 7.1 с.-г. аналітичних даних по рахунку 42 «Додатковий капітал».

6.5. В Журналі-ордері № 7 с.-г. кредит рахунку 42 вступає в кореспонденцію з дебетом рахунків: 30 «Готівка»; 31 «Рахунки в банках», 46 «Неоплачений капітал» - на суму збільшення емісійного доходу; 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні активи», 20 «Виробничі запаси» - на суму вкладеного засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капіталу, що перевищує статутний капітал; 10, 11, 20 - на суму дооцінки активів; 10, 11, 12 - на суму безоплатно одержаних необоротних активів.

6.6. Облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку на виплати власникам нарахованих дивідендів, спрямування прибутку до статутного капіталу, відрахування до резервного капіталу, інше використання

прибутку ведеться в Відомості № 7.2 с.-г. аналітичних даних по рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Інформація про використання прибутку узагальнюється за звітний місяць та усього з початку року.

6.7. В сільськогосподарських підприємствах джерелами фінансування майбутніх витрат і платежів можуть виступати: резерв на сплату відпусток працівникам, на покриття виробничих витрат з підготовки робіт у зв'язку з сезонним характером виробництва та цільове фінансування та цільові надходження на різні заходи.

6.8. Для узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів і включення їх до витрат поточного періоду (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів) призначено рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». За кредитом рахунку відображається нарахування забезпечень, за дебетом – їх використання.

6.9. У Відомості № 7.3 с.-г. аналітичних даних по рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» знаходять відображення забезпечення виплат відпусток (субрахунок 471); додаткове пенсійне забезпечення (субрахунок 472); забезпечення гарантійних зобов'язань (субрахунок 473); забезпечення інших витрат і платежів: забезпечення наступних витрат на реструктуризацію, забезпечення витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо (субрахунок 474); забезпечення матеріального заохочення (субрахунок 477), забезпечення відновлення земельних ділянок (субрахунок 478).

6.10. На субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» ведеться облік руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам. Сума забезпечення визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотку, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці. На цьому субрахунку також узагальнюється інформація про забезпечення обов'язкових відрахувань (зборів) від забезпечення виплат відпусток на збори на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальне страхування, на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття тощо.

6.11. На субрахунку 472 «Додаткове пенсійне забезпечення» ведеться облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення.

6.12. На субрахунку 473 «Забезпечення гарантійних

зобов'язань» ведеться облік руху та залишків коштів, зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату тощо.

6.13. На субрахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів» ведеться облік забезпечення інших наступних витрат, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

6.14. За кредитом субрахунку 477 «Забезпечення матеріального заохочення» відображається нарахування забезпечення на матеріальне заохочення працівників, зокрема на виплату працівникам винагороди, допомоги, премії тощо в кореспонденції з дебетом рахунків: 23, 91, 92, 93, 94 тощо. Сума нарахованої працівникам нагороди, допомоги, премії тощо відображається за дебетом субрахунку 477 та кредитом рахунків: 66, 65.

6.15. За кредитом субрахунку 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок» відображається створення за обґрунтованим розрахунком забезпечення на демонтаж, переміщення об'єкта основних засобів та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацию порушених земель) у кореспонденції з дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції». За дебетом субрахунку 478 відображається використання створеного забезпечення на здійснювані роботи з демонтажу, переміщення об'єкта основних засобів, рекультиваци порушених земель в кореспонденції з кредитом рахунків: 13, 20, 22, 65, 66.

6.16. Аналітичний облік забезпечення майбутніх витрат і платежів ведеться за їх видами, напрямами формування й використання.

Усього по рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» підраховуються дані за дебетом і кредитом за звітний місяць і з початку року.

6.17. Для обліку по інших рахунках власного капіталу призначено Відомість № 7.4 с.-г. аналітичних даних по інших рахунках обліку власного капіталу: 40 «Зареєстрований (пайовий капітал)», 43 «Резервний капітал», 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал».

6.18. Формування статутного капіталу за рахунок внесків засновників (учасників) фіксується в засновницьких документах підприємства. Сума статутного капіталу, а також рішення про його збільшення або зменшення обов'язково реєструється в Державному реєстрі господарських одиниць. Сума статутного

капіталу за балансом підприємства та сума, зареєстрована в Державному реєстрі, повинні бути тотожними.

6.19. Статутний капітал акціонерного товариства складається з коштів, внесених акціонерами (учасниками). Він відображає власні джерела формування активів і власність акціонерного товариства як юридичної особи. Водночас сума статутного капіталу відображає колективну власність акціонерів, частка кожного в якому визначається вартістю належних йому акцій.

Бухгалтерський облік статутного капіталу починається з дня реєстрації підприємства в державному реєстрі суб'єктів підприємницької діяльності і закінчується днем вибуття підприємства з державного реєстру (внаслідок припинення діяльності, банкрутства тощо).

6.20. Майно кооперативу відповідно до Господарського Кодексу України поділяється на пайовий і неподільний фонди. Неподільний фонд утворюється за рахунок вступних внесків коштами та майна кооперативу (за винятком землі). Пайові внески членів кооперативу до нього не включаються. Порядок формування і розміри неподільного фонду встановлюються статутом.

У разі виходу з кооперативу фізична чи юридична особа має право на одержання майнового паю натурою, грошима або цінними паперами відповідно до його вартості на момент виходу. Термін та інші умови одержання паю встановлюються статутом кооперативу. У разі виділення паю грошима, цю операцію відображають на дебеті рахунка 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» та кредиті рахунків 30 «Готівка» чи 31 «Рахунки у банках». При виділенні паю члену кооперативу у натурі цю операцію відображають на дебеті рахунка 41 «Зареєстрований (пайовий) капітал» та кредиті рахунка 67 «Розрахунки з учасниками», на дебеті якого відображають виділення конкретних об'єктів.

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

За кредитом рахунку 43 «Резервний капітал» відображається створення резервів, за дебетом – їх використання. Сальдо цього рахунку відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду.

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами та напрямками використання у Відомості № 7.4 с.-г..

6.22. На рахунку 45 «Вилучений капітал» ведеться облік

вилученого капіталу, у разі викупу власних акцій (часток) у акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо.

За дебетом рахунку 45 «Вилучений капітал» відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, за кредитом - вартість анульованих або перепроданих акцій (часток).

Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (вкладів, паїв) у Відомості № 7.4 с.-г..

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

За дебетом рахунку відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, за кредитом – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства у Відомості № 7.4 с.-г..

6.24. Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух коштів, отриманих для здійснення заходів цільового призначення, застосовується рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

До таких заходів в сільськогосподарських підприємствах належать: державна підтримка сільського господарства для виробництва продукції рослинництва у розрізі культур, для розвитку тваринництва за велику рогату худобу, за свиней, за птицю всіх видів, за молоко тощо. Саме за цими напрямками необхідно вести Відомість № 7.5 с.-г. аналітичних даних по рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

При отриманні коштів цільового фінансування і цільових надходжень кредитується рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» і дебетуються рахунки: 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» та інші. За дебетом рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» відображаються використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом рахунок 719 «Інші доходи від операційної діяльності» та 69 «Доходи майбутніх періодів», а також повернення невикористаних сум.

6.25. Кредитові обороти по рахунках: 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48 в кінці місяця переносять з Журналу-ордера № 7 с.-г. в Головну книгу, а обороти з дебету зазначених рахунків будуть

відображені на підставі інших журналів-ордерів.

Залишки на кінець місяця за відповідними рахунками Головної книги та Журналу-ордера № 7 с.-г. повинні бути тотожними.

7. Облік поточних біологічних активів

7.1. Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи визначає П(С)БО 30. До складу поточних біологічних активів відносяться поточні біологічні активи тваринництва, які представлені тваринами на вирощуванні та відгодівлі; і рослинництва, до яких відносяться сільськогосподарські культури, які використовуються у виробництві менше одного року або операційного циклу.

7.2. Поточні біологічні активи поділяються на наступні групи:

- поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю (субрахунок 211);
- поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю (субрахунок 212);
- поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю (субрахунок 213).

7.3. Об'єктом бухгалтерського обліку поточних біологічних активів рослинництва є види сільськогосподарських рослин (озимі зернові, з них озима пшениця; ярові зернові, з них ячмінь, горох; технічні культури: соняшник, цукровий буряк тощо) або однорідні групи, які складаються з окремих підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові) чи окремі культури (пшениця, ячмінь, кукурудза на зерно, сояшник, цукровий буряк, картопля тощо).

7.4. Незавершене виробництво в рослинництві є об'єктом обліку по рахунку 23 «Рослинництво». Якщо Комісією з експертної оцінки було визначено справедливую вартість рослин на певному полі, площі, вони починають обліковуватись як поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю. Підставою для оприбуткування є Акт на оприбуткування поточних біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю (ф. № ПБАСГ-1, наказ Мінагрополітики від 21.02.2008 № 73), та складається наступна кореспонденція рахунків: дебет 211 «Поточні біологічні активи, які оцінені за справедливою вартістю» кредит 231 «Рослинництво».

7.5. Придбання поточних біологічних активів рослинництва здійснюється на підставі Акта приймання-передачі та складається наступна кореспонденція рахунків: дебет 211 «Поточні біологічні активи, які оцінені за справедливою вартістю» кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», дебет

641 «Розрахунки за податками» кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» на суму податку на додану вартість.

7.6. На момент початку збирання врожаю такі біологічні активи списуються з балансу з віднесенням їх вартості на витрати виробництва. Підставою для списання є Акт на списання поточних біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю (ф. № ПБАСГ-2, наказ Мінагрополітики від 21.02.2008 № 73), та складається наступна кореспонденція рахунків: дебет 231 «Рослинництво» кредит 211 «Поточні біологічні активи, які оцінені за справедливою вартістю».

7.7. Об'єктом бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва можуть бути види тварин (молодняк ВРХ на вирощуванні, молодняк свиней на вирощуванні, молодняк овець на вирощуванні, молодняк кіз на вирощуванні, ВРХ на відгодівлі, свині на відгодівлі, птиця, звірі. Також об'єктом бухгалтерського обліку поточних біологічних активів є сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі), які складаються з певних статевих-вікових (технологічних) груп тощо. У складі поточних біологічних активів відображаються тварини, передані громадянам на вирощування за договорами і прийняті від населення для реалізації.

7.8. Для систематизації показників первинних документів на фермах по надходженню і вибуттю тварин ведуть Книгу обліку руху тварин і птиці на фермі. Книга є підставою для складання щомісячного Звіту про рух тварин і птиці на фермі, де відображають наявність тварин на початок і кінець звітного періоду, їх надходження і вибуття (голів та живої маси) за видами по кожній обліковій групі. Разом з первинними документами Звіт про рух тварин і птиці на фермі передається в бухгалтерію. Після перевірки звітів здійснюють оцінку по надходженню та вибуттю тварин і птиці, звірів, сімей бджіл, а також худоби, вибракуваної з основного стада, тварин, прийнятих від населення для реалізації згідно П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 30 «Біологічні активи» і відображають записи по каналах надходження та вибуття за кореспондуючими рахунками в Журналі-ордері № 8 с.-г. по рахунку 21 «Поточні біологічні активи» та Відомості № 8.2 с.-г. аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва.

7.9. В Журналі-ордері № 8 с.-г. та Відомості № 8.2 с.-г. накопичують в розрізі ферм дані про наявність та рух за каналами надходження і вибуття поголів'я за місяць та наростаючим підсумком з початку року по видах тварин за обліковими групами.

7.10. У Відомості № 8.2 с.-г. ведуть також аналітичний облік поголів'я худоби, що прийнята від населення для реалізації. Облік ведеться за видами худоби. Підсумкові дані з кредиту субрахунків 212 і 213 в розрізі кореспондуючих рахунків переносяться до Журналу-ордеру № 8 с.-г. з подальшим рознесенням у Головній книзі.

7.11. Аналітичний облік поточних біологічних активів рослинництва ведеться в Відомості № 8.1 с.-г. аналітичного обліку поточних біологічних активів рослинництва. В цій відомості відображаються зміни, пов'язані з надходженням або вибуттям поточних біологічних активів рослинництва за дебетом і кредитом субрахунку 211. Оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва здійснюється на дату складання Балансу, а їх списання – на момент збирання врожаю. Підсумкові обороти за Відомістю № 8.1 с.-г. по кредиту субрахунку 211 в кореспонденції з дебетом кореспондуючих субрахунків переносять до Журналу-ордеру № 8 с.-г. для подальшого рознесення до Головної книги.

8. Позабалансовий облік

8.1. Аналітичний облік в розрізі об'єктів позабалансового обліку ведеться у Відомості позабалансового обліку ф. № 9 с.-г., в якій з реєстрів аналітичного обліку за попередній рік переносяться дані на початок поточного року (до граф 1 - 6). За простою системою позиційним способом заносяться дані до граф 1 - 6 - про надходження (одержання, надання тощо), до граф 7 - 12 - про вибуття (використання, списання, повернення, сплату тощо) об'єктів позабалансового обліку (орендовані основні засоби, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, устаткування, прийняте для монтажу, матеріали, прийняті для переробки, товари, прийняті на комісію, списана дебіторська заборгованість, невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей та ін.). На кінець кожного місяця наводиться вартість залишку об'єктів позабалансового обліку (графа 5) як результат підрахунків показників у цій графі на початок місяця, записів за поточний місяць у цій графі, а також у графах 8 і 11. При необхідності Відомість позабалансового обліку ф. № 9 с.-г. продовжується додатковими аркушами такого самого змісту і формату.

**НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ)
бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової
звітності»**

I. Загальні положення

1. Цим Національним положенням (стандартом) визначаються мета, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.

{Пункт 1 розділу I із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 564 від 20.06.2018;}

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб (далі - підприємства) усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

3. Терміни, що використовуються в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають такі значення:

активи - ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому;

баланс (звіт про фінансовий стан) - звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал;

бухгалтерська звітність - звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів;

витрати - зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками);

{Абзац п'ятий пункту 3 розділу I із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 564 від 20.06.2018;}

власний капітал - різниця між активами і зобов'язаннями підприємства;

{Абзац шостий пункту 3 розділу I в редакції Наказу Міністерства фінансів № 564 від 20.06.2018;}

грошові кошти (гроші) - готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання;

доходи - збільшення економічних вигод у вигляді

збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників);

{Абзац восьмий пункту 3 розділу I із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 564 від 20.06.2018}

еквіваленти грошових коштів (грошей) - короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошей і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості;

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 рух грошових коштів - звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів (грошей) протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності;

{Абзац тринадцятий пункту 3 розділу I із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 564 від 20.06.2018}

звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) - звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід;

зобов'язання - заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди;

інвестиційна діяльність - придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (грошей);

{Абзац шістнадцятий пункту 3 розділу I із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 564 від 20.06.2018}

інший сукупний дохід - доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства;

консолідована фінансова звітність - фінансова звітність підприємства, яке здійснює контроль, та підприємств, які ним контролюються, як єдиної економічної одиниці;

{Абзац вісімнадцятий пункту 3 розділу I в редакції Наказу Міністерства фінансів № 564 від 20.06.2018}

користувачі звітності - фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень;

міжнародні стандарти фінансової звітності - прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності;

національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку - нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі), розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку;

{Абзац двадцять перший пункту 3 розділу I в редакції Наказу Міністерства фінансів [№ 564 від 20.06.2018](#)}

негрошові операції - операції, які не потребують використання грошей та їх еквівалентів;

необоротні активи - всі активи, що не є оборотними;

облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності;

{Абзац двадцять четвертий пункту 3 розділу I із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів [№ 564 від 20.06.2018](#)}

оборотні активи - гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи використання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу;

{Абзац двадцять п'ятий пункту 3 розділу I із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів [№ 564 від 20.06.2018](#)}

операційна діяльність - основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю;

операційний цикл - проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності і отриманням грошей та їх

еквівалентів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг;

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;

прибуток - сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати;

примітки до фінансової звітності - сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності;

принцип бухгалтерського обліку - правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності;

розкриття - надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності;

рух грошових коштів (грошей) - надходження і вибуття грошей та їхніх еквівалентів;

{Абзац тридцять третій пункту 3 розділу I із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів [№ 564 від 20.06.2018](#)}

стаття - елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим цим Національним положенням (стандартом).

сукупний дохід - зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками);

суттєва інформація - інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та керівництвом підприємства;

фінансова діяльність - діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства;

фінансова звітність - звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства;

{Абзац тридцять восьмий пункту 3 розділу I в редакції Наказу Міністерства фінансів [№ 564 від 20.06.2018](#)}

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - дохід, що визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

{Пункт 3 розділу I доповнено новим абзацом згідно з Наказом Міністерства фінансів № 564 від 20.06.2018}

4. Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

{Пункт 4 розділу I із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 564 від 20.06.2018}

5. Порядок і строки подання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності користувачам визначаються законодавством.

{Пункт 5 розділу I в редакції Наказу Міністерства фінансів № 564 від 20.06.2018}

II. Склад та елементи фінансової звітності

1. Фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан) (далі - баланс), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) (далі - звіт про фінансові результати), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності.

Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Підприємства, які складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, складають проміжну фінансову звітність, яка охоплює відповідний період (I квартал, перше півріччя, дев'ять місяців), наростаючим підсумком з початку звітного року у складі балансу та звіту про фінансові результати.

{Абзац третій пункту 1 розділу II в редакції Наказу Міністерства фінансів № 564 від 20.06.2018}

2. Для мікропідприємств, малих підприємств, які визнані такими відповідно до [Закону України](#) «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», непідприємницьких товариств, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та підприємств, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового

законодавства, встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати, форма і порядок складання яких визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 року № 39, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 15 березня 2000 року за № 161/4382 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24 січня 2011 року № 25) (із змінами). Зазначені підприємства можуть самостійно визначати доцільність складання фінансової звітності за формами, наведеними у цьому Національному положенні (стандарті).

{Пункт 2 розділу II в редакції Наказу Міністерства фінансів № 226 від 31.05.2019}

3. Форма і склад статей фінансової звітності визначаються цим Національним положенням (стандартом) і наводяться у додатках 1 і 2 до цього Національного положення (стандарту).

4. Підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до цього Національного положення (стандарту), у разі якщо стаття відповідає таким критеріям:

інформація є суттєвою;

оцінка статті може бути достовірно визначена.

5. Показники про податок на прибуток, витрати і збитки, вирахування з доходу, вибуття коштів, зменшення складових власного капіталу наводяться в дужках.

6. До фінансової звітності включаються показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів підприємства.

{Пункт 6 розділу II із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 564 від 20.06.2018}

7. У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. 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 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 і відповідних форм фінансової звітності підприємства. Особливості складання окремого балансу спільної діяльності визначаються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності. 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.

8. У звіті про фінансові результати розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період.

9. У звіті про рух грошових коштів наводяться дані про рух грошових коштів (грошей) протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. 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.

{Абзац перший пункту 9 розділу II із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 564 від 20.06.2018}

Підприємство розгорнуто наводить суми надходжень та витрачання, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Якщо рух грошових коштів (грошей) у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми наводяться окремо у складі відповідних видів діяльності. Внутрішні зміни у складі грошових коштів (грошей) до звіту про рух грошових коштів не включаються. Негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди; бартерні операції; придбання активів шляхом емісії акцій тощо) не включаються до звіту про рух грошових коштів.

{Абзац другий пункту 9 розділу II із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 564 від 20.06.2018}

10. У звіті про власний капітал розкривається інформація про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. У графах звіту про власний капітал,

призначених для наведення складових власного капіталу, зазначаються показники, наведені у розділі I «Власний капітал» балансу. Для забезпечення порівняльного аналізу інформації звіту про власний капітал підприємства повинні додавати до річного звіту звіт про власний капітал за попередній рік.

11. Підприємства, які відповідно до законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності і відповідно до міжнародного стандарту фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» подають першу річну фінансову звітність за міжнародними стандартами, у балансі наводять інформацію на початок і кінець звітного періоду, а також на дату переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності.

III. Якісні характеристики фінансової звітності та принципи її складання

{Назва розділу III із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів [№ 564 від 20.06.2018](#)}

1. Інформація, яка наводиться у фінансовій звітності, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

{Пункт 1 розділу III із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів [№ 564 від 20.06.2018](#)}

2. Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.

3. Фінансова звітність повинна бути достовірною (правдивою). Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною (правдивою), якщо вона не містить помилок та перекозчень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

{Пункт 3 розділу III із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів [№ 564 від 20.06.2018](#)}

4. Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати:

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

5. Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни. Установлення і зміни облікової політики підприємства здійснюються підприємством, яке визначає її за погодженням з власником (власниками) або

уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів.

6. Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

автономності підприємства, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників; тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;

безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

періодичності, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності;

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

нарахування, згідно з яким доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження або сплати грошових коштів (грошей);

{Абзац шостий пункту 6 розділу III в редакції Наказу Міністерства фінансів № 564 від 20.06.2018;}

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

послідовності, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

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

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

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

IV. Розкриття інформації у фінансовій звітності

1. Фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності складають підприємства, які відповідно до законодавства зобов'язані їх застосовувати, а також ті, які прийняли таке рішення (закріплене в обліковій політиці) самостійно.

Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств можуть застосовувати підприємства, які зобов'язані застосовувати міжнародні стандарти фінансової звітності відповідно до законодавства, а також ті підприємства, які прийняли таке рішення самостійно. Застосовування міжнародного стандарту фінансової звітності для малих і середніх підприємств не допускається підприємствами, на які не поширюється сфера його застосування. Підприємства, які для складання фінансової звітності застосовують міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств, використовують форми звітів, затверджені цим Національним положенням (стандартом).

2. У фінансовій звітності обов'язково наводиться інформація, розкриття якої вимагають національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку або міжнародні стандарти фінансової звітності та/або інші нормативно-правові акти Міністерства фінансів України з питань бухгалтерського обліку.

3. Інформація, що підлягає розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансових звітах або у примітках до фінансової звітності.

Згорання статей активів і зобов'язань, доходів і витрат є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

4. Інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає:

4.1. Назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країну, де зареєстроване підприємство, адресу його офісу).

4.2. Короткий опис основної діяльності підприємства.

4.3. Назву підприємства, що контролює інші підприємства (материнське (холдингове) підприємство), а також назву фактичної контролюючої сторони, якщо вона має іншу назву.

{Підпункт 4.3 пункту 4 розділу IV в редакції Наказу Міністерства фінансів [№ 564 від 20.06.2018](#)}

4.4. Середню кількість працівників підприємства протягом звітного періоду.

4.5. Дату затвердження фінансової звітності.

4.6. Повідомлення про складання фінансової звітності за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

{Підпункт 4.6 пункту 4 розділу IV із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 241 від 17.02.2017}

5. Кожний фінансовий звіт повинен містити дату, станом на яку наведені його показники, або період, який він охоплює. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, то причини і наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності.

6. Підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

6.1. Принципів оцінки статей звітності.

6.2. Методів обліку щодо окремих статей звітності.

7. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу (крім зареєстрованого капіталу).

8. Акціонерні товариства наводять у примітках до фінансової звітності інформацію про:

8.1. Загальну суму активів, одержаних у ході передплати на акції, у такому розрізі:

8.1.1. Сума грошей, внесених як плата за акції, із зазначенням кількості акцій.

8.1.2. Вартісна оцінка майна, внесеного як плата за акції, із зазначенням кількості акцій.

8.1.3. Загальна сума іноземної валюти, внесеної як плата за акції, із зазначенням кількості акцій та курсу, за яким валюту зараховано в облік.

8.2. Акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями:

8.2.1. Кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу.

8.2.2. Номінальна вартість акцій.

8.2.3. Зміни протягом звітного періоду у кількості акцій, що перебувають в обігу.

8.2.4. Права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, у тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу.

8.2.5. Акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам.

8.2.6. Перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють.

8.2.7. Кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному

капіталі перевищують 5%.

8.2.8. Акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами, із зазначенням їх термінів і сум.

8.3. Накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями.

8.4. Суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені.

9. Усі інші підприємства наводять у примітках до фінансової звітності інформацію про:

9.1. Розподіл часток зареєстрованого капіталу між власниками.

9.2. Права, привілеї або обмеження щодо цих часток.

9.3. Зміни у складі часток власників у зареєстрованому капіталі.

10. У примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) інформація про:

10.1. Склад грошових коштів (грошей).

{Підпункт 10.1 пункту 10 розділу IV із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 564 від 20.06.2018}

10.2. Склад статей звіту про рух грошових коштів «Інші надходження», «Інші платежі» та інших статей, які об'єднують декілька видів грошових потоків.

10.3. Наявність значних сум грошей, які є в наявності у підприємства і які недоступні для використання групою, до якої належить підприємство.

11. У разі придбання або продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць протягом звітного періоду наводиться (розкривається) інформація про:

11.1. Загальну їх вартість придбання або продажу.

11.2. Частину їх загальної вартості, яка, відповідно, була сплачена або отримана грошима.

11.3. Суму грошей у складі їх активів, що були придбані чи продані.

11.4. Суму активів (крім грошей) і зобов'язань придбаного або проданого дочірнього підприємства та інших господарських одиниць у розрізі окремих статей.

Додаток Ж

Строки зберігання окремих документів

Види документів	Строк зберігання	Примітки
1	2	3
1. Фінансова звітність з примітками до неї:		
а) зведені річні	Постійно	До ліквідації організації
б) річні	Постійно	До ліквідації організації
в) квартальні	3 роки	
г) місячні	1 рік	
2. Передаточні, розділювальні, ліквідаційні баланси, додатки, пояснювальні записки до них	Постійно	До ліквідації організації
3. Документи (протоколи, акти, висновки) про розгляд і затвердження звітів і балансів:		
а) річних	10 років	
б) квартальних	3 роки	
4. Аналітичні документи (таблиці, доповіді, доповідні записки тощо) до річних звітів і балансів	10 років	
5. Звіти про операції з дорогоцінними металами та дорогоцінним камінням	5 років	
6. Оперативні звіти про витрачання валюти на закордонні відрядження	3 роки	
7. Розрахунково-платіжні відомості (особові рахунки):		
а) працівників, аспірантів, студентів	75 років	
б) одержувачів пенсій і державної допомоги	5 років	
в) акціонерів	5 років	
8. Відомості на виплату грошей	3 роки	
9. Довіреності (у тому числі анульовані) на одержання грошових сум і товарно-матеріальних цінностей; на	3 роки	За умови завершення перевірки з питань

одержання заробітної плати та інших виплат		дотримання податкового законодавства
10. Документи (копії звітів, витяги з протоколів, висновки, заяви, довідки, списки працівників) про виплату допомоги, пенсій, оплати листків непрацездатності з фонду соціального страхування.	3 роки	
11. Документи (заяви, рішення, довідки, листи) про оплату відпусток у зв'язку з навчанням, одержання пільг з податків тощо	5 років	
12. Звіти (відомості) про нарахування та перерахування страхових внесків на державне та недержавне соціальне страхування (пенсійне, на випадок безробіття, у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю тощо):		
а) зведені річні й з більшою періодичністю	Постійно	До ліквідації організації
б) річні й з більшою періодичністю	Постійно	До ліквідації організації
в) піврічні	5 років	
г) кварталні	3 роки	
г) місячні	1 рік	
13. Первинні документи і додатки до них, що фіксують факт виконання господарських операцій і стали підставою для записів у реєстрах бухгалтерського обліку та податкових документах (касові, банківські документи, ордери, повідомлення банків і переказні вимоги, виписки банків, корінці квитанцій, банківських чекових книжок, наряди на роботу, акти	3 роки	За умови завершення перевірки питань дотримання податкового законодавства 3

про приймання, здавання і списання майна й матеріалів, квитанції і накладні з обліку товарно-матеріальних цінностей, рахунки - фактури, авансові звіти тощо)		
14.Документи (плани, звіти, протоколи, акти, довідки, доповідні записки) документальних ревізій, перевірок та аудиту фінансово-господарської діяльності, контрольно-ревізійної роботи, зокрема перевірок каси, правильності стягнення податків тощо.	5 років	
15.Документи (довідки, акти, зобов'язання, листи) щодо розтрат, недостач, розкрадань	5 років	
16. Документи (протоколи, акти, звіти, відомості переоцінки й визначення зношеності основних засобів) про переоцінку основних фондів, нематеріальних активів, незавершеного будівництва.	Постійно	До ліквідації організації
17.Документи (акти, відомості) про переоцінку товарно-матеріальних запасів, незавершеного виробництва	5 років	За умови завершення перевірки з питань дотримання податкового законодавства
18.Облікові реєстри (головна книга, журнали, меморіальні ордери, оборотні відомості, інвентарні картки, розроблювальні таблиці тощо)	3 роки	За умови завершення перевірки з питань дотримання податкового законодавства
19.Книги, журнали, картки обліку:		
а) цінних паперів	Постійно	До ліквідації

		організації
б) договорів, угод кредитних, поруки, застави, гарантії, переводу боргу	5 років	За умови завершення перевірки питань дотримання податкового законодавства. 3
в) договорів аудиторських, господарських, операційних тощо	3 роки	
г) касових документів (рахунків, касових ордерів, довіреностей, платіжних документів, накладних тощо)	3 роки	
г) погашених векселів	3 роки	
д) виконавчих листів	5 років	
20. Листування про затвердження й уточнення фінансової звітності	3 роки	
21. Листування про фінансово-господарську діяльність (про облік фондів, накладення і стягнення штрафів, приймання, здавання, списання матеріальних цінностей тощо).	3 роки	

Джерело : ⁶⁹³

⁶⁹³ 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 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

Додаток 3

(підприємство, організація)

Ідентифікаційний код
ЄДРПОУ

ЗАТВЕРДЖУЮ

підпис, ім'я, по батькові,
прізвище

АКТ приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів

номер документа	дата складання	код особи, яка відповідає за збереження основних засобів	код виду операції

Назва об'єкту	Дебет	Кредит	Сума	Номер		Вид ремонту	Дата перебування	
	рахунок, субрахунок	рахунок, субрахунок		інвентарний	заводський		з	по
1	2	3	4	5	6	7	8	9

По замовленню №

(найменування об'єкта)

Передбачені відомістю дефектів роботи по ремонту (реконструкції, модернізації) виконані повністю/не повністю

(вказати, що саме не виконано)

По закінченні ремонту (реконструкції, модернізації) об'єкт пройшов випробування та зданий в експлуатацію.

Дата

Перелік та обсяги матеріальних, трудових та інших витрат під час поліпшення об'єкта (ремонті/реконструкції/модернізації)

Найменування об'єктів	Вартість виконаних робіт та витрат						
	Номенклатура документу			Одиниця виміру	Кількість	Вартість одиниці, грн.	Всього, грн..
	Назва	Дата	№				
Всього вартість використаних матеріалів в ході ремонтних робіт							
у тому числі:							
1.							
2.							
Всього вартість використаних матеріалів в ході ремонтних робіт	X	X	X	X	X	X	

Витрати на заробітну плату , всього	X	X	X	X	X	X	
в тому числі:							
Нарахована заробітна плата	X	X	X	X	X	X	
Нараховано ЄСВ на заробітну плату:	X	X	X	X	X	X	
Інші витрати	X	X	X	X	X	X	
1.							
2.							
Всього вартість ремонтних робіт	X	X	X	X	X	X	

Здав _____
(посада) _____ (підпис) _____ (прізвище, ім'я, по батькові)

Прийняв _____
(посада) _____ (підпис) _____ (прізвище, ім'я, по батькові)

ДОВІДКА

1. Кошторисна вартість фактично виконаного обсягу робіт: грн.
ремонту

реконструкції, модернізації

Керівник відділу _____

2. Фактична вартість: грн.
ремонту

реконструкції, модернізації

Керівник підприємства _____ Головний бухгалтер _____

Рис. 3.6. Модифікована форма Акту приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів⁶⁹⁴

⁶⁹⁴ Ярмолюк О.Ф., Шишка Р.О. Організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій. *Облік і фінанси*. 2019. №1 (83). С. 71-82.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Правдюк Наталя Леонідівна
доктор економічних наук, професор,

Коваль Любов Віталіївна
кандидат економічних наук, доцент,

Коваль Олена Вікторівна
кандидат економічних наук, доцент

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Підписано до друку 22.04.2020 р. Формат 60x84 1/16.
Друк лазерний. Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Ум. друк. арк. 40,5. Тираж 300 прим.

ТОВ «Центр учбової літератури»
вул. Лаврська, 20 м. Київ

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів
видавничої продукції ДК № 2458 від 30.03.2006 р.