

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ

**ХАРКІВСЬКА НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ
МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА**

Л. Г. Бойко

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА

Конспект лекцій

*(для слухачів другої вищої освіти
спеціальності 7.03050901 «Облік і аудит»)*

**Харків
ХНАМГ
2013**

Бойко Л. Г. Облікова політика підприємства: конспект лекцій (для слухачів другої вищої освіти спеціальності 7.03050901 «Облік і аудит») / Л. Г. Бойко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2013. – 141 с.

Автор: Л. Г. Бойко

Дисципліна «Облікової політика підприємства» є однією зі складових, яка забезпечує формування професійних знань спеціалістів за спеціальністю «Облік і аудит». Метою вивчення дисципліни є засвоєння принципів, методів і процедур бухгалтерського обліку, які необхідно застосовувати на кожному підприємстві з метою складання і подання звітності та процесу ефективного контролю за господарською діяльністю.

Рецензент: д.е.н., проф. Т. В. Момот

Рекомендовано кафедрою фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту, протокол № 1 від 30.08.2012 р.

Зміст

Стор.

Змістовий модуль 1.1. Необхідність і сутність облікової політики підприємства за нормативно-правовими актами.....	4
<i>Тема 1. Суб'єкти й нормативно-правові акти регулювання облікової політики.....</i>	<i>4</i>
<i>Тема 2. Методологія облікової політики підприємства.....</i>	<i>20</i>
<i>Тема 3. Методика формування облікової політики підприємства.....</i>	<i>34</i>
Тема 4. Нормативно-правова база облікової політики підприємства щодо застосування Плану рахунків.....	55
Змістовий модуль 1.2. Характеристика методів бухгалтерського обліку, які використовують в обліковій політиці підприємства.....	62
<i>Тема 5. Формування витрат виробництва і калькуляція собівартості продукції за обліковою політикою підприємства.....</i>	<i>62</i>
<i>Тема 6. Методологія і методика податкового обліку за обліковою політикою підприємства.....</i>	<i>80</i>
Тема 7. Облікова політика підприємства стосовно необоротних активів.....	89
Тема 8. Облікова політика підприємства щодо оборотних активів.....	94
Змістовий модуль 1.3. Документообіг та практичні аспекти формування облікової політики підприємств.....	101
Тема 9. Структура бухгалтерії та документообігу за обліковою політикою підприємства.....	101
Тема 10. Облікова політика підприємства щодо узагальнення даних для складання звітності.....	112
Тема 11. Формалізація облікової політики підприємства.....	123
Список джерел.....	140

Змістовий модуль 1.1.

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

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

План теми:

1. Необхідність і сутність облікової політики за нормативно-правовими актами.
2. Облікова політика підприємства в контексті теорії бухгалтерського обліку.
3. Нормативно-правові акти регулювання облікової політики.
4. Суб'єкти і нормативно-правові акти регулювання облікової політики.

Ключові слова та словосполучення: суб'єкти нормативно-правового регулювання облікової політики, держава та її державні органи, органи управління фінансами, органи місцевого самоврядування, основний нормативно-правовий документ, який визначає необхідність облікової політики підприємства, Закон України «Про бухгалтерський облік та формування звітності в Україні», Бюджетний кодекс України, П (С)БО1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», визначення облікової політики на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Вступ

Ринкові умови господарювання зумовлюють певні специфічні особливості ведення бухгалтерського обліку, зумовлені тим, що на відміну від адміністративно-командної економіки з її жорстким інваріантним декретуванням його методики, підприємства, як констатується в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», самостійно визначають свою облікову політику.

Звісно, що при цьому мають враховуватись вимоги, які встановлені тим же законом щодо державного регулювання бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності з метою створення єдиних правил, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів. У той же час ринкові перетворення зумовлюють більшу свободу дій суб'єктів господарювання. Це стосується також технологічних аспектів забезпечення відображення в бухгалтерському обліку результатів їх діяльності, оскільки розмаїття економічних взаємовідносин за умов демократизації унеможливорює уніфікацію його методики на кожному підприємстві за централізованим консервативним регулюванням.

Отже, на кожному підприємстві треба, базуючись на встановлених основних принципах, визначати власну облікову політику — сукупність принципів, методів і процедур, які використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності.

З одного боку це зумовлено необхідністю збереження єдиної методології формування облікової інформації, а з іншого — особливостями діяльності суб'єктів господарювання і доцільністю вибору найоптимальнішого варіанта ведення бухгалтерського обліку — від застосування тих чи інших методів формування інформації з визначених у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, до його організаційного забезпечення через створення власної облікової служби на чолі з головним бухгалтером чи інших способів ведення, в тому числі й на договірних засадах із спеціалістами-аудиторами тощо.

Таким чином, необхідність формування теоретично обґрунтованої облікової політики, яка б могла бути практично застосована на підприємствах України, очевидна.

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

Необхідність формування облікової політики на підприємстві зумовлена, насамперед, особливостями діяльності останнього, які не можуть бути відображені з достатньою повнотою в жодному нормативному документі внаслідок їх специфічності, хоч у цілому бухгалтерський облік на кожному підприємстві ґрунтується на відповідному нормативно-правовому забезпеченні — законах і підзаконних, актах (положеннях, інструкціях, директивах, рекомендаціях, наказах тощо), які безпосередньо регулюють організацію бухгалтерського обліку і звітності, а також вимогах фінансового, господарського і земельного права. Тому ступінь свободи конкретного підприємства у формуванні облікової політики, як зазначають науковці, законодавче обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку у вигляді переліку методик і облікових процедур. Однак передбачаються допустимі альтернативні варіанти і підприємство має можливість вибору конкретних способів оцінки, калькулювання, складу бухгалтерських рахунків тощо. Саме ці обставини дозволяють стверджувати, що необхідність формування облікової політики підприємства об'єктивно зумовлена.

Розглядаючи облікову політику в контексті загальнотеоретичному, усе-таки не можна обійти увагою питання методичні, оскільки вони тісно пов'язані. Водночас поки що існує доволі аморфне розуміння не тільки сутності облікової політики, але навіть щодо визначення суб'єктів їх формування

безпосередньо на підприємствах. Наприклад, стверджують, що «...реформування облікової політики доцільно здійснювати за кількома етапами, першим із яких є організаційний — створення виконавчого органу та закріплення за його фахівцями обов'язків і повноважень». Якщо спів ставити це з наступним тлумаченням цих же авторів: «За своїм змістом облікова політика значно ширше поняття, ніж власне облік, її можна назвати системою управління обліком..., вона має управлінську спрямованість...», то можна прийти до висновку, що мова йде про окремий підрозділ апарату менеджерів підприємства. Саме таким є підхід й деяких інших авторів.

Ми ж вважаємо за необхідне підкреслити: жодного окремого підрозділу створювати не слід. Бо це в принципі непотрібне не тільки з огляду на неможливість розширення управлінського апарату, оскільки на вітчизняних підприємствах він без цього надмірний, але й із-за того, що такий «виконавчий орган» буде просто імітувати роботу з формування облікової політики. На наш погляд, її можуть розробити лише спеціалісти, добре обізнані з теорією і практикою бухгалтерського обліку, а не будь-які управлінці. Але, на жаль, серед певної частини навіть авторів побутує догматичне уявлення сутності згаданого вже крилатого виразу Ж. Саварі: «Облік — це функція управління», що в ширшому розумінні є вірним і зараз. Але не можна забувати, що сказано це Ж. Саварі у XVII ст., коли дійсно функції управління і обліку його результатів були невіддільні. Сам учений був купцем-практиком.

За сучасних же умов менеджери підприємств лише забезпечують організаційні передумови для функціонування спеціалізованої служби — бухгалтерії, яка здійснює облік усіх господарських операцій. Власне функціональні обов'язки її працівників і є частиною функцій, які в часи Ж. Саварі змушені були виконувати навіть не керівники, а безпосередньо власники підприємств. Лише згодом, з розвитком промисловості, поступово почали виникати наймані управителі, які спочатку теж самотужки вели облік господарських операцій, тому виглядало, що він є однією з функцій управління. Однак зростання масштабів виробничих компаній, ускладнення організаційних відносин у них стали невідворотними передумовами вужчої спеціалізації цих управителів, виокремлення з їх обов'язків такої надто складної і трудомної роботи, як ведення бухгалтерського обліку та створення для цього спеціалізованої служби-бухгалтерії, котра перейняла на себе цю колишню функцію власника (управителя). Таким чином, наведений вище вислів зараз звучить доволі умовно, лише як визнання сервісної функції бухгалтерського обліку стосовно управління, а не безпосередньо значення терміну – виконання

чи робота. Звідси й витікає, що розробляти облікову політику має ця ж служба, а не якийсь інший орган, що має надто приблизне уявлення про бухгалтерський облік. Предметом же облікової політики може бути тільки останній, бо власне це й стало ключовим словом розглядуваної дефініції. Визначення ж облікової політики як чогось ширшого, як-от «системи управління обліком», зводить її нанівещь теорії бухгалтерського обліку, відтак унеможливорює конкретизацію принципів, методів і процедур, тобто, основи формування безпосередньо на тому чи іншому підприємстві.

Необхідність облікової політики підприємства встановлена в законодавчому порядку. Зокрема, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 — XIV її визначено як спеціальний термін у ст. 1: *«Облікова політика — сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності»*. А в ст. 5 закону вказано, що *«... підприємство самостійно визначає облікову політику...»*.

Проте варто звернути увагу, що існує довільне визначення необхідності облікової політики та сфери її застосування. Окремі вчені надто розширюють останню, вказуючи, що стандартизація бухгалтерського обліку в організації вимагає застосування системи його ведення, яка, будучи складовою частиною системи внутрішнього і нормативного регулювання, може і повинна використовуватись не тільки для організації ведення бухгалтерського обліку, а й для реалізації інших функцій управління підприємством. Ми не поділяємо такої думки, як і не погоджуємось із тим, що інколи навіть ставлять знак рівності між нею та окремим її сегментом: *«Отже, організація бухгалтерського обліку — політика власників засобів виробництва щодо ведення бухгалтерського обліку на підприємстві»*. Отже, облікова політика підприємства є ширшим поняттям, ніж власне організація бухгалтерського обліку, що, зрештою, непрямо визнають спеціалісти, вважаючи повнішим наступне визначення: облікова політика — це сукупність дій з формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації і ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства, інтересам його власника.

2. Облікова політика підприємства в контексті теорії бухгалтерського обліку

Розглядаючи теорію й практику формування облікової політики в Україні можна констатувати, що розрив між ними доволі суттєвий. Зокрема, хоч теоретичні дослідження цієї проблеми в останні роки ведуться інтенсивно — це засвідчують праці Т. Барановської, Т. Дроздової, М. Білухи, Ф. Бутинця,

Г. Кірейцева, М. Кужельного, С. Міщенко, М. Пушкаря, П. Хомина та інших, — на практиці, зазвичай, обмежуються надто абстрактним і формальним наказом по підприємству, який не в змозі охопити всю багатогранність аспектів формування облікової політики.

Не краще становище й за кордоном. Зокрема, з більш-менш значущих розробок, які наближені до практики, можна назвати роботу С. Ніколаєвої «Облікова політика підприємства», в якій автор висвітлює її на прикладі Росії. Однак, зважаючи на особливості нормативного регулювання бухгалтерського обліку в тій країні, не всі пропозиції, які там наведені, придатні для вітчизняних підприємств.

Загалом же можна констатувати, що на даний час ні методологія, ні практика облікової політики в Україні та у найближчих сусідів не сформована так, аби її можна було розглядати в якості теорії відповідно сутнісного змісту як системи вірогідних наукових знань про якусь сукупність об'єктів. Адже саме формулювання дефініції «облікова політика» — сукупність принципів, методів і процедур, які використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності, не дивлячись на її дублювання в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» такому визначенню не відповідає, особливо стосовно змісту іншої — «принцип бухгалтерського обліку», тобто, правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і відображенні їх результатів у фінансовій звітності. Бо вже в одному з найголовніших змішаний власне принцип «відповідності доходів і витрат» із методом «нарахування», що не може вважатись коректним.

Отож конкретизація складових облікової політики підприємств, уточнення їхньої сутності, оскільки висвітлення відмінностей між ними є найбільш плутаним, а тому на практиці облікова політика формується стохастично, є одним із головних напрямів, який дозволить виробити науково обґрунтований підхід до вирішення окресленої вище проблеми.

Зараз же, не дивлячись на те, що визначення облікової політики стало парадигмою у вітчизняній науці, всі автори, котрі пробують їх висвітлювати, мабуть заворожені магією директивного формулювання, не помічають притаманних йому очевидних недоладностей. Зокрема, в закінченні цього формулювання за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» підкреслюється, що мова йде винятково про принципи, методи і процедури, які використовуються

підприємством для складання та подання фінансової звітності. Тобто, про бухгалтерський облік взагалі не згадується. Однак у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» стверджується, що ці ж основні принципи одночасно є такими і щодо бухгалтерського обліку.

Однак в науковій та навчальній літературі марно шукати обґрунтоване розмежування складових облікової політики: принципів — від методів, а процедур — і поготів. Нерідко автори взагалі відходять від змісту облікової політики як сукупності методів, способів і процедур, будучи не в змозі визначити їх окремо, а тому й вживають лише їм зрозумілий поділ облікової політики на такі складові:

а) «методичні питання облікової політики»;

б) технічні питання облікової політики;

чи:

а) організація роботи бухгалтерської служби;

б) методика і способи відображення в обліку його об'єктів;

в) організаційно-технічні аспекти обліку.

Повторенням такого підходу є тлумачення: «Структура облікової політики пов'язана з виділенням системних складових: організаційної, методичної, технічної, кожна з яких складається з об'єктів облікової політики та відповідних елементів. Елемент облікової політики — можливі методичні прийоми, способи та процедури, що обираються з числа загальноприйнятих з урахуванням особливостей діяльності підприємства». Отже, знову ж оминаються принципи, а методичні прийоми наводяться як відокремлений елемент, поряд із способами, що суперечить їх сутності.

Відсутність теоретичного обґрунтування процедур складання звітності призводить до того, що останню взагалі змішують з бухгалтерським обліком, вважаючи одним із елементів його методу. На практиці ж виявляється, що для складання звітності необхідне застосування низки процедур, які дозволяють забезпечити визначення необхідних показників. Приміром, у реєстрах бухгалтерського обліку не наводиться показник «Залишкова вартість основних засобів», але він є самостійною статтею балансу і визначається за допомогою розрахункових процедур. Це, власне, процедури групування і систематизації даних аналітичного обліку для визначення статей «Балансу» ф. № 1, округлення цифр, оскільки вони у звітності відображаються у тисячах гривень, інші математичні дії щодо обчислення середньої чисельності працюючих, зрештою визначення підсумків за розділами і валюти балансу, коригування ф. № 3 і т. д., бо, як відомо, у бухгалтерському обліку відображення його об'єктів здійснюється за дещо іншою системою, ніж це передбачено у звітності. Тому

для складання, приміром, Балансу ф. № 1 треба згрупувати й систематизувати дані Головної книги у відповідності зі змістом його статей, які нерідко включають сальдо двох і більше синтетичних рахунків або субрахунків, чи навпаки, є лише частиною якогось синтетичного рахунка.

Водночас, якщо говорити про теорію облікової політики в її розумінні як системи вірогідних знань про сутність об'єктів бухгалтерського обліку і звітності, то обмежуватись при цьому звуженим тлумаченням лише за Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», на наш погляд, неправомірно, зважаючи на сучасні реалії, які зумовлюють набагато ширші вимоги до неї. Однією з таких вимог є дотримання «Правил ведення податкового обліку», встановлених ст. 11 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

3. Нормативно-правові акти регулювання облікової політики

Необхідність формування облікової політики визначається тим, що вона має свої суб'єкти регулювання, якими є на рівні держави Міністерство фінансів України; Методологічна рада при Міністерстві фінансів України, Кабінет Міністрів України, Верховна Рада України, Національний банк України, Державна податкова адміністрація, Державне казначейство, а на рівні підприємства, насамперед, власник, і це зумовлює вибір методичних прийомів, процедур і способів організації та ведення бухгалтерського обліку.

Зокрема, фінансове право як сукупність правових норм, які регулюють суспільні відносини у сфері збирання, розподілу та використання органами державної влади та місцевого самоврядування коштів із метою забезпечення виконання покладених на ці органи завдань і функцій, визначає, що предметом регулювання фінансового права є: бюджетна система України, порядок розподілу доходів і видатків між її ланками; порядок готування, прийняття й виконання Державного бюджету України та місцевих бюджетів; система оподаткування, види, розміри і строки сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджету; засади створення фінансового, грошового, кредитного та інвестиційних ринків; порядок державного фінансування та кредитування; порядок випуску та обігу державних цінних паперів, їх види і типи; статус національної валюти, а також статус іноземних валют на території України.

Отже, практичне ведення облікового процесу на підприємствах безпосередньо вимагає формування на кожному з них власної облікової політики. З одного боку, це зумовлено тим, що згадані нормативні документи визначають методичні засади бухгалтерського обліку і звітності, а тому повинні

доповнюватись конкретизованою методикою, яка б давала можливість забезпечити їх організацію в умовах мінливості ситуації у господарській діяльності підприємств.

З іншого, — необхідність визначення власної облікової політики на кожному із підприємств зумовлюється можливістю вибору варіантів організації бухгалтерського обліку взагалі власними силами, на договірній основі з підприємцями або фірмами, застосування обраного способу оцінки виробничих запасів, нарахування амортизації основних засобів, створення запасу (резервів), правил податкового обліку, використання Плану рахунків (повного чи скороченого), рахунків восьмого класу для відображення витрат за елементами тощо, що теж вимагає конкретизації рішення власника підприємства, яке формалізується у вигляді наказу про облікову політику.

Окрім того, галузева специфіка підприємств також є визначальним чинником, який вимагає конкретизації облікової політики на підприємстві, звісно, за умови її відповідності вимогам нормативно-правових актів, які регулюють організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні.

Таким чином, облікова політика підприємства це, по суті, конкретизований кодекс правил, прийомів і процедур ведення бухгалтерського обліку, складання й подання всіх видів звітності (а не тільки фінансової, як це можна тлумачити за управлінського обліку. Отже, хоча б податкова звітність повинна бути метою облікової політики підприємства, а тому будь-яке формулювання її визначень, де це проігноровано, не може вважатись повним.

Зокрема, аналіз Міжнародних стандартів фінансової звітності неминуче приводить до висновків, які підтверджують неправомірність звуження облікової політики лише до забезпечення складання й подання фінансової звітності, хоч загалом термін „Облікова політика” може застосовуватись у широкому і вузькому розумінні. У широкому розумінні „Облікова політика” може означати політику в галузі обліку, яку проводить держава або відповідні органи, громадські організації. У вузькому розумінні під цим терміном розуміють політику конкретного підприємства. Іншими словами, облікову політику в широкому розумінні можна визначити як управління обліком, а у вузькому — як сукупність способів ведення обліку. Тобто, облікова політика — це не просто сукупність способів ведення обліку, вибрана як відповідник умовам господарювання, а вибір методики обліку, за допомогою якої можна використовувати різні варіанти відображення актів господарського життя в обліку, залежно від поставленої мети.

Таким чином, мають рацію ті вчені, які стверджують, що облікова політика стосується не тільки фінансової звітності, скільки процесу ведення та

організації бухгалтерського обліку, кінцевим продуктом якого є звітність, мабуть у розумінні й інших її видів, а не тільки звужено до одного виду. Але, на наш погляд, важливість облікової політики не означає, що вона забезпечить вирішення облікових проблем, пов'язаних із необхідністю постійної адаптації до змін зовнішнього конкурентного середовища, в якому здійснюють виробничу діяльність, що потребує відображення в обліку не тільки фактів, які відбулися, а й складання прогнозів подальших змін як у інвестиційній, інноваційній діяльності, так і у сфері виробництва високотехнологічної продукції та використанні виробничого потенціалу, як вважають, багато фахівців і практиків.

4. Суб'єкти і нормативно-правові акти регулювання облікової політики

Варто зауважити, що суб'єктами правовідносин, які мають певний вплив на облікову політику підприємства, виступають:

- держава та її державні органи, органи управління фінансами;
- органи місцевого самоврядування;
- юридичні особи — державні підприємства, кооперативні організації, приватні підприємства і організації;
- іноземні юридичні особи;
- громадяни України, іноземні громадяни й особи без громадянства, які постійно проживають в Україні і займаються підприємницькою діяльністю;
- змішані підприємства.

Окрім того, облікову політику підприємства треба формувати з урахуванням нормативно-правових актів, які видають банки (Національний банк України, комерційні банки, у тому числі Зовнішньоекономічний банк, Ощадний банк, республіканські та інші комерційні банки різних видів і форм власності), тобто установи, функцією яких є кредитування суб'єктів господарської діяльності та громадян за рахунок залучення коштів підприємств, установ, організацій, населення та інших кредитних ресурсів, касове та розрахункове обслуговування народного господарства, виконання валютних та інших банківських операцій, передбачених чинним законодавством. Отже, облікова політика підприємства чи установи повинна відображати такі викладені нижче правовідносини.

Облікова політика ґрунтується на вимогах, окреслених Господарським правом України як сукупністю правових норм, що регулюють суспільні відносини у сфері управління економікою, виробництва та реалізації продукції, виконання робіт і надання послуг з метою одержання прибутку.

Ним визначаються:

- поняття підприємства, види та об'єднання підприємств;
- порядок створення і реєстрації підприємств, ліцензування видів його діяльності;
- склад майна підприємства, порядок його утворення, права та обов'язки щодо володіння й користування природними ресурсами, випуску й торгівлі цінними паперами;
- принципи управління підприємством, статус трудового колективу, його права щодо самоврядування, порядок створення і повноваження керівництва підприємства;
- основні засади щодо формування і використання прибутку підприємства, планування діяльності, фінансування господарської діяльності;
- державні гарантії забезпечення прав та інтересів підприємства;
- порядок і умови ліквідації та реорганізації підприємств, задоволення претензій кредиторів.

Господарське право регулює господарські відносини, які мають враховуватись в обліковій політиці.

Можна згрупувати види господарських відносин. Це відносини у сферах:

- виробництва і реалізації продукції;
- капітального будівництва;
- операції заготівлі сільськогосподарської продукції у вітчизняних товаровиробників;
- транспорту і надання транспортних послуг;
- державного страхування;
- державного планування економічної діяльності та формування державного замовлення;
- зовнішньоекономічної діяльності;
- державного управління та контролю у сфері підприємницької діяльності (антимонопольні заходи, реєстрація та ліцензування, регулювання цін тощо);
- управління державним майном.

Це зумовлено тим, що суб'єктами господарського права є юридичні або фізичні особи, які на основі юридично відокремленого майна безпосередньо здійснюють передбачену законодавством і статутом господарську діяльність або управлінську діяльність у сфері економіки.

Таким чином, облікова політика присутня за умови ознаки суб'єкта господарського права, тобто наявності:

- певної організаційно-правової форми, в якій здійснюється господарська чи управлінська діяльність;

- юридично відокремленого й закріпленого за суб'єктом майна (основні фонди, обігові кошти тощо) через прийняття установчих документів, самостійного балансу, відкриття рахунків у банках;

- господарської правосуб'єктності, тобто можливості набувати від свого імені майнові та особисті немайнові права, виконувати зобов'язання, виступати в судових органах.

Водночас облікова політика залежить від статусу підприємства за критерієм чисельності працівників та обсягу товарообороту, і при цьому вирізняють такі категорії підприємств:

- мале підприємство (не більше як 50 осіб та з обсягом виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) за рік до 1 млн. грн.);

- мікропідприємства (до 10 осіб працюючих та з обсягом виручки від реалізації за рік до 250 тис. грн.);

- орендні підприємства, створені на базі оренди, володіння майном, необхідним для здійснення господарської діяльності;

- господарські товариства, створені на основі об'єднання майна та підприємницької діяльності юридичних або фізичних осіб.

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

- рішення власників (власника) або уповноваженого органу про створення підприємства;

- статуту (якщо цього вимагає організаційно-правова форма);

- посвідчення про державну реєстрацію (за необхідності для новоствореного підприємства земельної ділянки сюди входять також документи на землекористування (землеволодіння), визначені земельним законодавством України). Ці установчі документи повинні містити обов'язкові дані про підприємство, без яких вони вважаються такими, що не відповідають вимогам законодавства, унеможливають здійснення облікової політики.

Зокрема, це:

- найменування (завод, фабрика, майстерня тощо) і вид підприємства;

- зазначення власника (склад засновників, учасників) та місцезнаходження підприємства;

Міністерство фінансів України листом від 21.12.05 за № 31 – 34000 – 10 – 5/27793 визначило, що питання встановлення облікової політики належать до компетенції власника (власників) підприємства, органу, уповноваженого управляти державним майном, органу, уповноваженого

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 недоцільно, оскільки це імперативні для застосування підприємством норми.

Облікову політику визначають 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 та 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 ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
- дати визначення придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів;
- бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- порогу суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;

- переоцінки необоротних активів;
- періодичності відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
- окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства.

На основі принципу послідовності має передбачатись постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики. Вона може змінюватися, якщо змінюються на підприємстві статутні вимоги чи вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності, або якщо зміни облікової політики забезпечать достовірніше 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.

У бюджетних установах сутність та необхідність облікової політики визначена Бюджетним кодексом, в якому вказано, що єдині правила бухгалтерського обліку всіх фінансових операцій, активів і фінансових зобов'язань держави визначаються Державним казначейством України за погодженням з Міністерством фінансів України. Бухгалтерський облік усіх операцій щодо виконання Державного бюджету України здійснюють органи Державного казначейства України. Цей облік повинен відображати всі активи та зобов'язання держави. Розпорядники бюджетних коштів ведуть бухгалтерський облік відповідно до правил, встановлених Державним казначейством України.

Не пізніше 31 грудня або на останній день іншого бюджетного періоду Державне казначейство України закриває всі рахунки, відкриті у поточному бюджетному періоді. За виняткових обставин міністр фінансів України може визначити інший термін закриття рахунків, який повинен настати не пізніше, ніж через п'ять робочих днів після завершення бюджетного періоду. На кінець бюджетного періоду Державне казначейство України зберігає залишки коштів на рахунках спеціального фонду Державного бюджету України для покриття

відповідних витрат у наступному бюджетному періоді із записом про всі невитрачені в попередньому бюджетному періоді кошти, які були одержані на виконання відповідних завдань. Усі надходження і витрати записують у тому бюджетному періоді, в якому вони були здійснені.

Зведення, складання та надання звітності про виконання Державного бюджету України здійснює Державне казначейство України. Розпорядники бюджетних коштів відповідно до єдиної методики звітності складають і подають детальні звіти, що містять бухгалтерські баланси, дані щодо виконання кошторисів, результати діяльності та іншу інформацію за формами, встановленими законодавством України. Єдині форми звітності про виконання державного бюджету України встановлює Державне казначейство України за погодженням з Рахунковою палатою та Міністерством фінансів України.

Звітність про виконання Державного бюджету України є оперативною, *місячною, квартальною та річною*. Місячну звітність про виконання Державного бюджету України надає державне казначейство України до Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Рахункової палати та Міністерства фінансів України не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним.

Зведені показники про виконання бюджетів, інформація про виконання захищених статей Державного бюджету України, інформація про використання коштів з резервного фонду Кабінету Міністрів України надає державне казначейство України до Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України не пізніше 25 числа місяця, наступного за звітним. Звіт про бюджетну заборгованість надається не пізніше 15 числа другого місяця, наступного за звітним.

Місячний звіт про фактичні надходження податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів до бюджету, місячний звіт про податкову заборгованість, включаючи суми недоїмки та переплат (у галузевому і територіальному розрізі, а також у розрізі джерел доходів і форм власності), надається органами стягнення до Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Рахункової палати та Міністерства фінансів України не пізніше 12 числа місяця, наступного за звітним.

Квартальний звіт про виконання Державного бюджету України надає Державне казначейство України до Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Рахункової палати та Міністерства фінансів України не пізніше 35 днів після закінчення звітного кварталу.

Квартальний звіт про виконання Державного бюджету України містить такі частини:

- звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України;
- звіт про рух грошових коштів;
- звіт про хід виконання Державного бюджету України;
- інформацію про стан державного боргу;
- зведені показники звітів про виконання бюджетів;
- звіт про кредити та операції, що стосуються державних гарантійних зобов'язань.

Органи стягнення надають інформацію до Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Рахункової палати та Міністерства фінансів України про витрати доходів бюджету внаслідок податкових пільг, а також про суми реструктуризованої та списаної податкової заборгованості (у галузевому і територіальному розрізі та в розрізі джерел доходів і форм власності) і суми відстрочених і розстрочених платежів не пізніше 35 днів після закінчення кварталу.

Річний звіт про виконання Закону про Державний бюджет України подається Кабінетом Міністрів України до Верховної Ради України не пізніше 1 травня року, наступного за звітним.

Річний звіт про виконання Державного бюджету України містить такі частини:

- звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України;
- звіт про виконання Державного бюджету України;
- звіт про рух грошових коштів;
- інформацію про виконання захищених статей видатків Державного бюджету України;
- звіт про бюджетну заборгованість;
- звіт про використання коштів з резервного фонду Кабінету Міністрів України;
- інформацію про стан державного боргу;
- звіт про кредити та операції, що стосуються державних гарантійних зобов'язань;
- зведені показники звітів про виконання бюджетів;

інформацію про виконання місцевих бюджетів;

- іншу інформацію, визнану Кабінетом Міністрів України необхідною для пояснення звіту.

Рахункова палата протягом двох тижнів від дня офіційного подання Кабінетом Міністрів України річного звіту щодо виконання Закону про Державний бюджет України готує висновки відносно використання коштів Державного бюджету України.

Верховна Рада України розглядає звіт щодо виконання Закону про Державний „бюджет України у двотижневий термін від дня отримання висновків Рахункової палати відносно використання коштів Державного бюджету України. Звіт Кабінету Міністрів України перед Верховною Радою України щодо використання Закону про Державний бюджет України представляє Міністр фінансів України. Верховна Рада України може заслухати основних розпорядників коштів з Державного бюджету України щодо використання ними бюджетних коштів. Із співповіддю про виконання закону про Державний бюджет України виступають голова комітету Верховної Ради України з питань бюджету та голова Рахункової палати. За результатами розгляду Верховна Рада України приймає рішення щодо звіту про виконання Закону про державний бюджет України. Таким чином, основою облікової політики підприємства є облікова політика держави. Рівні облікової політики та їх складові такі (рис. 1).

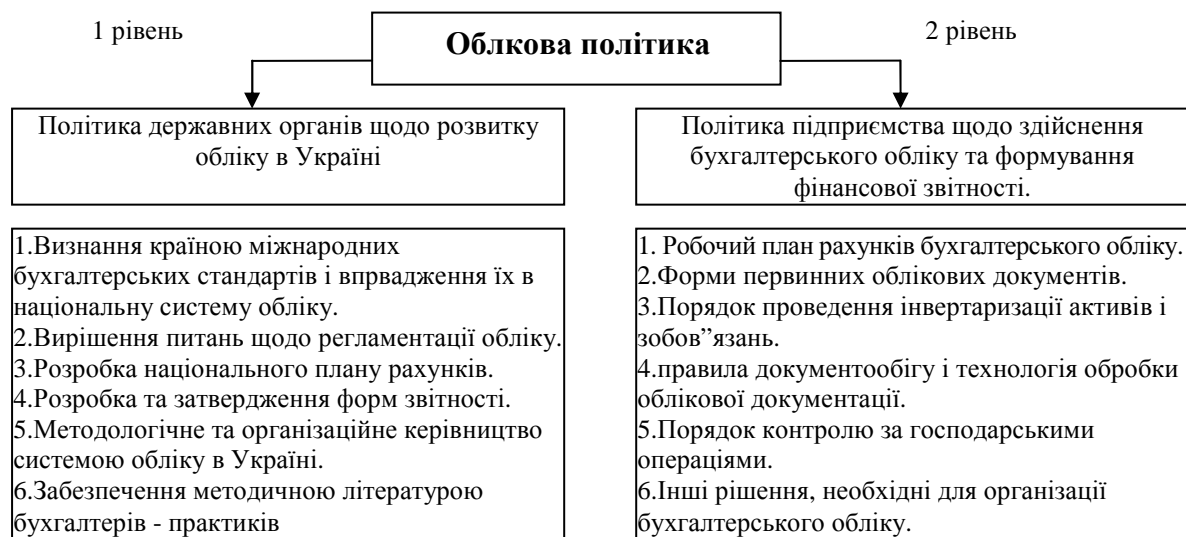


Рис. 1 – Рівні реалізації облікової політики

Таким чином, облікову політику підприємства повинні знати:

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

Контрольні питання

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

Тема 2. Методологія облікової політики підприємства

План теми:

1. Балансова й облікова політика в контексті її методології.
2. Принципи, за якими визначають облікову політику підприємства.
3. Характеристика методів бухгалтерського обліку, що використовуються в обліковій політиці підприємства.

Ключові слова та словосполучення: облікова політика, принципи, методи бухгалтерського обліку критерії звітності, концепції, міжнародні принципи бухгалтерського обліку, показники податкової звітності, нормативне – правове регулювання.

Вступ

Облікова політика підприємства підпорядкована забезпеченню дотримання *критеріїв звітності*, тобто, якісних характеристик, яким вона повинна відповідати. Впливають же ці критерії з концепції постійності, яка виходить із незмінності облікової політики підприємства, її практичне використання полягає в тому, що ідентичні статті повинні бути підготовлені за допомогою однакової методології, що дозволяє порівнювати її за декількома звітними періодами. Зміни в обліковій політиці допускаються, якщо в поясненнях до звітності додається розрахунок змін і розкриваються їх причини.

У теорії обліку Великобританії, крім зазначених, виділяються концепції господарської одиниці, тобто автономності підприємства і грошового виміру. В обліку США є, крім того, концепції звітного періоду, реалізації визнання доходу, істотності, подвійного запису. Основним критерієм є достовірність звітної інформації, яка подана без змін і фальсифікації. Достовірність звітної інформації досягається повнотою первинного, поточного обліку, їх взаємною адекватністю, суттєвою і вичерпною інформацією, застосуванням міжнародних стандартів, поданням інформації в режимі розумності затрат на її збір і підготовку. Кожна із цих складових має свій зміст.

1. Балансова й облікова політика в контексті її методології

Варто підкреслити, що вищезазначені критерії розглядаються вітчизняними науковцями дещо в іншому ракурсі. Зокрема, виходячи з того, що різні користувачі потребують різноманітну інформацію, яка забезпечувала б їх запити відповідно до особливостей діяльності чи кола інтересів, а задоволення потреб користувачів звітної інформації у повному обсязі зумовлює її розширення, якому протидіють об'єктивні та суб'єктивні чинники з боку підприємств щодо надання такої інформації, підкреслюється, що ця протидія урівноважується за умови, коли система звітних показників формується з дотриманням низки критеріїв, які задовольняють взаємно протилежні інтереси органів управління та інших користувачів звітної інформації, з одного боку, так і підприємств, що забезпечують її — з іншого. Ця протилежність інтересів щодо обсягу і змісту звітності, яка полягає в мінімізації системи показників з точки зору підприємства і максимізації з боку користувачів, вимагає розробки обґрунтованих критеріїв її формування, що відповідають основній вимозі — забезпеченню інформації за науково обґрунтованими запитами.

При цьому на основі порівняння цих критеріїв з принципами підготовки та вимог до фінансової звітності, які наведені у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», стверджується про можливість конкретизації цих нормативно-правових документів (табл. 1).

Таблиця 1 – Основні критерії облікової політики

Критерії	Ознаки критеріїв	Умови відповідності критеріям
Доречність	Істотність	Значимою є інформація, відсутність або неправильна оцінка якої може негативно вплинути на рішення користувачів звітності. Подання значимої інформації в окремих статтях.
	Своєчасність	Дотримання законодавчих строків подання звітності (упродовж б місяців після звітної дати). Відповідність вигід від використання інформації та затрат на ведення обліку і складання звітності. Можливість фінансового прогнозу за звітною інформацією.
Надійність	Достовірність	Повнота і адекватність первинного, поточного обліку і звітності Подання у звітності вичерпної та істотної інформації Застосування міжнародних стандартів звітності
	Змістовність	Пріоритет економічного змісту операцій над юридичною формою/встановленими нормативними актами при їх узгодженості.
	Об'єктивність/ Нейтральність	Звітна інформація має бути вільна від упередженості. Звітність мусить бути однаковою для всіх користувачів звітності.
	Обачність	Пріоритет обліку збитків, затрат і зобов'язань. Оцінка активів за мінімальною вартістю, зобов'язань — за максимальною
	Перевірюваність	Незалежний аудит звітності Публікація звітності

Порівняльність	Постійність	Послідовність і розкриття облікової політики Допустимість змін облікової політики для достовірного подання інформації і розрахунків результатів зміни. Динаміка співставних звітних показників (за два суміжних звітних періоди).
Зрозумілість	Доступність	Чіткість і ясність формулювань звітних статей, показників і пояснень. Високий рівень знань користувачів.

У складі концепції обліку Великобританії і США є також концепція обережності, відповідно до якої пріоритет надають визнанню збитків і втрат, у разі невизначеності операцій. Конкретно вона визначає наступне: прибуток визнають в межах звітного періоду, активи оцінюють за мінімальною оцінкою, зобов'язання і збитки — за максимальною і вводять у звітність в обов'язковому порядку, амортизацію нараховують незалежно від фінансового результату компанії. У міжнародних стандартах концепцію обережності наводять у складі критеріїв звітності (табл. 2).

Таблиця 2 – Основні міжнародні принципи бухгалтерського обліку

Система звітних показників		
Доречність	Обачність	Точність
Своєчасність	Можливість перевірки	Детальність
Значимість	Зіставність	Стабільність
Цінність для	Регулярність	Повнота
Достовірність	Послідовність	Лаконічність
Правдивість поданих	Конфіденційність	Адекватність
Перевага змісту над формою	Актуальність	Зрозумілість
Гнучкість	Гнучкість	Доступність для огляду
	Доказовість	Економічність

Необхідність використання пропонованих критеріїв у разі формування облікової політики підприємства уявляється переконливою, оскільки якісні характеристики, що наведені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», як і основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності за Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» надто загальні, аби їх можна було однозначно трактувати. До того ж, формально за діючою нормативною базою можна зробити висновок, що облікової політики стосуються не всі основні принципи, а лише принцип послідовності, в якому прямо вказано на її застосування. Правда, при цьому між цими документами немає повної узгодженості. Зокрема, у П (С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

опущено, що зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Тому як уточнення таких якісних характеристик за П (С) БО 1 «Інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідлива і розрахована на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації (табл. 3).

Таблиця 3 – Порівняння якісних характеристик і принципів підготовки фінансової звітності і критеріїв формування звітних показників

Принцип підготовки фінансової звітності	Якісна характеристика фінансової звітності	Критерій формування звітних показників
Обачність	Однозначне тлумачення інформації	Адекватність, нейтральність
Повне висвітлення		Доказовість, точність, детальність
Послідовність	Порівнянність фінансових звітів за різні періоди та різних підприємств	Порівнянність
Безперервність		Регулярність
Превалювання сутності над формою	Доречність інформації	Цінність для прогнозування і звіряння результатів, значущість

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, зроблені у минулому зазначається, що повніше цьому відповідає визначення критерію повноти звітної інформації, який вимагає забезпечення у системі звітних показників достатнього рівня інформативності про виробничі процеси та фінансові операції, що здійснювались на підприємстві. Проте повнота інформації про діяльність підприємств, яка потрібна користувачам, залежить від специфіки їх запитів. Тому коло показників звітності, що подаються кожному користувачеві зокрема, мусить враховувати ці особливості. Критерій повноти звітної інформації зовсім не означає, що кожному із користувачів подаються усі без винятку дані, які входять у систему звітних показників. Тут повинен дотримуватись принцип вибірковості з урахуванням запитів користувачів для забезпечення їх саме їм потрібною інформацією. При цьому враховуються вимоги критерію конфіденційності звітної інформації.

2. Принципи, за якими визначають облікову політику підприємства

Отож, в обліковій політиці підприємства не можна обмежуватись лише необхідністю формування вузького кола показників, що необхідні для управління поточною діяльністю, але треба подбати і про накопичення таких, які можуть знадобитись у перспективі. Однак це зумовлює застосування в обліковій політиці підприємства принципу послідовності, який у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначений як постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зумовлюється ж він тим, що система звітних показників, яка висвітлює результати діяльності підприємств у динаміці за тривалий період, формується за єдиною методикою їх обчислення. При цьому обов'язково вимагається дотримання однакових термінів подання звітності, безперервності у часі. Водночас це не виключає можливостей змін як методики визначення звітних показників, так і вдосконалення облікового забезпечення їх формування. Однак такі зміни повинні бути враховані при вивченні й аналізі системи звітних показників і дані необхідно скоригувати на ці зміни для забезпечення порівнянності звітної інформації у динаміці за триваліші періоди, всередині яких відбувались відповідні зміни методики визначення звітних показників і облікового забезпечення їх формування. Це, до речі, чітко підкреслено у ст. 4 згаданого вище закону: «Зміна облікової політики... повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності».

Такими ж уточненнями відзначаються й інші критерії, що дає можливість урахувати їх зміст під час формування облікової політики підприємства. Зокрема, принцип безперервності, який полягає в тому, що оцінка активів і зобов'язань здійснюється виходячи із припущення того, що діяльність підприємства буде тривати далі, стосовно формування системи звітних показників можна уточнити за критерієм регулярності звітної інформації, яка б забезпечувала необхідні дані для споживачів за певні проміжки часу, які заздалегідь зумовлені і дотримуються протягом тривалого періоду. Ця періодичність не може порушуватись, адже звітна інформація, яка подається хаотично, не може бути порівнянною, оскільки порівнянність, поряд з іншим умовами, досягається тоді, коли звітні показники порівнюються за однакові періоди.

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи з витратами, що були здійснені для отримання таких доходів, а самі вони відображаються в момент виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів, теж потребує уточнення.

Якщо такий принцип може повністю застосовуватись до фінансової та внутрішньої звітності про доходи і витрати, то принцип нарахування не є винятково прийнятий для відображення валових доходів і витрат у податковій звітності, де ці категорії визначаються, як відомо, за правилом так званої першої події, якою може бути також дата надходження коштів від покупців або сплата їх постачальникам. Тобто, тут застосовуються як нарахування, так і касовий метод відображення валових доходів і валових витрат.

Принцип превалювання сутності над формою, тобто обліку операцій відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми, можна продовжити уточненням визначальності відображення у системі звітних показників економічного змісту фінансово-господарських показників, незалежно від їх характеристик і оцінок, неможливості приховування негативних фактів і явищ, що виявляються у виробничо-фінансовій діяльності підприємств. Водночас недопустимим є порушення юридичних норм у формуванні системи звітних показників та їх обліковому забезпеченні. Система звітних показників та їх облікове забезпечення повинні повною мірою відповідати чинним нормативно-правовим актам, що регулюють ці питання.

Критерій правдивості поданих даних тісно поєднаний із попереднім. Він вимагає, щоб система показників відображала саме ті факти, які мали місце у виробничо-фінансовій діяльності підприємств. Вони повинні максимально точно відображати досягнуті результати за відповідний звітний період. Недопустимим є перекручення чи неповне відображення окремих результатів як за обсягом, так і за звітні періоди. Цей критерій є основою для такої системи звітних показників, яка повною мірою відповідає запитам споживачів про дійсний стан підприємств і результатів їх виробничо-фінансової діяльності.

Принцип історичності (фактичної) собівартості — пріоритетності оцінки активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання знову ж таки має бути уточненим щодо формування показників податкової звітності, оскільки тут в окремих випадках застосовують для визначення оподаткованого прибутку так звані звичайні ціни без огляду на фактичну собівартість активів. Це ж саме можна сказати про експертну оцінку необоротних активів чи їх індексацію у зв'язку з інфляцією, коли історична собівартість надто відхиляється від реальної, що часто застосовується у фінансовій звітності.

Водночас облікова політика підприємства, поряд із тим, що вона ґрунтується на нормативно-правових актах, може бути виваженою лише тоді, коли під час її формування враховано конкретний зміст вимог щодо організації

бухгалтерського обліку і звітності на підприємстві. Тому вона не вичерпується дублюванням окремих статей Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», рівно ж як і Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, насамперед, хоча б через їх недосконалість, на яку вказує чимало науковців.

Загалом же необхідність порівнювання фінансової звітності підприємства для оцінки його фінансового стану, перспектив розвитку та результатів діяльності за певний період зумовлює те, що обрану підприємством облікову політику слід застосовувати послідовно від одного звітного року до іншого, а тому послідовне проведення підприємством прийнятої облікової політики є одним із найважливіших завдань бухгалтерського обліку.

Усе ж таки кожного року наказ про облікову політику підприємства доводиться коригувати, бо яким би досконалим він не був, але внесення змін є необхідним хоча б через доволі часті поправки, які здійснюють Міністерство фінансів України, Державна податкова адміністрація України, Правління Пенсійного фонду, Державне казначейство щодо змісту нормативних актів, які регулюють організацію бухгалтерського обліку. Водночас необхідність коригування наказу про облікову політику підприємства зумовлюється і внутрішніми причинами. Це можуть бути інші підходи щодо визначення вартісної межі матеріальних активів у разі їх віднесення до основних засобів, інших необоротних активів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, методів нарахування їх амортизації, коригування вартості (переоцінки, уцінки) виробничих запасів, уточнення складу матеріально відповідальних осіб, переліку відповідальних працівників підприємства, що мають право дозвільних чи стверджувальних підписів на первинних документах, розподілу обов'язків серед облікових працівників тощо.

Принцип цілісності, який передбачає, що дані бухгалтерського обліку є цілісною системою, яка відповідає задачам управління майном підприємства, його зобов'язанням і господарським операціям, що здійснюються в процесі його діяльності. Мається на увазі, що всі елементи обліку, які не впливають на господарські процеси, повинні бути вилучені з системи обліку як зайві.

Принцип автономності (майнової відособленості) означає, що майно підприємства строго відокремлене, особливо від майна співвласників, робітників та інших підприємств. У бухгалтерському обліку і балансі слід відображати тільки майно, яке визнається власністю окремого підприємства. Підприємство розглядається як самостійна юридична особа стосовно до своїх працівників і власників.

Принцип подвійного запису — подвійна безперервність відображення господарських явищ, фактів і операцій, яка передбачена використанням подвійного запису на рахунках, тобто, одночасно і на однакову суму за дебетом одного і кредитом іншого бухгалтерського рахунку.

Принцип діючого підприємства передбачає, що підприємство нормально функціонує і не збирається зупинити свою діяльність у близькому майбутньому, тобто уникає банкрутства або ліквідації. Цей принцип відображає необхідність пов'язати цінність активів з майбутніми прибутками, які можуть бути отримані за допомогою цих активів. Він має особливе значення в оцінці майна підприємства.

Принцип об'єктивності (реєстрація) означає, що всі господарські операції повинні знаходити своє відображення в бухгалтерському обліку, якщо вони зареєстровані протягом всіх етапів обліку підтверджуючими документами, на основі яких ведеться бухгалтерський облік.

Принцип обачності (консерватизму) — це певний ступінь обережності у процесі формування суджень, яка необхідна в проведенні розрахунків в умовах невизначеності, щоби активи чи доходи не були завищені, а зобов'язання чи витрати — занижені. Дотримання принципу обачності не дозволяє створювати приховані резерви і надмірні запаси, свідомо занижувати активи чи доходи або зумисно завищувати зобов'язання чи витрати. Інакше фінансова звітність не була б нейтральною, а, отже, втратила б якість надійності.

Принцип оцінки затрат підприємства — це відображення затрат в обліку, балансі й звітності за собівартістю в момент їх використання у виробництві.

Принцип реєстрації доходу (реалізації). У Росії момент реалізації продукції визначають за оплатою чи за відвантаженням. Цей момент встановлює кожне підприємство зокрема і закріплює в своїй обліковій політиці.

Міжнародні стандарти пропонують три можливі моменти реалізації: за відвантаженням, за доставкою і за отриманням грошей продавцем чи його агентом.

Принцип відповідності — це відповідність двох потоків: витрат і доходів, оскільки доходи звітного періоду повинні бути порівняні з витратами, завдяки яким ці доходи й були отримані. Іншими словами, у звітному періоді враховують тільки ті витрати, які дали доходи даного періоду.

Облікова політика підприємства щодо дотримання принципу нарахування і відповідності витрат і доходів повинна ґрунтуватись на методологічному визначенні його сутності як відображення доходів і витрат в обліку і звітності в момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей, але

водночас порівняння перших і других в однаковому звітному періоді.

Однак на практиці нерідко виникають ситуації, коли дотримання першої частини цього принципу вступає в протиріччя з другою, особливо щодо визначення такого порівняння, зважаючи на відсутність методологічного обґрунтування приналежності витрат до конкретних доходів того чи іншого звітного періоду, що відзначають як зарубіжні, так і вітчизняні автори.

Принцип послідовності передбачає дотримання відносної сталості у використанні прийомів і методів організації бухгалтерського обліку, які відображаються в обліковій політиці підприємства.

Принцип періодичності означає регулярне й періодичне балансове узагальнення, яке визначене такими елементами бухгалтерського обліку, як складання балансу і звітності за рік, півроку, квартал, місяць.

Принцип конфіденційності. Зміст внутрішньої облікової інформації — комерційна таємниця організації, за розголос якої законодавством встановлена відповідальність.

Принцип невизначеності стосується до підприємств, які будуть функціонувати і в майбутньому. Дотримання цього принципу передбачає, що в розподілі облікової інформації між минулими і майбутніми обліковими періодами перевагу надають майбутньому. Використовувана для характеристики діяльності підприємства оцінка відзначається невизначеністю.

Принцип грошового виміру — це кількісний вимір і обчислення господарських явищ і процесів. Як одиниця виміру виступає валюта країни.

Принцип послідовності в бухгалтерському обліку — розумна схильність до національних традицій своєї науки і практики.

Такими чином, подібно з вітчизняними найменуваннями є назви принципів автономності, обачності, відповідності, послідовності, грошового виміру. Водночас тлумачення навіть цих принципів дещо різняться від прийнятого у вітчизняній практиці бухгалтерського обліку (наприклад, оцінки затрат підприємства та історичної (фактичної) собівартості за нашим законодавством), не кажучи вже про відмінності тих, які за його теорією у нас не виокремлюються. Правда, цитований автор не уникнув такого ж змішування власне принципів з іншими категоріями, що помітне щодо подвійного запису, який далі він же вважає способом (прийомом) бухгалтерського обліку, не помічаючи такої алогічності, бо подібним чином належало б віднести до принципів і решту елементів: документацію, рахунки, оцінку тощо.

3. Характеристика методів бухгалтерського обліку, що використовують в обліковій політиці підприємства

Водночас треба звернути увагу на спроби введення до складових методу бухгалтерського обліку загальнонаукових методичних прийомів (аналізу, синтезу, індукції, дедукції, аналогії, моделювання, абстрагування, конкретизації) та конкретно-емпіричних методичних прийомів, у тому числі:

- двоїстих (подвійне відображення господарських операцій, система рахунків, аналітичне й синтетичне групування даних обліку);
- органолептичних (інвентаризація, вибіркові й суцільні спостереження);
- балансово-звітних (балансове узагальнення господарської діяльності, звітне узагальнення господарської діяльності).

Зарубіжні автори виділяють лише чотири принципи бухгалтерського обліку:

1. Принцип собівартості.
2. Принцип доходів.
3. Принцип узгодженості.

4. Принцип повного розкриття інформації, що теж не можна вважати абсолютно доведеним і безспірним з огляду на те, що в науці відомі вісім загальних принципів П. д'Альвізе:

- *достовірність* — це реєстрація фактів господарського життя, яка повинна бути адекватною самим фактам, адже «відсутність достовірності породжує хаос». Контроль достовірності забезпечується інвентаризацією бухгалтерською процедурою, яка здійснюється в управлінні підприємством;

- *своєчасність* — «бухгалтер вилучає життя з мертвого минулого». Це потрібно для того, аби полегшити прийняття ефективних управлінських рішень адміністрацією;

- *відносна повнота* — обсяг інформації, який обліковується, залежить від мети, що стоїть перед бухгалтером;

- *документування* — кожний факт господарського життя повинен бути оформлений документом (без документа немає жодного господарського процесу, немає бухгалтерії);

- *хронологічність* — «донька своєчасності». Факти господарського життя повинні реєструватися у суворій послідовності, і між моментами виникнення факту та його реєстрацією повинен минати незначний час. Абсолютне дотримання цього принципу потребує ведення єдиного журналу реєстрації господарських операцій. Водночас зрозуміло, що зростання обсягів господарської діяльності призводить до поділу єдиного журналу на окремі реєстри (поява інтегральної форми рахівництва є блискучим тому

підтвердженням), в результаті чого абсолютна хронологічність стає відносною і з часом ця відносність зростає;

- *зв'язок і координованість* – визначає господарську структуру підприємства, потребує обов'язкової погодженості даних синтетичного і аналітичного обліку. Координованість відображає наявність зв'язку між рахунками та обов'язкову наявність у кожному рахунку двох частин - дебету і кредиту, які дозволяють зменшувати числове значення або порівнювати в різній оцінці одні й ті самі величини. Погодженість і координованість – обов'язкові умови реалізації принципу достовірності;

- *специфіка* – необхідно розрізняти організаційну і виконавчу специфіку. Перша виражається відображенням у системі рахунків, друга — в управлінській системі підприємства, причому адміністрація через першу структуру управляє другою;

- *однорідність* – кожний рахунок суворо визначається за якісною ознакою; змішані рахунки забороняються.

Що ж стосується розмежування між бухгалтерським обліком і звітністю методів і процедур, то це теж нелегке завдання, особливо, якщо зважити на неоднакове тлумачення розуміння сутності першої дефініції. Наприклад, існують два різні підходи — адитивний і процедурний щодо визначення методу бухгалтерського обліку (варто звернути увагу на відсутність множини цього визначення теорії, в той час, як у Законі України «Про бухгалтерський облік та звітність в Україні» чи П (С) БО 1 фігурує множина, — методи, — (хоч їх перелік не наводиться), які різняться за сутністю й змістом елементів. Зокрема, Ф. Бутинець вказує, що адитивний підхід розуміють як систему способів (інструментів, прийомів), за допомогою яких відображається господарська операція в обліку. Процедурний підхід полягає у здійсненні пізнавальних операцій або етапів діяльності та застосування системи процедур. При цьому використовують такі наукові прийоми, як спостереження, вимірювання, реєстрація, систематизація, узагальнення шляхом аналізу та синтезу, індукції та дедукції. Зміст елементів методу бухгалтерського обліку за адитивним підходом викладається у більшості підручників та є незмінне таким: документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність.

Але водночас це унеможливило абсолютну розмежованість понять «методи» й «процедури» стосовно облікової політики підприємства, а тому загалом останні, можна би вважати, це теж деталізація методу бухгалтерського обліку.

На основі аналізу зарубіжної практики в навчальній літературі наводять — як окремі — принципи або умовності бухгалтерського обліку, що формують процедуру його ведення: принцип автономності (майнового відокремлення); принцип реєстрації; принцип безперервної діяльності; принцип послідовності; принцип періодичності.

У таблиці 4 наведені методичні прийоми бухгалтерського обліку.

Таблиця 4 – Методичні прийоми бухгалтерського обліку

Методичні прийоми бухгалтерського обліку	Обліково-аналітичні процедури
<i>Документалістики;</i> документування господарських операцій	Організаційні, моделюючі
<i>Контроль первинних документів:</i> Юридична обґрунтованість:	Нормативно-правові, моделюючі
- за формою і змістом	Організаційні, нормативно-правові
- взаємний контроль операцій і документів	порівняльно-складені, аналітичні
- логічний контроль	Логічні, лічильно-обчислювальні
Розрахунково-аналітичні	Розрахункові і аналітично-обчислювальні
<i>Двоїстості</i> Двоїстість відображення господарських операцій	Аналітичні, розрахункові, лічильно-обчислювальні
Система рахунків	Аналітичні, розрахункові, лічильно-обчислювальні, порівняльно-складені
Аналітичне і синтетичне групування	Аналітичні, розрахункові, лічильно-обчислювальні, порівняльно-складені
Органолептичні Інвентаризація	Організаційні, аналітичні, розрахункові, лічильно-обчислювальні, порівняльно-складені
Вибіркові спостереження	Лічильно-обчислювальні, порівняльно-складені
Суцільні спостереження	Лічильно-обчислювальні, порівняльно-складені
<i>Балансово-звітні</i> Синтезування даних обліку у Головній книзі	Лічильно-обчислювальні, порівняльно-складені
Балансове відображений стану капіталу	Розрахункові, лічильно-обчислювальні, логічні, порівняльно-складені
Звітне узагальнення господарської діяльності	Розрахункові, лічильно-обчислювальні, логічні, порівняльно-складені

Порівняно з вітчизняним підходом до визначення сутності облікової політики виглядає суперечливим, оскільки мова може йти не про одну, а множину. Причому кожний із наведених тут принципів майже ідентичний тим, які фігурують у вітчизняних нормативних документах. Інші, які в цитованому джерелі вважаються такими, що визначають належну до відображення в обліку інформацію (якісні характеристики облікової інформації) — зрозумілість; доречність; суттєвість; достовірність; правдиве подання; превалювання

сутності над формою; нейтральність; повнота; порівнянність; своєчасність; співвідношення вигоди й витрат; збалансованість якісних характеристик; принцип грошового вимірника, що регулює ведення обліку в конкретній ситуації; принцип нарахування та відповідності доходів і витрат; принцип історичної (фактичної) собівартості.

Також необхідно мати на увазі, що наведені принципи, безвідносно до того, введені вони до першої чи останньої групи (або напрями, як вказують згадані автори), стосуються, насамперед, звітності, особливо - наведені під рубрикою «Якісні характеристики облікової інформації», а тому, на наш погляд, вважати їх належними лише до бухгалтерського обліку, неправомірно. Скажімо, навіть такий з них, як суттєвість, не означає, що операції, сумарне значення яких менше її порога, можна ігнорувати. Це ж саме стосується інших якісних характеристик: превалювання сутності над формою, порівнянність тощо. Хоч не можна заперечувати й того, що ці ж принципи є визначальними щодо облікової політики власне стосовно ведення бухгалтерського обліку, бо тут теж важливим є забезпечення зрозумілості, достовірності, повноти, своєчасності тощо. Отже, коректніше вважати наведені принципи все ж таки визначальними щодо бухгалтерського обліку і звітності, як це й передбачено у згаданому законі, бо виокремити їх стосовно першого чи другої навряд чи можна.

Щодо власне сутності дефініцій, то як окремі процедури, які використовують за обліковою політикою підприємства, можна, на нашу думку, розглядати як пов'язані з виправленням помилок. Правда, в науковій літературі немає єдності щодо тлумачення таких процедур, хоч у теорії бухгалтерського обліку до них відносять, зазвичай, коректурні записи, додаткові проводки, сторнувальні записи, водночас уживаючи визначення «способи» або навіть «методи».

Вважаємо, що це зумовлене недостатньо чітким розмежуванням згаданих дефініцій не тільки в методології бухгалтерського обліку, а й у науці взагалі, а виходячи із сутності процедури саме як дії, пов'язані з виправленням помилок.

Так само в літературі немає чіткого ставлення до застосування вказаних процедур за обліковою політикою. Автори, котрі висвітлюють організацію бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах, стверджують, що за системою його загальноприйнятих принципів у США немає методу «червоне сторно». Натомість група вітчизняних учених на додаток до загальновідомих трьох способів — коректурного, додаткового запису, «червоне сторно» — наводять четвертий — спосіб переведення рахунка, який, на їх думку, використовують, коли метод червоного сторно недоцільно використовувати, бо він вимагає багато зайвої роботи.

Наприклад, оприбутковано матеріали на склад, а пізніше виявили, що отримано не матеріали, а запасні частини.

Оприбутковано матеріали:

- Дт — 05 «Матеріали»
- Кт — 60 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Виправний запис:

- Дт — 08 «Запасні частини»
- Кт — 05 «Матеріали».

Водночас інший автор підкреслює, що хоч метод «червоне сторно» по суті є від'ємним записом оборотів за рахунками, однак не можна змінювати кореспонденцію рахунків на протилежну, як іноді практикують недосвідчені бухгалтери, оскільки при цьому викривляються звітні дані.

Але, повертаючись до тлумачення процедур за обліковою політикою, зауважимо, що все ж таки метод виправлення помилок більш ширше поняття, ніж «червоне сторно» тощо. Бо здійснюється не тільки коректурними записами, сторнуванням, додатковими проводками, а й низкою інших процедур, насамперед тих, за допомогою яких власне і виявляються помилки.

Зокрема, як зазначає Н. Грабова, у разі застосування меморіально-ордерної форми повноту і правильність облікових записів встановлюють порівнянням підсумків дебетових і кредитових оборотів усіх синтетичних рахунків (систематичний облік), визначених в оборотній відомості, з підсумком оборотів реєстраційного журналу (хронологічний облік). Обороти і залишки за аналітичними рахунками в оборотних або сальдових відомостях порівнюють з даними відповідного синтетичного рахунка.

За журнально-ордерної форми повноту записів і правильність виведених залишків в облікових регістрах перевіряють контрольним підбиттям відповідних підсумків безпосередньо з даними документів, що додані до них. Так, правильність оборотів рахунка «Розрахунки з підзвітними особами» перевіряють, порівнюючи підсумок авансових звітів з даними журналу-ордера, в якому обліковують розрахунки з підзвітними особами.

Дієвим способом контролю за правильністю облікових записів є взаємоперевірка підсумків взаємопов'язаних регістрів. Вона ґрунтується на тому, що господарські операції відображають в облікових регістрах двічі. Зокрема, кошти, які одержані з розрахункового рахунка та передані до каси, записують один раз до відомості на дебет рахунка «Каса» і другий раз - до журналу-ордера на кредит рахунка «Розрахунковий рахунок». Якщо в записах немає помилки, суми оборотів у цих рахунках як у журналі-ордері, так і у

відомості будуть рівновеликі.

Якщо під час перевірки виявлено невідповідність підсумків оборотної відомості за аналітичними рахунками оборотам і залишкам відповідного синтетичного рахунка, розбіжність між підсумком записів в обліковому регістрі і загальною сумою в записаних у ньому документах або між залишками в обліку продукції на складі і залишками на бухгалтерських рахунках тощо, то це свідчить про помилки в облікових записах.

Контрольні питання

1. Чому нормативно-правове регулювання податкового обліку є основою облікової політики підприємства?

2. Визначте основні принципи організації податкового обліку та їх відображення в обліковій політиці підприємства.

3. Як забезпечують податковий облік згідно з обліковою політикою підприємства.

4. Сутність узагальнення даних бухгалтерського обліку за вимогами нормативно-правових документів щодо складання й подання звітності.

5. Визначте основні складові методики узагальнення даних за обліковою політикою підприємства.

Тема 3. Методика формування облікової політики підприємства

План теми

1. Технологія бухгалтерського обліку як основа формування облікової політики підприємства.

2. Процедури за обліковою політикою підприємства.

3. Особливості застосування облікових процедур на підприємствах малого бізнесу

Ключові слова і словосполучення: облікова політика, технологія бухгалтерського обліку, фінансова звітність, процедури, інформація, малий бізнес, план рахунків, регістри, інвентаризація, реєстри даних, законодавство, малий бізнес.

Вступ

Виходячи із тлумачення терміна «облікова політика» в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який продубльовано у П (С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», — це сукупність принципів, методів і процедур, які використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності. Зміст доволі широкий, оскільки базується на методологічних і методичних засадах, що охоплюють всі аспекти організації бухгалтерського обліку і звітності на підприємстві. Зокрема,

облікову політику розглядають в широкому розумінні як управління обліком, а у вузькому — як сукупність способів ведення обліку, тобто це вибір самим підприємством конкретних методик, форм і техніки організації та ведення бухгалтерського обліку, виходячи із діючих правил господарювання та особливостей діяльності підприємства. Закріплена вона відповідним внутрішнім нормативним актом на невизначений термін. Основна мета облікової політики — забезпечити одержання достовірної інформації щодо майнового і фінансового стану підприємства, результатів його діяльності, які необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень, забезпечення порівнянності інформації щодо фінансового стану підприємства за різні звітні періоди.

1. Технологія бухгалтерського обліку як основа формування облікової політики підприємства

Варто нагадати, що тривалий період у вітчизняній теорії бухгалтерського обліку такого терміна, як „облікова політика” не застосовували. Проте це не означає, що він з'явився лише зараз. Наприклад, Й. Шер уживав дефініцію «балансова політика підприємства» у тому ж розумінні. Правда, поряд із балансовою політикою він визнавав і фінансову, наприклад, щодо визначення норм погашення основних засобів. Водночас учений наголошував, що балансова політика як засіб перетворення балансу з метою утримання дивідендів на незмінному рівні чи зміцнення фінансової потужності акціонерного товариства не може такою вважатись, коли здійснюють маніпуляції, метою яких є «прикрасити» баланс, затушувати майновий стан товариства, приховати дефіцит балансу або штучно підвищити дивіденди і тантьєми. Такі маніпуляції стосуються вже не балансового мистецтва, а недозволених балансових хитромудростей, тобто до балансових підробок, які в більшості випадків закінчуються банкрутством товариства, а нерідко і тюремним ув'язненням відповідальних майстрів балансу.

У наш час вираз «балансова політика» застосувала Л. Чижевська, правда, в основному з негативним акцентом, зазначаючи, що, як правило, метою балансової політики є навмисне заниження розміру прибутків. Це робиться в рамках чинного податкового законодавства з метою зменшення податкового тиску або розміру дивідендів акціонерам. Такі дії дозволяють розширити резервний капітал.

Іноді керівництво, навпаки, навмисно збільшує розмір прибутків у балансі, щоб не показувати поганий фінансовий стан підприємства і зазвичай це досягається ліквідацією прихованих резервів, завищенням оцінки виготовленої

продукції або виробничих запасів, відмовою від формування необхідного резервного капіталу для покриття сумнівних вимог тощо. Так, банки віддають перевагу відображенню у своєму балансі ліквідних засобів, які вони накопичують на день складання балансу. Внутрішні баланси та звіти про фінансові результати складаються за іншими критеріями. Вони не обов'язково відповідають тому, чого вимагають від них податкові закони та вказівки з організації обліку. Інформація внутрішніх балансів є підставою для прийняття рішень керівником, їх основна мета — отримати найактуальніші дані щодо наявності оборотних коштів, стану дебіторської і кредиторської заборгованості, розподілу балансового прибутку, тобто найважливіші економічні показники, які є вихідними для подальшого поглиблення вивчення всіх сторін діяльності промислового підприємства, хоч наводить цитату з праці Р. Фішера, який підкреслював, що «баланс повинен планомірно впливати із загальної фінансової і економічної політики підприємства».

Загалом же цитований автор практично тлумачить балансову політику в тому ж розумінні, що й прийнятий пізніше у Законі України термін «облікова політика», але з тією принциповою відмінністю, яка впливає з установки: бухгалтер повинен робити те, що вимагає власник, тобто, передусім працювати на фірму, на внутрішніх користувачів, а вже керівництво фірми мусить вирішувати, яку інформацію потрібно розкривати громадськості. Попри це, тлумачення сутності цих компонентів знову ж підпорядковане згаданій установці. Зокрема, на думку Л. Чижевської, вибір звітної дати реалізують через наступне:

1) заходи, які застосовують до дати складання балансу:

- здійснення капіталовкладень (амортизації);
- відстрочка введення в експлуатацію нових цехів або обладнання;
- продаж непотрібного обладнання (реалізація прихованих резервів, якщо балансова вартість нижча продажною ціною реалізації);
- прискорення або уповільнення виписки рахунків-фактур (фактурування);
- дисконтування векселів, інкасування вимог;

2) заходи, які застосовують на дату складання балансу — впорядкування балансових підсумків:

- всі види списань (амортизації) — лінійні, прогресивні, регресивні, дострокові;
- підвищення балансової вартості оборотних і основних засобів;
- різні відрахування за сумнівними вимогами, пенсіями, вихідними вимогами, непередбаченими ремонтними роботами, капіталовкладеннями, невідшкодованими втраченими засобами (коли, як правило, вартість споживання вища початкових цін), поточними угодами, податками;

- оцінка майна, передусім - матеріалів, сировини, готових виробів і напівфабрикатів (шляхом використання методів LIFO, FIFO за фіксованими цінами тощо);

- перенесення прихованих резервів.

3) *технічні прийоми ведення балансової політики полягають у:*

- перенесенні прибутків на пізніший термін (дострокове занесення їх на рахунки затрат і витрат або включення доходів із затримкою);

- перенесення прибутків на більш ранній термін (включення затрат і витрат) із затриманою або довгострокове занесення на рахунки доходів).

Водночас Л. Чижевська підкреслює, що, впроваджуючи в життя перелічені заходи в рамках того або іншого конкретного підприємства, необхідно завжди мати на увазі, що вони далеко не небезпечні. Тому створювати приховані резерви доцільно, наприклад, тільки там, де їх можна реалізувати у повній відповідності з балансовою та фінансовою політикою. До того ж, усі заходи повинні відповідати нормам комерційного і податкового законодавства. Повністю використовувати їх можуть часто тільки міжнародні концерни з підприємствами, які знаходяться в країнах із різним податковим, валютним і комерційним законодавством .

Дещо інакше розглядає техніку бухгалтерського обліку М. Пушкар, зазначаючи, що вона передбачає вибір форми ведення обліку та її взаємозв'язки з іншими службами, робочий план рахунків, технологію обробки даних тощо, а основними елементами цієї підсистеми облікової політики є:

- 4) план рахунків;
- 5) форма бухгалтерського обліку (наявність реєстрів і взаємозв'язок між ними);
- 6) технологія обробки даних (послідовність фіксації, збору, обробки інформації та записи в реєстри обліку);
- 7) організація внутрішнього контролю;
- 8) технологія складання звітності;
- 9) підготовчі роботи до складання звітності;
- 10) порядок проведення інвентаризації;
- 11) інші види робіт.

Організація бухгалтерського обліку поєднує такі елементи:

- положення про бухгалтерську службу;
- положення про головного бухгалтера;
- схеми документообігу;
- посадові інструкції виконавцям;
- організаційне, правове, методичне забезпечення бухгалтерської служби;

- технічне забезпечення обліку;
- наукову організація праці;
- інші види робіт з організації обліку.

До способів ведення бухгалтерського обліку належать:

- способи групування та оцінки фактів господарської діяльності, погашення вартості активів;
- організація документообігу, інвентаризації,
- способи застосування рахунків бухгалтерського обліку;
- системи реєстрів бухгалтерського обліку;
- обробки інформації та інші відповідні способи і прийоми.

При цьому варто зауважити, що п. 1 ст. 1 Федерального закону Російської Федерації від 21 листопада 1996р. «Про бухгалтерський облік» визначає бухгалтерський облік як впорядковану систему збору, реєстрації та узагальнення інформації в грошовому виразі про майно, зобов'язання організацій та їх рух шляхом суцільного, неперервного і документального обліку всіх господарських операцій.

Тобто, як і в Україні, практично зберігається ідентичність визначення поняття облікової політики, наведеного в ПБО 1, що дозволяє говорити про облікову політику в широкому розумінні слова як про систему ведення бухгалтерського обліку в конкретній організації.

З іншого боку, облікова політика може розглядатись у вузькому розумінні як документ системи ведення бухгалтерському обліку, який відображає специфічні й варіантні способи бухгалтерського обліку, що застосовуються конкретною організацією.

Незважаючи на це, бухгалтерський облік регламентується загальними нормативними документами для комерційних організацій, у кожній з них можуть бути різні цілі і задачі. Рекомендації, що прийнятні для управління одним підприємством і корисні для нього, можуть бути шкідливі або марні для іншого.

Правда, деякі автори, розглядаючи це питання, вбачають основну відмінність між обліковою та балансовою політикою підприємства в межах дії кожної з них, стверджуючи: для першої — це організація та ведення обліку, а для другої — складання фінансової звітності, водночас зазначаючи, що в країнах Західної Європи балансова політика є аналогом облікової.

Такий підхід уявляється суперечливим, бо як і раніше вчені не обмежували сферу балансової політики лише звітністю, так і зараз ужиття назви, автентичної з однією з її форм, зовсім не означає, що балансову політику треба розглядати як винятково таку, що обмежується лише фінансовою

звітністю. Адже в цьому разі можна було б використовувати точніший термін — звітна політика, зважаючи на те, що навіть фінансова звітність не обмежується власне балансом.

Інструментарій балансової політики наведений на рис. 2.

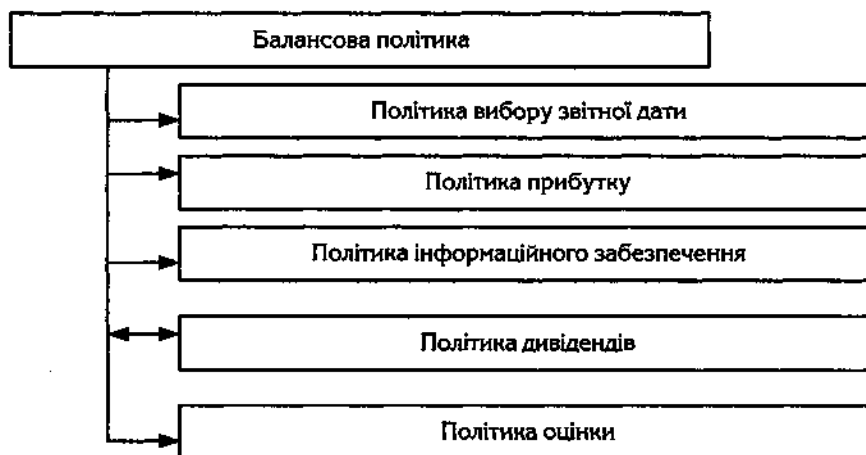


Рис. 2 – Інструментарій балансової політики

2. Процедури за обліковою політикою підприємства

Повернувшись до викладу питання, винесеного на розгляд, підкреслюємо: оскільки принципи бухгалтерського обліку — це правила, якими власне слід керуватися у вимірюванні, оцінці та реєстрації бухгалтерських операцій і відображенні їх результатів у фінансовій звітності, облікова політика, таким чином, передбачає, насамперед, фіксування господарських операцій — дій або подій, які спричиняють зміни в структурі активів і зобов'язань, власному капіталі підприємства. у первинних документах. Отже, складовою облікової політики підприємства є організація його документообігу.

Наступною складовою є форма реєстрації даних первинних документів про здійснені господарської операції з метою узагальнення відповідно до певних вимог, оскільки за розрізненими первинними документами неможливо забезпечити відображення результатів у фінансовій звітності, тобто вибір форми бухгалтерського обліку (простої, спрощеної, журнально-ордерної, комп'ютерної і тощо).

Зважаючи на те, що принципи бухгалтерського обліку стосуються вимірювання та оцінки господарських операцій, то складовою облікової політики є саме конкретизовані методи й процедури, що забезпечують їх практичне застосування на підприємстві (методи оцінки запасів у разі їх вибуття, нарахування амортизації тощо та власне облікові процедури (порядок складання первинних документів, їх таксування, опрацювання, різноманітні розрахунки, калькуляції та ін.)).

Водночас складовою облікової політики підприємства є вибір Плану рахунків бухгалтерського обліку (скорочений чи повний, із застосуванням чи без нього стосовно рахунків восьмого класу).

До складу облікової політики підприємства треба віднести також вибір підсистеми управлінського й податкового обліку, а також форм їх ведення з урахуванням конкретних особливостей цієї звітності.

І, звичайно, важливою складовою облікової політики підприємства є визначення вимог щодо складання звітності й подання її користувачам, адже в цілому бухгалтерський облік власне їй підпорядкований, що стверджено у ст. 3 «Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності» Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», правда, на наш погляд, дещо звужено, бо тут мова йде тільки про фінансову звітність, яка є лише одним із сегментів, що забезпечує повну, правдиву та неупереджену інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Тому цілком резонним є зауваження, що, оскільки підприємства складають і подають фінансову, статистичну, податкову та звітність про відрахування до фондів на соціальні заходи, це зумовлює пристосування до їх вимог облікової політики підприємства. Адже, розглядаючи питання співвідносності звітності та бухгалтерського обліку суто в інформаційній площині, обґрунтовано можна вважати, що перша є підметом, а другий — присудком. Не надто віддаляється така постановка залежності і з позиції контрольної функції бухгалтерського обліку, бо для того, щоби вказану функцію можна було здійснити, розрізнені господарські операції мають бути систематизовані, що при прозорому вигляді як обороти і сальдо за рахунками, у своїй глибинній сутності є звітною інформацією вже на рівні зведених, а тим більше аналітичних чи синтетичних реєстрів.

Стосовно ж існуючих тлумачень варто виділити наведені Т. Дроздовою, яка відносить до методів винятково пов'язані з бухгалтерським обліком, а до процедур — ті, що стосуються складання звітності, хоч сам зміст останніх — це теж аспекти організації бухгалтерського обліку. При цьому вона визначає принципи також винятково тільки щодо нього, хоч у нормативно-правових актах вони спільні для обліку і звітності.

З приводу, наведеної Т. Дроздовою схеми зауважимо, що визначення процедур, тим більше віднесення їх до складання звітності, доволі спірне, адже жодну із вказаних тут позицій послідовністю дій однозначно вважати не можна — від форми організації бухгалтерського обліку (хіба що розглядати її вибір із можливих варіантів за Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову

звітність в Україні» власне як процедуру, але й тоді віднесення її до складання звітності алогічне) до визначення відповідальності за порушення облікової політики підприємства.

Аналіз змісту наведених позицій дає підстави обгрунтованіше вважати їх складовими елементами облікової політики підприємства, застосування яких забезпечується певними процедурами, як, приміром, вже згадувана інвентаризація.

Але тим не менше, наведений перелік методів і процедур може бути основою для визначення облікової політики підприємства, хоч стосовно останніх, то розглядати їх у ракурсі звітності, на наш погляд, не слід, оскільки в контексті визначення сутності цієї дефініції вони дещо інші.

Принципи ж однаковою мірою стосуються як бухгалтерського обліку, так і фінансової звітності, а тому їх розділити між цими системами неможливо.

Принципи, методи і процедури бухгалтерського обліку наведені на рис. 3.

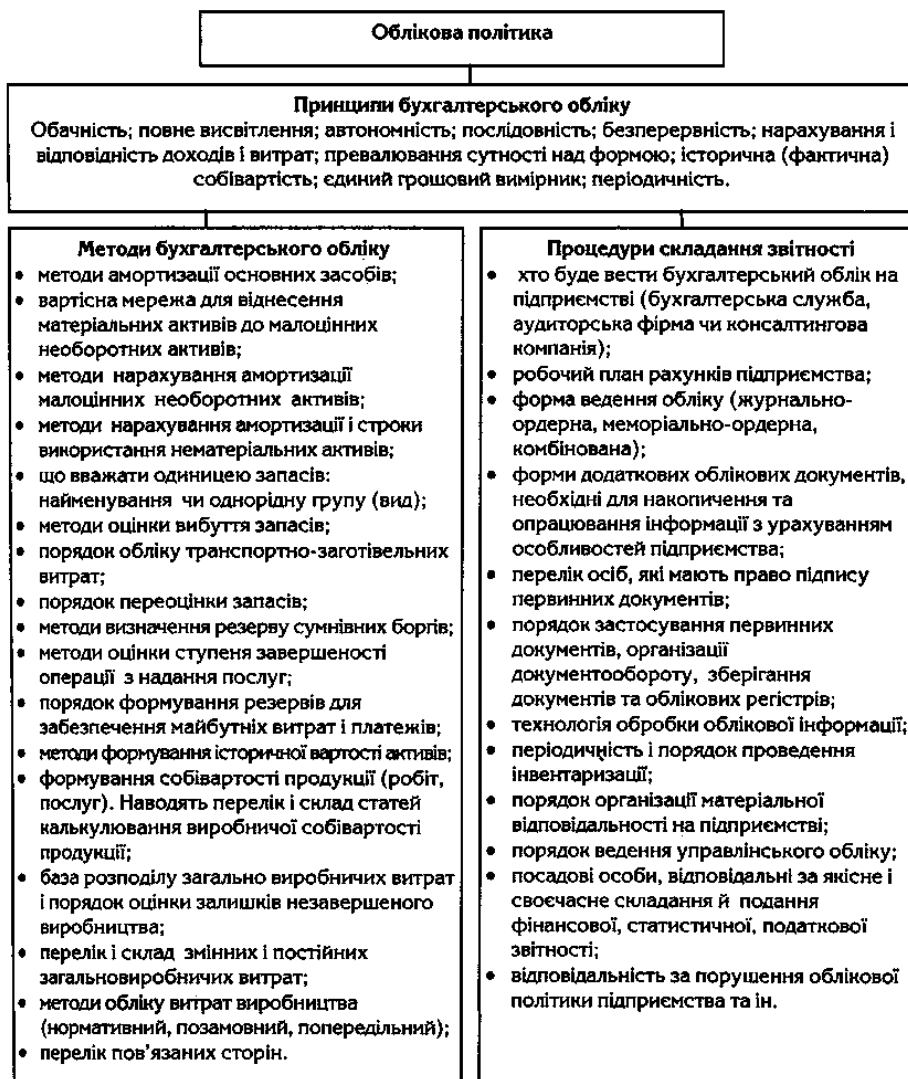


Рис. 3 – Принципи, методи і процедури бухгалтерського обліку

Не вирішує цієї проблеми стосовно облікової політики існуюча в Україні нормативно-правова база, адже принцип обачності (перший за порядковістю в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», восьмий — у стандарті № 1) адресується винятково до бухгалтерського обліку; натомість принцип повного висвітлення (другий та шостий відповідно) — лише до фінансової звітності, як і єдиного грошового вимірника (дев'ятий та десятий) чи періодичності (дев'ятий і третій). Отож, вже сам зміст вказаних у Законі вимог, не дивлячись на їх дублювання у стандарті, засвідчує, що вони не можуть бути однаковими для системи бухгалтерського обліку і звітності. Зрештою, необхідності в цьому немає, бо за П (С) БО 1 метою фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Оминаючи те, що ця мета є спільною для всіх видів звітності, а не тільки фінансової, підкреслимо алогічність ототожнення її з метою бухгалтерського обліку у згаданому Законі України, бо це суперечить навіть другому пункту його третьої статті, де зазначається, що всі види звітності ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Таким чином, непрямо визнається, що функцією бухгалтерського обліку є забезпечення складання звітності і це можна вважати однією зі складових його мети, яка досить багатогранна, а тому не може обмежуватись лише визначеною у цьому законі, адже існують інші функції, не менш важливі.

Зокрема, французький вчений Р. Делапорт трактував бухгалтерський облік як комплекс одинадцяти функцій: статистичних, економічних, фінансових, юридичних, бюджетних, управлінських, контрольних, історичних, реєстраційних (описових), сигналізаційних, порівняльних (аналогічних).

На думку Є. Пізані, сутність функцій рахівництва зводиться до господарського керівництва підприємством, зовнішнім же їх проявом є запис. Дещо пізніше інший французький вчений Е. Руайо доводив, що наука переслідує одну мету — удосконалення інструменту (до інструментів він відносив перш за все баланс, рахунки, подвійний запис). Практика ж має такі цілі:

- 1) констатація складу й руху цінностей на підприємстві;
- 2) виявлення розрахунків із третіми особами;
- 3) визначення результатів господарської діяльності;
- 4) контроль діяльності агентів підприємства;
- 5) представлення інформації для юридичного підходу до управління підприємством.

Ще більше ускладнилась проблема виокремлення методів і процедур бух-

галтерського обліку у зв'язку з його поділом в останні роки на окремі підсистеми, адже різниця між управлінським, фінансовим і податковим обліком якраз і ґрунтується на відмінностях їх застосування, бо принципи — як найзагальніші правила, що є основою будь-якої з цих підсистем, на нашу думку, однакові для кожної з них.

Отже, аби чітко визначити облікову політику підприємства, насамперед необхідно уточнити сфери як бухгалтерського обліку загалом, так і фінансового, управлінського й податкового - зокрема.

Стосовно розгляду практичних аспектів застосування методів і процедур, за обліковою політикою підприємств, зауважимо, що використання того чи іншого методу передбачає здійснення низки процедур, а поняття «метод» і «процедура» у бухгалтерському обліку доволі невизначені. Це можна проілюструвати на прикладі інвентаризації, яку Т. Дроздова відносить до процедур складання звітності, хоч за адитивним підходом, як зазначалось, її відносять до одного з восьми елементів методу бухгалтерського обліку. Ми теж схилиємось до такого підходу, бо хоч інвентаризація, зазвичай, проводиться як підготовча робота до складання звітності, все ж таки вона є способом уточнення облікових даних, визначених як сальдо тих чи інших аналітичних рахунків. Сама ж вона здійснюється за допомогою певних послідовних дій, тобто процедур, основними з яких є лічильно-обчислювальні, органолептичні тощо.

Практично кожний із наведених Т. Дроздовою методів бухгалтерського обліку може розглядатись як сукупність певних процедур. Приміром, методи нарахування амортизації забезпечуються такими процедурами — обліковими діями, — як складання певних розрахунків у формі таблиць (принагідне підкреслимо відсутність затвердження бланків таких форм, які б врахували особливості сучасних методів нарахування амортизації, визначених П (С) БО 7 «Основні засоби»), групування однорідних об'єктів за встановленою класифікацією, причому двічі: для потреб фінансового обліку — за 9-ма групами; за вимогами податкового законодавства — за 4-ма, врешті-решт, безумовно, тут застосовують лічильно-обчислювальні процедури — від, власне, визначення сум амортизації за кожним об'єктом (або другою, третьою і четвертою групами — в податковому обліку), до узагальнення за їх належністю до конкретних підрозділів, галузей виробництва, видів діяльності з метою наступного відображення її вже як елемента витрат виробництва.

Так, насамперед завдяки процедурі групування відображається перелік об'єктів, що належать до наведеної групи, і це особливо суттєве в податковому обліку, зважаючи на різні норми амортизації за квартал:

I група — будівлі, споруди, передавальні пристрої, в тому числі житлові будинки та їх частини (квартири), вартість капітального поліпшення землі – 2 %;

II група — автомобільний транспорт, вузли до нього, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, обладнання – 10 %;

III група — основні фонди, які не входять у першу, другу та четверту групи — 6 %;

IV група — електронно-обчислювальні машини для автоматичної обробки інформації, їх програмне забезпечення, телефони (в тому числі - стільникові), мікрофони і рації — 15 %.

Далі треба провести розрахункову процедуру — власне визначення суми амортизації, причому як за квартал, так і за місяць, оскільки перша необхідна для складання „Декларації про прибуток підприємства”, а другу використовують для віднесення нарахованих сум на рахунки з обліку витрат виробництва.

Врешті тут необхідне застосування аналітичної процедури щодо встановлення взаємозв'язку конкретного об'єкта з певним сегментом діяльності для визначення рахунків з обліку витрат, на які треба віднести нараховану суму дебет 23, дебет 91 амортизації в кореспонденції з кредитом рахунка 83 „Амортизація”, де її попередньо відобразили записом, Дебет 83 „Амортизація”, Кредит 13 „Знос (амортизація) необоротних активів”.

Власне ж методи нарахування амортизації основних засобів, що передбачені П (С) БО 7 „Основні засоби” можна розглядати як лічильно-обчислювальну процедуру, бо за своєю сутністю вони, на наш погляд, не відповідають визначенню поняття «метод» як шляху дослідження, способу пізнання, хоч (як уже зазначалось) на сьогодні ще немає достатньо чіткого розмежування цих дефініцій, а тому вони нерідко застосовуються в однаковому розумінні.

Зокрема, навіть за „Сучасним тлумачним словником української мови”, (окрім наведеного вище тлумачення) вживають і інше: „Метод — прийом або система прийомів, що застосовується в певній галузі діяльності (науки, виробництва тощо)”, що близьке до розуміння поняття „процедура” як послідовності дій.

Сама ж послідовність дій спочатку є незмінною за будь-яким способом визначення амортизації основних засобів, хоч далі все ж таки відрізняється, оскільки за кожним із них лічильно-обчислювальні процедури є іншими. Для ілюстрації скористаємось одним із прикладів, що викладені у популярному підручнику.

Перший метод нарахування амортизації називають прямолінійним. Річну суму амортизації визначають множенням первинної вартості об'єкта на норму амортизації.

Щодо необхідності застосування в обліковій політиці процедур саме в бухгалтерському обліку, то це саме можна стверджувати стосовно інших методів, зокрема, у визначенні вартісної межі для віднесення матеріальних активів до малоцінних, оскільки як попередній метод, так і наступний — нарахування амортизації малоцінних необоротних активів, — на які вказує Т. Дроздова, ґрунтуються, насамперед, на аналітичній процедурі розмежування тих, які мають обліковуватись на рахунку 10 „Основні засоби ” та рахунках 11 „Інші необоротні матеріальні активи ”, 18 „Інші необоротні активи ”, 22 „Малоцінні і швидкозношувані предмети ”, зважаючи на особливості списання їх при вибутті: відразу — за останнім рахунком, із застосуванням прямолінійного чи виробничого методів нарахування амортизації або 50 відсотків вартості, яка амортизується, у першому місяці використання об'єкта та решта 50 відсотків вартості — у місяці списання з активів чи навіть 100 відсотків у першому місяці використання об'єкта — за іншими необоротними матеріальними активами.

Та ж аналітична процедура забезпечує визначення, що вважати одиницею обліку запасів: найменування чи однорідну групу (вид). Адже лише на основі аналітичного осмислення значущості виробничих запасів, як і руху в процесі виробничого циклу, можна визначитись щодо цього. Зокрема, якщо на підприємстві є різні за якістю матеріали одного найменування, необхідно забезпечити їхній роздільний облік, аби не допустити підміни одних іншими (так зване пересортування). Водночас це стосується лише аналітичного обліку, де з метою скорочення кількості рахунків обліковою політикою може допускатись узагальнений облік запасів за однорідними групами або й за матеріально відповідальними особами — у разі застосування сальдового методу. На складах же облікова політика підприємства повинна забезпечувати чіткий контроль за наявністю, надходженням і вибуттям, не допускати можливості для змішування кількості і вартості різних номенклатур, щоб не створювати умов для пересортування та нестач одних матеріалів за рахунок покриття надлишками інших. Місця зберігання товарно-матеріальних цінностей повинні бути належно підготовленими і надійними, щоб не допустити псування чи крадіжки матеріалів. Кожне з них (склад, комора тощо) повинні мати відповідний шифр (номер), який обов'язково вказують у всіх первинних документах. Місця зберігання треба забезпечити необхідними контрольними-

вимірювальними приладами (лічильниками, вагами, мірниками тощо), обладнати відповідними стелажками, полицями, шафами, комірками, засіками тощо, на яких повинні бути ярлики, де вказані назви, інвентарні номери, шифри, ціна матеріалів, вимірники (тонни, центнери, кілограми, грами, штуки, кубометри, літри), за якими обліковують ці матеріали. Шифри розробляють за серійною схемою. Особливо важливе застосування таких шифрів на тих підприємствах, де велика кількість комплектуючих матеріалів, подібних за зовнішнім виглядом, майже однакових за вартістю.

Що ж до запасних частин, без цих шифрів тут не обійтися. Зокрема, шифр 203111 може бути присвоєний такому найменуванню як акумулятори автомобільні. Перша цифра „2” означає клас, друга — синтетичний рахунок 0 „Виробничі запаси”, третя — субрахунок, четверта „1” — групу „Акумулятори автомобільні”, п'ята і шоста „11” — марку акумулятора.

Усі товарно-матеріальні цінності, що знаходяться у місцях їх зберігання, відносять до підзвіту матеріально відповідальним особам (завскладом, комірник), з якими має бути укладений договір про повну матеріальну відповідальність. Право отримувати для виробничих потреб матеріали мають відповідальні працівники, яких затверджують на початку року наказом керівника підприємства про облікову політику. У матеріально відповідальних осіб та в бухгалтерії повинні бути зразки підписів таких працівників. Особливо важливим у сучасних умовах є кріплення за обліковою політикою підприємства оперативного контролю за наявністю й використанням паливно-мастильних матеріалів. Облік бензину, дизельного пального, інших рідких нафтопродуктів, мастила, інших видів палива ведуть за кількістю і вартістю окремо за кожним видом нафтопродуктів, за їхніми марками, найменуванням і сортами твердого палива. Наприклад, окремо слід обліковувати бензин А-76, А-80, АИ -93 та ін.

Слід зазначити, що рідке паливо надходить на підприємства за кількістю в одиницях маси — кілограмах, а видається під звіт водіям, механізаторам в об'ємних одиницях — літрах. У зв'язку з цим при оприбуткуванні бензину і дизельного пального застосовують таку лічильно-обчислювальну процедуру, як визначення на основі даних про їхню питому вагу, вказану в супровідних документах, кількості одержаного пального в літрах. Наприклад, на підприємство надійшло 2500 кг бензину А-76 питомою вагою 0,755. Отже, під звіт завідувачу нафтоскладу треба віднести $(2500 : 0,755) = 3311$ л бензину.

Роздільний облік паливно-мастильних матеріалів і твердого палива забезпечують з того моменту, коли дані товарно-транспортних накладних відображають у картках чи книгах складського обліку. Видачу пального, мастил, твердого палива здійснюють за лімітно-забірними картками або накладними. На їхній основі

завідувач нафтоскладу проводить запис щодо вибуття пального чи твердого палива (якщо тверде паливо занесене під звіт іншій матеріально відповідальній особі — відповідно списують із підзвіту цієї особи) та записує під звіт водіям чи механізаторам, відмічаючи це у подорожніх листках легкових чи вантажних автомобілів, облікових листах тракториста-машиніста. Витрачання пального і мастил списують на основі цих же документів, згрупованих у накопичувальних відомостях обліку роботи вантажного автотранспорту чи використання машинно-тракторного парку. Тверде паливо списують на витрати виробництва на основі актів довільної форми.

У разі списання пального і мастил, твердого палива враховують затверджені норми витрат і обсяг виконаних робіт (кілометри пробігу — для автомобілів, фізичні гектари або час роботи — для тракторів і комбайнів, час роботи котельні — при списанні вугілля тощо).

На основі записів у картках чи книгах складського обліку завідувач нафтоскладу чи інша матеріально відповідальна особа складає в кінці місяця звіт про рух матеріалів, залишки з якого переносять до сальдової відомості, а сумарні обороти — у реєстри аналітичного і синтетичного обліку матеріалів, обов'язково звіряючи дані цих документів.

Не обійтись без цих процедур і в разі застосування одного із методів оцінки вибуття запасів, зважаючи, по-перше, на необхідність вибору найоптимальнішого із встановлених П(С)БО 9 „Запаси”, тобто середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), нормативних затрат або ціни продажу, що можливе на основі аналітичної процедури. По-друге, тут очевидною є необхідність застосування лічильно-обчислювальних процедур, до речі, доволі складних за трьома останніми методами.

Розглядаючи практику застосування наступного методу, на який указує Т. Дроздова — порядок обліку транспортно-заготівельних витрат, — варто підкреслити, що в П (С) БО 9 „Запаси” доволі чітко визначено як особливості їх нагромадження, так і розподілу у наведеному до нього додатку. Тому в наказі про облікову політику, на наш погляд, достатньо послатись на п. 9 згаданого вище положення. Інша річ, що здійснення відповідних процедур (узагальнення на окремому аналітичному рахунку, щомісячний розподіл за методикою, що наведена як додаток П (С) БО 9 „Запаси”, списання у кореспонденції рахунків згідно з напрямками використання запасів) має бути конкретизоване (це можна зробити введення відповідних обов'язків до посадової інструкції бухгалтера матеріального відділу). Для цього можна скористатись наявними консультаціями, зокрема щодо відображення транспортно-заготівельних витрат у роздрібній торгівлі.

Стосовно нематеріальних активів, то 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, відносно яких не існує активного ринку). Якщо підприємством проведена переоцінка об'єктів групи нематеріальних активів, то надалі вони підлягають щорічній переоцінці. Переоцінена первісна вартість і знос об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або зносу та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначають діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінену залишкову вартість визначають додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни зносу об'єкта. Відомості щодо зміни первісної вартості та суми зносу нематеріальних активів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі додаткового капіталу, а сума уцінки — у складі витрат звітного періоду, крім випадків, що наведені у п. 23 Положення (стандарту) 8 „Нематеріальні активи”.

За перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і витрат від зменшення його корисності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта нематеріальних активів) над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і відновлення його корисності, суму чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включають до складу доходів звітного періоду, а різницю (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більша зазначеного перевищення) спрямовують на збільшення іншого додаткового капіталу.

У разі (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкта нематеріальних активів) перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і витрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу, а різницю (якщо сума чергової (останньої) уцінки більша зазначеного перевищення) включають до витрат звітного періоду.

У разі вибуття об'єктів нематеріальних активів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх активів включають до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Практично переоцінку як основних засобів, так і необоротних активів

здійснюють за однаковими обчислювальними процедурами від власне визначення справедливої вартості до відображення за кореспонденцією рахунків.

Правда, застосування цих процедур усе - таки утруднюється як відсутністю можливості отримання інформації щодо справедливої вартості об'єктів у кожному конкретному випадку, так і невизначеністю поняття «активний ринок» стосовно нематеріальних активів. Зважаючи на те, що переоцінка будь-яких активів неминуче зачіпає визначення маси оподаткованого прибутку, облікова політика підприємств щодо цього здебільшого пасивна з остраху застосування санкцій з боку податкової інспекції, оскільки довести правомірність таких процедур доволі важко.

Простішими є методичні особливості відображення розходжень щодо оцінки запасів, оскільки за однойменним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку їх відображають у бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Запаси відображають за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли чи іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Чисту вартість реалізації визначають за кожною одиницею запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут. Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, яких не вистачає) запасів списують на витрати звітного періоду. Суми нестачі і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображають на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належну до відшкодування суму зараховують до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду.

Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визначається інший операційний дохід із збільшенням цих запасів.

Проте інформативне забезпечення цих процедур теж не надто переконливе, бо, скажімо, достовірно визначити за кожною одиницею запасів очікувані витрати на завершення виробництва і збут досить важко, зважаючи на нестабільність умов цих процесів. У разі застосування процедур, що пов'язані із переоцінкою запасів, необхідно подбати, аби облікова політика підприємства ґрунтувалась на виваженому підході і відповідала існуючій нормативно-правовій базі.

3. Особливості застосування облікових процедур на підприємствах малого бізнесу

Способи ведення бухгалтерського обліку Булатов М. А. трактує то як первинне спостереження, вартісне вимірювання, групування і кінцеве узагальнення фактів господарської діяльності, то як групування й оцінку фактів господарської діяльності, погашення вартості активів, організацію документообігу, організацію інвентаризації, застосування рахунків бухгалтерського обліку, систему реєстрів бухгалтерського обліку, способу обробки інформації, іншого способу і прийому бухгалтерського обліку.

Зміст же облікової політики в літературі розкривається через визначення методики і способу відображення в обліку його об'єктів і технічні аспекти ведення, або ж як методи бухгалтерського обліку та процедури складання звітності, хоч принципової різниці між ними щодо перших немає. Відмінності лише в підході авторів до технічних аспектів.

Якщо порівняти наведений перелік із тлумачення процедур складання звітності Т. Дроздовою, то помітна необхідність принаймні головних: розробка робочого плану рахунків, вибір форми бухгалтерського обліку, технологія обробки облікової інформації та ін.

А зважаючи на те, що методи бухгалтерського обліку, які наводять згадані тут автори, є майже однаковими, можна стверджувати: саме технічні аспекти облікової політики підприємства слід розглядати як її процедури. При цьому, на нашу думку, їх неправомірно відносити лише до пов'язаних зі складанням звітності, бо вони стосуються її облікового забезпечення. Адже облікова система, як зазначають вчені, призначена для збору й обробки фінансової інформації про підприємство та періодичного звітування. Водночас, збір та обробку облікової інформації називають циклом обробки облікової інформації. Під цим циклом розуміють певну послідовність формування первинної, зведеної та звітної інформації в рамках єдиної системи бухгалтерського обліку. Тобто, обліковий цикл — це умови реалізації правил ведення бухгалтерського обліку. Його іноді називають обліковою процедурою. Але друге поняття дещо вужче за перше. Відповідно до словника, цикл — сукупність взаємопов'язаних явищ, процесів, робіт, що утворюють закінчене коло розвитку протягом певного періоду часу. Процедура ж - це офіційно встановлений порядок дій в обговоренні, веденні будь-якої справи. Стосовно бухгалтерського обліку процедура — це послідовність рішень облікових завдань через кваліфікацію фактів господарського життя, тобто її реєстрацію, групування та інтерпретацію (аналіз). Як підкреслюють фахівці Ф. Бутинець та

Л. Горецька, облікова процедура — це спосіб відображення господарських операцій у системі обліку. Отже, обліковий цикл складається з низки бухгалтерських процедур — послідовності дій і записів, які повинен виконувати бухгалтер у процесі своєї роботи.

Погоджуючись із таким теоретичним тлумаченням сутності процедур, які здійснює бухгалтер упродовж облікового циклу щодо забезпечення звітності, ми все ж таки не можемо не зазначити, що це лише загальні визначення, які не можна розглядати як конкретні процедури. Бо далі ці ж автори підкреслюють, що в більшості країн сукупність процедур, що складають обліковий цикл, є однаковою. До них належать такі питання, як документування операцій, збір і обробка документів, способи групування, послідовність запису у реєстри синтетичного та аналітичного обліку, спосіб заповнення Головної книги та звітності. Як бачимо, вже тлумачать її власне як етапи облікового циклу: первинне спостереження; документальне оформлення операцій; поточне групування фактів господарської діяльності; підсумкове узагальнення фактів господарської діяльності, аналіз діяльності.

Поза тим, що, окрім останнього етапу, віднесення якого до облікового циклу є спірне, особливо стосовно практики українських підприємств, де аналіз діяльності, як правило, є однією з функцій економічного відділу, решта наведених етапів по суті є переліком елементів методу бухгалтерського обліку, який традиційно наводять у вітчизняній теорії бухгалтерського обліку. Не заперечуючи можливості розгляду їх як етапів облікового процесу (бо саме в такій послідовності він може здійснюватись на практиці) усе ж таки треба зазначити, що тлумачення їх як процедур помилкове. Адже будь-який із цих етапів (чи елементів методу) бухгалтерського обліку є сукупністю певних процедур.

Наприклад, первинне спостереження передбачає принаймні застосування органолептичних і розрахункових процедур. Поточне групування — визначення кореспонденції рахунків, запису в реєстрах. Причому ця процедура різниться залежно від обраної форми бухгалтерського обліку: за меморіально-ордерною формою спочатку складають меморіальні ордери, а вже на їх основі проводять запис у книгах чи карточках; у разі використання журнально-ордерної форми обліку чи спрощеної або простої, меморіальні ордери не застосовуються.

Отже, облікові процедури деталізують етапи облікового циклу. Стосовно ж аналізу діяльності підприємства, то, незалежно від того, розглядати його поза обліковим циклом, чи лише як етап такого циклу, очевидно, що зводити його тільки до процедури неправильно. Адже це специфічна наука з властивими їй спеціальни-

ми методами, які, принаймні, здійснюються різноманітними процедурами.

Водночас ми не заперечуємо, що за обліковою політикою підприємства можна і треба визначити ті найелементарніші аналітичні процедури, використання яких повинне бути обов'язковим за посадовими інструкціями бухгалтерів. Бо зведення їхньої ролі лише до реєстрації господарських операцій на практиці завдає відчутну шкоду підприємствам. Особливо це стосується обліку товарно-матеріальних цінностей, де вже процедура складання первинних документів з видачі їх на виробництво повинна поєднуватись з аналітичним порівнянням заявленого обсягу та нормативів витрат. Нерідко ж на практиці це дві роз'єднані процедури, які врешті-решт призводять до перевитрат сировини або ж нестачі, коли за допомогою наступного аналізу виявляють наднормативне її списання на виробництво певного обсягу продукції.

Зазначимо, що й цитовані автори врешті-решт відходять від наведеного тлумачення процедур, які складають обліковий цикл, бо, окрім реєстрації, групування та інтеграції (аналізу), виокремлюють такі, як закриття рахунків, перенесення інформації із журналів в бухгалтерську книгу, підготовка попереднього невідкоригованого (пробного) балансу, запис до журналу і здійснення коригувальних журнальних записів, підготовка скоригованого пробного балансу тощо.

Отже, як процедуру можна розглядати вибір способу організації ведення бухгалтерського обліку, оскільки в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачені для цього декілька варіантів:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємця, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватись.

Відразу зазначимо, що на більшості підприємств України, з малими включно, перевагу віддають першому варіанту з огляду на низку обставин, найголовнішими з яких є необхідність повної відповідальності за дотримання основних принципів бухгалтерського обліку і звітності та їх специфічність і

складність за сучасних умов, коли, поряд із фінансовим, доводиться вести, по суті, паралельно ще й податковий облік.

Тому, не зважаючи на відносно високу вартість подібного варіанта ведення бухгалтерського обліку, суб'єкти формування облікової політики на підприємстві безпосередньо (власник, засновники), зазвичай, визначають принаймні посаду головного бухгалтера. На тих же підприємствах, де обсяг діяльності доволі об'ємний, доводиться визначати штат бухгалтерії, інколи численний. Отож очевидним є, що облікова політика у підході до формування бухгалтерії має бут виваженою, інакше рішення щодо цього може виявиться необґрунтованим і воно опосередковано зумовить значні втрати підприємства через неналежне функціонування облікового процесу від низових ланок: складів, цехів — до взаємовідносин із постачальниками, покупцями, податковими та іншими органами.

Забезпечити ж таку виваженість облікової політики щодо оптимізації складу й структури бухгалтерії на кожному підприємстві надзвичайно важко, бо специфіка його діяльності унеможливорює при цьому будь-який трафаретний підхід, прирімом, за аналогією з подібними підприємствами, чи тим більше, волонтаризм власників, засновників або менеджерів. Отож доцільно врахувати, що науковцями розроблене методологічне обґрунтування формування нормативної чисельності штату облікової служби підприємства, яке, на наш погляд, може слугувати основою визначення облікової політики з цього питання.

Певна річ, що механічне перенесення навіть цих методологічно обґрунтованих рекомендацій, на практиці може виявитись нераціональним, зважаючи на специфіку діяльності конкретного підприємства, а тому визначені числові показники можуть бути скориговані у процесі подальшої експертної оцінки рівня забезпечення функціональних обов'язків тих чи інших працівників бухгалтерії. Зокрема, головний бухгалтер підприємства, враховуючи фактичний стан облікового забезпечення формування показників фінансової, податкової і статистичної звітності, дотримання контрольної функції бухгалтерського обліку за центрами відповідальності, повинен вносити корективи як у розподіл обов'язків серед працівників бухгалтерії, так і подавати обґрунтування керівництву (власнику, засновникам) щодо їх чисельності. Наприклад, на практиці часто визначають додаткову посаду бухгалтера (старшого чи навіть заступника головного), відповідального за розрахунки з бюджетом, складання й подання податкової звітності, не дивлячись на перевищення нормативної чисельності працівників, оскільки при цьому керуються, насамперед, необхідністю дотримання критеріїв достовірності і своєчасності облікових даних, свідомо

йдучи на пов'язані з цим додаткові витрати.

Не всі із визначень, які наводять автори, що пробують виокремити складові облікової політики підприємства, можна безпосередньо відносити до її процедур чи технічних аспектів. Зокрема, на нашу думку, робочий план рахунків підприємства, форми бухгалтерського обліку, порядок ведення управлінського обліку, графік документообігу тощо є надто важливими елементами облікової політики підприємства, аби їх роль можна було зводити лише до процедур її здійснення. Ми схильні вважати зазначені елементи способами здійснення облікової політики на підприємстві. Як процедури облікової політики, на наш погляд, доцільно висвітлити методику розробки додаткових документів, ще необхідних для накопичення інформації, але з урахуванням не тільки особливостей підприємства (як пропонує Т. Дроздова), а насамперед податкових розрахунків і за платежами до фондів соціального страхування, звітністю за ними, зважаючи на невирішеність цієї проблеми суб'єктами, котрі повинні регулювати облікову політику підприємств на державному рівні.

Водночас викладене не означає, що в наказі про облікову політику має бути окремий розділ, у якому треба детально викласти зміст процедур, що в ній застосовують. Це неможливе хоча б через те, що таке викладення буде надто загальним і абстрактним. Доцільніше деталізувати обов'язки працівників бухгалтерії та інших службових осіб у відповідних додатках до наказу про облікову політику (приміром у посадових інструкціях).

Взагалі процедури, що повинні бути відображені в обліковій політиці підприємства досить різноманітні. Це можна проілюструвати на прикладі обліку виробничих запасів, де важливим заходом його удосконалення, як підкреслюється в науковій літературі, повинна стати чітка регламентація всього технологічного процесу приймання вантажів за кількістю та якістю. Це пов'язано з тим, що тепер на складах більшості підприємств відсутні робочі інструкції і технологічні операційні картки, які регламентують порядок приймання вантажів від постачальників і транспортних організацій за кількістю та якістю. Усе це в кінцевому підсумку знижує відповідальність виконавців за правильне відображення надходження на підприємство матеріальних цінностей. Чітка регламентація передбачає проведення робіт у двох напрямках.

Перший — розробка технологічних карт (їх ще називають процедурними правилами чи блок-схемами, в яких встановлюється чітка, логічна послідовність усіх операцій, що пов'язані, наприклад, з кількісним і якісним прийманням вантажів, проведенням інвентаризації матеріалів на складах

відділу постачання та ін.

Другий — удосконалення нормативних документів з обліку матеріальних цінностей, наближення їх змісту до безпосередніх виконавців, матеріально-відповідальних осіб, бухгалтерів та інших працівників, які пов'язані з обліком надходження, зберігання і видачі матеріалів.

Перший напрямок пов'язаний з чіткою організацією системи документообігу матеріальних цінностей на підприємстві, яка є однією з необхідних умов забезпечення правильної і раціональної постановки обліку. При цьому потрібно зауважити, що такому питанню на багатьох підприємствах не надають належної уваги, використовують застарілу і довільних форм первинну облікову документацію, порушують установлені вимоги до первинних документів на електронних носіях інформації, відсутні затверджені графіки документообігу та ін.

Указані графіки облікового процесу, там, де вони є (лінійні, сіткові), в основному використовують лише для забезпечення ритмічності обліково-обчислювальних робіт. У них, по суті, не розкриваються обов'язки кожного виконавця.

Контрольні питання

1. Основні моделі бухгалтерського обліку за обліковою політикою.
2. Розкриття облікової політики у Примітках до річної фінансової звітності.
3. Підсистема управлінського обліку за обліковою політикою.
4. Характеристика форм бухгалтерського обліку та їх застосування за обліковою політикою.
5. Сутність методів здійснення облікової політики підприємства.
6. Визначте форми організації бухгалтерського обліку за обліковою політикою.

Тема 4. Нормативно-правова база облікової політики підприємства щодо застосування Плану рахунків

План теми:

1. Формування облікової політики підприємства стосовно Плану Рахунків.
2. Відмінності робочого плану рахунків з урахуванням специфіки діяльності підприємства.

Ключові слова та словосполучення: план рахунків, господарські операції, синтетичні, аналітичні рахунки, коди, специфіка, субрахунки, реєстри, кореспонденція рахунків, додаткові реквізити, скорочений план рахунків.

Введення

Інструкція до Плану рахунків бухгалтерського обліку не містить визначень економічного змісту господарських операцій, які мають відображатись за відповідною кореспонденцією рахунків. Тому навіть у випадках, коли на підприємстві робочий План рахунків повністю збігатиметься із затвердженим типовим (підкреслимо, що цього бути не може, якщо облікова політика формується на підприємстві не формально, бо галузеві та інші особливості діяльності кожного суб'єкта господарювання зумовлюють певні розбіжності щодо загального Плану рахунків, незалежно від того, скорочений він чи повний), без визначення конкретних тлумачень кожної операції, яка відображається на рахунках за певною кореспонденцією, не обійтись. Отож, як додаток до наказу про облікову політику підприємства треба мати принаймні зміст типових господарських операцій за кожним синтетичним рахунком.

Звісно, тут теж не потрібно «винаходити велосипед», бо після затвердження Міністерством фінансів України нинішнього Плану рахунків різними авторами видано низку посібників, у яких тією чи іншою мірою викладений зміст типових господарських операцій, причому за взаємопов'язаними рахунками, що є особливо суттєвим з огляду на комплексний зміст багатьох із них.

Але, не зважаючи на те, що окремі видання опубліковані під заманливими назвами, наприклад, енциклопедій чи наскрізних блоків бухгалтерських проводок, вони все таки можуть слугувати лише орієнтиром. Для неформального здійснення облікової політики на кожному підприємстві такі методичні матеріали треба конкретизувати з урахуванням особливостей власної діяльності, а тому постійно доповнювати не тільки з огляду на періодичні зміни нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку, але й тому, що на практиці нерідко виникають нетипові події — факти господарського життя, які треба відобразити в певній кореспонденції рахунків. Отож всі такі випадки варто сформулювати як доповнення до — в даному разі — відповідного додатка до наказу про облікову політику.

1. Формування облікової політики підприємства стосовно Плану рахунків

Складовим елементом облікової політики підприємства є План рахунків. Водночас треба мати на увазі, що в різних країнах, поряд із дотриманням єдиного підходу щодо таких вимог: кожний рахунок має найменування і шифр, (а рахунки, об'єднуються в класи (групи, розділи), їхня кількість різна. Наприклад, єдиний План рахунків у Франції містить 9 класів, з них 9-й та 10-й

— призначені для управлінського (аналітичного) і забалансового обліку.

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

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

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

Водночас треба мати на увазі, що в наказі про облікову політику підприємства стосовно Плану рахунків не можна обмежитись лише констатацією того, який саме варіант його (повний чи скорочений) буде використовуватись. Насамперед, навіть за умови, що обраний План рахунків загалом дозволяє забезпечити відображення всіх: операцій підприємства, у практичному його застосуванні доведеться визначитись з найменуванням аналітичних рахунків насамперед з обліку необоротних активів, капітальних інвестицій, виробничих запасів, розрахунків з покупцями й замовниками, постачальниками й підрядниками тощо, оскільки організувати роздільний облік операцій з використанням лише субрахунків неможливо. Для прикладу, за субрахунком 203 «Паливо» необхідний роздільний облік нафтопродуктів за найменуваннями, марками, інакше можна припуститись «пересортування», коли відбувається змішування одних товарно-матеріальних цінностей з іншими, що на практиці нерідко є наслідком зловживань з метою покриття нестачі дорожчих за рахунок надлишків менш вартісних.

Наприклад, на підприємстві з виробництва металопластикових вікон і дверей номенклатура виробничих запасів перевищує одну тисячу найменувань. Таким чином, прийнято такий принцип кодів аналітичних рахунків: перших три знаки означають номер синтетичного рахунку та субрахунку, четвертий і п'ятий знаки — номер однорідної групи виробничих запасів, останні чотири знаки — шифри конкретних найменувань виробничих запасів (табл.5).

Таблиця 5 – Робочий план рахунків бухгалтерського обліку ВАТ «Арка»

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

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

2. Відмінності робочого плану рахунків з урахуванням специфіки діяльності підприємства

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

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

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

Певна річ, що такий робочий план рахунків вийде доволі об'ємним, його слід репрезентувати як додаток до наказу про облікову політику підприємства. Водночас перевагою такого підходу щодо розробки робочого плану рахунків те, що за умови автоматизації обліку із застосуванням комп'ютерів можна щомісяця отримувати деталізовані оборотно-сальдові відомості за всіма обліковими номенклатурами, згрупованими далі за рахунками другого порядку (субрахунками), відтак — першого порядку (синтетичними рахунками). За умови система аналізу даних про обороти й сальдо за аналітичними рахунками на підставі таких оборотно-сальдових відомостей можна отримувати безцінну

інформацію для ефективного управління матеріальними й грошовими потоками.

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

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

Облікова політика підприємства передбачає розробку робочого Плану рахунків бухгалтерського обліку, який, хоч і базується на типовому, затвердило Міністерство фінансів України, але відрізняється від останнього насамперед тим, що в новій редакції визначені субрахунки, які відображають специфіку діяльності саме цього підприємства. Зокрема, користуючись правом уведення нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків), необхідних для потреб управління, контролю, аналізу й звітності (але із збереженням кодів (номерів) субрахунків, які вже є у типовому Плані рахунків, передбачених Інструкцією [39, розділ I], підприємства, зазвичай, доповнюють синтетичні рахунки 22 – „Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 23 – „Виробництво”, 26 – „Готова продукція”, 27 - „Продукція сільськогосподарського виробництва” субрахунками, за якими групують ці активи, виходячи зі спільності ознак, характерних для своєї діяльності.

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

Зауважимо, що не тільки в нормативних документах, а й у науковій літературі, не наводять форму робочого Плану рахунків, який підприємство могло б використати у своїй обліковій політиці. Звісно, що не йдеться про шаблон, який треба було б скопіювати, адже викладені особливості унеможливають розробку уніфікованого робочого Плану рахунків для всіх суб'єктів господарювання. Але, виходячи зі змісту робочого плану рахунків, він має містити, поряд із

синтетичними рахунками, субрахунки та аналітичні рахунки.

При цьому зазначимо, що більшість бухгалтерів-практиків цим нехтують, а тому аналітичні рахунки, зазвичай, вводять сумбурно, в міру виникнення відповідних операцій за первинними документами, особливо з оприбуткування виробничих запасів, їх списання на виробництво чи в реалізацію, здійснення розрахунків з покупцями та замовниками або постачальниками й підрядниками. Нерідко на великих підприємствах це спричиняє хаос у бухгалтерському обліку внаслідок кількарязового відкриття однакових аналітичних рахунків, що виливається у «червоне» сальдо — за матеріальними рахунками, розгорнуте — за розрахунками з одним і тим самим покупцем (замовником) чи постачальником (підрядником).

Контрольні питання

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

Змістовий модуль 1.2.

Характеристика методів бухгалтерського обліку, які використовують в обліковій політиці підприємства

Тема 5. Формування витрат виробництва і калькуляція собівартості продукції за обліковою політикою підприємства

План теми:

1. Сутність системи обліку витрат виробництва та її об'єкти.
2. Методи обліку витрат виробництва та калькуляція собівартості продукції за обліковою політикою підприємства.
3. Облікова політика з організації контролю за формуванням витрат виробництва.

Ключові слова і словосполучення: облікова політика, план рахунків, методи, господарські операції, витрати, виробництво, калькуляція собівартості, прибутки, підприємство.

Вступ

Інструкція до Плану рахунків бухгалтерського обліку не містить визначень економічного змісту господарських операцій, які мають відобразитись за відповідною кореспонденцією рахунків. Тому навіть у випадках, коли на підприємстві робочий План рахунків повністю збігатиметься із затвердженим типовим (підкреслимо, що цього бути не може, якщо облікова політика формується на підприємстві не формально, бо галузеві та інші особливості діяльності кожного суб'єкта господарювання зумовлюють певні розбіжності щодо загального Плану рахунків, незалежно від того, скорочений він чи повний), без визначення конкретних тлумачень кожної операції, яка відображається на рахунках за певною кореспонденцією, не обійтись. Отож, як додаток до наказу про облікову політику підприємства треба мати принаймні зміст типових господарських операцій за кожним синтетичним рахунком.

Звісно, тут теж не потрібно «винаходити велосипед», бо після затвердження Міністерством фінансів України теперішнього Плану рахунків різними, авторами видано низку посібників, у яких тією чи іншою мірою викладено зміст типових господарських операцій, причому за взаємопов'язаними рахунками, що є особливо суттєвим з огляду на комплексний зміст багатьох із них.

Але, не зважаючи на те, що окремі видання опубліковані під заманливими назвами, наприклад, енциклопедій чи наскрізних блоків бухгалтерських проводок, вони все ж таки можуть слугувати лише орієнтиром. Для

неформального здійснення облікової політики на кожному підприємстві такі методичні матеріали треба конкретизувати з урахуванням особливостей власної діяльності, а тому постійно доповнювати не тільки з огляду на періодичні зміни нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку, але й тому, що на практиці нерідко виникають нетипові події — факти господарського життя, які треба відобразити в певній кореспонденції рахунків. Отож всі такі випадки варто сформулювати як доповнення до — в даному разі — відповідного додатка до наказу про облікову політику.

Складовим елементом облікової політики підприємства є План рахунків. Водночас треба мати на увазі, що в різних країнах, поряд із дотриманням єдиного підходу щодо таких вимог: кожний рахунок має найменування і шифр, а рахунки, об'єднуються в класи (групи, розділи), їхня кількість різна. Наприклад, єдиний План рахунків у Франції містить 9 класів, з них 9-й та 10-й — призначені для управлінського (аналітичного) і забалансового обліку; Африканської ради з обліку — 9 класів (у тому числі 9-й клас містить аналітичні рахунки). Єдиний план рахунків Бельгії має 10 класів (0 — 9), із них 9-й відведений для управлінського обліку; Греції — 10 класів, із них 9-й і 10-й — управлінські й забалансові рахунки.

Французький план рахунків відповідає його принципам. Він рекомендований КМС і комісією ЄС для застосування. План рахунків Африканської ради з обліку також рекомендований міжнародними організаціями країн, які розвиваються, для Північно-Східної Азії та Близького Сходу.

Професійні плани рахунків у країнах британо-американської облікової моделі розробляються компаніями самостійно. У США функціонує понад 70 галузевих планів рахунків. Плани рахунків можуть бути також закладені до комп'ютерних програм.

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

1. Сутність системи обліку витрат виробництва та її об'єкти

При формуванні облікової політики щодо витрат виробництва та калькуляції собівартості продукції, насамперед, мають враховуватись вимоги П(С) БО 16 «Витрати», за яким собівартість реалізованої продукції (робіт,

послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

З цього приводу необхідно як історичний нонсенс сприймати недавні «теоретичні здобутки» щодо відмінностей соціалістичного й капіталістичного обліку. Визнання ж переваг ринкового механізму саморегуляції виробництва загострило проблему підвищення оперативності бухгалтерського обліку, що можливе завдяки відкритому доступу до наукових праць західних учених та використанню їх прогресивних розробок у вітчизняній практиці.

Однією з таких розробок є поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський. Зокрема, фінансовим вважають облік, що спрямований на забезпечення інформацією зовнішніх споживачів. Стосовно умов України це, насамперед, органи управління підприємством: галузеві міністерства чи об'єднання, комісія з цінних паперів — для акціонерних товариств, фонд державного майна — для підприємств, що перебувають у державній власності, але не підпорядковані галузевим відомствам. Крім цього, як і в країнах ринкової економіки, зовнішніми користувачами інформації, яку забезпечує фінансовий облік, є інвестори, банки, акціонери, контрольні органи, податкові інспекції. У зв'язку з цим фінансовий облік регламентують відповідними нормативними актами. У нас він, як відомо, регламентований Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», низкою положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Інформацію, яку формують у фінансовому обліку, подають зовнішнім користувачам у вигляді фінансових звітів, форми яких затверджує Міністерство фінансів України. Вважають, що фінансовий облік забезпечує мінімум інформації, яку повинна обліковувати і подавати фірма. Таким чином, фінансова звітність, що є обов'язковою для подання суб'єктами підприємницької діяльності, побудована за цим принципом і включає в Україні всього 5 форм: «Баланс» ф. № 1; «Звіт про фінансові результати» ф. № 2 (або ф. № 1 М та № 2 М для малих підприємств); «Звіт про рух грошових коштів» ф. № 3; «Звіт про власний капітал» ф. № 4; «Примітки до річної фінансової звітності» ф. № 5. Крім неї, підприємства подають зовнішнім користувачам — податковим інспекціям — ще й податкову звітність, яку формують за даними податкового обліку, складової частини бухгалтерського обліку, яка і нині є надто громіздкою. Сам же податковий облік регламентований ще жорсткіше: він не завжди стикується з фінансовим обліком. Тому стосовно вітчизняної системи бухгалтерського обліку теза про мінімум інформації, яку тут формують, навряд чи правомірна.

Метою управлінського обліку є забезпечення керівництва підприємства робочою інформацією, що необхідна для планування і контролю діяльності. Управлінський облік розуміють у нас як процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, яку використовує управлінська ланка для планування, оцінки та контролю всередині підприємства. Отже, власне облік тут лише одна, як вказують науковці на основі аналізу міжнародної практики, хай і життєво важлива складова частина. У зв'язку з потребою ефективного управління, бухгалтерія західних фірм бере на себе обов'язки, які традиційно розосереджені в нас у плановому відділі, аналітичних службах. Тому управлінський облік не можна розглядати лише з позиції відокремлення об'єктів, що були складовою частиною системи бухгалтерського обліку. Такий підхід, на нашу думку, може бути вмотивований щодо визначення змісту фінансового обліку. Управлінський же облік — це не тільки частина традиційного бухгалтерського обліку, а, по суті, самодостатня, заново сконструйована система формування й використання в управлінській діяльності інформації, яка включає й ту, що сформована у фінансовому обліку. Він включає не тільки облікові методи й процедури, але й такі, які удосконалюють планування, контроль та прийняття рішень. І ефективним є система управління, яка включає зворотний зв'язок.

Виходячи з таких міркувань, треба визнати, що намагання охопити всі аспекти управлінського обліку з вузькопрофесійної точки зору бухгалтера є завідомо безперспективним і завершується поверховим викладом тривіальних істин, про що й свідчить більшість публікацій останніх років за цією тематикою. Методологія і методика функціонування системи управлінського обліку в Україні потребує комплексного дослідження цієї проблеми фахівцями різного профілю, у першу чергу управлінцями, оскільки саме для них призначена інформація, що має формуватись у цій системі. Обліковий аспект цієї системи також дуже важливий, оскільки врешті-решт ефективність управлінських рішень вимірюється і фіксується саме завдяки відображенню фактографічних даних на відповідних носіях інформації. Тому виклад саме облікових аспектів управлінського обліку має певне теоретичне і практичне значення, оскільки при вдалому вирішенні може бути тим сегментом, який потім можна буде вмонтувати до його цілісної системи. У вітчизняній науці ще не сформовано чіткого розуміння змісту системи управлінського обліку, його структури, то у вузькому розумінні традиційно висвітлюються під такою назвою саме облікові аспекти. Доречно підкреслити, що поки ще існують розбіжності навіть у визначенні змісту управлінського обліку.

З урахуванням таких застережень можна визначити відмінності фінансового й управлінського обліку. Насамперед вони мають різну мету. Управлінський облік забезпечує необхідною інформацією керівництво і спеціалістів підприємства, отже, така інформація є внутрішньою. Фінансовий облік забезпечує складання звітності для зовнішніх користувачів, тому ця інформація не може бути конфіденційною, її мають право перевіряти контролюючі органи — ревізори, податківці, спеціалісти вищестоящих органів управління. Доступ зовнішніх користувачів до інформації управлінського обліку теоретично закритий. На практиці у нас цього не дотримуються, оскільки методологічно сфера управлінського обліку поки що не окреслена хоча б у загальних рисах, а тому методика ведення на підприємствах не сформована, але заперечувати його зовсім навряд чи правомірно, оскільки певні елементи на підприємствах все - таки застосовуються.

Управлінський облік законодавче не регламентується, а здійснюється підприємством самостійно, виходячи з його облікової політики. Фінансовий облік здійснюється за загальноприйнятими положеннями (стандартами). Тому управлінський облік має в більшій мірі креативний (творчий) і футурологічний характер, який націлений на прогнозування результатів управлінських рішень, на їх обґрунтування до здійснення. Фінансовий облік скрупульозно фіксує минулі операції; його характерною ознакою є історичність. Тут неможливе наближене відображення результатів, якому часто віддають перевагу управлінці при альтернативі: недостатньо точна, але своєчасна інформація, або ж точна, але запізнена.

У фінансовому обліку здійснюється контроль за активами і капіталом підприємства загалом. В управлінському обліку контроль за активами здійснюється у розрізі центрів відповідальності — структурних підрозділів підприємства. Вважаємо, що капітал підприємства не є об'єктом управлінського обліку. Взагалі, окремі дослідники, на наш погляд, надто звужують сферу управлінського обліку, зводячи її до трьох видів об'єктів: доходи, активи, витрати, або ж навіть до обліку витрат. Таке трактування доволі спірне, хоча в підсумку будь-яка діяльність завершується певними витратами.

Однак ефективним виробництво може бути лише в такому випадку, коли комплексно вирішуються всі питання його діяльності. Саме таке вирішення свідчить про дієвість управлінської системи. Тому, наприклад, вилучення розрахунків зі сфери управлінського обліку, на нашу думку, є наслідком формального підходу до визначення його предмета. Те, що, як правило, розрахунки контролюють винятково облікові працівники центральної бухгалтерії, зовсім не означає некерованість цього процесу. Тим більше, що

облік розрахунків тісно пов'язаний з обліком активів і доходів.

В управлінському обліку використовують усі види вимірників: *натуральні, умовні, трудові, грошові*. У фінансовому обліку інформація виражена в узагальненому грошовому вимірнику.

Відрізняються ці види обліку і частотою подачі інформації користувачам. Вона є дуже оперативною в управлінському обліку: може подаватись навіть щогодини за найбільш динамічними показниками (або й до початку операцій — прогнозна) та щозміни, щотижня, щодаки чи раз на місяць — за іншими. Інформація фінансового обліку подається зовнішнім користувачам, як правило, після завершення кварталу (виняток становить інформація податкового обліку, яку подають після завершення місяця чи кварталу).

Якщо абстрагуватись від особливостей податкового обліку, можна стверджувати, що фінансовий облік має високий рівень синтезації інформації. З певними застереженнями можна вважати, що фінансовий облік на підприємстві — це синтетичний облік. Реєстрами фінансового обліку, як правило, є журнали, де інформація переважно вже згрупована за синтетичними рахунками чи субрахунками першого порядку, та Головна книга. У цьому переконує аналіз зарубіжної практики, де, наприклад, доходи і витрати обліковуються фінансовою бухгалтерією загальною сумою без розподілу між окремими об'єктами обліку. Точний (аналітичний) облік витрат конкретних матеріальних цінностей, зарплати й інших виробничих елементів здійснюється в експлуатаційній (тобто, управлінській) бухгалтерії.

Отже, управлінський облік доволі деталізований, він ведеться за значно ширшою номенклатурою об'єктів. Це можна проілюструвати на прикладі обліку витрат виробництва за новим Планом рахунків в Україні. Зокрема, у фінансовому обліку достатньо сформувати інформацію про обороти за синтетичними рахунками класів 8 та 9, тобто про витрати на підприємстві загалом, щоб за його даними можна було скласти «Звіт про фінансові результати» ф. № 2. В управлінському ж обліку інформація про витрати виробництва розчленовується за об'єктами калькуляції, елементами витрат, тут визначають їхні відхилення від нормативів, оперативно аналізують, зрештою визначають собівартість одиниці продукції за кожним видом. У зарубіжній практиці експлуатаційна (калькуляційна) бухгалтерія обліковує витрати за місцями їх виникнення і видами виробів, виявляє і відображає на рахунках відхилення витрат від стандартних норм, визначає результати від реалізації продукції за видами виробів і способами продаж.

Аналогічно можна визначити відмінності фінансового й управлінського обліку за іншими об'єктами: за основними засобами у фінансовому обліку достатньо визначити загальне сальдо первісної вартості, суму зносу, щоб можна

було відобразити їхню балансову вартість у «Балансі» ф. № 1 (М), що належить до зовнішньої звітності; в управлінському обліку такої інформації недостатньо, тому тут відображають не тільки кількісні і вартісні показники, але й характерні ознаки об'єктів у інвентарних картках обліку основних засобів, ведуть облік у розрізі матеріально відповідальних осіб у інвентарних списках основних засобів за місцями знаходження та експлуатації об'єктів. Важливішою інформацією управлінського обліку є та, що характеризує ефективність використання основних засобів.

Водночас за цими об'єктами обліку інформація, що подається зовнішнім користувачам, є дещо ширшою, ніж можна уявити на основі такого трактування фінансового обліку. Тут ми маємо на увазі зміст таких форм статистичної звітності, як «Звіт про наявність та рух основних фондів, амортизаційні відрахування» ф. № 11 — ОЗ «Звіт про автотранспорт за 200_ р. ф. № 1 — тр (авто), «Звіт про трактори та окремі види машин і устаткування на 1 січня 200_ року» ф. № 2-тр та ін. Однак це не заперечує загалом об'єктивного поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський, а лише засвідчує недостатнє методологічне обґрунтування змісту та обсягів інформаційного забезпечення запитів управлінської діяльності.

Між тим досвід країн ринкової економіки свідчить, що поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський облік не тільки можливий, але й украй необхідний, оскільки дає змогу значно підвищити ефективність управлінських рішень, а отже, економіки підприємств загалом. Як зазначав академік М. Чумаченко, управлінський облік у країнах Заходу виник у середині ХІХ ст. саме тому, що збільшення розмірів та кількості монополій, витрат на реалізацію, зростання темпів інфляції вимагало як розмежування витрат і втрат, спричинених об'єктивними факторами, так і непридатністю інформації традиційної бухгалтерії з її хронічним відставанням для вироблення управлінських рішень щодо протидії негативним явищам, зумовленим суб'єктивними факторами.

Разом з тим управлінський та фінансовий облік взаємопов'язані об'єктами, методами, первинною документацією. Автономність системи управлінського й фінансового обліку не є абсолютною. Хоча відсоток дублювання обробки документації за окремими операціями доволі значний, оскільки, наприклад, дані про виробництво продукції узагальнюють як у фінансовому, так і в управлінському обліку, аналізують у плановому відділі, контролюють галузеві спеціалісти, керівники центрів відповідальності — структурних підрозділів, це скоріше можна віднести до недоліків методології, ані ж вважати неминучим чинником.

У зв'язку з цим варто підкреслити, що поділ бухгалтерського обліку на

фінансовий та управлінський за окремими об'єктами часто доволі умовний, а тому виділити їх на конкретному підприємстві у «чистому» вигляді важко. Це зумовлено тим, що як перший, так і другий ґрунтуються на одних і тих же первинних документах, кореспонденція рахунків, котрі використовують для відображення господарських операцій, взаємопов'язана. Лише за окремими об'єктами обліку можна визначити рахунки, які стосуються винятково управлінського обліку, до того ж у зарубіжній практиці, бо в Україні це практично неможливо.

Так, рахунки з обліку витрат у зарубіжній літературі класифікують як такі, що належать до управлінського обліку. У нас же рахунки класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності» аж ніяк не можна категорично віднести до управлінського обліку, оскільки інформацію, відображену на цих рахунках, у першу чергу використовують для складання «Звіту про фінансові результати» ф. № 2, тобто подають зовнішнім користувачам. А інформація управлінського обліку для них, як відомо, не призначається. Отже, ці рахунки у вітчизняній практиці призначені для відображення як інформації управлінського обліку, оскільки чільне місце в ньому належить саме обліку витрат виробництва, так і для забезпечення зовнішньої звітності — першочергової мети фінансового обліку.

Так само не можна розмежувати у багатьох випадках первинну документацію, котру здебільшого використовують як в управлінському, так і фінансовому обліку. Наприклад, облік основних засобів, коштів, розрахунків у більшості наукових публікацій вважається сферою фінансового обліку. Однак при заглибленні в практику обліку відразу помітна хиткість такої позиції, адже типові первинні документи, що тут використовують (інвентарні картки обліку основних засобів, описи інвентарних карток, прибуткові і видаткові касові ордери, платіжні доручення, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні), ті ж самі. Водночас управлінська діяльність на підприємстві неможлива без інформації про наявність і рух основних засобів, коштів, стан розрахунків тощо. Тому й формується вона в управлінському обліку за потребою, незалежно від приналежності їх об'єктів за теорією до іншої сфери — фінансового обліку.

Отже, правомірним буде висновок про те, що об'єкти як фінансового, так і управлінського обліку є одними й тими ж, а тому вони використовують єдину первинну документацію. Різниця між цими видами обліку в першу чергу визначають ступенем деталізації інформації.

Принагідне варто зазначити, що в зарубіжній практиці зв'язок між

фінансовою та експлуатаційною бухгалтеріями здійснюється за допомогою контрольних рахунків, які дають змогу вести облік операцій в кожній з них окремо. Самі ж контрольні рахунки можна використовувати двояко: прямо — в інтегрованій бухгалтерії та із застосуванням системи парних контрольних рахунків однакового найменування — в автономній бухгалтерії. Контрольні рахунки експлуатаційної бухгалтерії називають відображувальними. На їхньому кредиті записують дебетові обороти рахунків витрат, а на дебеті — кредитові обороти рахунків доходів фінансової бухгалтерії.

Схематично це можна зобразити за кореспонденцією: дебет аналітичних рахунків управлінського обліку витрат виробництва за його елементами, кредит контрольного синтетичного рахунка фінансового обліку — загальна сума; дебет контрольного синтетичного рахунка фінансового обліку — загальна сума, кредит аналітичних рахунків управлінського обліку виробничих запасів, розрахунків з оплати праці, нарахування амортизації — часткові суми.

Запровадження такої системи обліку вимагає доповнення Плану рахунків активу, капіталу й зобов'язань підприємств відповідними «дзеркальними» рахунками, що дає можливість застосовувати контрольну функцію в повній мірі.

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

Як зазначають С. Голов та В. Костюченко, більшість промислових підприємств країн англо-санксонської групи використовують інтегровану систему обліку, яка передбачає отримання інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів у межах однієї системи рахунків. Це досягається через «вмотування» рахунків виробничого обліку в загальну систему рахунків, у результаті чого вони кореспондують з рахунками фінансового обліку. Інтегрована система обліку базується на безперервному обліку запасів, тобто всі поточні зміни запасів сировини, незавершеного виробництва та готової продукції відображаються на рахунках відповідних запасів.

Для цього застосовуються рахунки «Виробництво», «Виробничі накладні витрати», «Витрати на збут» і «Загальні адміністративні витрати». На перших двох рахунках відображаються витрати, що пов'язані з виробництвом. Прямі виробничі витрати відображають безпосередньо на рахунку «Виробництво», а непрямі накопичуються на рахунку «Виробничі накладні витрати» і наприкінці звітного періоду списуються на рахунок «Виробництво» та розподіляються між об'єктами калькулювання.

Витрати підрозділів, які здійснюють невиробничі функції (управління, збут тощо), не включаються до виробничої собівартості продукції. Ці витрати

списуються на рахунок фінансових результатів у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені. Групування даних за статтями витрат, видами продукції та центрами відповідальності здійснюється через відповідну організацію аналітичного обліку. Шляхом співставлення доходів і витрат на рахунку «Прибутки і збитки» визначається чистий прибуток, який потім списують на рахунок «Нерозподілений прибуток».

Для континентальної (європейської) моделі обліку характерним є виділення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового управлінського обліку. У системі рахунків фінансового обліку здійснюють періодичний облік запасів, витрати групують за елементами (матеріали, зарплата, амортизація тощо), а доходи — за видами діяльності (основна, фінансова, надзвичайна), відображають розрахунки з дебіторами та кредиторами, визначається загальний фінансовий результат.

Фінансовий облік визначають як комплексний системний облік усіх засобів та процесів господарської діяльності, відповідно до вимог чинного законодавства. До фінансового обліку входять: суцільна реєстрація господарських фактів за хронологічними та системними ознаками відповідно до принципів побудови бухгалтерського обліку, а також аналітичний облік:

- наявності та руху всіх майнових об'єктів, ресурсів, які формують активи підприємства;
- усіх суб'єктів фізичних та юридичних осіб, які мають правові відносини з підприємством;
- розрахунків з покупцями за вимогами;
- розрахунків з постачальниками за зобов'язаннями;
- розрахунків з кредиторами;
- розрахунків з дебіторами;
- фінансових операцій: акцій, облігацій, дивідендів, векселів, кредитів, процентів, інвестицій тощо.

За даними фінансового обліку виявляють прибуток або збиток підприємства та складають фінансову звітність, яка містить інформацію про результати господарської діяльності підприємства (фірми) і потрібна акціонерам, інвесторам, банкам, державним фінансовим органам, податковим службам тощо.

Управлінський облік визначають як облік для задоволення інформаційних потреб керівництва даного підприємства (фірми) та його підрозділів. Найістотнішими при цьому є своєчасне одержання детальної та вірогідної інформації про доходи й затрати як у цілому по підприємству, так і в розрізі

його окремих ділянок: цехів, бригад, дільниць тощо. У межах внутрішньогосподарського обліку виробничих підприємств ведеться детальний облік затрат та калькулювання собівартості продукції, яку підприємство випускає, і вирішуються важливі завдання:

- визначення очікуваного надходження (доходу) від тієї чи іншої господарської діяльності (купівлі, продажу, інвестування, кредиту тощо);
- складання прогнозу про рентабельність випуску нового виду продукції на підставі дослідження ринку;
- складання прогнозу про фінансовий стан підприємства на перспективу;
- фінансова оцінка альтернативних варіантів розвитку підприємства, які запропонувала дирекція.

У внутрішньогосподарському обліку широко застосовують методи математики, соціальної статистики, математичного прогнозування, аналізу тощо.

При формуванні облікової політики слід враховувати, що до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включають:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

До складу прямих матеріальних витрат включають вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу прямих витрат на оплату праці включають заробітну плату та інші виплати робітникам, що зайняті у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включають всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема - відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів), та витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовується працівниками, які допустили брак; суми, що одержана від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби тощо.

Структура витрат за елементами наведена на рис.4.

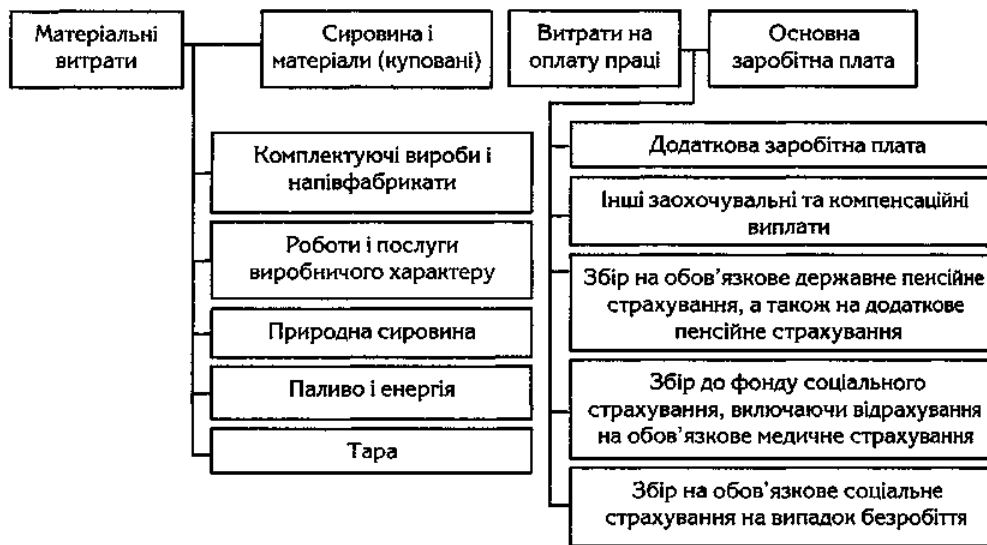


Рис. 4 – Структура витрат за елементами

3. Облікова політика з організації контролю за формуванням витрат виробництва

Принадно підкреслимо, що за обліковою політикою підприємства треба визначити й методику контролю ефективності діяльності менеджерів щодо дотримання встановлених кошторисів (бюджетів) витрат і тут треба мати на увазі, що загальна сума відхилень не дає вичерпного уявлення щодо об'єктивності оцінки, оскільки будь-які структурні зрушення у виробництві продукції неминуче зумовлюють відхилення витрат виробництва як в цілому проти затвердженого кошторису (бюджету), так і за їхніми елементами. Скажімо, збільшення обсягу виробництва більш трудомісткої продукції зумовлює перевищення кошторису витрат за елементом «Оплата праці». Однак однозначно вважати таке відхилення негативним не можна, оскільки за умов попиту на продукцію, за якою зросли витрати, їхня окупність буде вищою, що свідчить про правильний вибір менеджером стратегії діяльності. У той же час може статись, що економія витрат проти кошторису (бюджету) в цілому, чи за окремими елементами, при видимому нібито належному контролі менеджерів за формуванням витрат, насправді є наслідком застосування замість відповідної сировини маловартісних замінників чи наповнювачів, спрощення технології виробництва, відтак — зниження якості продукції (робіт, послуг) і об'єктивно означає низьку ефективність діяльності менеджерів, оскільки така продукція, робота, послуги не мають збуту.

Тому без аналізу й оцінки рівня витрат за видами продукції (робіт, послуг) неможлива ефективна діяльність менеджерів як центрів

відповідальності, так і підприємства в цілому. Тільки за умов наявності інформації про собівартість продукції (робіт, послуг) можлива цілеспрямована робота з розширення їх виробництва та збуту як основи приросту прибутковості підприємства.

Таким чином, одним із головних завдань облікової політики є забезпечення ефективного контролю за формуванням собівартості продукції (робіт, послуг), а тому вона має бути гнучкою й пристосованою до умов діяльності конкретного підприємства.

Методику оцінки залишків незавершеного виробництва за обліковою політикою підприємства теж визначають з урахуванням вимог діючих нормативних документів. Зокрема, згідно з Типовим положенням з планування, обліку й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості до незавершеного виробництва належить продукція, що не пройшла всіх стадій (фаз, переділів) обробки, передбачених технологічним процесом, а також вироби, що укомплектовані та не пройшли випробувань і технічного приймання.

З цією метою проводять: визначення кількості і фактичної наявності незакінчених переробкою напівфабрикатів продукції, а з деяких їх видів — також і кількості корисної речовини (провідного елемента), з якої вони складаються; визначення фактичної комплексності незавершеного виробництва і виявлення неврахованого браку; перевірку даних обліку руху напівфабрикатів, деталей і загальної суми витрат за рахунком основного виробництва; перевірку правильності розподілу цієї суми за видами продукції; інвентаризацію незавершеного виробництва шляхом фактичного заміру, зважування і підрахунку цінностей. Незавершене виробництво в закритій апаратурі внаслідок безперервності виробничих процесів визначають за технічними нормами і вважають постійним. Інвентаризацію в цих виробництвах проводять в період зупинки устаткування на ремонт.

Незавершене виробництво, а також напівфабрикати власного виробництва, що знаходяться в цехах і підлягають подальшій переробці, інвентаризують за станом на перше число кожного місяця.

Оцінка незавершеного виробництва під час інвентаризації залежить від прийнятого варіанта зведеного обліку витрат на виробництво за обліковою політикою підприємства:

- на підприємствах, що обчислюють витрати на виробництво в цілому по підприємству (підприємства з безцеховою структурою управління), фактичну наявність деталей, вузлів, а також нестачі і надлишки незавершеного виробництва оцінюють на основі нормативних калькуляцій або технологічних

карт за встановленими статтями витрат у відомостях, які складають в цілому для підприємства;

- на підприємствах, що обчислюють власні витрати за цехами — на основі нормативних (планових) калькуляцій або технологічних карт, при цьому враховують частку витрат кожного цеху у загальних витратах на виготовлення цих виробів (деталей, вузлів) за встановленими статтями витрат.

Фактичну собівартість незавершеного виробництва визначають згідно з порядком, який встановлений у відповідній галузі промисловості для калькулювання собівартості готової продукції, за винятком витрат унаслідок браку і витрат, що відносяться до товарної продукції; відшкодування зносу спеціальних інструментів пристроїв цільового призначення та інших спеціальних витрат; витрат, що пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва продукції, позавиробничих витрат.

Залишки незавершеного виробництва оцінюють:

- за плановою цеховою собівартістю — на всіх підприємствах хімічної промисловості, крім добувних та підприємств, які виробляють лаки і фарби, барвники та органічні продукти;

- за плановими витратами — на добувних виробництвах. Ці витрати відображають у статтях; «Сировина та матеріали»; «Покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій»; «Паливо й енергія на технологічні цілі»; «Основна заробітна плата»; «Додаткова заробітна плата»; «Відрахування на соціальне страхування». Значний обсяг незавершеного виробництва утворюється на тих підприємствах, де має місце система магазинування;

- сумою витрат за рахунком основного виробництва; перевіркою правильності розподілу цієї суми за видами продукції; проводять інвентаризація незавершеного виробництва шляхом фактичного заміру, зважування і підрахунку цінностей. Незавершене виробництво в закритій апаратурі внаслідок безперервності виробничих процесів визначають за технічними нормами і вважають постійними. Інвентаризацію в цих виробництвах проводять у період зупинки устаткування на ремонт.

Незавершене виробництво, а також напівфабрикати власного виробництва, що знаходяться в цехах і підлягають подальшій переробці, інвентаризуються за станом на перше число кожного місяця.

Оцінка незавершеного виробництва під час інвентаризації залежить від прийнятого варіанта зведеного обліку витрат на виробництво за обліковою політикою підприємства:

- на підприємствах, що обчислюють витрати на виробництво в цілому по підприємству (підприємства з безцеховою структурою управління), фактичну наявність деталей, вузлів, а також нестачі і надлишки незавершеного виробництва оцінюють на основі нормативних калькуляцій або технологічних карт за встановленими статтями витрат у відомостях, які складають в цілому для підприємства;

- на підприємствах, що обчислюють власні витрати за цехами — на основі нормативних (планових) калькуляцій або технологічних карт, при цьому враховують частку витрат кожного цеху в загальних витратах на виготовлення цих виробів (деталей, вузлів) за встановленими статтями витрат.

Дослідники звертають увагу, на те, що в науковій літературі не проводять розмежування між категоріями «метод обліку витрат» і «метод калькулювання», хоч на практиці їхнє застосування часто не збігається. Трапляються випадки, коли один метод обліку витрат доповнюють при калькулюванні іншими методами. Тому думка про те, що позамовний, попередільний, нормативний методи є основними і спільними як для обліку витрат, так і для калькулювання собівартості продукції є доволі спірною. Для прикладу при застосуванні позамовного методу для обліку витрат на виготовлення столярних виробів, навіть при наявності замовлення на невеликі партії, доводиться калькулювати собівартість конкретних найменувань за допомогою нормативного методу. При виробництві молока облік витрат ведуть за простим методом, а калькуляцію собівартості продукції за комбінованим, який включає розподіл витрат на молоко, та нормативний — для визначення собівартості приплоду і побічної продукції.

В ідеалі, звичайно, позамовним (як і простим, водночас) можна було б вважати метод обліку витрат і калькуляції при індивідуальному виробництві. Це теоретично дає підстави вважати, що головною умовою застосування позамовного методу є можливість виділити та індивідуалізувати виготовлення унікального або виконаного за спеціальним замовленням виробу чи невеликої партії виробів і отримати інформацію не про середню, а про індивідуальну собівартість одиниці продукції. На практиці ж цей метод охоплює не тільки означені ситуації, а набагато ширше коло, тому, крім індивідуальних замовлень у буквальному розумінні, замовленнями вважаються будь-які інші, навіть формально не задокументовані.

При цьому зазначають, що нормативний метод — це основний метод виробничого обліку, який сприяє впровадженню прогресивних норм витрат, дієвому контролю за рівнем витрат виробництва, що дає змогу використовувати дані обліку для виявлення резервів зниження собівартості продукції та оперативного керівництва виробництвом.

Зокрема, за обліковою політикою можна рекомендувати його застосування на підприємствах обробних галузей промисловості (машинобудівної, шинної, меблевої, швейної, шкіряної, харчової), коли здійснюється масове та серійне виробництво різноманітної і складної продукції з великою кількістю деталей та вузлів.

Нормативний метод обліку і калькулювання витрат на виробництво включає:

а) поточний облік витрат окремо за діючими нормами і з урахуванням відхилень, місць, причин і винуватців відхилень;

б) системний облік зміни самих норм;

в) складання і періодичне коригування нормативної калькуляції, що базується на діючих нормах витрат;

г) визначення фактичної собівартості випущеної продукції як алгебраїчної суми нормативної її вартості, відхилень від норм і зміни самих норм.

Облік фактичних витрат за нормативним методом на всіх підприємствах здійснюється окремо в частині витрат за нормами і в частині витрат, що являють собою відхилення від норм. Цього досягають щоденним документуванням витрат за основними їх видами, викликаними відхиленнями від норм, або розрахунками за порівняно короткий період часу.

Нормативний метод обліку витрат виробництва сприяє своєчасному виявленню і встановленню причин відхилень фактичних витрат від діючих норм основних витрат та кошторисів витрат на обслуговування виробництва й управління.

Відхиленням від норми вважається як економія, так і перевитрати матеріальних та трудових витрат (у тому числі зумовлених заміною сировини та матеріалів, оплатою не передбачених технологічним процесом робіт, доплатами за відступи від нормальних умов праці тощо).

Усі випадки відхилення від норми оформляють відповідними документами і обліковуються. Облік відхилень проводять з метою забезпечення керівників виробництва своєчасною інформацією щодо розмірів, причин і винуватців додаткових, непередбачених нормами витрат, і вжиття необхідних заходів для запобігання їм; у разі економії — з метою поширення передового досвіду.

При застосуванні нормативного методу обліку, одним з елементів обчислення нормативної собівартості продукції і незавершеного виробництва є

величина поточної зміни виробничих витрат. Тому облік цих змін повинен бути особливо чітким, точно документованим і системним.

Для обчислення фактичної собівартості продукції, яку випускають, основою служить калькуляція нормативної собівартості (нормативна калькуляція). Фактичну собівартість продукції обчислюють шляхом додавання до нормативної собівартості або віднімання від неї виявлених у звітному періоді відхилень від норм і зміни норм.

На підприємствах тих галузей промисловості, де планові норми витрат близькі до діючих (гумової, меблевої і деяких інших), для обчислення фактичної собівартості продукції замість нормативної може бути використана планова калькуляція. Для складання нормативної, планової і звітної калькуляції застосовується єдина номенклатура статей витрат.

За обліковою політикою підприємств з однорідною за вихідною сировиною та матеріалом і характером обробки масовою продукцією, під час виробництва якої переважають фізико-хімічні і термічні виробничі процеси, можна пропонувати застосування попередільного методу обліку, оскільки перетворення сировини в продукцію на таких підприємствах відбувається в умовах безперервного і короткого технологічного процесу чи послідовних виробничих процесів, кожний з яких або група яких являють собою окремі самостійні переділи (фази, стадії) виробництва (наприклад у хімічній, лісовій, металургійній, текстильній, шкіряній, харчовій галузях промисловості). Попередільний метод обліку можуть застосовуватись також за обліковою політикою підприємств виробництва з комплексним використанням сировини.

За попередільним методом обліку витрати на виробництво, починаючи з підготовки видобування корисних копалин або обробки вихідної сировини і до випуску кінцевого продукту, враховують у кожному цеху (переділі, фазі, стадії), включаючи собівартість напівфабрикатів, що виготовлені у попередньому цеху. У зв'язку з цим, собівартість продукції, яку випускає кожний наступний цех, складається із понесених ним витрат і собівартості напівфабрикатів.

Облік і калькулювання допоміжних виробництв, що випускають однорідну продукцію або надають послуги (пару, стиснене повітря, воду, електроенергію, кисень, ацетилен тощо) і не мають незавершеного виробництва, ведеться із застосуванням однопредільного методу, або так званого простого.

У попередільному методі використовують елементи нормативного методу — систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від діючих (поточ-

них) норм (а в окремих галузях — від планової собівартості), а також виявлення зміни цих норм. У документах оперативної звітності (за зміну, добу, декаду тощо) відображають не тільки фактичні витрати сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів, технологічного палива, енергії тощо, а й витрати їх за нормами або згідно із заснованими на них виробничими завданнями (рецептурами, сумішами, регламентами). Використання елементів нормативного методу обліку забезпечує своєчасне виявлення економії або додаткових витрат за рахунок відступів від встановленого технологічного процесу, змін складу витраченої сировини, напівфабрикатів і матеріалів, асортименту випущеної продукції, її сортності тощо. Використання елементів нормативного методу є основою для здійснення належного контролю й аналізу витрат на виробництво, обґрунтованого калькулювання фактичної собівартості продукції, контролю за додержанням та удосконаленням норми.

За попередільним методом обліку витрати на виробництво продукції враховують за цехами (переділами, фазами, стадіями), і за статтями витрат. Об'єктом обліку і калькулювання вважаються як окремі види, так і групи продукції, об'єднані за ознакою однорідності призначення тощо. При цьому витрати можуть враховуватись за цехами (переділами, фазами, стадіями) в цілому, а собівартість окремих видів продукції, що включені до калькуляційної групи, обчислюється за допомогою економічно обґрунтованих методів. Перелік переділів, фаз, стадій виробництва, за якими здійснюються облік витрат і калькулювання собівартості продукції, порядок визначення калькуляційних груп продукції встановлюють за обліковою політикою підприємств.

Цей метод також називають попроцесним. Що ж стосується калькулювання собівартості продукції, то однозначно вважати, що за умови застосування попередільного (попроцесного) обліку витрат його автоматично використовують і при калькуляції, не можна. Скажімо, при випалюванні цегли витрати, що обліковані за третім переділом (перші два — заготівля глини, піску та виготовлення цегли-сирцю), доводиться розподіляти мінімум між двома сортами цегли — цілою і битою, що можливе завдяки застосуванню нормативного методу калькуляції собівартості продукції. Так само ускладнюється калькуляція собівартості продукції при наявності незавершеного будівництва, яке, по суті, стає окремим переділом. Тому ми погоджуємось з думкою про те, що хоч позамовний та попроцесний методи є популярними, однак на практиці при калькулюванні немає суворого розмежування між ними, і можна зустріти багато гібридних методів.

Від себе додамо, що це ще раз підкреслює творчий характер облікової

політики і неможливість її жорсткої регламентації. Стосовно калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), визначальним мусить бути забезпечення такої інформації, яка дає менеджерам можливість сформулювати об'єктивну й достовірну уяву щодо результатів діяльності центру відповідальності, а не пристосування до будь-якого загального методу.

Контрольні питання

1. Сутність розмежування витрат діяльності за періодами у відповідності з обліковою політикою.
2. Визначення переліку змінних і постійних витрат за обліковою політикою.
3. Визначте порядок обліку транспортно-заготівельних витрат за обліковою політикою.
4. Визначення статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за обліковою політикою.
5. Чому необхідно дотримуватися принципу нарахування й відповідності доходів і витрат за обліковою політикою?

Тема 6. Методологія і методика податкового обліку за обліковою політикою підприємства

План теми

1. Нормативно-правове регулювання податкового обліку як основа облікової політики підприємства.
2. Процедури податкового обліку згідно з обліковою політикою підприємства.

Ключові слова та словосполучення: податковий облік, суб'єкти податкового обліку, нормативно-правова база, калькуляція, собівартість, методологія, підсистема, документація.

Вступ

Нормативно-правове регулювання облікової політики підприємства неможливе без визначення методики ведення податкового обліку. При цьому варто зазначити, що підхід щодо цього — одне з найсуперечливіших питань облікової політики насамперед через недостатнє нормативно-правове врегулювання його взагалі. Адже в такому основоположному документі, як Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», його не визначено. Тому частина вчених вважає, що такого виду обліку, як податковий, взагалі не існує. Приміром, В. Ластовецький висловився категорично: «На багатьох підприємствах основну увагу приділяють кимось

надуманому податковому обліку. Систему складання податкових декларацій та розрахунків інших платежів назвали податковим обліком».

Виходячи з того, що нормативно-правове визначення податкового обліку узаконене однозначно в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», ст. 11 якого ця дефініція введена в облікову практику, вважаємо за необхідне так само однозначно відображати його за обліковою політикою підприємства, а суперечки щодо доцільності чи недоцільності цього - безперспективними, адже глибокодумні розміркування, мовляв, він не має свого предмета й методу, жодної користі не дають, оскільки є схоластичними. Наприклад, у жодному посібнику чи підручнику не наводяться окремо предмет чи метод фінансового та управлінського обліку, але нікому не спадає на думку заперечувати поділ бухгалтерського обліку на ці підсистеми на практиці, принаймні у країнах ринкової економіки: США, Франції, Німеччині та ін.

Більше того, попри загальне визнання не тільки обґрунтованості такого поділу, а й всілякого пропагування доцільності цього для України, окремі автори вже йдуть далі, пропонуючи такі види обліку як креативний, контролінг, жодним чином не звертаючи уваги, що тут взагалі не визначені не те, що їх методології, але навіть і практика функціонування здебільшого віртуальна.

Що ж до детального обґрунтування правомірності тлумачення податкового обліку як окремої підсистеми, то інші вчені, виходячи з того, що предметом бухгалтерського обліку є сукупність його об'єктів, а кожний вид обліку, незалежно від того, є він фінансовим, управлінським чи податковим, має певні відмінності, оскільки як підсистема вузький, а тому не охоплює всіх без винятку об'єктів, а лише поглиблює розкриття інформації про окремі з них. Саме від змісту і діапазону об'єктів кожної залежить застосування тут елементів методу бухгалтерського обліку.

1. Нормативно-правове регулювання податкового обліку як основа облікової політики підприємства

Таким чином, у підсистемах фінансового, управлінського податкового обліку використовуються одні й ті самі елементи загальної системи бухгалтерського обліку: документація, оцінка, рахунки, подвійний запис, калькуляція, інвентаризація, баланс, але не в однаковій мірі з огляду на властивість облікованих об'єктів.

Всеохоплюючою є підсистема фінансового обліку, тому в ній застосовують усі, без винятку, елементи методу системи бухгалтерського обліку — рахунки, подвійний запис, документацію, інвентаризацію, оцінку, калькуляцію. Підсистема податкового обліку охоплює значно вужче коло

об'єктів. Зокрема, тут не знаходиться відображення такої об'єкт бухгалтерського обліку, як витрати виробництва. А тому не застосовують елемент калькулювання собівартості продукції.

Обмеженим є застосування елемента «оцінка», оскільки записи операцій тут здійснюють здебільшого з урахуванням вже проведеної у фінансовому обліку, де вона є первинною. Лише за умови проведення товарообмінних (бартерних) операцій чи продажу продукції (товарів, робіт, послуг) «пов'язаними» особами може здійснюватись їх повторна оцінка, виходячи з рівня звичайних цін.

Документацію в системі податкового обліку обмежують податковими накладними і книгами обліку придбання і продажу товарів, робіт, послуг, реєстрами обліку валових доходів і витрат. Інвентаризація у податковому обліку не застосовується, хоч її не можна ігнорувати у визначенні приросту (збитку) товарів, інших виробничих запасів. Але здебільшого уточнення залишків товарно-матеріальних цінностей, за даними інвентаризації, проводять у фінансовому обліку.

Якщо податковий облік ведуть позасистемно, вибіркою даних, тут не застосовують такі елементи методу бухгалтерського обліку, як рахунки і подвійний запис операцій, що, до речі, властиве інколи управлінському обліку в окремих країнах. В Україні як фінансовий, так і управлінський облік (а на великих підприємствах це доцільно і щодо податкового обліку) ведуть у системі кореспонденції рахунків подвійним записом.

У бухгалтерському обліку до його поділу на фінансовий і управлінський, застосовують усі види вимірників — натуральні, трудові, умовні й грошові, а в податковому обліку — лише грошовий вимірник.

Податковий і фінансовий облік різняться як за первинними документами (податкова накладна — у податковому обліку і товарно-транспортна накладна — у фінансовому обліку), так і за обліковими реєстрами (придбання чи продаж товарів, робіт і послуг, реєстри обліку валових витрат і валових доходів, аналогів яким у фінансовому обліку взагалі немає), звітними документами, податкові форми яких набагато численніші, ніж у фінансовій звітності, термінами подання звітності, які у податковій системі оперативніші в порівнянні з фінансовою.

Зокрема, податкова звітність є місячною, квартальною і річною, у той час як фінансова — лише квартальною і річною. Тут доречно зазначити, що в жодній країні Європейського Союзу на підприємства не покладають обов'язок щоквартального складання фінансової звітності. Правилком є складання річної фінансової звітності. Додаткові обов'язки покладають лише на підприємства, що котируються на біржі, та на банківські установи.

Водночас, документи податкової звітності (як це не парадоксально), виконують функції первинних документів фінансового обліку, оскільки для складання деяких форм податкової звітності дані фінансового обліку — лише вихідна інформаційна база, а потім ці ж самі форми податкової звітності є основою для записів в аналітичних реєстрах фінансового обліку.

Зокрема, розрахунок плати за землю складають на основі права власності (користування) на землю, а потім цей же розрахунок використовують для записів у реєстрах фінансового обліку. Аналогічно використовують розрахунок податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин, основою для складання якого є інвентарні картки з обліку основних засобів, розрахунок плати за спеціальне використання прісних водних ресурсів, складений за формацією про спискову чисельність працівників, наявність інших споживачів води, норми споживання води та ставки плати.

З огляду на це, уявляється резонним твердження, що податковий облік має право на існування поряд із фінансовим, а відмінності між ними поглиблюються. Якщо, навіть, погодитись з думкою окремих авторів щодо можливості забезпечення обчислення податків, зборів і платежів за даними фінансового обліку, наївно було б думати, що останній при цьому не зміниться. Практично це б означало лише відсутність терміна «податковий облік», бо його зміст мусив би перейти до підсистеми фінансового обліку, яка в цьому разі неминуче розшириться. Адже особливості системи оподаткування підприємств України зумовлюють специфічні методи і прийоми облікового забезпечення обчислення податків, зборів, платежів, які у фінансовому обліку зараз не застосовуються: розмежування подій на першу та другу, відмінні специфічні економічні категорії валових витрат і валових доходів, інша методика списання витрат на ремонти основних засобів, різниця в їх аналітичному обліку, зрештою - інакші первинні документи та аналітичні реєстри, звітна документація.

Але, враховуючи підпорядкованість облікового забезпечення вимогам податкової звітності, до речі теж дуже громіздкої, яка (у свою чергу) зумовлена різноманітністю податків, зборів і платежів, таке вдосконалення можливе за умови спрощення системи оподаткування підприємств.

У зв'язку з тим, що у нас відсутній поділ бухгалтерського обліку на фінансовий, податковий та управлінський, важливою є конкретизація суті і змісту кожного з них, окреслення сфери застосування, конкретизація методики ведення, яка була б прийнятною на практиці.

Але, не дивлячись на недоліки методології та методики, об'єктивний висновок може бути однозначним: єдина система бухгалтерського обліку поділяють на підсистеми фінансового, податкового та управлінського, кожний з яких має свою специфіку та різну мету.

Складніше диференціювати предмет і метод фінансового й податкового обліку з огляду на те, що в теорії це сформульовано лише стосовно бухгалтерського обліку в цілому. Зокрема, предметом бухгалтерського обліку вважаються господарські засоби за їх складом і розміщенням, джерела утворення та їх цільове призначення, господарські процеси, що відбуваються в результаті виробництва продукції, витрати та результати господарської діяльності в цілому.

2. Процедури податкового обліку згідно з обліковою політикою підприємства

Податковий же облік має дещо вузький предмет, оскільки господарські засоби фігурують тут як об'єкт лише настільки, наскільки вони пов'язані з визначенням бази оподаткування. Це стосується виробничих основних засобів і запасів, бо не пов'язані з виробництвом не є предметом податкового обліку. Так само не є предметом податкового обліку кошти й дебіторська заборгованість.

Причому вже просте порівняння об'єктів фінансового й податкового обліку дозволяє зробити висновок щодо відмінності предмета одного й другого.

Розробляючи за обліковою політикою підприємства робочий план рахунків бухгалтерського обліку треба мати на увазі, що в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженому наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.95 р., не передбачено окремих синтетичних рахунків чи, принаймні, субрахунків для обліку валових витрат і валових доходів, які є визначальними в обчисленні оподаткованого прибутку. Разом з тим, це категорії, які використовуються лише у податковому обліку; вони неідентичні загальноекономічним категоріям «витрати», їх не можна відобразити в системі кореспонденції встановлених рахунків фінансового обліку, а доведеться здійснювати копінки вибірки даних, що необхідні для складання додатків до декларації про прибуток підприємства. Тому цілком обґрунтованим є висновок, що з таким підходом до організації облікового забезпечення податкової звітності не можна погодитись. Адже позасистемне відображення валових витрат і валових доходів неминуче призводить до помилок, які за своїми наслідками досить відчутні як для підприємств, так і для облікових працівників, внаслідок застосування фінансових санкцій через викривлення оподаткованого прибутку.

Рівно ж відмінності економічного змісту й методики визначення фінансових результатів у фінансовому й податковому обліку дають підстави стверджувати про те, що їх предмет різниться (табл. 6).

Таблиця 6 – Об'єкти фінансового й податкового обліку

<i>Фінансовий облік</i>	<i>Податковий облік</i>
Виробничі й невиробничі основні засоби	Основні фонди, що пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції
Власні і придбані предмети праці виробничого і невиробничого призначення	Придбані виробничі запаси
Засоби сфери обігу (кошти, дебіторська заборгованість)	-
Витрати виробництва	Валові витрати
Власні роботи й послуги, що виконані іншими підприємствами	Роботи і послуги виробничого призначення, що виконані іншими підприємствами
Доходи (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг), інші доходи	Валові доходи
Фінансові результати	Оподатковуваний прибуток

Отож мотивація розробників Плану рахунків, має бути єдиною, тому спеціальних рахунків для податкового обліку не потрібно, непереконлива, бо як економічний зміст валових витрат, так і валових доходів неідентичний категоріям витрат діяльності чи доходів і результатів діяльності, а фінансові результати не збігаються, як правило, з оподатковуваним прибутком. Це, до речі, визнають і розробники Плану рахунків. А тому й передбачили спеціальні синтетичні рахунки: 17 - «Відстрочені податкові активи», 54 - «Відстрочені податкові зобов'язання» для обліку різниць у сумі податку на прибуток, зумовлених не збігом оподатковуваного прибутку у податковому обліку та результатів фінансового обліку за новим Планом рахунків.

Супротивники податкового обліку валових витрат і валових доходів у системі кореспонденції рахунків можуть заперечити, що навіть за старим Планом рахунків, у якому були передбачені для цього однойменні синтетичні рахунки 18 та 48, не всі підприємства їх використовували, а складала декларації на основі вибірки даних за рахунками з обліку коштів, розрахунків, реалізації, прибутків і збитків, придбаних матеріальних цінностей — визначали їх приріст чи збиток.

Так, але це більш-менш прийнятний спосіб для невеликих підприємств. Там же, де обсяги виробництва значні, а операції з придбання матеріальних цінностей, продажу продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг, як правило, використовували рахунки 18 - «Валові витрати» та 48 - «Валові доходи», що хоч і не зменшувало обсяг роботи бухгалтерів, але дозволяло вести систематичний та системний податковий облік протягом усього звітного кварталу, тобто рівномірно виконувати рутинну роботу щодо забезпечення податкової звітності, а не відкладати її на останні, без того напружені дні.

Хоч у системному податковому обліку валових витрат і валових доходів також допускаються помилки, однак вони швидко виявляються й виправляються, оскільки тут забезпечується подвійний запис господарських операцій, звірка даних аналітичних реєстрів та Головної книги. У вибірці даних ці важливі методичні прийоми застосувати не можна, а тому помилки залишаються непоміченими. Тому й за новим Планом рахунків слід вести облік валових витрат і валових доходів у системному порядку на окремих рахунках. У правомірності такої постановки питання переконує як минулий, не такий вже й малий досвід застосування рахунків податкового обліку валових витрат і валових доходів в Україні, так і зарубіжний досвід ведення податкового обліку практично за двома схемами:

1. Без застосування окремих рахунків суто податкового обліку і визначення бази оподаткування коригуванням прибутку, визначеного за даними фінансового обліку, за вимогами норм податкового законодавства розрахунковим способом. Така методика відносно мало поширена.

2. Визначення бази оподаткування за системою записів на спеціальних рахунках податкового обліку в певному взаємозв'язку із фінансовим обліком за спорідненими операціями. Ця методика є превалюючою завдяки таким перевагам, як *точність, достовірність, перманентний самоконтроль*.

З цією метою можна було б, для прикладу, використати один вільний синтетичний рахунок класу 8 - «Витрати діяльності» — 86 чи 89 - для обліку валових витрат і класу 7 - «Доходи і результати діяльності» 77 чи 78 - для обліку валових доходів. Однак це може зробити лише Міністерство фінансів України, бо самі підприємства доповнювати План рахунків новими синтетичними рахунками не мають права. Для забезпечення системного обліку валових витрат і валових доходів зараз можна рекомендувати підприємствам скористатися правом введення інших потрібних субрахунків до затверджених синтетичних рахунків.

Зокрема, валові витрати можна обліковувати на окремому субрахунку у складі синтетичного рахунка 84 «Інші операційні витрати», а валові доходи — за субрахункам 747 до синтетичного рахунка 74 «Інші доходи».

Дещо краще у новому Плані рахунків вирішений облік розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість; їх ведуть на рахунку 64 - «Розрахунки за податками й платежами», зокрема, за аналітичним рахунком 6411 - «Розрахунки з податку на додану вартість», який треба відкрити до субрахунку 641 - «Розрахунки за податками», відображають як податковий кредит за дебетом, так і податкові зобов'язання — за кредитом. При цьому слід звернути увагу на те,

що, незважаючи на назви субрахунків 643 - «Податкові зобов'язання» та 644 - «Податковий кредит», відображені тут суми у «Податковій декларації з податку на додану вартість» не вказують. На цих субрахунках записують суми податку на додану вартість за аналогією до колишнього синтетичного рахунка 67 - «Податкові розрахунки» у разі надходження від покупців попередньої оплати (авансу) за продукцію, товари, послуги або якщо таку оплату авансом здійснено поставальникам (підрядникам) під майбутні поставки товарно-матеріальних цінностей, виконання робіт (послуг).

Загалом же у міжнародній практиці, як вказують дослідники, виділяють дві основні моделі підсистем бухгалтерського обліку та оподаткування.

У першій моделі система бухгалтерського обліку оформляється й функціонує під безпосереднім впливом оподаткування.

Друга модель передбачає паралельне існування бухгалтерського та податкового обліку як двох самостійних видів діяльності, які переслідують різні цілі, але використовують єдину вихідну базу — дані первинного обліку.

Причому в зарубіжній практиці за ступенем участі бухгалтерського обліку у формуванні податкового виділяють три його види:

а) бухгалтерський податковий облік, показники якого формують за даними бухгалтерського обліку. Для цього, наприклад, у Франції розроблено так звану перехідну таблицю, що дозволяє перейти від балансового прибутку в бухгалтерському обліку до оподаткованого;

б) змішаний податковий облік, показники якого формують за даними бухгалтерського обліку. Але з метою оподаткування використовують певні методи;

в) винятковий податковий облік, показники якого формують без участі даних бухгалтерського обліку. Саме такою є організація податкового обліку в США. Розглядаючи підсистему податкового обліку в Україні, можна вважати, що він тут організований за змішаним принципом, адже, як правило, більшість операцій, які відображають у податковому обліку, взаємопов'язані кореспонденцією з іншими рахунками фінансового обліку, оскільки рахунки податкового обліку є складовою частиною загального Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, підприємств і організацій.

Як у фінансовому, так і в податковому обліку застосовують найголовніші елементи бухгалтерського обліку: документацію, подвійний запис. Сальдо за рахунками податкового обліку є складовою частиною валюти балансу, який хоч і відображає за більшістю статей залишки за синтетичними рахунками фінансового обліку, однак містить також статті, сформовані у системі записів

податкового обліку. У деяких випадках це навіть зумовило відмову від принципу балансу — нетто у зв'язку із залученням до валюти балансу сальдо за субрахунками 643 - «Податкові зобов'язання», 644 - «Податковий кредит» чи синтетичними рахунками 17 «Відстрочені податкові активи», 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

Усі синтетичні рахунки фінансового і податкового обліку відображають в одній Головній книзі, стосовно якої у теорії бухгалтерського обліку сформований принцип чотирьох типів змін у балансі, які, однак, не впливають на рівність підсумків активу і пасиву. Цього правила, зокрема, не порушують записи на рахунках податкового обліку, хоча, як зазначалось вище, інколи тут виникають ситуації, що суперечать теорії: відображення податкового кредиту в пасиві, а податкових зобов'язань — в активі за субрахунками 643 та 644 - відповідно.

Йдеться, зокрема, про необхідність забезпечення системного обліку валових витрат, валових доходів платниками податку на прибуток, оскільки таких реєстрів донині немає, не дивлячись, на те, що необхідність у них виникла з 1 липня 1997 року — часу прийняття Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», де вперше у вітчизняну практику введені згадані дефініції.

З огляду на важливість проблеми облікового забезпечення за цим податком, очевидно є потреба розробки реєстрів аналітичного обліку, особливо на фоні того, що за податком на додану вартість вони давно встановлені Державною податковою адміністрацією України, причому окремо — для нагромадження даних про податковий кредит і за податковими зобов'язаннями.

Контрольні питання

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

Тема 7. Облікова політика підприємства стосовно необоротних активів

План теми:

Принципи класифікації та побудова інвентарних номерів необоротних активів за обліковою політикою підприємства.

Визначення процедур за обліковою політикою підприємства стосовно необоротних активів.

Ключові слова та словосполучення: методи, історична вартість активів, фінансова звітність, історична (фактична) собівартість, необоротні активи, облікова політика, амортизація.

Вступ

Одним із важливих аспектів облікової політики підприємства має бути об'єктивне застосування методів формування історичної вартості активів, адже саме вона є наріжним каменем, який закладено в основі принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, а саме обачності, за яким треба запобігати завищенню оцінки активів.

Здавалось би, що це питання достатньо врегульоване, а тому зрозуміле, оскільки в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», як і в П (С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» чітко вказано: оцінка активів підприємства за історичною (фактичною) собівартістю, виходячи з витрат на їх виробництво й придбання, є пріоритетною.

У принципі визначений і склад витрат, що формують історичну (фактичну) собівартість активів. Зокрема, за П (С) БО 7 «Основні засоби» історична (фактична) собівартість необоротних активів, або, іншими словами, первісна вартість, дорівнює сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

1. Принципи класифікації та побудова інвентарних номерів необоротних активів за обліковою політикою підприємства

Але річ у тім, що історична вартість активів на практиці нерідко виявляється нереальною стосовно їх справедливої вартості в даний момент, насамперед, через інфляцію. Окрім того, як це визначається в теорії за П (С) БО 28 - «Зменшення корисності активів», можуть виникати втрати від зменшення корисності активів, коли балансова (залишкова) вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування. Тому в обліковій політиці підприємства треба передбачати періодичне — на дату річного балансу — визначення, чи

існують ознаки можливого зменшення корисності активу, зокрема, такі:

- зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу частку, ніж очіувалось;
- застаріння або фізичне пошкодження активу.
- суттєві негативні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, в якому діє підприємство, що відбулися протягом звітного періоду або очікувані найближчим часом;
- збільшення протягом звітного періоду ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво зменшити суму очікуваного відшкодування активу;
- перевищення балансової вартості чистих активів підприємства над їх ринковою вартістю;
- суттєві зміни способу використання активу протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які негативно впливають на діяльність підприємства;
- інші свідчення того, що ефективність активу є або буде гіршою, ніж очіувалось.
- За наявності ознак про зменшення корисності активу підприємство визначає суму очікуваного відшкодування активу.

Слід зазначити, що й сама методика бухгалтерського обліку основних засобів, як це підкреслюють науковці, не забезпечує узгодженості історичної (фактичної) собівартості необоротних активів та їх реальної вартості. Це відбувається через методично невмотивований розгляд амортизації і зносу основних засобів як ідентичних економічних категорій.

Необ'єктивність оцінки основних засобів на підприємствах будь-якої галузі є очевидною, якщо порівняти облікові дані з реальними показниками, що характеризують стан конкретних об'єктів. Приміром, на Харківському комбінаті хлібопродуктів основні виробничі будівлі і споруди мають нульову залишкову вартість (табл. 7).

Таблиця 7 – Витяг із карток аналітичного обліку основних засобів Харківського комбінату хлібопродуктів

№ п/п	Найменування об'єктів	Інвентарний номер	Дата введення в експлуатацію	Відновна вартість, грн.
1	Склад цегляний триповерховий	10007	01.1942	190597
2	Склад тари	10012	01.1954	16857
3	Зерносклад № 2	10013	01.1955	1021887
4	Склад висівок	10006	01.1934	42881
5	Механічна майстерня	10011	01.1953	6848
6	Галерея подачі зерна	20009	01.1965	83736

Таблиця 8 – Зміна первинної вартості основних засобів та їхнього зносу на комбінаті хлібопродуктів

№ п /п	Група об'єктів	Первісна вартість до індексації, грн.	Знос до індексації, грн.	Первісна вартість після індексації, грн.	Знос після індексації, грн.
1	Будинки, споруди та передавальні пристрої	24979589	1641619	3707475	2434820
2	Машини та обладнання	1106256	660123	1749605	1044153
3	Транспортні засоби	301119	124507	427123	176351
4	Інструменти, прилади, інвентар	61197	38124	105211	65415
5	Інші основні засоби	49124	27116	67205	36984
	Разом	4015655	24991489	6056619	3757793

Оцінка основних засобів на багатьох підприємствах викривлена внаслідок недостатньої методологічної обґрунтованості методики їх обліку, яка, періодично змінюючись в окремих деталях, не набула системної цілісності. Особливо часто змінювалась гранична вартість, яка є підставою до віднесення засобів праці до складу основних фондів в останні роки, оскільки у зв'язку з інфляцією замість визначення вартісної межі згідно з колишнім «Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні» було встановлено, що до основних засобів не належать предмети вартістю до 15 мінімальних розмірів заробітної плати за одиницю за ціною придбання незалежно від терміну служби, але з окремими винятками з цього правила. Таким чином, гранична мінімальна вартість основних засобів змінювалась від 100 крб. у 1980 році до 255 грн. у 1996 році. Це зумовлювало певні труднощі в обґрунтованому віднесенні окремих засобів праці до складу основних фондів чи малоцінних і швидкозношуваних предметів. Крім того, це призвело до нечіткого розмежування їх в обліку навіть за умови правильного відображення при зарахуванні на баланс, оскільки згідно з п. 12 зазначеного вище Положення зміни в бухгалтерському обліку основних засобів, зарахованих на баланс, з цієї причини не проводились.

2. Визначення процедур за обліковою політикою підприємства стосовно необоротних активів

Принагідно зауважимо, що оцінка основних засобів як економічного ресурсу може бути викривлена внаслідок того, що методологією бухгалтерського обліку донині чітко не визначена, який же із шести можливих за П (С) БО 7 «Основні засоби» методів найбільше корелює з їх зносом.

Таким чином, вирішення проблеми об'єктивності оцінки основних засобів як одного з основних чинників економічних ресурсів, які забезпечують діяльність підприємств, лежить у площині обґрунтування методики визначення їх зносу.

Зрозуміло, що це скоріше інженерно-економічна, ніж обліково-фінансова задача, а тому існуючий порядок, коли на основі будь-якого методу нарахування амортизації, яка має визначатись, насамперед, фінансовими можливостями підприємства щодо формування такого джерела простого відтворення основних засобів, врешті-решт оцінюють їх за залишковою вартістю, має бути переглянутий. Видається, що знос об'єктів має визначатись за іншими критеріями — на основі інженерно-економічних розрахунків, що враховують індивідуальні технічні характеристики того чи іншого виду основних засобів. Отже норми його розрахунку повинні бути якомога диференційованішими. У даний же час амортизацію основних засобів повинна нараховуватись за укрупненими групами податкового методу, але при цьому в управлінському обліку доцільно визначати рівень зносу самим підприємством у наказі про облікову політику винятково на основі своїх фінансових можливостей та потреби в коштах для простого відтворення таких економічних ресурсів господарювання.

Отже, проблема реальності оцінки найгостріше стоїть для довгострокових активів, а саме — основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових фінансових інвестицій. Це зумовлене різними обставинами — як пов'язаними з їх використанням на підприємстві, так і з чинниками зовнішнього впливу.

Зокрема, фінансова концепція збереження капіталу вимагає обліковувати активи за їхньою історичною вартістю. Однак довгострокові активи — основні засоби та нематеріальні активи, — перебуваючи в обороті на підприємстві терміном понад один рік чи операційний цикл, якщо він більший за рік, споживаються у процесі провадження діяльності і в результаті цього зменшують вартість. Для отримання їхньої реальної вартості у балансі вводяться статті: «Знос основних засобів» та «Знос нематеріальних активів». Такий підхід дає змогу, з одного боку, зберегти у балансі історичну вартість активів, а з іншого, — у підрахунок валюти балансу включити їхню реальну вартість. Отже, такий чинник зменшення первісної вартості активів можна визначити як результат їх продуктивного споживання.

Зміна історичної вартості активів можлива також з причини дії зовнішніх щодо підприємства чинників, а саме — зміни курсу національної валюти, коливання цін на ринку подібних активів, зменшення або відновлення корисності активів. Дія цих чинників спричиняє як знецінення активів, так і збільшення їхньої вартості.

Таким чином, різноманітні форми зміни вартості активів у процесі їхнього використання у господарській діяльності підприємства потребують періодичного уточнення їхньої балансової оцінки. Таке уточнення в умовах фінансової концепції збереження капіталу відбувається як регулюванням балансової оцінки активів через використання регульовальних рахунків, так і її коригуванням за допомогою зміни первісної вартості. Метою обох способів є наближення балансової вартості активів до їхньої поточної вартості, однак вони передбачають використання різного інструментарію і мають різні наслідки

щодо первісної оцінки активів.

Варто зазначити, що ще вводячи новий План рахунків його розробники наголошували: що основні засоби, від використання яких підприємство очікує отримати економічні вигоди в майбутньому, підлягають переоцінці тому, що за останні роки штучні переоцінки, відображення в бухгалтерському обліку податкових сум амортизації із застосуванням понижуючих коефіцієнтів, збільшення вартості основних засобів на суму витрат на їхній ремонт призвели до втрати достовірної оцінки основних засобів.

Дійсно, на більшості підприємств залишкова, а інколи й початкова вартість основних засобів неточна. Причому викривлена вона як в один (зменшення), так і в інший (збільшення) бік. Причин тут декілька. Насамперед, слід зазначити, що помилки виникли внаслідок неправильної індексації вартості основних засобів у зв'язку з інфляцією. Як відомо, така індексація проводилась чотири рази: станом на 1 травня 1992 р., 1 серпня 1993 р., 1 січня 1995 р. і 1 квітня 1996 р. В основу індексації закладена належність основних засобів до класифікаційних груп, галузей народного господарства. Причому принцип індексації змінювався. Так, у 1992 році на кожному підприємстві враховувалась належність основних засобів за відповідною класифікацією до галузей народного господарства, і коефіцієнти індексації однотипних будівель залежно від цього могли складати від 11 до 17, а машин і обладнання — від 9 до 841 разів. У 1993 і наступних роках належність основних засобів до відповідної галузі народного господарства вже не враховувалась. Вартість усіх будівель, споруд і передавальних пристроїв збільшувалась за однаковими коефіцієнтами, але з урахуванням строків введення в експлуатацію. У зв'язку з цим найчастішими були помилки, що пов'язані з віднесенням конкретних об'єктів основних засобів до відповідних галузей народного господарства.

Із набуттям же чинності П (С) БО 7 «Основні засоби» помилки щодо оцінки об'єктів можна ліквідувати, оскільки у п.16 тут зазначено, що підприємство переоцінює об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість значно (більше як на 10 відсотків) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Тому в обліковій політиці підприємства треба передбачити періодичне коригування вартості необоротних матеріальних активів, але з урахуванням того, що вони поділяються на три види, залежно від того, чи є вони об'єктом амортизації: активи, вартість яких зменшується в результаті їхнього зношення і переноситься на продукцію шляхом амортизації (будівлі, споруди тощо); активи, вартість яких зменшується в результаті їхнього виснаження (природні ресурси — корисні копалини, ліс тощо); актив, вартість якого не змінюється в результаті використання (земля).

Контрольні питання

1. Які методи амортизації необоротних активів застосовують за обліковою політикою.
2. Переоцінка необоротних активів за обліковою політикою.

3. Визначте способи нарахування амортизації за обліковою політикою.
4. Визначте вартісну межі необоротних активів за обліковою політикою.

Тема 8. Облікова політика підприємства щодо оборотних активів

План теми:

1. Методи оцінки виробничих запасів за нормативно-правовою базою формування облікової політики.
2. Облікова політика щодо контролю за наявністю й використанням виробничих запасів.
3. Процедури з відображення виробничих запасів за обліковою політикою підприємства.

Ключові слова та словосполучення: *управлінський облік, методи, оцінка виробничих запасів, нормативно-правова база, фінансовий облік, контроль активів, управлінські системи, запаси, транспортно-заготівельні витрати.*

Вступ

Управлінський облік законодавче не регламентується, а здійснюється підприємством самостійно, виходячи з його облікової політики. Фінансовий облік здійснюється за загальноприйнятими положеннями (стандартами). Фінансовий облік скрупульозно фіксує минулі операції. Його характерною ознакою є історичність, тут неможливе наближене відображення результатів, якому часто віддають перевагу управлінці за альтернативи: недостатньо точна, але своєчасна інформація, або ж точна, але запізніла.

У фінансовому обліку здійснюють контроль за активами і капіталом підприємства загалом. В управлінському обліку контроль за активами здійснюють у розрізі центрів відповідальності — структурних підрозділів підприємства. Вважаємо, що капітал підприємства не є об'єктом управлінського обліку. Взагалі окремі дослідники, на наш погляд, надто звужують сферу управлінського обліку, зводячи її до трьох видів об'єктів: доходи, активи, витрати, або ж навіть до обліку оборотних активів.

Однак ефективним виробництво може бути лише в такому випадку, коли комплексно вирішують усі питання його діяльності. Саме таке вирішення свідчить щодо дієвості управлінської системи. Тому, наприклад, вилучення розрахунків зі сфери управлінського обліку, на нашу думку, є наслідком формального підходу до визначення його предмета. Те, що, як правило, розрахунки контролюють винятково облікові працівники центральної бухгалтерії, зовсім не означає некерованість цього процесу. Тим більше, що облік розрахунків тісно пов'язаний з обліком оборотних активів.

1. Методи оцінки виробничих запасів за нормативно-правовою базою формування облікової політики

Формування історичної вартості оборотних активів регулюється П (С) БО 9 - «Запаси», яким визначено, що первинною вартістю запасів, придбаних за плату, є їхня собівартість, яка складається із:

- суми, яку сплачують згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельних витрат (затрати на заготівлю запасів, оплата тари (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів).

При цьому за обліковою політикою треба визначити чи транспортно-заготівельні витрати включають до собівартості придбаних запасів або загальною сумою відображаються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів. В останньому разі суму транспортно-заготівельних витрат, яку узагальнюють на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляють між сумою залишку запасів на кінець звітний місяць і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо), за звітний місяць. Суму транспортно-заготівельних витрат, яка стосується запасів, що вибули, визначають як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, в кореспонденції з якими відображене вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначають діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітний місяць і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць; інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придбані для використання у запланованих цілях.

Водночас за обліковою політикою треба твердити, що первинною вартістю запасів, які виготовляють власними силами підприємства, визнають їхню виробничу собівартість, яку визнають за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 - «Витрати». Первинною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнають погоджену засновниками (учасниками) підприємства їх справедливу вартість. Первинною вартістю запасів, які одержані підприємством безоплатно, визнають їх справедливу вартість. Первинна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первинною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість.

Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів входить до складу витрат звітного періоду. Первинною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

При цьому обліковою політикою треба передбачити, що не включаються до первинної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормові втрати і нестача запасів;
- відсотки за користування позиками;
- витрати на збут; загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Облікова політика може бути багатоваріантною. У разі відпуску запасів у виробництво, продажу та іншого вибуття, оцінку їх здійснюють за одним із наступних методів:

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

Водночас для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовують тільки один із наведених методів.

Запаси, які відпускають, та послуги, що виконують для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюють за ідентифікованою собівартістю.

Облікова політика щодо контролю за наявністю й використанням виробничих запасів

Оцінку за середньозваженою собівартістю проводять щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця й одержаних у звітному місяці запасів.

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

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

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначають як різницю між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на товари. Суму торговельної націнки на реалізовані товари визначають як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначають діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітнього місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітнього місяця та продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

Вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, вилучають зі складу активів (списують з балансу) з подальшою організацією оперативного, кількісного обліку таких предметів за місяцями експлуатації та відповідними особами протягом строку їх фактичного використання.

Однак слід зважати на те, що в окремих галузях народного господарства значну частку запасів для подальшого використання виготовляють у власному виробництві. Тому як окремий метод, що має бути визначений обліковою політикою підприємства, треба розглядати формування собівартості продукції, робіт і послуг. Це зумовлює дотримання встановлених вимог щодо відображення витрат виробництва за переліком і складом їх елементів і статей.

Більшість авторів вважає, що за обліковою політикою підприємства треба затвердити склад постійно діючої інвентаризаційної комісії, а окремі з них відносять це до процедур бухгалтерського обліку, стосовно чого можна зазначити наступне. Якщо дотримуватись буквального тлумачення процедур як послідовності дій, то дійсно пункт наказу про облікову політику щодо затвердження такої комісії можна розглядати як процедуру. Тим більше, що нерідко це оформляють окремим наказом по підприємству. Правда, при цьому теж здійснюється низка дій — процедур: визначення та узгодження кандидатур, підготовка проекту наказу, його візування, та зрештою - видання.

Процедури з відображення виробничих запасів за обліковою політикою підприємства

Незважаючи на те, що порядок проведення інвентаризації, її періодичність теж мають визначатись за обліковою політикою підприємства, причому з дотриманням Інструкції Мінфіну України № 69, де вимога щодо створення цієї комісії є обов'язковою, віднесення як першого, так і другого до процедур уявляється неправомірним. Указаний порядок проведення інвентаризації, на наш погляд, треба розглядати як одне з окремих Положень, що повинні

додаватись до наказу про облікову політику.

Як процедуру можна, на наш погляд, тлумачити власне дії, які будуть виконуватись цією комісією. Для прикладу, Мінфіном України наказом від 22.11.2004 р, №731 внесено зміни до пп. 11.7 Інструкції по інвентаризації такого змісту: «При виявленні придатних для використання об'єктів основних засобів, залишкова вартість яких дорівнює нулю, постійно діюча (робоча) інвентаризаційна комісія оформлює пропозицію щодо визначення її справедливої вартості». Таким чином, звідси випливають принаймні дві процедури:

1) визначення справедливої вартості — суми, за якою може бути здійснений облік активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними й незалежними сторонами, що пов'язане з низкою дій — від вивчення прайс— листів до отримання експертних висновків, розрахунків дооцінки (уцінки) об'єктів тощо;

2) розрахунок ліквідної вартості — суми коштів або вартості інших активів, які підприємство може отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації) за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією), і це теж зумовлює виконання певних дій: визначення зносу об'єкта, калькуляцію витрат на ліквідацію та ін.

Подібним чином ця постійно діюча (робоча) інвентаризаційна комісія в межах своїх повноважень, що визначені Порядком проведення інвентаризації, здійснює інші процедури, які пов'язані з виявленням відповідності фактичної наявності активів, відображеної в облікових регістрах, встановленням застарілих або таких, які не використовуються і не потрібні на підприємстві чи втратили певною мірою свою якість, зрештою, фіксування це в інвентаризаційних описах аж до визначення нестач (надлишків) включно.

Не дивлячись на те, що елементи облікової політики не можна однозначно відносити лише до таких, які забезпечують складання звітності, інші автори теж дотримуються думки щодо необхідності включення до відповідного наказу подібних елементів, розглядаючи їх у контексті процедур: відповідальності за ведення бухгалтерського обліку; форми ведення бухгалтерського обліку; робочий план рахунків; технологію обробки облікової інформації; періодичність і порядок проведення інвентаризації, а також затвердження складу постійно діючої інвентаризаційної комісії; документооборот із затвердженням у наказі первинних документів, які використовуються на підприємстві; обов'язки і склад технічної ради по підприємству; порядок організації матеріальної відповідальності на підприємстві; порядок ведення управлінського обліку; відповідальність за оподаткування.

Спірність такого тлумачення цих елементів облікової політики як процедур особливо помітна, якщо порівняти їх з іншими, які Л. Пантелійчук та І. Байло, вважають методами ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності:

1. Оцінка вибуття запасів (згідно з П (С) БО 9 - «Запаси»), яка застосовуватиметься на підприємстві;

2. Методи розрахунку величини резерву сумнівних боргів (відповідно до П (СБО 10 - «Дебіторська заборгованість»);
3. Методи амортизації основних засобів;
4. Значення вартісного критерію віднесення матеріального активу до малоцінних необоротних активів згідно з п. 5.1 П (С) БО 7 - «Основні засоби», яке підприємство може встановити самостійно. А може і не встановлювати;
5. Методи нарахування амортизації й термін використання нематеріальних активів;
6. Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг згідно з П (С) БО15 - «Дохід»;
7. Порядок формування резервів для забезпечення майбутніх витрат і платежів підприємство визначає відповідно до П (С) БО 11 - «Зобов'язання» та П (С) БО26 - «Виплати працівникам»;
8. Формування історичної вартості активів;
9. Формування собівартості продукції, робіт, послуг (відповідно до П (С) БО 16 - «Витрати»);
10. Метод обліку довгострокових інвестицій (відповідно до П (С) БО 12 - «Фінансові інвестиції»);
11. Визначення критерію віднесення високоліквідних активів до грошових коштів;
12. Затвердження переліку витрат, що стосуються майбутніх періодів;
13. Визначення дати визнання зобов'язання відповідно до П (С) БО 11 - «Зобов'язання»;
14. Перелік витрат, що входять до складу доходів майбутніх періодів;
15. Визнання і перелік доходів (відповідно до П (С) БО 15);
16. Затвердження системи оплати праці і системи преміювання за колективним договором підприємства;
17. Розкриття застосування П (С) БО 17 та рахунку 79;
18. Затвердження порогу облікової інформації.

Такий широкий перелік нормативних документів, на наш погляд, недоцільно дублювати в наказі про облікову політику чи додатках до нього, оскільки її формування може перетворитись у формальне накопичення всіх можливих норм і правил ведення бухгалтерського обліку (як бачимо, про складання звітності тут не йдеться, хоч власне останнє й передбачає застосування відповідних процедур). До того ж не всі з перелічених вище процедур можна однозначно ними вважати.

Для прикладу, порядок ведення управлінського обліку сам може розглядатись як сукупність методів і процедур, до того ж надто різноманітних, аби їх можна було коротко перелічити. Так само порядок проведення інвентаризації передбачає використання відповідних процедур, зокрема таких, як визначення облікових залишків за картками складського обліку, встановлення фізичної наявності запасів знову ж таки за допомогою певних процедур, які бувають доволі складні, особливо щодо виявлення якісних

характеристик та ін.

Окрім того, на наш погляд, за обліковою політикою підприємства немає сенсу повторювати зміст Інструкції по інвентаризації, затвердженої наказом Міністерства фінансів України, від 11.08.94р. №69 (зі змінами, внесеними наказом від 5.12.97 р. № 268; від 26.05.2000 р. № 115; від 22.11.2004 р. № 731). Але очевидною є необхідність визначення за нею складу постійно діючої інвентаризаційної комісії, а також робочих інвентаризаційних комісій та обсягів і термінів проведення інвентаризації: повна чи вибіркова, планова або раптова. Зокрема наказ може бути таким:

ВАТ «Хартекс»,
м. Харків, вул. І. Франка, 12

01.01 201X

НАКАЗ

Про інвентаризаційну комісію та порядок проведення інвентаризації
Відповідно до п. 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

НАКАЗУЮ:

1. Щороку, в період з другої половини листопада до першої половини грудня проводити планову повну інвентаризацію активів і зобов'язань підприємства відповідно до Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р., №69.

2. Раптові вибіркові інвентаризації активів, зобов'язань підприємства проводити в обсягах і терміни, визначені додатковими розпорядженнями;

3. Затвердити склад постійно діючої інвентаризаційної комісії:

- голова комісії: заступник директора Ткачук М. П.;
- члени комісії: головний інженер Король В. С., бухгалтери

Дружко В. В., Голуб В. С.;

Для забезпечення оперативного проведення інвентаризації затвердити персональний склад робочих інвентаризаційних комісій згідно з додатком (в ньому вказують такі комісії за конкретними підрозділами підприємства із залученням до них комірників, вагарів і галузевих спеціалістів, лаборантів тощо);

4. Контроль за виконанням наказу покласти на заступника директора Ткачука М. П.

Директор

Г. В. Хромченко

Контрольні питання

1. Визначте особливості обліку запасів за обліковою політикою.
2. Назвіть методи оцінки вибуття запасів за обліковою політикою.
3. Визначте процедури складання звітності за обліковою політикою.
4. Назвіть методи розподілу та використання прибутку за обліковою політикою.

Змістовий модуль 1.3.

Документообіг та практичні аспекти формування облікової політики підприємств

Тема 9. Структура бухгалтерії та документообіг за обліковою політикою підприємства

План теми

1. Орієнтовна структура бухгалтерії та нормативно-правове регулювання функціональних обов'язків її працівників за обліковою політикою.
2. Вибір форми бухгалтерського обліку за обліковою політикою підприємства.

Ключові слова та словосполучення: структура, бухгалтерія, нормативно-правове регулювання, облікова політика, функціональні обов'язки, працівники, підприємство, управлінські рішення, аналітика.

Вступ

Безперечно, успішне функціонування бухгалтерії можливе за умови, коли облікові працівники забезпечують чітку організацію бухгалтерського обліку на підприємстві. Облікова ж політика підприємства загалом своєю метою якраз і має забезпечення такого «облікового порядку», що можливе за умови, коли кожний працівник бухгалтерії буде дотримуватись встановлених вимог щодо своїх службових обов'язків.

Отож складовою облікової політики підприємства є визначення конкретних обов'язків кожного працівника бухгалтерії підприємства та посадових інструкцій, в яких деталізовані облікові процедури, які окреслені сутністю його сегмента в цілісному циклі опрацювання документів і реєстрів бухгалтерського обліку та складання й подання фінансової звітності користувачам. Водночас вимоги ринкової економіки, посилюючи значення фактографічної інформації в управлінні діяльністю підприємства, зумовлюють розширення кола обов'язків працівників, зокрема, включення до них функцій аналітичної інтерпретації облікових даних і звітних показників, оскільки реалії на більшості підприємств такі, що менеджери в основній своїй масі є

спеціалістами-технологами, а тому надто специфічна облікова інформація ними, зазвичай, у формулюванні управлінських рішень ігнорується і приймаються вони нерідко лише на основі інтуїції.

1. Орієнтовна структура бухгалтерії та нормативно-правове регулювання функціональних обов'язків її працівників за обліковою політикою

В умовах ринкової економіки необхідно виходити з нової парадигми філософії управління, суть якої полягає, насамперед, у відході від виробничого раціоналізму системи управління, тобто переконання, що успіх підприємства визначається, насамперед, раціональною організацією виробництва продукції, зниженням витрат, розвитком спеціалізації і переходом до маркетингової концепції управління, за якої в основі господарських рішень повинні лежати вимоги ринку. Водночас ефективність виробництва значною мірою залежить від правильної оцінки ретроспективної інформації, яка є основою для прийняття прогностичних рішень, часто альтернативних. Тому можна визнати слушним, що інформаційна модель на підприємстві повинна органічно поєднувати облікове забезпечення формування звітних показників, їх подання користувачам, аналітичну інтерпретацію як основу для розробки управлінських рішень (рис. 5).

I стадія	II стадія	III стадія	IV стадія
Збір і класифікація інформації, її фіксування в первинних документах	Накопичення і узагальнення інформації в облікових реєстрах	Формування звітних показників, їх передача користувачам	Вивчення й аналіз звітних показників, їх інтерпретація

Рис. 5 – Інформаційна модель підприємства

З цієї моделі випливає необхідність передбачення в обов'язках кожного працівника бухгалтерії функції аналітичного осмислення даних бухгалтерського обліку, показників внутрішньої і зовнішньої звітності та підготовки аналітичних розробок, які можуть бути сприйнятливими насамперед для менеджерів підприємства (рис. 6).

Проте необхідним елементом облікової політики все - таки має бути визначення структури бухгалтерії, її штатного складу. Звісно, що універсального припису тут дати неможливо, оскільки специфіка підприємств надто різноманітна, починаючи від їх розмірів і закінчуючи організаційними взаємозв'язками між виробничими й обслуговуючими підрозділами. Але те, що в більшості наказів про облікову політику цей аспект взагалі відсутній, теж не можна визнати обґрунтованим підходом до її формування. Саме методика

визначення кількісного та якісного складу бухгалтерії, субординації її працівників повинна бути чільною ланкою облікової політики підприємства, навколо якої об'єднується решта її складових.



Рис. 6 – Модель автоматизованого робочого місця бухгалтера-аналітика

Тому для полегшення орієнтації щодо формування структури й штату бухгалтерії можна рекомендувати її примірний склад як основу для конкретизації на підприємстві з урахуванням його специфічних особливостей (рис. 7).

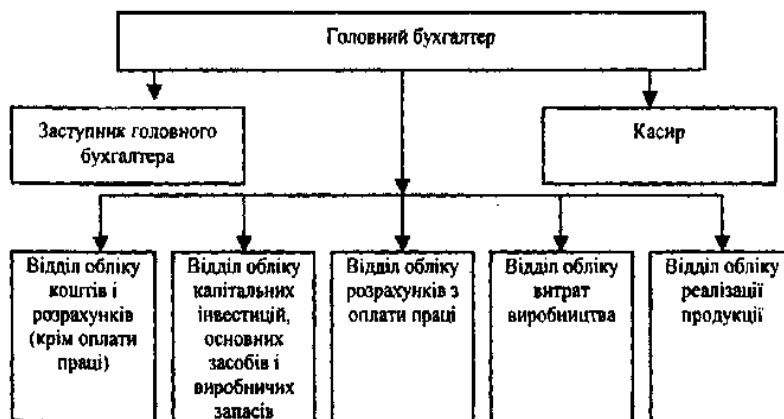


Рис. 7 – Орієнтовна структура бухгалтера підприємства

Водночас зрозуміло, що розподіл обов'язків серед працівників не може здійснюватись за механістичним принципом лише з урахуванням якогось одного критерію, наприклад, функціональних взаємозв'язків виробничих і обслуговуючих підрозділів підприємства. Тому цілком слушним є зауваження, що при цьому треба враховувати низку інших особливостей: освіту і стаж роботи облікових працівників, їхні навички і вміння, обсяг господарських операцій, необхідність виконання інших робіт — надання допомоги у веденні

первинного обліку за центрами відповідальності, перевірка звітів матеріально відповідальних осіб, контроль за дотриманням графіків документообігу складання й подання форм звітності та ін.

Проте конкретні особливості обліку на підприємствах зумовлюють те, що операції, відображення яких передбачене в одному журналі, за розподілом обов'язків можуть належати до сфери відповідальності різних працівників. Скажімо, Журнал 5 (5А) об'єднує операції за обліком витрат виробництва, матеріальними запасами, розрахунками з оплати праці. Розрахунки за податками і платежами нерідко, зважаючи на їхній обсяг і відповідальність за них, ведуть заступник головного бухгалтера, або й він особисто, у той час, як решту розрахунків у Журналі 3 — бухгалтер відділу обліку розрахунків і т. д. У зв'язку з цим виникає проблема персональної відповідальності за ведення журналів конкретними працівниками бухгалтерії, яка вирішується по-різному. На одних підприємствах записи в один і той самий журнал проводять різні працівники, на інших закріплюють журнали за конкретними працівниками, а інші виконують всі попередні облікові записи у реєстрах, які є основою для відображення даних у цьому журналі. Останній варіант, прийнятніший, оскільки посилює контрольну функцію обліку, забезпечує належну якість записів операцій у журналах.

При розподілі обов'язків за обліковою політикою на підприємстві варто врахувати, що в сучасних умовах відмова від складання річних і перспективних планів призвела до значного скорочення, або й до повної ліквідації економічної служби на підприємствах, внаслідок чого контроль за раціональним використанням ресурсів перестав здійснюватися або значно скоротився. Тому назріла необхідність вирішення цієї проблеми. Тут може бути два виходи. Перший - передбачає передачу бухгалтерії функцій економічного відділу подібно до того, як це зроблено в розвинених країнах, при цьому має бути створений відділ бухгалтерії, що виконує функції формування інформації, її обробки, наступного аналізу та підготовки висновків і пропозицій з передачею результатів розробок для прийняття рішень певною категорією працівників.

Необхідність цього зумовлена відсутністю економічної служби на багатьох підприємствах, тому цю роботу мають виконувати бухгалтери є, але якщо врахувати їх зайнятість фінансовим та податковим обліком, виконувати додаткові функції у них немає можливості. Тому необхідно розширяти штат бухгалтерії, незважаючи на те, що проти цього, як правило, виступає власник підприємства. Зрозуміло, що таке рішення може стосуватись лише великих підприємств.

Інший підхід передбачає передачу економічній службі додаткових обов'язків з формування фактичних даних про витрати та вихід продукції, всі інші функції управлінського обліку.

Вибір між зазначеними формами організації управлінського обліку мабуть доцільно віддати власникам чи менеджерам.

Оскільки в останні роки в Україні все більш актуальною стає проблема впровадження управлінського обліку, то облікова політика щодо розподілу обов'язків серед працівників бухгалтерії має визначатись з урахуванням моделі його взаємозв'язку з підсистемою фінансового обліку. При цьому варто враховувати зарубіжний досвід. Приміром, В. Ткач та М. Ткач на підставі узагальнення світової практики ведення обліку витрат і обчислення собівартості продукції виділили чотири системи організації управлінського обліку (точніше формування інформації щодо витрат та результатів діяльності підрозділів, сегментів діяльності тощо):

1) управлінський облік повністю виділений з фінансового за допомогою ведення спеціальних рахунків-екранів;

2) управлінський облік стає автономний щодо системи фінансового обліку;

3) управлінський облік не ведеться, але облік витрат за носіями для обчислення собівартості продукції, робіт і послуг здійснюється статистичне, тобто поза системою бухгалтерського обліку, хоч дані статистичного обліку пов'язуються з даними бухгалтерського обліку;

4) управлінський облік відсутній, а облік виробничих витрат інтегровано у фінансовий облік;

5) таким чином, залежно від обраного підходу щодо системи управлінського обліку має визначатися облікова політика підприємства стосовно розподілу обов'язків серед працівників бухгалтерії. Тобто, в принципі тут можлива описана структура бухгалтерії за умови вибору третього чи четвертого варіантів або ж на підприємстві функціонують по суті паралельно дві бухгалтерії: управлінська (її ще називають виробничою) і фінансова (або головна бухгалтерія).

Певна річ, що таку розкіш, яка впливає з третього варіанта, можуть собі дозволити лише великі підприємства, де виробничий потенціал досить потужний, а його віддача висока, причому за умови, що ефективність автономної організації управлінського обліку стосовно фінансового виправдана.

У формуванні облікової політики підприємства щодо розподілу обов'язків серед працівників бухгалтерії неможливо ігнорувати те, що на практиці, як зазначають зокрема й автори, які категорично проти навіть уживання терміна

«податковий облік», заплутаність податкових розрахунків, складність податкової звітності та непомірні штрафи, що сплачує підприємство у разі помилки, змушують підприємство виділяти окремий підрозділ бухгалтерії для ведення податкового обліку. До того ж у зарубіжних облікових системах податковий облік теж розглядають як окремий і самостійний. Отже, облікова політика підприємства має бути визначеною й щодо методики податкового обліку: покладення обов'язків з його ведення на конкретних працівників бухгалтерії чи навіть виокремлення окремого сектора, якщо це велике підприємство, де обсяг податкових розрахунків надто великий; застосування окремих субрахунків для обліку валових витрат, валових доходів або ж вибірки даних за існуючими реєстрами обліку з наступним коригуванням відповідно до змісту податкової звітності тощо.

Облікова політика підприємства щодо розподілу обов'язків серед працівників бухгалтерії визначається й стосовно відображення витрат і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг). Тут можливі два підходи. Зокрема, якщо на підприємстві виробляють один вид продукції (надають один вид послуг), то облік витрат достатньо вести на синтетичному рахунку 23-«Виробництво» в цілому. Це не означає, що сказане стосується лише однієї номенклатури виробів, бо вона може бути чисельною. Приміром, у виробництві меблів — столи, шафи, дивани, стільці тощо. Хоч у такому разі витрати обліковують разом, все ж таки калькулюють собівартість кожного виду виробів окремо за їх модифікаціями, використовуючи нормативний метод.

Коли ж виробництво багатогалузеве (типовим прикладом може бути сільське господарство, де, окрім галузей рослинництва і тваринництва, як підгалузі виділяють вирощування окремих культур: зернових, цукрових буряків, картоплі, овочів тощо, або ж виробництво молока, відгодівля тварин за видами тощо), то облік витрат необхідно вести на окремих аналітичних рахунках, що відкриваються до синтетичного рахунку 23 - «Виробництво». При цьому для калькулювання собівартості одиниці продукції застосовують різні методи, виходячи й з специфіки кожної галузі чи підгалузі виробництва.

Складовими елементами облікової політики підприємства є інвентаризація активів і розрахунків підприємства. Необхідність її проведення ґрунтується на Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», де вказано, що для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Важливість визначення методики й термінів проведення інвентаризації як запоруки усунення розбіжностей між даними бухгалтерського обліку й фактичною наявністю активів підприємства зумовлюється тим, що саме цей методичний прийом є основою забезпечення достовірності звітності. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначає власник (керівник) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно із законодавством.

Саме завдяки її проведенню можна досягти мети ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, тобто надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації щодо фінансового становища, результатів діяльності та руху грошових коштів підприємства, оскільки покладатись тільки на запис в регістрах бухгалтерського обліку не можна, зважаючи на те, що їх масовість, адже вони здійснюються за величезною кількістю господарських операцій (як висловлюються вчені — атомів діяльності підприємства), мимоволі спричинює помилки і відхилення облікових даних від реальної наявності активів, стану розрахунків, і та ін. Тому лише за умови інвентаризації — перевірки активів у натурі за допомогою візуального огляду, вимірювання, підрахунку тощо можна виявити певні розбіжності між обліковими даними та усунути їх, застосовуючи методи виявлення помилок, що є складовою роботи працівників бухгалтерії та впливає на документообіг підприємства.

Облікова політика підприємства має визначатись й щодо застосування форми бухгалтерського обліку, оскільки в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено, що підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему регістрів обліку, порядку та способу реєстрації й узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, що встановлені цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки даних. Отож, виходячи з того, що в принципі можливе застосування простої, спрощеної, меморіально-ордерної, журнально-ордерної чи комп'ютеризованої форми бухгалтерського обліку, на підприємстві в наказі про облікову політику треба визначити котрусь із них, враховуючи як особливості діяльності, так і зміст зазначеної форми із таким розрахунком, аби забезпечити як повне висвітлення господарських операцій, так і превалювання їх сутності над формою, тоді облік операцій здійснюється відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

2. Вибір форми бухгалтерського обліку за обліковою політикою підприємства

Безперечно, найпрогресивнішою на даний час є комп'ютеризована форма бухгалтерського обліку. Але, як зазначають вчені, вибираючи форму бухгалтерського обліку, слід керуватися, по-перше, рівнем технічної оснащеності обліку і перспективами в цій галузі; по-друге, економічною вигідністю; по-третє, контрольнo-аналітичними можливостями обліку при тій чи іншій його формі. З цієї точки зору найпрогресивнішою є таблично-автоматизована, а найпоширенішою усе - таки — журнально-ордерна форма обліку.

Форму обліку слід розглядати як певну систему облікових реєстрів сувої регламентованого змісту, взаємопов'язаних чітким порядком і способом запису операцій господарства. Тому для раціоналізації структури бухгалтерії обліку, величезне значення мають правильний вибір форми реєстрів синтетичного й аналітичного обліку, властивих застосовуваній формі бухгалтерського обліку.

Наприклад, малі підприємства, які здійснюють невелику кількість господарських операцій, можуть застосовувати просту форму бухгалтерського обліку, яка передбачає лише ведення Журналу обліку господарських операцій та Відомості 3-обліку розрахунків з оплати праці, з дебіторами і кредиторами. За більшої кількості операцій — спрощену форму бухгалтерського обліку, за якою кількість реєстрів більша, оскільки містить Відомості 1-М — 5-М та Оборотно-сальдову відомість, або ж застосовувати журнали, які затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 36.

Звісно, що це не означає обов'язковості проведення записів у цих реєстр вручну, бо за наявності комп'ютера та відповідного програмного забезпечення робити з їх застосуванням.

У бюджетних установах реєстри бухгалтерського обліку (картки та книги аналітичного обліку, меморіальні ордери) і порядок їх ведення визначені наказом Державного казначейства України №100 від 06.10.2000р.

З цієї точки зору найпрогресивнішою є таблично-автоматизована, а найпоширенішою усе ж таки — журнально-ордерна форма обліку.

Форму обліку слід розглядати як певну систему облікових реєстрів сувої регламентованого змісту, взаємопов'язаних чітким порядком і способом запису операцій господарства. Тому для раціоналізації структури бухгалтерського обліку величезне значення мають правильний вибір форм реєстрів синтетичного й аналітичного обліку, властивих застосовуваній формі бухгалтерського обліку.

Отож облікова політика підприємства повинна бути чітко визначена в робочих інструкціях, які мають бути конкретизовані щодо особливості роботи бухгалтерів на кожному робочому місці. У зв'язку з цим, неприйнятними є викладення в них загальних уніфікованих імперативів на кшталт: бухгалтер з обліку розрахунків забезпечує опрацювання первинних документів і складання реєстрів аналітичного обліку розрахунків з різними підприємствами (організаціями), фінансовими та профспілковими органами, працівниками, іншими дебіторами і кредиторами відповідно до діючого положення щодо розрахунків з постачальниками й підрядниками, покупцями й замовниками.

Безумовно, що сама по собі облікова політика підприємства здійснюватись не може, а розраховувати на її стихійне запровадження на відповідних ділянках бухгалтерського обліку не доводиться. Звідси впливає необхідність певної організаторської роботи щодо виконання вимог наказу про облікову політику підприємства; її мають здійснювати як керівник підприємства, так і головний бухгалтер. Зокрема, керівник підприємства повинен створити належні умови для забезпечення здійснення облікової політики, оскільки згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів. Він же несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом установленого терміну, але не менше трьох років.

Водночас усе - таки безпосередньо організацію облікової політики на підприємстві забезпечує головний бухгалтер, оскільки лише він, як компетентний спеціаліст може контролювати виконання пов'язаних з нею надто специфічних робіт, У загальному плані вони визначені тим же Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Головний бухгалтер або особа, на яку покладене ведення бухгалтерського обліку підприємства:

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
- організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх операцій;

- бере участь в оформленні матеріалів, які пов'язані з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;
- забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

Водночас керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерської обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення і подання до обліку первинних документів.

Таким чином, організація здійснення облікової політики підприємства — прерогатива двох посадових осіб, але це не означає, що на цьому вона завершується оскільки в принципі облікову політику підприємства здійснюють усі посадові особи, які тією чи іншою мірою пов'язані із забезпеченням бухгалтерського обліку господарських операцій. Насамперед це, звичайно, працівники бухгалтерії, які безпосередньо виконують повсякденну рутинну роботу щодо виконання вимог облікової політики на підприємстві. Тому загалом організацію здійснення облікової політики на підприємстві можна розглядати як виконання кожним обліковим працівником визначених його службовими обов'язками функцій і процедур, причому не тільки безпосередньо на власному робочому місці, а й щодо забезпечення контролю за дотриманням вимог установленної облікової політики іншими посадовими особами структурних підрозділів підприємства, насамперед - матеріально-відповідальними особами: комірниками, завідувачами складів, вагарями, а також обліковця - диспетчера автопарку та ін. У цьому разі вони діють від імені керівника підприємства і головного бухгалтера, тому їх вимоги щодо забезпечення облікової політики такі ж обов'язкові, як і перших двох осіб.

У свою чергу це вимагає конкретизації в наказі про облікову політику (або додатку до нього) функціональних обов'язків кожного працівника бухгалтерії, які традиційно пов'язуються насамперед із визначенням найменування їх посад.

Водночас зрозуміло, що на кожному підприємстві забезпечити науково обґрунтоване нормування праці облікових працівників за посадами на основі хронометражу неможливо і для цього доводиться використовувати усереднені критерії визначення їх кількості, наприклад з урахуванням чисельності середньорічних працівників. Звісно, посаду головного бухгалтера за цим критерієм не визначають і він один на підприємство, хіба що будуть

організовані дві бухгалтерії — фінансова та управлінська, причому незалежні одна від одної. Але поки що на вітчизняних підприємствах щодо такого поділу бухгалтерського апарату мови не йдеться.

За обліковою політикою підприємства мають бути конкретизовані права й обов'язки головного бухгалтера, якщо обраний варіант ведення бухгалтерського обліку штатною службою на чолі з ним, оскільки встановлені відповідно до ст. 7 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» надто узагальнені. При цьому можна скористатись вимогами до кваліфікаційних характеристик професій працівників бухгалтерського обліку, що затверджені Міністерством праці та соціальної політики України від 28 грудня 2001р. Так, кваліфікаційними вимогами до претендента на посаду головного бухгалтера, начальника (завідувача) відділу (управління) бухгалтерського обліку є: повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст), післядипломна освіта в галузі управління; стаж бухгалтерської роботи за професіями керівника нижнього рівня: для магістра — не менше двох років, для спеціаліста — не менше трьох років. Для завідувача сектора (бюро) у відділі (управлінні) бухгалтерського обліку: повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст); стаж бухгалтерської роботи: для магістра — не менше двох років, для спеціаліста — не менше трьох років.

Головний бухгалтер забезпечує організацію бухгалтерського обліку на підприємстві, в організації, установі, а також контроль за раціональним, економним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, збереженням власності.

Головні бухгалтери призначаються на посаду і звільняються з неї наказом керівника підприємства,

Очолюваний головним бухгалтером відділ бухгалтерії підприємства, організації, установи є самостійним структурним підрозділом (службою) і не повинна входити до складу якого-небудь іншого підрозділу (служби).

Головний бухгалтер підпорядковується безпосередньо керівнику підприємства (організації, установи), а з питань організації бухгалтерського обліку і складання звітності, порядку і методики здійснення контролю — начальнику управління (відділу) бухгалтерського обліку і звітності (головному бухгалтеру) керівного органу.

Контрольні питання

1. Які повноваження мають суб'єкти регулювання облікової політики?
2. Визначте повноваження власника підприємства щодо визначення облікової політики.

3. Назвіть рівні регулювання облікової політики.
4. Які фактори сприяють зміні облікової політики?
5. Визначте документи, що є основою облікової політики, їх короткий зміст.
6. Назвіть форми обліку та їх визначення за обліковою політикою.

Тема 10. Облікова політика підприємства щодо узагальнення даних для складання звітності

План теми:

1. Сутність узагальнення даних бухгалтерського обліку за вимогами нормативно-правових документів щодо складання й подання звітності.
2. Методика узагальнення даних за обліковою політикою підприємства.
3. Забезпечення складання й подання звітності підприємства у відповідності з обліковою політикою.

Ключові слова: методика, звітність підприємства, нормативно-правові документи, наказ про облікову політику, контроль, узагальнення даних за обліковою політикою, фінансова звітність.

Вступ

Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, окрім контролю за збереженістю активів, правильністю розрахунків, збереженням капіталу, врешті-решт підпорядковане забезпеченню складання та подання фінансової звітності, що містить інформацію щодо фінансового становища, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період, користувачам — фізичним та юридичним особам, — які потребують інформацію щодо діяльності підприємства для прийняття рішень. Адже в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» акцентовано, що підприємства зобов'язані подавати квартальну та річну фінансову звітність органам, до сфери управління яких вони належать; трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, якщо інше не передбачене законом. Органам виконавчої влади та іншим користувачам фінансову звітність подають відповідно до законодавства. Термін подання фінансової звітності встановлює Кабінет Міністрів України.

1. Сутність узагальнення даних бухгалтерського обліку за вимогою нормативно-правових документів щодо складання й подання звітності

Відкриті акціонерні товариства, підприємства-емітенти облігацій, банки, довірчі товариства, валютні та фондові біржі, інвестиційні фонди, інвестиційні компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи зобов'язані не пізніше 1 червня наступного за звітним року оприлюднювати річну фінансову звітність та консолідовану звітність шляхом публікації в періодичних виданнях або розповсюдження у вигляді окремих друкованих видань. У разі ліквідації підприємств ліквідаційна комісія складає ліквідаційний баланс та у випадках, що передбачені законами, публікує його протягом 45 днів.

З огляду на це складовою облікової політики підприємства є визначення конкретних умов (виконавці, терміни складання й подання звітності, способи надання користувачам, визначення органу, який опублікує звітність тощо) складання й подання звітності відповідно до вимог згаданого закону.

При цьому не можна обминути й внутрішню звітність, оскільки одним з аспектів облікової політики підприємства є визначення форми, обсягу й термінів складання облікових або звітних відомостей, які подає служба обліку для потреб оперативного управління роботою підприємства, контролю за виконанням виробничих планів і завдань. Ці відомості можуть бути у формі рапортів, зведень, довідок, табелів тощо. Форму, зміст і термін подання цих документів встановлює головний бухгалтер разом із керівником, враховуючи можливості облікової служби.

Тому в наказі про облікову політику підприємства треба чітко розписати обов'язки працівників бухгалтерії щодо складання звітних форм, подання їх за призначенням з обов'язковим визначенням термінів. При цьому треба мати на увазі, що нормативно-правове регулювання облікової політики підприємства не вичерпується тільки вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», оскільки, окрім фінансової, існують інші види звітності: статистична, податкова, за відрахуваннями на соціальні заходи. І хоч вони регулюються так званими підзаконними актами, відповідальність за будь-які порушення прострочення термінів подання, помилки, перекручення тощо, досить суттєва. Тому доцільно, аби на підприємствах були складені плани-графіки складання й подання звітності, наприклад, за такою формою (табл. 9)

Таблиця 9 – План-графік складання і подання звітності

Назва звітного документа, номер форми	Періодичність складання	Відповідальна особа (посада, прізвище)	Строки передачі		Куди передається
				фактично	
Фінансова звітність					
Статистична звітність					
Податкова звітність					
Звітність за відрахуваннями на соціальні заходи					

Окремо варто виділити внутрішню звітність. Бо хоч внутрішня звітність не регламентована нормативно-правовими актами директивних органів, але це не означає, що її регулювання не входить до сфери облікової політики підприємства. Водночас у теорії бухгалтерського обліку організація внутрішньої звітності залишилась поза увагою науковців.

З одного боку, це зумовлено тим, що внутрішня звітність надто специфічна (адже, наприклад, підприємство галузі будівництва не може її організувати аналогічно, як торговельне), а тому й різноманітна за формами. З іншого ж, теорія бухгалтерського обліку донині не визначилась із сутністю звітності взагалі і в більшості видань її не виокремлюють із складових елементів самої звітності.

2. Методика узагальнення даних за обліковою політикою підприємства

Важливою складовою облікової політики підприємства є визначення порядку узагальнення даних аналітичного обліку. Зауважимо, що цей аспект теж не висвітлюється в літературі, хоч воно є одним із важливих елементів методу бухгалтерського обліку. Можливо це є причиною того, що, як зазначають окремі автори, в теорії бухгалтерського обліку відбулась підміна сутності узагальнення даних поточного обліку (раніше вживалось визначення цієї процедури як «балансове узагальнення») і зазвичай, під цим розуміють лише форму звітності — «Баланс» ф. № 1. Проте, насправді, балансове узагальнення передуює складанню звітності і є одним із способів вивірення даних аналітичного обліку, що особливо важливе, зважаючи на розосередження облікових записів навіть в одних і тих самих реєстрах за різними виконавцями.

У наведеній оборотній відомості немає трьох пар рівностей, оскільки за сучасним планом ці аналітичні рахунки є лише активними чи пасивними, але саме такі оборотні відомості застосовують за меморіально-ордерною та американською формами обліку за матеріальними рахунками. Сума оборотів за дебетом і сума оборотів за кредитом усіх аналітичних рахунків має дорівнювати оборотам за дебетом і кредитом того рахунка, до якого вони були відкриті.

На практиці інколи виникають ситуації, коли активний рахунок стає пасивним за сальдо, або ж навпаки, що інколи є наслідком відходу від принципів відображення операцій з розрахунків за новим планом рахунків. Як відомо, кредиторська заборгованість перед покупцями здебільшого виникає за отриманими від них авансами. Однак облік таких сум треба вести на субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними», тобто у Відомості 3.5 аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями (до рахунка 68), в якій є місце для відображення сальдо за кредитом.

Таблиця 10 – Оборотна відомість за аналітичними рахунками субрахунка 61 "Розрахунки за авансами отриманими»

Шифр аналітичного рахунка	Назва аналітичного рахунка	Од. виміру	Сальдо станом на 01 . 01.200_р				Оборот за місяць				Сальдо станом на 01 02. 200_р.			
			Дебет		Кредит		Дебет		Кредит		Дебет		Кредит	
			к-ть	сума	к-ть	сума	к-ть	сума	к-ть	сума	к-ть	сума	к-ть	сума
68101	ТОВ «Молокозавод»	-	-	-	-	2500	-	2500		5000	-	-	-	5000
іт. д.														
68109	ТОВ «Елеватор»	-	-	-	-	15200	-	10400		-	-	-	-	4800
Разом за субрахунком		-	-	-	-	17700	-	12900		5000	-	-	-	9800

Отже, якщо дотримуватись установленого в інструкції до плану рахунків порядку відображення операцій за розрахунками з покупцями й замовниками, то жодних проблем із відображенням сальдо за розрахунками з покупцями не має виникати. Адже за рахунком 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» за відсутності оплати за продану продукцію, товари, роботи, послуги воно може бути тільки дебетовим, отже, його можна відобразити у графі 5 Відомості 3.1 аналітичного обліку, яка побудована саме як оборотна відомість за аналітичними рахунками, хоч це в її назві не вказано (табл. 11).

Таблиця 11 – Відомість 3.1 аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками (до рахунку 36)

Номер запису	Номер документа	Найменування покупця (замовника)	Сальдо на початок місяця (Дебет)	У Дебет рахунка 36 з Кредиту рахунків			З Кредиту рахунка 36 у Дебет рахунків			Сальдо на кінець місяця (Дебет)
				№70		усього за Дебетом	№31		усього за Кредитом	
1	2	3	4	7	8	11	13	14	21	22
1	-	ТОВ „АСК”	5060				5060		5060	-
2	17/265	ВАТ „ТерСофт”	-	45600		45600	45600		45600	-
Усього за рахунком 36			5060	45600		45600	50660		50660	-

Проте на практиці за рахунком 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» інколи виникає кредитове сальдо. Причому не завжди через нехтування відображенням попередньої оплати покупців на субрахунок 681 «Розрахунки за авансами одержаними». Це може відбутися, наприклад, унаслідок того, що покупець помилково перерахував більшу суму, ніж було для нього відвантажено товару.

Водночас, може виникнути аналогічна ситуація, коли підприємство після повних розрахунків з якимось із покупців виявить, що вартість реалізованої йому продукції завищена і її треба коригувати в бік зменшення. Тому за аналітичним рахунком розрахунків на кінець місяця буде кредиторська заборгованість (кредитове сальдо), яку треба записати до Відомості 3.1 (до рахунку 36), бо цю суму не можна вважати одержаним авансом, а тому нелогічно відобразити у Відомості 3.5 (до рахунку 68) за кредитом субрахунку 681 - «Розрахунки за авансами одержаними». Тимчасовим виходом із такої ситуації (до зміни реєстрів з урахуванням цих зауважень) може бути перенесення цієї суми до кореспонденції дебет 36, кредит 685, незважаючи на те, що в інструкції до плану рахунків вона непередбачена.

Враховуючи, що на підприємствах реалізацію товарів та розрахунки з покупцями обліковують не в одному реєстрі, а в Журналах 6 та 3, які закріплені, як правило, за різними працівниками бухгалтерії, то перенесення різниці на рахунки 681 не здійснюється. У такому разі кредитове сальдо за рахунком 36 записують у графі 5 Відомості 3.1 червоним кольором або зі знаком «мінус». Важливо, ще при цьому в рядку «Усього за рахунком 36» був правильно підрахований підсумок. Він має бути розгорнутий, тобто сальдо за синтетичним рахунком буде як дебетовим, так і кредитовим.

Практично «дзеркальним» є відображення операцій за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», який вважають пасивним. Тому у Відомості 3.3 до нього передбачене відображення лише кредитової сальдо, що з позиції методології сучасної системи обліку є логічним, оскільки попередню оплату постачальникам потрібно відображати на дебеті субрахунку 371 - «Розрахунки за виданими авансами», тобто у Відомості 3.2 аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами (до рахунку 37), а після отримання від постачальників (підрядників) товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) (робіт, послуг) треба зарахувати заборгованість — дебет 631, кредит 371. Тому за дебетом рахунку 63 - «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» за умови дотримання цієї методики записів операцій заборгованості повинно бути.

Однак на практиці нерідко трапляється, що за наступної оплати постачальникам за вже отримані від них ТМЦ перераховані суми більші, ніж вартість отриманих запасів. Причому не обов'язково внаслідок того, що оплата здійснювалась з урахуванням фактичної заборгованості перед постачальниками, що також наявна оскільки підприємства саме цим способом допомагають партнерам подолати фінансову кризу на певний момент. Таким чином, нерідко виникає дебіторська заборгованість.

Окрім того, дебіторська заборгованість при розрахунках з постачальниками може виникнути і тоді, коли після проведення розрахунків з'ясували, що внаслідок певних причин вартість отриманих ТМЦ завищена. Цей випадок передбачений у податковому обліку, де затверджено спеціальний додаток № 2 до податкової накладної, який складається, якщо після виписування товарно-транспортної та податкової накладних змінилися відпускні ціни, повернено товар або заборгованість покупця визнана безнадійною в судовому порядку чи виявлені помилки в підрахунках. Відповідно до нього коригують суми податку на додану вартість, який початкове визначено у податковій накладній, а також вартість отриманих від постачальників ТМЦ.

Враховуючи, що у наведеному звіті відображають тільки ті матеріали, за яких ми впродовж місяця відбулись зміни (було надходження чи вибуття), залишки в ньому на початок місяця записують не із звіту за попередній період, а з карток складського обліку, на основі аналізу відображених операцій. За тими номенклатурними номерами, де протягом місяця записів у картці не було, немає потреби вказувати залишки у звіті про рух матеріалів, оскільки вони не змінилися і в бухгалтерії відомі за даними сальдових відомостей.

У сальдовій же відомості вказують тільки залишки матеріальних цінностей але за всією номенклатурою, яка зберігається на складі, в тому числі й ті, що не вміщені до звіту про рух матеріалів, оскільки ні витрачання, ні надходження за ними не відбувалось. Отже, спочатку в сальдову відомість переносять нові залишки (кількісні та сумарні) зі звіту про рух матеріалів за тими запасами, де залишки вповдовж місяця не змінювались (їх записують на основі даних сальдових відомостей через перенесення початкових залишків). Одночасно на основі звітів про рух матеріалів проводять записи у Відомості 5.1 аналітичного обліку запасів та Журналі 5 (5А), але відображають у ньому лише обороти за рахунками з обліку запасів і підраховують потім дебетовий оборот за кожним синтетичним рахунком з обліку запасів. Ураховуючи перенесений кредитовий оборот до Журналу № 5 (5А), визначають сальдо запасів за кожним синтетичним рахунком.

Підкреслимо однак, що у навчальних виданнях, розглянуті оборотні відомості подають лише з дидактичною метою, бо на практиці вони за такою формою не використовуються. Пояснювати суть трьох пар рівностей за оригіналами облікових реєстрів значно складніше, ніж за їхніми макетами. Водночас, при вивченні методики Складання облікових реєстрів не завжди посилаються на розглянуті в теорії бухгалтерського обліку оборотні відомості. Відсутність такого взаємозв'язку свідчить про недоліки поширеної методології, хоч вона зумовлена переважно вузькою спеціалізацією викладачів: одні вивчають теорію бухгалтерського обліку, інші — його галузеві особливості.

Проте відмінності між цими оборотними відомостями наявні. Якщо за субрахунками згадані облікові реєстри є окремими за кожним із них, то відомостей будь скільки (наприклад, до рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» налічується сім). Треба ще додати по одній за кожним синтетичним рахунком, до яких відкриті субрахунки. Але на третьому етапі завжди складається одна оборотна відомість, в якій відображають сальдо й обороти за всіма синтетичними рахунками, незалежно від того, чи вони мають субрахунки (узагальнення за синтетичними рахунками, які не мають субрахунків, а отже, й аналітичних рахунків, здійснюється відразу в останній оборотній відомості). Вона може суттєво різнитись від них, коли застосовується у формі оборотно-сальдового балансу.

У науковій літературі інколи, хоч і подається оборотно-сальдовий баланс, вживають назву «Шахова оборотна відомість».

У разі складання шахового балансу, суми початкових сальдо переносять з рахунків за минулий період. У балансі дебетові початкові сальдо показані в

рядках графи 2, а кредитові сальдо — в графах 6, 7, 8 першого рядка (без номера). Обороти відображені у відповідних квадратах, що розташованих на перетині граф і рядків. Для швидкого складання шахової оборотної відомості техніку запису на рахунках потрібно дещо змінити. На кожному боці рахунку слід показувати кореспондуючі рахунки: за дебетом — кредитовані, а за кредитом — дебетовані. Це дещо змінить звичну форму рахунку.

Рахунки за такої побудови забезпечують можливість швидкого перенесення підсумкових сум оборотів безпосередньо до шахової оборотної відомості.

Вміння читати шахову оборотну відомість дає змогу отримати уявлення щодо характеру, обсягу і рівня ефективності роботи підприємства. Обороти з визначенням кореспондуючих рахунків дають розгорнуте відображення характеру змін, що відбулись у господарстві.

Застосування такого оборотно-сальдового балансу має переваги порівняно з традиційними формами Головної книги у забезпеченні наочності взаємозв'язку рахунків за подвійним записом господарських операцій, полегшуючи і водночас посилюючи контрольну функцію обліку. Водночас, оборотно-сальдовий баланс тривалий період застосовували на вітчизняних підприємствах, оскільки він є складовою американської форми обліку, яку описав Е. Дегранж. Проте подальші зміни в методиці обліку без їх методологічного обґрунтування унеможлилювали його застосування, і лише нині його відновлено як реєстр синтетичного обліку на малих підприємствах у такій формі (табл. 12).

Таблиця 12 – Оборотно-сальдовий баланс підприємства

Дебет рахунків	Сальдо на початок місяця		З кредиту рахунків							Сальдо на кінець місяця		Рахунки
	дебет	кредит	10	15	36	68	т.д.	99	разом за дебетом	дебет	кредит	
10	10560000			250200					250200	10795600		10
13			15400						15400		4670120	13
і т. д.												і т.д.
31						16400			16400	45100		31
36												і т. д.
63												63
68					23700				23700		36000	68
і т.д.												і т.д.
99												99
Разом за кредитом	20500000	20500000	15400	250200	23700	16400			1273900	20795600	20795600	

3. Забезпечення складання й подання звітності підприємства у відповідності з обліковою політикою

Незалежно від того, що формально за спрощеною чи журнально-ордерною формою бухгалтерського обліку такі реєстри, як оборотні відомості, можуть бути непотрібні через специфічну конструкцію облікових реєстрів, їх іманентність стосовно методики узагальнення незаперечна, як і подвійне відображення господарських операцій, хоч воно здійснюється одним записом.

Подібними є тлумачення переліку складових у формуванні облікової політики в Російській Федерації. До них тут належать:

- робочий план рахунків бухгалтерського обліку, який містить синтетичні й аналітичні рахунки, необхідні для ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог своєчасності і повноти обліку й звітності;

- форма первинних облікових документів, яку використовують для оформлення фактів господарської діяльності, за якими не передбачені типові форми первинних документів, а також форми документів для внутрішньої бухгалтерської звітності;

- порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань організації;

- правила документообігу і технологія обробки облікової інформації;

- порядок контролю за господарськими операціями;

- інші рішення, необхідні для організації бухгалтерського обліку

переконує у необхідності врахування цих складових у формуванні облікової політики підприємств.

У контексті процедури узагальнення за обліковою політикою підприємства треба передбачити розробку реєстрів для накопичення даних для складання звітності про елементи витрат у розрізі однойменного другого розділу Звіту про фінансові результати ф. № 2, якщо зважити на те, що затверджений Міністерством фінансів України Журнал № 5А (де таке накопичення можна здійснювати) призначений лише для малих і середніх підприємств, а в сільському господарстві - взагалі проігнорована необхідність ведення для цього рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

Отож, на практиці складання цього розділу згаданого звіту здійснюють на основі вибірки у кінці року матеріальних та інших елементів витрат із різноманітних реєстрів, оскільки такі дані зосереджені за декількома статистичними рахунками: 23 - «Виробництво», 91 - «Загальновиробничі витрати», 92 - «Адміністративні витрати», 93 - «Витрати на збут», 94 - «Інші витрати операційної діяльності», 97 - «Інші витрати, субрахунок 971 - «Інші витрати звичайної діяльності», 99 - «Надзвичайні витрати», до яких

відкривають численні аналітичні рахунки. Не дивно, що такий спосіб, а точніше процедура складання звітності, призводить до суттєвих помилок, внаслідок яких достовірність звітних показників про витрати виробництва невисока.

Тому, на наш погляд, ця процедура, не дивлячись на її ілюзорну привабливість, порівняно із системним і систематичним накопиченням даних про елементи витрат у відповідному реєстрі за синтетичними рахунками, є вкрай необхідною, як і за встановленими до них субрахунками, але вже з інших міркувань — насамперед облікового забезпечення звітності про оплату праці, для чого необхідні дані у розрізі субрахунків 811-816, Приміток до річної фінансової звітності ф. № 5 — за субрахунками 801- 809, 831 — 833.

Окремі автори в якості процедури розглядають відстрочку і трансформацію. Відстрочка має місце у разі виникнення витрат або доходів, які можуть бути віднесені до двох або більше звітних періодів. Для пояснення процедури відстрочки можна навести наступний приклад. Підприємство у разі придбання довгострокових матеріальних або нематеріальних активів несе витрати, які не підлягають віднесенню до періоду їх понесення, оскільки актив приносить вигоди протягом декількох періодів (частіше декількох років). У такому разі можна сказати, що підприємство понесло витрати на придбання довгострокових «витрат майбутніх періодів», а бухгалтерський процес списання витрат до витрат звітного періоду підлягає відстрочці. До витрат звітного періоду буде віднесена лише частина вартості довгострокового активу, яка припадає на даний період — сума нарахованої амортизації.

Іншим прикладом є витрати майбутніх періодів. Якщо підприємство, наприклад, робить передплату спеціальної літератури, то воно несе витрати які забезпечать йому вигоди протягом декількох періодів. Відповідно, сьогоднішні витрати перетворюються у витрати тих звітних періодів, коли вони забезпечуватимуть підприємству вигоди. Тому відбувається відстрочка визначення витрат.

Трансформація передбачає визначення частини (суми) відстроченого активу, що належать до витрат звітного періоду і зменшення на її частку вартості відстроченого активу. Процедури відстрочки і трансформації розповсюджуються на доходи витрати майбутніх періодів.

Принадне зазначимо, що в українській нормативній базі його змішаю іншим принципом — нарахування, адже відповідність доходів і витрат може бути забезпечено і за касовим принципом.

Облікова політика не може базуватись на невизначеності термінів, бо це може обернутись нечітким виконанням обов'язків тими чи іншими

працівниками. Приміром, у наказі про облікову політику буде написано, що балансове узагальнення здійснюють щокварталу, не пізніше 25 числа після його завершення. На перший погляд, усе вірно, бо, відповідно до «Порядку подання фінансової звітності, що затверджена постановою Кабінету Міністрів України, «Баланс» ф.№ 1 подають щокварталу саме до 25.04, 25.07 та 25.10. Але «Баланс» ф.№ 1 можна подавати до 20 лютого наступного за звітним роком. Проте це не означає, що обліковою політикою підприємства визначаються такі звіти балансового узагальнення.

По-перше, мова йде про різні дефініції, які в нашій теорії бухгалтерського ліку сплутано в одну. Тлумачення «Завдяки способу балансового узагальнення зміни в складі засобів і джерел, які відбуваються внаслідок господарських операцій і відображаються на рахунках подвійним записом, одержують своє кінцеве узагальнення в балансі» зовсім не означає, що в даному разі мова йде про звітність «Баланс» ф.№ 1, адже далі цитований автор недвозначно підкреслює «Одним із способів такого узагальнення є складання оборотних відомостей».

По-друге, балансове узагальнення своєю метою має не стільки забезпечення складання співзвучної звітної форми, як дотримання контрольної функції щодо схоронності активів підприємства чи установи, точності розрахунків з партнерами та працівниками тощо. Адже оборотна відомість „... ґрунтується на трьох парах рівних підсумків... Порушення цих рівностей свідчить про помилки, які допущені в бухгалтерських записах...”.

Зазначимо, що це відомо здавна. Адже ще А. Казанова, потім А. ді Піетро та М. де ла Порт трактували баланс як загальний рахунок, яким закривають всі рахунки при закінченні Головної книги. Продовжуючи цю ідею, Е. Дегранж - автор знаменитої американської форми рахівництва, окрім основних рахунків, застосовував три додаткові рахунки:

- 1) капіталу;
- 2) балансу вступного;
- 3) балансу завершального.

Він закривав рахунки у Головній книзі за кореспонденцією:

- дебет рахунку Балансу, кредит рахунку Майна;
- дебет рахунку Капіталу, кредит рахунку Балансу.

Відкриваючи нову Головну книгу робив протилежні за змістом проводки, що дозволяло завдяки подвійному запису уникнути помилок, які мають місце за механічного перенесення сальдо.

Проте, зараз більшість авторів відійшла від такого тлумачення балансу в контексті елементів методу бухгалтерського обліку і розглядає як один із них власне звітну форму «Баланс» ф. № 1, що є помилковим, а тому не може застосовуватись у визначенні в наказі щодо облікової політики періодичності

балансового узагальнення.

Підкреслимо, що не дивлячись на періодичність складання фінансової звітності, навіть за умови річного терміну її подання, встановленого для малих підприємств, усе - таки треба мати на увазі, що балансове узагальнення, тобто підрахунок рівності (балансу) оборотів і сальдо за синтетичними рахунками за обліковою політикою підприємства має проводитись щомісяця. Причому, в наказі по підприємству треба вказати як особу, що відповідає за це, так і терміни виконання, які мають бути реальними — не раніше, ніж закінчується звітний місяць, бо подекуди практикують припинення реєстрації господарських операцій після 25-го числа, включаючи решту з них у наступний період. У результаті звітна інформація викривлюється, що суперечить дотриманню принципу періодичності — одного з основних в обліковій політиці.

Контрольні питання

1. Розкрийте сутність облікової політики у Примітках до річної фінансової звітності.
2. Визначте бюджетний кодекс як нормативний документ, що регулює облікову політику.
3. Назвіть основні критерії визначення облікової політики.
4. Облікова й балансова політика та їх тлумачення.
5. Реєстрація даних як складова облікової політики.
6. Відображення змін облікової політики у звітності.

Тема 11. Формалізація облікової політики підприємства

План теми:

1. Необхідність формалізації облікової політики підприємства за нормативно-правовими актами.
2. Чинники, які визначають особливості облікової політики підприємства.
3. Сутність формулювань, які формалізуються в обліковій політиці підприємства.

Ключові слова та словосполучення: формалізація облікової політики, чинники, сутність, облікова політика, наказ, система, документи, класифікація, активи, зобов'язання.

Вступ

Для того, щоб облікова політика підприємства могла застосовуватись на практиці, вона, насамперед, повинна бути чітко сформульована й формалізована. Однак у більшості керівників і головних бухгалтерів склалось помилкове уявлення, що облікову політику підприємства викладають лише у відповідному наказі, який на практиці найчастіше складають із загальної

частини, розділів «Облікова політика» і «Організація бухгалтерського обліку на підприємстві», додатків (робочий план рахунків підприємства, схема документообігу, перелік первинних документів, які застосовують на підприємстві, зразок підписів осіб, які мають право підпису первинних документів тощо).

1. Необхідність формалізації облікової політики підприємства за нормативно-правовими актами

У вітчизняній науці термін «формалізація» має негативний відтінок. Але Західні вчені, приміром, К. Ерроу, Ф. Хан, розглядають формалізацію як науковий прогрес. Якщо вдуматись, то вони праві, бо будь-яка ідея може бути втілена лише за умови її формалізації, або, простіше кажучи, належного оформлення. Доказом цього слугує, зокрема, ситуація з управлінським обліком, який не впроваджений на жодному підприємстві України, бо не формалізований. Аби подібного не сталося з обліковою політикою, зайве доводити необхідність її формалізації на кожному підприємстві (організації).

Водночас, не дивлячись на те, що існують доволі масові роз'яснення змісту облікової політики підприємства, автори обмежуються в них надто стислим загальним викладом, який не може слугувати поставленій меті — забезпеченню чіткої організації бухгалтерського обліку і звітності. Тому такі публікації не конкретизують ні її методики, ні функціональних обов'язків бухгалтерського апарату та інших працівників, пов'язаних тією чи іншою мірою з виконанням облікових функцій. Такими ж загальними є, здебільшого, накази щодо облікової політики.

НАКАЗ

від 3 січня 20XX р. № 1

Про облікову політику підприємства на 20XX рік

На виконання вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XI (далі — Закон № 996), Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі — П (С) БО), затверджених наказами Мінфіну України, інших нормативних актів, маючи право вибору облікової політики з метою утримання підприємством протягом 20XX року єдиної методики відображення в бухгалтерському обліку й звітності господарських операцій та порядку оцінки об'єктів обліку,

НАКАЗУЮ:

1. Встановити на підприємстві таку облікову політику:

1. Класифікацію активів та зобов'язань здійснювати виходячи з терміну один рік.

2. Для визнання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, визначення строку їх корисного використання, вибору методу нарахування амортизації в момент введення їх в експлуатацію та протягом подальшого використання створити постійно діючу інвентаризаційну комісію у складі: ____ (вказують персональний склад комісії).

3. Установити на 20XX р. такі методи обліку та принципи оцінки активів та зобов'язань підприємства:

3.1. Визнання, оцінку та облік основних засобів здійснювати відповідно до П (С) БО 7 - «Основні засоби». Одиницею обліку визначити окремий об'єкт основних засобів та інших матеріальних необоротних активів. 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 Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 (далі — Інструкція № 291).

3.2. Для відокремлення в складі основних засобів малоцінних необоротних активів установити вартісну межу у розмірі 500 грн.

3.3. Амортизацію об'єктів основних засобів нараховувати у такий спосіб:

- будівлі та споруди — прямолінійним методом, виходячи зі строку корисного використання 20 років;
- машини та устаткування — методом прискореного зменшення залишку, виходячи зі строку корисного використання 5 років;
- інші об'єкти основних засобів — прямолінійним методом, виходячи зі строку корисного використання 5 років.

3.4. Амортизацію малоцінних необоротних активів нараховувати у першому місяці використання у розмірі 100 % їх вартості.

3.5. Визнання, оцінку та облік нематеріальних активів здійснювати згідно із П(С)БО 8 - «Нематеріальні активи». Одиницею обліку визначити окремий об'єкт нематеріальних активів.

3.6. Амортизацію нематеріальних активів нараховувати прямолінійним методом. Термін корисного використання кожного об'єкта і чинники, що впливають на нього, відображати в акті, складеному інвентаризаційною комісією.

3.7. Ліквідаційну вартість об'єктів основних засобів і нематеріальних активів прийняти як таку, що дорівнює нулю.

3.8. 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 більшу 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, що необхідний для переоцінки зазначених активів та відображення її результатів в обліку, складає інвентаризаційна комісія і затверджується головою цієї комісії.

3.9. Фінансові інвестиції відображати в обліку і звітності відповідно до П (С) БО 12 - «Фінансові інвестиції» з урахуванням вимог П (С) БО 13 - «Фінансові інструменти».

3.10. 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. Наприклад, 2010 р. установити такі коефіцієнти прострочення платежів: до 1 місяця — 1 %; від 3 до 6 місяців — 5 %; більше 6 місяців — 8 %. Коефіцієнти встановлюють щодо дебіторської заборгованості станом на 31.12.09р. і протягом року не змінюються.

3.11. Товарно-матеріальні цінності визнавати, оцінювати та обліковувати згідно з вимогами П (С) БО 9 - «Запаси». Одиницею запасів визначити кожне найменування цінностей.

3.12. Для обліку транспортно-заготівельних витрат відкрити субрахунки «Транспортно-заготівельні витрати» до відповідних рахунків запасів.

3.13. Предмети строком використання менше одного року, що супроводжують виробничий процес протягом звітного періоду, обліковувати на рахунку 22 - «Малоцінні та швидкозношувані предмети». У момент передачі таких активів в експлуатацію списувати їх з балансу з одночасною організацією їх оперативного кількісного обліку за місцями експлуатації і відповідними особами протягом строку фактичного використання таких предметів.

3.14. Готову продукцію та незавершене виробництво відображати в бухгалтерському обліку та балансі за фактичною виробничою собівартістю.

3.15. Запаси, які не принесуть економічну вигоду у майбутньому, визнавати неліквідними і списувати в бухгалтерському обліку.

3.16. Оцінку вибуття сировини, матеріалів, напівфабрикатів, МШП, інших виробничих запасів і готової продукції здійснювати за середньозваженою собівартістю.

3.17. 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 щодо його

непридатності. Акти здавати в бухгалтерію відповідно до графіка документообігу.

3.18. Переоцінку запасів проводити один раз на квартал на підставі рішення постійно діючої інвентаризаційної комісії.

3.19. До складу грошових коштів у фінансовій звітності згідно з П(С)БО 4 - «Звіт про рух грошових коштів» включати грошові кошти на поточному рахунку та в касі, які не обмежені у використанні протягом поточного періоду.

3.20. Кошти та інші активи, що не вказані вище, відображати в обліку і звітності згідно з вимогами відповідних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

3.21. Визнання, оцінку та облік зобов'язань здійснювати відповідно до П (С) БО 11 - «Зобов'язання».

3.22. Заробітну плату нараховувати відповідно до колективного договору:

- для виробничого персоналу — на відрядній основі;
- для апарату управління та працівників відділу збуту — за тарифними ставками (окладами).

3.23. Визнання та відображення в обліку доходів здійснювати відповідно до вимог П(С)БО15 - «Дохід» на підставі принципу нарахування та відповідності.

3.24. Визнання та відображення в обліку витрат здійснювати відповідно до вимог П(С)БО16 - «Витрати» і на підставі принципу нарахування та відповідності.

3.25. Для забезпечення складання звіту про фінансові результати за формою, передбаченою П (С) БО 3 - «Звіт про фінансові результати», облік витрат підприємства вести за допомогою рахунків класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 - «Витрати діяльності».

3.26. Застосовувати по передільній метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції.

3.27. Розрахунок виробничої собівартості здійснювати для кожного об'єкта обліку витрат окремо.

3.28. З метою визначення виробничої собівартості продукції встановити такий перелік змінних і постійних загальновиробничих витрат:

3.28.1. Змінні загальновиробничі витрати:

- основна і додаткова заробітна плата виробничого персоналу;
- відрахування на соціальне страхування на випадок захворювання та травмування виробничого персоналу;
- витрати на водопостачання для технологічного процесу;
- витрати, пов'язані з енергозабезпеченням технологічного процесу.

3.28.2. Постійні загальновиробничі витрати:

- заробітна плата та інші виплати працівникам апарату управління цеху;
- відрахування на соціальне страхування апарату управління цеху;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інші послуги на утримання виробничих приміщень;
- операційна оренда основних засобів виробничого призначення;
- амортизація основних засобів виробничого призначення;
- амортизація нематеріальних активів виробничого призначення;
- витрати на поточний ремонт і технічне обслуговування обладнання цехів.

3.29. Установити порядок розподілу загальновиробничих витрат пропорційно основній заробітній платі основного виробничого персоналу.

3.30. Оцінку залишків незавершеного виробництва здійснювати за кожним із видів готової продукції та статей калькуляції з визначенням фактичної вартості залишки сировини та матеріалів і розрахунком вартості і витрат інших статей калькуляції пропорційно вартості сировини та матеріалів.

3.31. Для здійснення оцінки залишків незавершеного виробництва, визначенні нормальної виробничої потужності, переліку та складу статей калькулювання виробничої собівартості готової продукції, створити комісію в складі _____ чол. (персонально перерахувати).

3.32. Визначити таку нормальну виробничу потужність структурних підрозділів (наприклад, нормальною виробничою потужністю цеху вважати обсяг діяльності, за якого сума прямих витрат на виробництво продукції складає 85000грн.).

П. Забезпечити організацію бухгалтерського обліку:

4. Бухгалтерський облік на підприємстві вести силами бухгалтерської служби (бухгалтерії, керованої головним бухгалтером), яка підпорядкована безпосередньо директору.

4.1. Обов'язки головного бухгалтера визначені посадовими інструкціями, які розроблені відповідно до вимог п.7 ст.8 Закону № 966.

4.2. Склад бухгалтерії встановлює штатний розпис, а обов'язки кожного працівника бухгалтерського підрозділу регламентують відповідні посадові інструкції.

5. Бухгалтерський облік вести на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції № 291 за журнально-ордерною формою з елементами комп'ютерної обробки за допомогою прикладної програми.

6. Затвердити робочий план рахунків підприємства з використанням рахунків першого, другого та третього порядку (наводиться в Додатку до цього наказу).

7. Затвердити форми самостійно створених підприємством додаткових облікових документів, застосування яких необхідне для накопичення та обробки інформації з урахуванням організаційно-технологічних та виробничих особливостей підприємства (наводяться в Додатку до цього наказу).

8. Затвердити перелік осіб, які мають право підпису первинних документів (наводиться в Додатку до цього наказу), та довести їх склад для ознайомлення до всіх структурних підрозділів. Зазначені особи несуть відповідальність за достовірність таких документів, своєчасність їх складання і передачу відповідно до графіка документообігу.

9. Головному бухгалтеру:

9.1. Забезпечити застосування в бухгалтерському обліку єдиних форм первинних документів як уніфікованих, що затверджені нормативно-правовими актами України, так і документів, які створені підприємством самостійно.

9.2. Розробити і до _____ подати на затвердження Положення, які містять вимоги щодо документального оформлення господарських операцій і подання до бухгалтерії необхідних документів і даних, правила та графік документообігу, строки та порядок видачі готівкових коштів під звіт працівникам підприємства та оформлення звітів щодо їх використання (перелік можна розширити).

9.3. Забезпечити зберігання первинних документів та облікових реєстрів, які були підставою для складання звітності, а також бухгалтерських звітів, їх оформлення та передачу до архіву відповідно до вимог чинного законодавства.

9.4. Забезпечити складання та подання фінансової та інших видів звітності підприємства відповідним користувачам в обсязі та в строки, встановлені чинним законодавством (та оприлюднення її у встановленому порядку — для відкритих акціонерних товариств).

10. 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 Мінфіну України від 11.08.94 р. № 69.

11. Контроль за виконанням цього наказу залишаю за собою.

12. Керівникам структурних підрозділів _____ забезпечити обов'язкове виконання вимог цього наказу, а також розпоряджень головного бухгалтера, які здійснюються в межах його повноважень, стосовно ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

13. Ознайомити з цим наказом керівників усіх структурних підрозділів (за переліком).

Відповідальний за організацію бухгалтерського обліку — директор С. Ф. Петренко.

Попри те, що наведений вірєць наказу значно ширший за своїм змістом, він не може вичерпно характеризувати методика організації бухгалтерського обліку і звітності на кожному підприємстві, насамперед тому, що при цьому необхідно враховувати конкретні особливості його діяльності.

По-перше, ця система містить власне облікову політику організації — документ, який є поєднувальною ланкою і своєрідним мостом між зовнішнім стосовно організації законодавством з бухгалтерського обліку і її внутрішнім законодавством. Цей наказ повинен бути якомога коротшим і містити чіткі, конкретні рішення за низкою груп питань.

По-друге, ця система має містити положення й інструкції з бухгалтерського обліку для конкретної організації, які мають стосовно неї обов'язковий характер.

2. Чинники, які визначають особливості облікової політики підприємства

Назву документів, їх зміст і статус, принципи побудови та взаємозв'язку між собою, а також порядок підготовки, затвердження і актуалізації керівництво організації визначає самостійно. Чим більша організація, чим складніша її структура, чим більш серйозніші завдання ставить вона в своєму розвитку, тим важливіше для неї створення системи внутрішнього нормативного регулювання.

Чинники, які впливають на вибір облікової політики, наведені на рис.7.



Рис. 7 – Чинники, які впливають на вибір облікової політики

Отже, в жодному з наказів неможливо охопити всі аспекти ведення бухгалтерського обліку і складання звітності, зважаючи на їх багатогранність. Тому хоч загалом саме наказ про облікову політику є її своєрідною квінтесенцією, його треба розглядати лише в буквальному значенні цього слова — як екстракт сукупності принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання й подання звітності.

Таким чином, наказ про облікову політику підприємства повинен розглядатись лише немов узагальнений бібліографічний покажчик, що орієнтує працівників бухгалтерії в системі нормативних документів, які регулюють організацію бухгалтерського обліку на підприємстві — від законів, положень, інструкцій до методик, рекомендацій тощо, аж до переліку посадових обов'язків включно.

І хоч при цьому ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, яка встановлена переліком методик і облікових процедур, допустимі альтернативні

варіанти. Вони визначаються можливістю вибору конкретних способів оцінки, калькуляції, переліку бухгалтерських рахунків тощо. Тобто, облікова політика підприємства — це не просто сукупність способів ведення обліку, вибраних відповідно до умов господарювання, але й вибір його методики, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку залежно від поставленої мети. Іншими словами, облікову політику в широкому розумінні можна визначити як управління обліком, а у вузькому — як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку).

Стосовно ж змісту наказу про облікову політику, то він повинен містити конкретну інформацію з обґрунтування наступних груп питань:

- вибрані організацією способи бухгалтерського обліку, варіантність яких передбачена нормативними документами з бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності вищих рівнів регулювання (як правило, другого рівня системно-нормативного регулювання бухгалтерського обліку;
- способи бухгалтерського обліку, опис яких відсутній в документах вищих рівнів;
- способи бухгалтерського обліку, принципи яких визначені керівними або нормативними документами. А організація затверджує особливості їх застосування, виходячи з специфіки умов господарювання — галузевої належності, структури, розмірів тощо;
- способи бухгалтерського обліку, встановлені нормативними документами бухгалтерського в Україні, але які не дозволяють організації правдиво показати її майнове становище і фінансові результати, тому вона застосовує інші способи бухгалтерського обліку;
- способи бухгалтерського обліку, варіантність яких зумовлена протиріччям, недосконалістю чинного бухгалтерського законодавства, і виявляється достатньо складним визначити пріоритети того чи іншого способу.

Водночас, оскільки облікова політика є сукупністю способів ведення бухгалтерського обліку, а тому для їх вибору і обґрунтування повинно застосовуватись тільки бухгалтерське законодавство. Підприємство не має права через механізм облікової політики вирішувати ті питання, які не входять в його компетенцію.

«Винайдений» організацією спосіб бухгалтерського обліку, який відсутній в системі нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Російській Федерації на момент прийняття облікової політики має бути всебічно обґрунтований, виходячи з основоположних принципів формування

достовірної інформації, що має свідчити про високий рівень професіоналізму бухгалтерської служби.

3. Сутність формулювань, які формалізуються в обліковій політиці підприємства

За необхідності організації визначають через механізм облікової політики специфіку формування своїх активів — основних засобів, нематеріальних активів тощо чи процесів — капітальних ремонтів, модернізації, формування собівартості та ін.

Таким чином, облікова політика організації є унікальним засобом, за допомогою якого:

по-перше, здійснюється процес реальної лібералізації системи бухгалтерського обліку;

по-друге, — вдосконалення нормативної системи бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності;

по-третє, усуваються протиріччя законодавства.

Стосовно ж змісту облікового наказу, який розглядається, то за конкретизації на підприємстві доцільно враховувати зауваження, відносно того, що облікова політика мусить забезпечити:

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

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

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

- розмежування в обліку поточних витрат на виробництво та капітальних інвестицій;

- тотожність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

Оскільки ж складовою частиною організації обліку на підприємстві є перелік документів, які використовують для первинного відображення господарських операцій, а також облікових реєстрів, що необхідні для накопичення і систематизації інформації, то він повинен бути затверджений в наказі або

розпорядженні керівника підприємства про облікову політику і може містити:

- робочий план рахунків бухгалтерського обліку, що охоплює синтетичні та аналітичні рахунки, що необхідні для ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог своєчасності та повноти обліку й звітності;
- форми первинних облікових документів, що застосовують для оформлення фактів господарської діяльності, за якими не передбачені типові форми первинних облікових документів, а також форми документів для внутрішньої бухгалтерської звітності;
- порядок проведення інвентаризації активів та зобов'язань;
- методи оцінки активів зобов'язань;
- правила документообігу і технологію обробки облікової інформації;
- порядок контролю за господарськими операціями;
- інші рішення, які необхідні для організації бухгалтерського обліку.

Саме останнє й зумовлює те, що облікова політика є сукупністю конкретних елементів організації бухгалтерського обліку, які визначаються підприємством на підставі загальноприйнятих правил, а тому й основні положення облікової політики фіксуються в наказі керівника підприємства, що передбачає наступні розділи:

1. Методологічні принципи та порядок ведення бухгалтерського обліку;
2. Організація роботи облікового апарату;
3. Технічна організація обліку;
4. Організація бухгалтерського обліку;

У першому розділі наказу визначають способи ведення бухгалтерського обліку, які суттєво впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності.

До них відносять:

- оцінку запасів, товарів, незавершеного виробництва і готової продукції;
- кількість і дата проведення інвентаризації;
- методи амортизації основних засобів;
- методи амортизації нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів;
- інші способи, що відповідають вимогам суттєвості;
- визнання доходів і витрат від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг;
- варіанти ведення обліку витрат виробництва, позаяк його можна здійснювати:
 - за елементами витрат (витрати на оплату праці, матеріальні витрати, амортизація тощо);
 - за видами продукції (робіт, послуг);

- в розрізі виробничих або інших підрозділів;
- з використанням рахунків класу 8 чи без їх використання.

Другий розділ наказу, на думку цих авторів, має встановлювати структуру облікового апарату та обов'язки окремих працівників бухгалтерії. Визначальним для встановлення структури облікового апарату є обсяг облікових робіт.

Досить тісно зі структурою облікового апарату переплітається і розподіл обов'язків між конкретними обліковими працівниками. Це є важливою частиною організації облікового процесу на підприємстві, яка є у віданні головного бухгалтера. Під його безпосереднім керівництвом для конкретних облікових працівників розробляють посадові інструкції, якими визначається коло їхніх службових обов'язків.

Третій розділ наказу забезпечує технічну організацію обліку на підприємстві. Виходячи з конкретних умов діяльності підприємства, обсягу облікової інформації, наявності кваліфікованих облікових кадрів, визначають рівень механізації та автоматизації обліку.

У четвертому розділі наказу затверджують:

- форму організації бухгалтерського обліку;
- форму ведення бухгалтерського обліку;
- форму внутрішньогосподарського обліку;
- правила документообігу й технології обробки облікової інформації;
- обов'язки головного бухгалтера.

Таким чином, методика формування облікової політики підприємства передбачає принаймні низку додатків до основного наказу, яким вона встановлюється. При цьому такі додатки не обов'язково треба розробляти самостійно, що називається «з чистого аркуша», оскільки у більшості випадків мова йде про типові нормативно-правові документи, як-от: інструкцію із застосування Плану рахунків, інструкція з проведення інвентаризації, певне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку тощо. Але й обмежуватись лише прикладенням таких методичних матеріалів до наказу про облікову політику не слід, бо вони здебільшого надто абстраговані, аби відображати конкретні особливості їх застосування на тому чи іншому підприємстві.

Наприклад, інструкція до Плану рахунків бухгалтерського обліку не містить визначень економічного змісту господарських операцій, які мають відображатись за відповідною кореспонденцією рахунків. Тому навіть у випадках, коли на підприємстві робочий План рахунків повністю збігатиметься із затвердженим типовим (підкреслимо, що цього бути не може, якщо облікова

політика формується на підприємстві не формально, бо галузеві та інші особливості діяльності кожного суб'єкта господарювання зумовлюють певні розбіжності щодо загального Плану рахунків, незалежно від того, скорочений він чи повний), без визначення конкретних тлумачень кожної операції, яка відображається на рахунках за певною кореспонденцією, не обійтись. Отож, як додаток до наказу про облікову політику підприємства треба мати принаймні зміст типових господарських операцій за кожним синтетичним рахунком.

Звісно, тут теж не потрібно «винаходити велосипед», бо після затвердження Міністерством фінансів України теперішнього Плану рахунків різними авторами видано низку посібників, у яких тією чи іншою мірою викладено зміст типових господарських операцій, причому за взаємопов'язаними рахунками, що є особливо суттєвим з огляду на комплексний зміст багатьох із них.

Але, не зважаючи на те, що окремі видання опубліковані під заманливими назвами, приміром, енциклопедій чи наскрізних блоків бухгалтерських проведення, вони все ж таки можуть слугувати лише орієнтиром. Для неформального здійснення облікової політики на кожному підприємстві такі методичні матеріали треба конкретизувати з урахуванням особливостей власної діяльності, а тому постійно доповнювати не тільки з огляду на періодичні зміни нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку, але й тому, що на практиці нерідко виникають нетипові події — факти господарського життя, які все - таки треба відобразити в певній кореспонденції рахунків. Отож усі такі випадки варто сформулювати як доповнення до — у даному разі — відповідного додатка до наказу про облікову політику.

Окрім того, наказ про облікову політику, як зазначають ці ж автори, є одним із перших документів, які використовує податкова інспекція, аудиторські фірми та інші відповідні служби під час перевірки діяльності підприємства. За відсутності належним чином оформленого та затвердженого наказу про облікову політику контролюючий орган може визнати недостовірним баланс. Відповідальність же за організацію бухгалтерського обліку та облікової політики на підприємстві покладають на власника. Коли підприємством управляє найманий управлінець (менеджер), власнику необхідно делегувати керівнику свої повноваження (загальними зборами, наказом власника тощо). Лише в такому разі юридична сила наказу не викликає сумнівів.

У преамбулі наказу про облікову політику, як підкреслюють цитовані автори, доцільно наводити основні відомості щодо підприємства: форму власності, організаційно-правову форму, про державну реєстрацію,

місцезнаходження, наявність філій та види діяльності, наявність ліцензій або патентів, середньоспискову чисельність працівників тощо; також можна вказати документи, якими керуються у веденні бухгалтерського обліку на підприємстві.

У першому розділі наказу «Організація роботи бухгалтерської служби» визначають загальні організаційні питання роботи облікового апарату. Також у даному розділі наказу необхідно передбачити: [^]

- схему ведення обліку;
- рівень централізації обліку;
- порядок виділення підрозділів на окремий баланс (у разі необхідності);
- систему внутрішньовиробничого контролю;
- взаємодію бухгалтерії з управлінськими службами;
- перелік внутрішніх інструкцій, стандартів, положень;
- інші аспекти діяльності бухгалтерського апарату.

У другому розділі наказу «Методика і способи відображення в обліку його об'єктів», на думку цитованих авторів, визначають методичні аспекти організації бухгалтерського обліку. До методичних аспектів облікової політики належать і положення, які передбачають правила визнання та оцінки статей звітності за конкретним напрямом обліку. Наприклад, оцінка запасів, товарів, незавершеного виробництва і готової продукції; метод амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів; визнання доходів і витрат від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг; варіанти ведення обліку витрат виробництва тощо.

Підприємство повинно розкрити обрані способи ведення бухгалтерського обліку, що суттєво впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності. Суттєвими визнають способи ведення бухгалтерського обліку, без знань про застосування яких зацікавлені користувачі бухгалтерської звітності не можуть достовірно оцінити фінансовий стан, рух грошових коштів або визначити фінансові результати діяльності підприємства.

У третьому розділі наказу «Організаційно-технічні аспекти обліку» регламентують процедури організації роботи облікового апарату, вибіру форм обліку, порядок затвердження первинних документів, організація документообігу тощо. Тут визначають:

- форму ведення бухгалтерського обліку;
- правила документообігу і технології обробки облікової інформації, графік документообігу і реєстрів аналітичного обліку;

- систему і форми управлінського (внутрішньогосподарського) обліку, звітності і контролю;
- робочий план рахунків;
- порядок складання регістрів обліку та форм звітності;
- організацію і порядок проведення інвентаризації майна та зобов'язань;
- контроль за виконанням наказу про облікову політику та інших наказів, в яких задіяна бухгалтерська служба;

- інші питання щодо організації бухгалтерського обліку. Методологічні розробки цитованих вчених, на наш погляд, можуть слугувати орієнтирами щодо розробки (а не механічного копіювання, як це інколи практикують) наказу про облікову політику на конкретному підприємстві. Насамперед слід зазначити, що в останньому прикладі набагато повнішим є перелік додатків до наказу про облікову політику (табл. 13).

Окрім того, зміст наказу теж суттєво доповнює цитовані раніше, дозволяючи, таким чином, виробити власний підхід щодо формування тих чи інших розділів, призначених для конкретного підприємства.

Отже, завершуючи розгляд цього питання, можна стверджувати, що здійснення облікової політики на підприємстві доволі складна справа як стосовно методологічного обґрунтування, так і методичного забезпечення. Тому, розробляючи власний наказ, не слід копіювати наведені, бо, попри їх обґрунтованість і повноту, все - таки конкретні особливості того чи іншого підприємства жоден із них, звісно, відображати не може. Водночас безперечно, що тільки спираючись на вже обґрунтовані провідними і вченими напрацюваннями можна розробити такий формалізований документ, який забезпечить формування облікової політики відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів, тим самим уникаючи навіть матеріальних витрат у вигляді фінансових санкцій — штрафів, що неминуче, коли на підприємстві нехтують вимогами цих документів.

Перелік додатків до наказу про облікову політику наведено у таблиці 13.

Таблиця 13 – Перелік додатків до наказу про облікову політику

<i>Номер</i>	<i>Назва</i>
Додаток 1	Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)
Додаток 2	Перелік, склад і порядок розподілу змінних і постійних загальновиробничих витрат
Додаток 3	Склад і порядок розподілу витрат майбутніх періодів
Додаток 4	Нормальна потужність цехів та інших структурних підрозділів
Додаток 5	Перелік створюваних на підприємстві резервів (фондів) і порядок їх формування та використання
Додаток 6	Перелік посадових осіб, які наділяються правом видачі дозволу на проведення господарських операцій
Додаток 7	Перелік осіб, які наділяються правом отримувати та видавати товарно-матеріальні цінності
Додаток 8	Перелік осіб, які складають звітність
Додаток 9	Графік документообігу
Додаток 10	Перелік первинних документів, які застосовуються підприємствами у практичній діяльності та офіційно затверджені відповідними державними органами
Додаток 11	Перелік первинних документів, якими регламентується діяльність підприємства, форми яких затверджуються наказом керівника
Додаток 12	Перелік первинних документів, зведених бухгалтерських документів, реєстрів бухгалтерського обліку, які підтверджуються головним бухгалтером
Додаток 13	Перелік бланків суворої звітності, які використовуються підприємством у практичній діяльності
Додаток 14	Перелік осіб, які використовують бланки суворого обліку у своїй роботі
Додаток 15	Строки зберігання первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку в архіві підприємства
Додаток 16	Перелік і строки подання форм внутрішньогосподарської (управлінської) звітності
Додаток 17	Робочий план рахунків бухгалтерського обліку

Контрольні питання

1. Як розподіляються функціональні обов'язки, щодо забезпечення ведення управлінського обліку за обліковою політикою?
2. Визначте структуру та зміст Наказу про облікову політику структура підприємства.
3. Визначте основні положення облікової політики за стандартами бухгалтерського обліку.
4. Визначте взаємозв'язок принципів, методів і процедур за обліковою політикою.
5. Сутність документообігу як складової облікової політики.
6. Розподіл обов'язків серед працівників бухгалтерії за обліковою політикою.

Список джерел

1. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291.
2. План рахунків бухгалтерського обліку банків України, затверджений постановою Правління НБУ від 17.06.2004 р. № 280.
3. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Головного управління державного казначейства України, Мінфіну України від 10.11.99р. №114.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджене наказом МФУ 31.03.99р. № 87.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс». Затверджене наказом МФУ від 31.03.99 р. № 87.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати». Затверджене наказом МФУ від 31.03.99р. № 87.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів». Затверджене наказом МФУ від 31.03.99 р. № 87.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал». Затверджене наказом МФУ від 31.03.99р. № 87.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Затверджене наказом МФУ від 31.03.99 р. № 87.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Затверджене наказом МФУ від 20.10.99р. № 246.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Затверджене наказом МФУ від 20.10.99 р. № 246.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість». Затверджене наказом МФУ від 08.10.99р. № 237.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання». Затверджене наказом МФУ від 31.01.2000 р. № 20.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти». Затверджене наказом МФУ від 28.04.2001 р. № 205.
15. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні. Затверджене постановою НБУ від 19 лютого 2001 р. № 12.
16. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995р. №88.
17. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарств, організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної та комунальної власності. //Затверджено МФУ від 19.12.2006р. № 1213.

18. Порядок забезпечення підприємств, установ, організацій, інших суб'єктів підприємницької діяльності України бланками форм облікової та звітної документації й інструкціями щодо їх заповнення. Лист Міністерства статистики України, Міністерства фінансів України, Національного банку України від 10 вересня 1993 року.

19. Порядок подання звітності. Затверджений Кабінетом Міністрів України від 28 лютого 2000 р. №419.

20. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності: Лист МФУ від 29.07.03р. № 04203-04108//Бухгалтерський облік і аудит. 2003. №8. - С. 59-60.

21. Пушкар М. С, Пушкар Р. М. Контролінг — інформаційна система стратегічного менеджменту: Монографія. — Тернопіль: Карт-Бланш, 2004. —370 с.

22. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні. — Тернопіль: Економічна думка, 1999. — 422 с.

23. Пушкар М. С. Фінансовий облік. — Тернопіль: Карт-бланш, 2002. — 628 с.

24. Соколов В. Я. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. —М.: Аудит. ЮНИТИ, 1996. —638 с.

25. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета. —М: Аудит. ЮНИТИ, 1991.—400 с.

26. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. —3-тє вид. переоб. і доп. — К.: КНЕУ. 2000. — 578 с.

27. Спрощений план рахунків бухгалтерського обліку. Затверджений наказом Мінфіну України від 19.04.2001 р. № 186.

28. Структура і модернізація системи бухгалтерського обліку у державному секторі на 2007-2015 роки. //Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007р.

29. Ткач В. Й., Ткач М. В. Международная система учета и отчетности. — М.: Финансы и статистика, 1992. — 160 с.

30. Хомин П. Я. Податковий облік: як основа звітності про фіскальні платежі: рго і contra //Бухгалтерський облік і аудит, 2003. — №2. — С. 10-19.

31. Хомин П. Я. Реформування бухгалтерського обліку: методологічний аспект //Агроінком. — 2003. —№11-12.—с. 23-26.

32. Хомин П. Я, Журавель Г. П. Парадигма й контрверзи бухгалтерського обліку та звітності. — Тернопіль, Економічна думка, 2007. — 300 с.

33. Хомин П. Я. Формування звітності в підсистемах фінансового, управлінського й податкового обліку. — Тернопіль: Економічна думка, 2004. — 288 с.

34. Чижевська Л. В. Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики. — Житомир: Економічна думка, 1998. — 408 с.

35. Дроздова Т.І. Облікова політика підприємств: структура, формування, зміна. //Все про бухгалтерський облік, 2004. - №11(922).- С.41- 43.

Навчальне видання

БОЙКО Лариса Георгіївна

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА

Конспект лекцій

*(для слухачів другої вищої освіти
спеціальності 7.03050901 «Облік і аудит»)*

Відповідальний за випуск *Г. І. Кізілов*

За авторською редакцією

Комп'ютерне верстання *І. В. Волосожарова*

План 2013, поз. 83Л

Підп. до друку 04.02.2013

Формат 60×84/16

Друк на ризографі.

Ум. друк. арк. 8,3

Тираж 50 пр.

Зам. №

Видавець і виготовлювач:

Харківська національна академія міського господарства,
вул. Революції, 12, Харків, 61002

Електронна адреса: rektorat@ksame.kharkov.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:

ДК № 4064 від 12.05.2011 р.